

Kulturarbetare och uppfinnare skatter

Ur KB:s samlingar

Digitaliserad år 2013



National Library
of Sweden

Betänkande av kulturskattekommittén

SOU 1983:53

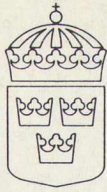


Kulturarbetare
och uppfinnare
skatter
och avgifter

Betänkande av kulturskattekommittén

SOU 1983:53





Statens offentliga utredningar
1983:53
Finansdepartementet

91

Kulturarbetare och upppinnare

Skatter och avgifter

Betänkande av kulturskatteskommittén
Stockholm 1983

ISBN 91-38-07749-3

ISSN 0375-250X

minab/gotab Stockholm 1983 76046

Till statsrådet och chefen för finansdepartementet

Genom beslut vid regeringssammanträde den 30 augusti 1979 bemyndigades chefen för budgetdepartementet att tillkalla en kommitté med högst sju ledamöter med uppdrag att se över kulturarbetares och uppfinnares skatter och avgifter. Med stöd av detta bemyndigande förordnade dåvarande chefen för budgetdepartementet, statsrådet Mundebo, följande personer att fr.o.m. den 10 december 1979 vara ledamöter i kommittén, nämligen f.d. kammarrättspresidenten Gustaf Hedborg, ordförande, f.d. riksdagsledamöterna Sven Gustafson och Per Olof Sundman samt riksdagsledamöterna Anders Högmark och Bo Södersten. Med stöd av nämnda bemyndigande samt bemyndiganden av den 16 december 1982 och den 3 januari 1983 har chefen för finansdepartementet, statsrådet Feldt, fr.o.m. den 12 januari 1983 förordnat ytterligare två ledamöter nämligen riksdagsledamoten Catarina Rönning och civilekonomen Lars Starkerud, Landsorganisationen i Sverige.

Till sakkunniga i kommittén har utsetts departementssekreteraren Brita Lundh, utbildningsdepartementet, biträdande skattedirektören Tore Lundin, riksskatteverket, kammarrättsassessorn Margareta Sahlström, finansdepartementet, förbundsjuristen Gun Magnusson, Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd (KLYS), och ingenjören Olof Wallerius, Svenska Uppfinnareföreningen, Lundh fr.o.m. den 24 mars 1980, övriga fr.o.m. den 21 januari 1980.

Som experter i kommittén har medverkat f.d. förbundsdirektören i Sveriges Författarförbund Harry Breidensjö, departementssekreteraren Ingmar Fries, finansdepartementet, hovrättsassessorn Lars Ivarsson, socialdepartementet, och f.d. försäkringsdomaren Allan Lundberg, Breidensjö fr.o.m. den 1 juni 1982, övriga fr.o.m. den 2 juni 1980.

Kammarrättsassessorn Per Sjöblom är sedan den 13 december 1979 förordnad till kommitténs sekreterare.

Kommittén har antagit benämningen kulturskattekommittén.

Till kommittén har av regeringen överlämnats

- 1) en den 10 maj 1979 dagtecknad skrivelse från den särskilt tillkallade utredningsmannen (Ju 1977:15) med uppgift att göra en översyn av lagen (1949:345) om rätten till arbetstagares uppfinningar angående beskattningen av ersättning till uppfinnare m.m.,
- 2) skatteutskottets betänkande 1979/80:25 i anledning av motioner om resultatutjämning i vissa fall,
- 3) en den 4 mars 1981 dagtecknad framställning från Sveriges författarfond

- angående beskattningen av femåriga arbetsstipendier från fonden samt
- 4) en den 23 mars 1981 dagtecknad framställning från konstnärsnämnden angående beskattningen av konstnärsbidrag som utgår under en tid av minst tre år.

Socialdepartementet har till kommittén överlämnat

- 1) en den 23 februari 1978 dagtecknad framställning från Sveriges författarfond angående erläggande av socialförsäkringsavgifter m.m. på författarpennning från fonden samt
- 2) en den 19 mars 1980 dagtecknad skrift från Sveriges Författarförbund angående ATP-avgifter på ersättningar från Sveriges författarfond.

Kommittén har därjämte från ett antal organisationer, företag och enskilda personer mottagit skrivelser rörande skatte- och socialavgiftsfrågor med anknytning till utredningsuppdraget.

Kommittén eller representanter för denna har under arbetets gång vid skilda tillfällen sammanträffat med företrädare för kulturrådet, Sveriges författarfond, konstnärsnämnden, bokföringsnämnden, KLYS, Konstnärernas Riksorganisation (KRO), Svenska Musikerförbundet, Svenska Teaterförbundet och Svenska Uppfinnareföreningen. Skilda frågor har också diskuterats med befattningshavare hos olika myndigheter samt representanter för andra statliga utredningar. Utredningens sekreterare har vidare besökt Oslo och där sammanträffat med företrädare för det norska Toll- och Finansdepartementet och Skattedirektoratet.

Kommittén har – sedan tillfälle därtill beretts – avgett dels ett den 1 september 1981 dagtecknat yttrande över det av utredningen om visningsersättning avlämnade betänkandet (Ds U 1981:3) Visningsersättning åt bildkonstnärer, dels ett den 18 maj 1983 dagtecknat yttrande över traktamentsbeskattningssakkunnigas betänkande (SOU 1983:3) Skatteregler om traktamenten m.m.

Kommittén har i november 1980 avlämnat delbetänkandet (Ds B 1980:15) Samordningen av egenföretagares skatter och socialförsäkringsavgifter och i april 1981 delbetänkandet (Ds B 1981:9) Förslag till lag om uppfinnarkonto.

Kommittén får härmed överlämna huvudbetänkandet "Kulturarbetare och uppfinnare – skatter och avgifter". Vid betänkandet har fogats reservationer dels av Gustaf Hedborg med instämmande av Anders Högmark, dels av Gustaf Hedborg med instämmande av Lars Starkerud och dels av Per Olof Sundman och Sven Gustafson. Särskilda yttranden har avgivits dels av Harry Breidensjö och Gun Magnusson, dels av Tore Lundin,

dels av Allan Lundberg och Tore Lundin och dels av Lars Ivarsson, Allan Lundberg och Tore Lundin.

För kommittén återstår att behandla vissa kvarstående frågor avseende beskattningen av s.k. förslagsersättning och uppfinnarinkomst.

Stockholm den 1 juli 1983

Gustaf Hedborg

Sven Gustafson

Anders Högmark

Catarina Rönnung

Lars Starkerud

Per Olof Sundman

Bo Södersten

/Per Sjöblom

Innehåll

<i>Förkortningar</i>	11
<i>Sammanfattning</i>	13
<i>Författningsförslag</i>	19
1 <i>Direktiven</i>	53
2 <i>Allmänt om kulturarbetare och uppfinnare</i>	59
2.1 <i>Kulturarbetarna</i>	59
2.1.1 <i>Inledning</i>	59
2.1.2 <i>Kulturpolitiken och bakgrunden till kommitténs arbete</i>	60
2.1.3 <i>Skillnader mellan fria kulturarbetare och rörelseidkare i allmänhet</i>	62
2.1.4 <i>Kulturarbetarnas ekonomiska och sociala villkor</i>	63
2.2 <i>Uppfinnarna</i>	66
3 <i>Omfattningen av kulturskattekommitténs uppdrag</i>	69
4 <i>Om särskilt inkomstslag för kulturarbetarna</i>	73
4.1 <i>Inledning</i>	73
4.2 <i>KLYSs skäl för ett särskilt inkomstslag</i>	73
4.3 <i>Kommitténs överväganden</i>	75
5 <i>De fria kulturarbetarnas bokföringsskyldighet och deras taxering enligt bokföringsmässiga grunder</i>	79
6 <i>Vissa skatte- och taxeringsfrågor</i>	85
6.1 <i>Förvärvskällebegreppet</i>	85
6.2 <i>Avdrag för arbetsrum i egen bostad</i>	89
6.2.1 <i>Gällande regler och praxis</i>	89
6.2.2 <i>Kommitténs överväganden och förslag</i>	90
6.3 <i>Avdrag för resekostnader och ökade levnadskostnader</i>	92
6.3.1 <i>Inledning</i>	92
6.3.2 <i>Kommitténs överväganden och förslag</i>	93
6.4 <i>Avdrag för utvecklingskostnader</i>	96

6.4.1	Inledning	96
6.4.2	Företagsskatteberedningens förslag m.m.	97
6.4.3	Remissutfallet	98
6.4.4	Kommitténs överväganden och förslag	98
6.5	Underlaget för tilläggsbelopp – särskild kvittningsrätt för kulturarbetare	100
6.5.1	Inledning	100
6.5.2	Avdragsbegränsningen	101
6.5.3	Kommitténs överväganden och förslag	102
6.6	Förlustavdrag i förvärvskällan	104
6.6.1	Inledning	104
6.6.2	Gällande rätt	104
6.6.3	Kommitténs överväganden	106
6.7	Vissa bidrag och stipendier hänförs till A-inkomst	110
6.7.1	Inledning	110
6.7.2	Skillnaden mellan A- och B-inkomst	111
6.7.3	Pensionskommittén m.m.	111
6.7.4	Kommitténs överväganden och förslag	112
6.8	Åtgärder för enhetlig taxering	112
7	<i>Skatteutjämning genom upphovsmanna- och uppfinnarkonton</i>	115
7.1	Nuvarande bestämmelser	115
7.2	Kritik mot uppskovslagstiftningen	117
7.3	Önskemål om ändring i lagen om upphovsmannakonto	118
7.4	Önskemål om ändring i lagen om uppfinnarkonto	119
7.5	Kommitténs överväganden och förslag	119
7.5.1	Bestämmelsernas allmänna utformning	119
7.5.2	Särskilt om upphovsmannakontot	123
7.5.3	Särskilt om uppfinnarkontot	125
7.5.4	Blanketter till uppskovskontona m.m.	127
7.5.5	Avgifter på återförda kontobelopp	128
8	<i>Överflyttning på kulturarbetares motparter av skyldigheten att betala avgifter till socialförsäkringarna m.m.</i>	131
8.1	Direktiven	131
8.2	Gällande avgiftsregler	131
8.2.1	Inledning	131
8.2.2	Arbetsgivaravgifter	132
8.2.3	Egenavgifter	135
8.3	Överflyttningsfrågans aktualisering i skilda sammanhang	137
8.4	Kommitténs överväganden och förslag	143
8.4.1	Allmänt	143
8.4.2	För- och nackdelar med en överflyttning av avgiftsskyldigheten	147
8.4.3	Administrativa problem, kostnadsavdrag m.m.	149
8.4.4	Kommitténs slutsatser och förslag	152
9	<i>Avslutande synpunkter</i>	159

<i>Reservationer och särskilda yttranden</i>	163
1. Reservation av Gustaf Hedborg med instämmande av Anders Högmark	163
2. Reservation av Gustaf Hedborg med instämmande av Lars Starke- rud	164
3. Reservation av Per Olof Sundman och Sven Gustafson	164
4. Särskilt yttrande av Harry Breidensjö och Gun Magnusson	167
5. Särskilt yttrande av Tore Lundin	172
6. Särskilt yttrande av Allan Lundberg och Tore Lundin	173
7. Särskilt yttrande av Lars Ivarsson, Allan Lundberg och Tore Lundin	173
Bilaga 1 <i>Deklarationsbilaga avseende upphovsmannakonto</i>	175
Bilaga 2 <i>Deklarationsbilaga avseende uppfinnarkonto</i>	177
Bilaga 3 <i>Förordning om uppskovskonto för upphovsmän m.fl.</i>	179
Bilaga 4 <i>Förordning om uppskovskonto för uppfinnare</i>	181

Förkortningar

AFL	Lagen (1962:381) om allmän försäkring
ATP	Tilläggspension enligt lagen om allmän försäkring
BFL	Bokföringslagen (1976:125)
Ds	Departementsserien
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
KLYS	Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd
KNUFF	Konstnärsnämndens undersökning av kulturarbetarnas arbetsmarknad och ekonomi
KrU	Kulturutskottet
KUSK	Kommittén (1980:05) om underskottsavdrag
LU	Lagutskottet
RSV	Riksskatteverket
SAL	Lagen (1981:691) om socialavgifter
SAMI	Svenska Artisters och Musikers Intresseorganisation
SfU	Socialförsäkringsutskottet
SiL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SkU	Skatteutskottet
SOU	Statens offentliga utredningar
STIM	Svenska Tonsättares Internationella Musikbyrå
TL	Taxeringslagen (1956:623)

Sammanfattning

Kulturskattekommitténs uppgift har enligt meddelade direktiv varit att se över de bestämmelser, som reglerar inkomstbeskattningen och uttaget av socialavgifter beträffande kulturarbetare och uppfinnare. Inom direktivens ram ligger också att ta upp frågor, som kommittén finner ha ett så nära samband med skatte- och avgiftsreglerna att de bör behandlas i ett sammanhang.

Kommittén konstaterar att den inte haft i uppgift att med avseende å kulturarbetarna pröva de mångahanda frågor utanför skatte- och avgiftsområdet, som kan sägas inrymmas under riksdagens 1974 tillkännagivna allmänna mål för kulturpolitiken. Inte heller svarar kommitténs i direktiven fastlagda uppgift mot den vittomfattande översyn av kulturarbetarnas allmänna situation, som i anledning av motionsvis (1978/79:1851) framställda yrkanden riksdagen uttalat sig för (se härom närmare under avsnitt 2.1.2 i detta betänkande).

Oaktat begränsningen i kommitténs uppdrag avser detta frågor av väsentlig betydelse för kulturarbetare och uppfinnare. Kommitténs ställningstaganden och förslag kan sammanfattas sålunda.

Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd (KLYS) har fört fram ett *förslag till ett nytt inkomstslag* – inkomst av konstnärlig och litterär verksamhet – dit de fria kulturarbetarna, även när de hade inkomst av tillfällig anställning inom sitt verksamhetsområde, skulle hänföras. Därigenom skulle det bli möjligt att för denna speciella grupp av skattskyldiga ställa upp regler anpassade just till dem. Sålunda skulle t.ex. vid inkomstberäkningen valrätt föreligga mellan den bokföringsmässiga redovisningsmetoden och kontantprincipen.

Kommittén har funnit att införandet av det ifrågasatta nya inkomstslaget skulle medföra betydande administrativa nackdelar. En mycket omfattande omredigering av kommunalskattelagen blev erforderlig. Följdändringar fick göras i ett stort antal andra skattelagar samt i lagar på taxerings-, uppbornds- och socialförsäkringsområdet. Floran av deklaraionsblanketter och annat för deklaration och taxering av riksskatteverket framarbetat material skulle behöva omarbetas. Bestämmelserna för det nya inkomstslaget med dess valrätt mellan inkomstberäkningsmetoder skulle bli invecklade och leda till tillämpningssvårigheter.

Kommittén har mot denna bakgrund ifrågasatt om vad som kunde vinnas med det nya inkomstslaget stod i rimlig proportion till de insatser som skulle behöva göras och till den komplicering av lagstiftningen och dess tillämpning

som blev en följd. Sedan kommittén funnit att – i de hänseenden som kommittén har att pröva – den kritik, som bär upp förslaget, på ett betydligt enklare sätt kan tillgodoses inom ramen för gällande ordning, har kommittén avvisat tanken på det nya inkomstslaget.

Det skall här inskjutas att ett av KLYS återoppat skäl för ett särskilt inkomstslag för kulturarbetare är att, om en ändring görs beträffande rörelsebeskattningen, denna ändring inte automatiskt skulle gälla kulturarbetarna. Kommittén har inte funnit synpunkten äga någon större tyngd, då lagstiftaren måste förutses ha klart för sig vilka grupper skattskyldiga som skall omfattas av regeländringar. Vill man undanta kulturarbetarna, kan det likaväl ske med nuvarande ordning som om ett nytt inkomstslag tillskapats.

Kommitténs ställningstaganden i övrigt innebär följande.

Invändningar har riktats mot att de fria kulturarbetarna i kommunalskattelagen hänförs till rörelseidkare med verksamhet i vinstsyfte oaktat sådant syfte inte är utmärkande för kulturarbetarnas verksamhet. Kritiken grundar sig på att lagtextens ord "yrkesmässigt bedriven" inrymmer krav på ett vinstsyfte. Kritiken bör enligt kommittén föranleda en föreskrift i kommunalskattelagen om att *litterär eller konstnärlig verksamhet skall anses yrkesmässigt bedriven även om ett egentligt vinstsyfte ej föreligger men verksamheten medför eller kan antas medföra intäkter.*

Beträffande de fria kulturarbetarnas bokföringsskyldighet förutsätts visserligen att denna, såsom i direktiven angivits, skall bibehållas. Men kommittén föreslår att för kulturarbetarna skall starkt förenklade regler gälla. Vid sidan av uttag ur rörelsen skall endast vad som kontant flutit in och getts ut tas upp i räkenskaperna. Skattereglerna har anpassats härtill. Det förutsätts vidare att bokföringsnämnden medverkar till framtagandet av en lättillgänglig informationsskrift i ämnet.

I anslutning till överväganden inom kommittén rörande *förvärvskällebegreppet* har KLYS framhållit att det inte sällan hänt att vid taxeringen den fria kulturarbetarens verksamhet under år, då inga eller ringa intäkter funnits att redovisa, felaktigt bedömts som en hobby med vägrat underskottsavdrag som följd. Rörelse har med andra ord ansetts inte föreligga när vinst inte redovisats. Att det ej skett kan ha hängt samman med att vederbörande haft en tillfällig anställning inom sitt verksamhetsområde och haft att redovisa inkomsten därav under tjänst. Men det kan också ha berott på den oregelbundenhet, som ofta präglar intäktssidan i en kulturarbetares verksamhet.

Kommittén, som inte finner anledning föreslå annan ändring i gällande bestämmelser än den ovan nämnda om innebörden av uttrycket "yrkesmässigt bedriven", konstaterar att det är vid lagtillämpningen som felbedömningar på sina håll synes ha gjorts. Kommittén för ingående resonemang om när en förvärvskälla för kulturarbetare och uppfinnare skall anses vara för handen: när den uppkommer, om den består och när den upphör. Det förordas från kommitténs sida att i en proposition gällande kulturarbetare och uppfinnare ges till känna att det ankommer på riksskatteverket att utarbeta taxeringsanvisningar i enlighet med kommitténs uttalanden.

En annan uppmärksam fråga har varit de numera i praxis starkt begränsade möjligheterna, av särskild betydelse för många kulturarbetare

och uppfinnare, att få *avdrag för arbetslokal när denna inryms i den egna bostaden*. Efter en skärpning 1975 i regeringsrättens praxis kan sådant avdrag medges endast om arbetsrummet är så avskilt från bostaden i övrigt eller så inrett att utrymmet i fråga inte kan utnyttjas för bostadsändamål.

Kommittén föreslår en bestämmelse av generell räckvidd som medger avdrag för kostnader för en i bostaden inrymd arbetslokal om dennas användande som sådan i väsentlig mån hindrat att lokalen i fråga kunnat utnyttjas för bostadsändamål. Har den tillika kunnat utnyttjas för sistnämnda ändamål, skall det eljest avdragsgilla beloppet i skälig mån jämkas.

Kommittén har också haft att uppmärksamma frågan om kulturarbetarnas avdrag för *resekostnader och ökade levnadskostnader under resor*. KLYS har redovisat erfarenheter, som visar att yrkanden avseende sådana avdrag ofta bedömts med misstro av taxeringsnämnderna och av dem helt eller delvis vägrats.

Kommittén har bibragts uppfattningen inte bara att en överdriven misstänksamhet inte sällan visas från taxeringsmyndigheternas sida, när avdragsyrkanden av ifrågavarande slag prövas, utan även att det på sina håll saknas en egentlig insikt om att kulturarbetarna, om än i olikartad omfattning, är beroende av att genom resor skaffa underlag för den fortsatta skapande verksamheten.

Kommittén föreslår därför att lagreglerna kompletteras på så sätt att bland exemplen i 29 § 1 mom. kommunalskattelagen på avdragsgilla kostnader för bl.a. kulturarbetare tas med även sådana för resor. Vidare förutsätter kommittén att riksskatteverket i taxeringsanvisningarna fäster uppmärksamheten på att resor är ett normalt inslag i kulturarbetarnas verksamhet och kostnaderna därför följaktligen avdragsgilla.

En till rörelse hänförlig verksamhet kan ha föregåtts av ett skede, då kostnader nedlagts utan att karaktären av förvärvskälla framträtt. När så åter sker kan i viss omfattning *avdrag* erhållas för *utvecklingskostnader*, nämligen genom aktivering av dem i räkenskaperna. Detta kan dock inte ske genomgående, och möjligheten till sådan aktivering kan också förbises.

Kommittén föreslår generella bestämmelser om rätt till avdrag för fysisk person för kostnader som nedlagts innan rörelse i skattelagstiftningens mening uppkommit. Vissa tidsgränser har satts upp. Är fråga om sådana kostnader som – om rörelse förelegat – varit omedelbart avdragsgilla, får dessa beaktas i den mån de uppkommit under de närmast föregående tre åren. Beträffande kostnader, som varit under nyssnämnda förutsättning avdragsgilla i form av årliga värdeminskningsavdrag, är motsvarande tidsgräns fem år.

Den föreslagna avdragsrätten för äldre kostnader gäller självfallet inte sådana som aktiverats i räkenskaperna. – Avdraget får fördelas mellan det första beskattningsåret och de fem närmast följande åren. – Avdraget får inte utnyttjas i sådan omfattning att underskott uppkommer i förvärvskällan.

Som ovan nämnts föreligger f.n. ingen *kvittningsrätt vid beräkningen av underlaget för det i den statliga inkomstskatten ingående tilläggsbeloppet* mellan underskott i en rörelse avseende litterär eller konstnärlig verksamhet och inkomst av tjänst föranledd av en tillfällig anställning inom samma verksamhetsområde. Kommittén för fram förslag om en sådan kvittningsrätt, en rätt som också skulle gälla mellan olika rörelser avseende litterär eller

helt övervägande antalet fall betydligt enklare än de nuvarande.

Till upphovsmannakonto kan f.n. avsättning göras endast av den som är upphovsman i upphovsrättslig mening. Därigenom ställs utövande konstnärer och fotografer utanför oaktat snarlika bestämmelser i civilrättsligt hänseende finns för dem. Kommittén förordar att kontot görs tillgängligt även för dessa grupper. Möjligheten till kontoavsättning är nu begränsad till den vars inkomst skall tas upp under inkomst av rörelse. Fria kulturarbetare tar understundom tillfällig anställning inom sitt yrkesområde. Kommittén föreslår en utvidgning även till dessa fall.

Beträffande uppfinnarkontot förordas att detta skall stå öppet även för den uppfinnare, som är delägare i ett handelsbolag och genom detta har inkomst av sin uppfinning.

Kommittén har tagit upp vissa frågor om *skyldigheten att betala socialavgifter för vissa kulturarbetarinkomster*.

Socialförsäkringarna och vissa andra sociala ändamål finansieras helt eller till väsentlig del genom avgifter. I fråga om anställd personal erläggs avgifterna av arbetsgivaren. I vissa fall jämställs uppdragsgivare direkt enligt lagen om allmän försäkring med arbetsgivare. Om ersättningen utgör intäkt av rörelse för uppdragstagaren, kan parterna genom att träffa ett s.k. likställighetsavtal flytta över avgiftsskyldigheten från uppdragstagaren/egenföretagaren till uppdragsgivaren. I den mån likställighetsavtal inte föreligger är kulturarbetare som bedriver rörelse liksom andra egenföretagare skyldiga att erlägga egenavgifter.

Enligt direktiven har kommittén haft att undersöka möjligheterna att i ökad omfattning lägga över avgiftsskyldigheten för kulturarbetare på en motpart. Kommittén föreslår att den i lagen om allmän försäkring angivna ramen för de situationer, då inkomst av rörelse genom överenskommelse kan bli likställd med inkomst av anställning, utvidgas till att avse ersättning – då anställning eller uppdrag ej föreligger – som tillkommer någon såsom upphovsman till ett litterärt eller konstnärligt verk eller såsom utövande konstnär genom framförande av ett sådant verk eller såsom framställare av en fotografisk bild. Utvidgningen avses omfatta sådana ersättningar som t.ex. författarpenning och utställningsersättning, STIM-och SAMI-ersättningar samt vissa ersättningar från förlag, radio och television. Kommittén betonar angelägenheten av att staten intar en positiv attityd och i möjlig mån tillmötesgår önskemål från kulturarbetarorganisationernas sida i fråga om likställighetsavtal.

När det gäller den till lagstiftningen om socialavgifter anknutna *allmänna löneavgiften* föreslår kommittén att i fråga om egenföretagares skyldighet att erlägga egenavgift i form av sådan avgift för inkomst av litterär eller konstnärlig verksamhet skall införas ett fribelopp motsvarande 16 basenheter enligt lagen (1977:1071) om basenhet, dvs. vid 1984 års taxering 116.800 kronor.

Inledningsvis angavs att kommittén enligt sina direktiv kunde ta upp en fråga, som hade sådant nära samband med skattereglerna att den borde behandlas i ett sammanhang. Med stöd härav har kommittén gjort vissa uttalanden beträffande de tillämpade grunderna för *beräkning av bostadsbidrag*. Vid beräkningen av dessa bidrag uppräknas underlaget härför, nämligen den till statlig inkomstskatt taxerade inkomsten, med underskotts-

avdrag som medgivits vid taxeringen. Kommittén har uttalat att så inte borde ske, när en fri kulturarbetare har underskott i sin rörelse och samtidigt under tjänst redovisar inkomst av tillfällig anställning inom sitt verksamhetsområde. Tillika har angivits hur ett tillrättaläggande kan ske, men något formligt förslag läggs inte fram, enär regelkomplexet i sin helhet ligger under prövning hos i första hand regeringen. Denna kommer att uppmärksammas på kommitténs uttalande.

Författningsförslag

1 Förslag till Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Häri genom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370) dels att 29 § 1 mom., 41 d §, punkt 2 a av anvisningarna till 22 §, punkterna 1 och 9 a av anvisningarna till 29 § samt punkt 1 av anvisningarna till 41 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att till anvisningarna till 27 § skall fogas en ny punkt, 6, till anvisningarna till 29 § en ny punkt, 8 a, och till anvisningarna till 33 § en ny punkt, 7, av lydelse som nedan anges.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

29 §

1 m o m.¹ Från bruttointäkten av rörelse får avdrag göras för allt, som är att anse som driftkostnad. Hit räknas, bland annat:

hyra för annan tillhörig fastighet eller del därav, som använts i rörelsen;

kostnad för anskaffning av råämnen och varor till förädling, förbrukning eller försäljning i rörelsen; och skall – där vad sålunda har förädlats eller eljest kommit till användning har utgjorts av produkter eller råämnen från fastighet, som av den skattskyldige har ägts eller brukats, eller från annan av honom idkad rörelse, som är att anse som särskild förvärvskälla – värdet av samma produkter eller råämnen tas upp till det belopp, varmed de redovisas som intäkt av fastigheten eller av den särskilda förvärvskällan, samt – där moderbolag eller övertagande förening har övertagit dessa råämnen eller varor från dotterbolag eller överlåtande förening vid sådan fusion som avses i 28 § 3 mom. – värdet av samma råämnen eller varor tas upp till belopp, motsvarande det hos dotterbolaget eller den överlåtande föreningen i beskattningsavseende gällande värdet av dessa tillgångar vid fusionstillfället;

avlöningar, pensioner, periodiska understöd eller därmed jämförliga periodiska utbetalningar och andra kostnader för personal, som är eller varit anställd i rörelsen;

kostnad för reparation och underhåll av till driften hörande byggnader, markanläggningar, maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier o.d.;

¹Senaste lydelse 1981:295.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

värdeminskning på rörelseägaren tillhöriga maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier eller, i fall som anges i punkt 3 av anvisningarna, utgifter för anskaffande av tillgången;

värdeminskning på patenträtt och annan liknande rättighet;

värdeminskning på en byggnad, som är avsedd för användning i ägarens rörelse, eller, i fall som anges i punkt 7 av anvisningarna, utgifter för anskaffande av byggnaden;

värdeminskning på en markanläggning, som är avsedd för användning i ägarens rörelse, eller, i fall som anges i punkt 16 av anvisningarna, utgifter för anskaffande av anläggningen;

värdeminskning på naturtillgångar, såsom gruvor, stenbrott o.d. genom deras tillgodogörande;

ränta på lånat kapital, som har nedlagts i rörelsen, och på gäld, som den skattskyldige har ådragit sig för sin utbildning för rörelsen;

kostnad för facklitteratur, instrument och dylikt, som varit nödigt för utövande av vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet;

kostnad för facklitteratur, instrument, *resor* och dylikt, som varit nödigt för utövande av vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet;

speciella för rörelsen utgående skatter eller avgifter till det allmänna;

förlust, som har uppstått i rörelsen, såvida inte förlusten är att hänföra till kapitalförlust eller är av sådan natur som avses i punkt 3 sjätte stycket av anvisningarna till 41 §.

Vad ovan och i anvisningarna till denna paragraf sägs om avdrag för värdeminskning på maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier gäller inte beträffande sådan fysisk person med rörelse avseende litterär eller konstnärlig verksamhet, som med stöd av punkt 1 av anvisningarna till 41 § beräknar inkomsten utan att beakta in- och utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter. För honom gäller i nu avsett hänseende att havda kostnader är i sin helhet på en gång avdragsgilla.

41 d §²

Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och annan rörelse än penning- och försäkringsrörelse medges avdrag för belopp som i räkenskaperna har avsatts till resultatutjämningsfond. Avdraget får uppgå till högst 20 procent av sum-

Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och annan rörelse än penning- och försäkringsrörelse medges avdrag för belopp som i räkenskaperna har avsatts till resultatutjämningsfond. Avdraget får uppgå till högst 20 procent av sum-

²Senaste lydelse 1982:5.

Nuvarande lydelse

man av de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret har erlagt som lön till arbetstagare hos honom i förvärvskällan (lönekostnad). I fråga om skattskyldig, som är fysisk person, får avdraget uppgå till högst summan av 20 procent av lönekostnaden och 15 procent av den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten av förvärvskällan efter avdrag för den lönebaserade men före avdrag för den inkomstbaserade fondavsättningen och före – i förekommande fall – avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv enligt lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv, uppskov enligt lagen (1979:611) om upphovsmannakonto, uppskov enligt lagen (1982:2) om uppfinnarkonto samt avdrag för avsättning för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter.

Med lön avses sådana ersättningar i pengar som anges i 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter. Hänsyn skall dock inte tas till lön till arbetstagare för vilken avgiftsskyldighet enligt 2 kap. 4 § första stycket 1 nämnda lag inte föreligger och inte heller till ersättning till arbetstagare, som varit bosatt utomlands och utfört arbete utom riket, såvida ersättningen avsett arbete som utförts för annans räkning utan att anställning förelegat (jfr 2 kap. 5 § andra stycket andra meningen nämnda lag).

I fråga om handelsbolag och dödsbo, som i beskattningshänseende behandlas som handelsbolag, beräknas avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond för bolaget respektive dödsboet. Ägs andel i handelsbolag eller i dödsbo, som i beskattningshänseende behandlas som handelsbolag, av annan än här i riket bosatt fysisk person, får avdrag för avsättning inte beräknas på grundval av bolagets eller dödsboets inkomster.

Avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Av punkt 2 tionde och elfte styckena samt punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 41 § framgår att avsättning till resultatutjämningsfond kan medföra att rätten till lagernedskrivning begränsas.

Anvisningar
till 22 §

2 a.³ Avdrag medges för påförda egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter i den mån avgifterna hänför sig till jordbruksfastigheten.

Föreslagen lydelse

man av de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret har erlagt som lön till arbetstagare hos honom i förvärvskällan (lönekostnad). I fråga om skattskyldig, som är fysisk person, får avdraget uppgå till högst summan av 20 procent av lönekostnaden och 15 procent av den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten av förvärvskällan efter avdrag för den lönebaserade men före avdrag för den inkomstbaserade fondavsättningen och före – i förekommande fall – avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv enligt lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv, uppskov enligt lagen (0000:000) om uppskovskonto för upphovsmän m.fl., uppskov enligt lagen (0000:000) om uppskovskonto för uppfinnare samt avdrag för avsättning för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter.

³Senaste lydelse 1981:1150.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Fysisk person, som brukat en här i riket belägen jordbruksfastighet, får dessutom avdrag för belopp som har avsatts för att täcka de på beskattningsåret belöpande egenavgifterna. Den som enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) är skyldig att upprätta årsbokslut skall ha satt av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Avdrag enligt andra stycket beräknas på ett underlag som motsvarar den skattskyldiges nettointäkt av jordbruksfastigheten, beräknad enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, före avdraget, minskad med

1) sjukpenning eller annan ersättning som avses i punkt 14 av anvisningarna till 21 §,

2) intäkt som är att hänföra till inkomst av anställning enligt 11 kap. 2 § första stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring och

3) intäkt som omfattas av överens- 3) intäkt som omfattas av överens-
kommelse enligt 3 kap. 2 § *andra* kommelse enligt 3 kap. 2 § *tredje*
stycket lagen om allmän försäk- stycket lagen om allmän försäk-
ring. ring.

Avdrag enligt andra stycket får uppgå till högst 25 procent av underlaget, beräknat enligt tredje stycket.

Vad som har sagts i första – fjärde styckena gäller också för en fysisk person, som är delägare i ett handelsbolag, under förutsättning att bolaget har haft inkomst av en här i riket belägen jordbruksfastighet och att delägaren genom bolaget har brukat fastigheten. Avdrag enligt första och andra styckena skall därvid göras av delägaren. Vad som nu har sagts gäller också i fråga om en delägare i ett dödsbo, för vilket reglerna om handelsbolag skall tillämpas.

Beskattas enligt tredje stycket av anvisningarna till 52 § en medhjälpare make för del av inkomst av en verksamhet, som bedrivs av den andra maken, skall avdrag enligt första och andra styckena göras särskilt för envar av makarna.

Skattskyldig som har gjort avdrag enligt andra stycket skall vid självdeklarationen foga uppgifter om avdragets beräkning. Uppgifterna skall lämnas på blankett enligt formulär som fastställs av riksskatteverket.

till 27 §

6. Litterär eller konstnärlig verksamhet skall anses som yrkesmässigt bedriven även om ett egentligt vinstsyfte ej föreligger men verksamheten medför eller kan antas komma att medföra intäkter.

till 29 §

1.⁴ Har annan fastighet helt eller delvis använts i ägarens egen rörelse, får hyresvärdet av vad som på detta sätt använts inte dras av som omkostnad i rörelsen. Detta hyresvärde har nämligen inte tagits upp som inkomst av annan fastighet (jfr punkt 1 av anvisningarna till 24 §). Avkastningen av

⁴Senaste lydelse 1981:295.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

fastigheten kommer i stället till synes som en del av rörelseinkomsten.

Har den skattskyldige i rörelse, som har utövats av honom, för förädling eller förbrukning tillgodogjort sig produkter från eget jordbruk eller någon dess binäring eller från eget skogsbruk eller råämnen från egen eller av honom brukad, i rörelsen inte använd fastighet, skall, som framgår av 21 och 24 §§, värdet av sådana produkter eller råämnen i vissa fall tas upp som intäkt av fastigheten. I sådant fall får samma värde dras av som omkostnad i rörelsen. Detta gäller också, om han i rörelsen har tillgodogjort sig produkter av annan av honom utövad rörelse, som är att anse som särskild förvärvskälla.

Utgifter för inköp och plantering av träd och buskar för yrkesmässig frukt- eller bärödling får efter den skattskyldiges eget val dras av antingen i sin helhet det år då inköpet eller planteringen har ägt rum eller genom årliga värdeminskingsavdrag. Värdeminskingsavdraget beräknas enligt avskrivningsplan till viss procent för år räknat av odlingens anskaffningsvärde. Beräkningen görs från den tidpunkt då odlingen har färdigställts. Procentsatsen för värdeminskingsavdrag bestäms efter den tid odlingen beräknas vara ekonomiskt användbar. Föreskrifterna i punkt 16 sjätte och sjunde styckena skall tillämpas.

Om den skattskyldige har bedrivit rörelse i en av honom bebodd fastighet eller lägenhet och detta har i väsentlig mån hindrat att det ianspråktagna utrymmet kunnat utnyttjas för bostadsändamål, äger han, utan avseende å vad som är föreskrivet om att levnadskostnader ej är avdragsgilla, rätt till avdrag för kostnader för fastigheten eller lägenheten i vad dessa är att hänföra till den för rörelsen utnyttjade delen därav. Om denna tillika har kunnat utnyttjas för bostadsändamål, skall det eljest avdragsgilla beloppet i skäligen mån jämkas.

8 a. Fysisk person som under ett år har påbörjat viss rörelse får åtnjuta avdrag enligt bestämmelserna nedan för kostnader, som han visar vara nedlagda i verksamheten före beskattningsårets ingång.

Avdrag medges för omkostnader som har haft direkt anknytning till den ifrågavarande verksamheten och som hänför sig till det år, då rörelsen påbörjats, eller något av de tre när-

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

mast föregående åren. Har den skattskyldige under det år, då rörelsen påbörjats, eller något av de fem närmast föregående åren anskaffat maskiner eller andra för verksamheten avsedda inventarier, får avdrag åtnjutas även för belopp motsvarande inventariernas anskaffningskostnad.

Har skattskyldig, som äger rätt till avdrag enligt andra stycket, under det år då den kostnad uppkom, för vilken avdrag nu ifrågakommer, eller senare år men före det rörelsen påbörjats uppburit intäkt som härrör från verksamheten, skall, såvida intäkten inte har tagits upp till beskattning, avdraget i motsvarande mån minskas. Vid tillämpning av andra stycket skall vidare iakttas, att avdrag som där sägs skall minskas med det belopp, vartill den skattskyldige i räkenskaperna har tagit upp värdet av tillgångar som fanns när rörelsen påbörjades.

Avdrag enligt denna anvisningspunkt får inte medges med så högt belopp, att underskott uppkommer i förvärvskällan. Har avdraget helt eller delvis inte kunnat utnyttjas under det beskattningsår då rörelsen påbörjats, får resterande belopp dras av under något eller några av de fem närmast följande beskattningsåren. Avdraget får dock inte heller i detta fall medges med så högt belopp att underskott uppkommer.

9 a.⁵ Avdrag medges för påförda egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter i den mån avgifterna hänför sig till rörelsen.

Fysisk person, som bedrivit rörelse här i riket, får dessutom avdrag för belopp som har avsatts för att täcka de på beskattningsåret belöpande egenavgifterna. Den som enligt bokföringslagen (1976:125) är skyldig att upprätta årsbokslut skall ha satt av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

⁵Senaste lydelse 1981:1150. Avdrag enligt andra stycket beräknas på ett underlag som motsvarar den

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

skattskyldiges nettointäkt av rörelsen, beräknad enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, före avdraget, minskad med

1) sjukpenning eller annan ersättning som avses i punkt 9 av anvisningarna till 28 §,

2) intäkt som är att hänföra till inkomst av anställning enligt 11 kap. 2 § första stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring och

3) intäkt som omfattas av överens- 3) intäkt som omfattas av överens-
kommelse enligt 3 kap. 2 § *andra* kommelse enligt 3 kap. 2 § *tredje*
stycket lagen om allmän försäkring. *eller fjärde* stycket lagen om allmän
försäkring.

Avdrag enligt andra stycket får uppgå till högst 25 procent av underlaget, beräknat enligt tredje stycket.

Vad som har sagts i första – fjärde styckena gäller också för en fysisk person, som är delägare i ett handelsbolag, under förutsättning att bolaget har haft inkomst av en här i riket bedriven rörelse och att delägaren genom bolaget har drivit rörelsen. Avdrag enligt första och andra styckena skall därvid göras av delägaren. Vad som nu har sagts gäller också i fråga om en delägare i ett dödsbo, för vilket reglerna om handelsbolag skall tillämpas.

Beskattas enligt tredje stycket av anvisningarna till 52 § en medhjälpande make för en del av inkomst av en verksamhet, som bedrivs av den andra maken, skall avdrag enligt första och andra styckena göras särskilt för envar av makarna.

Skattskyldig som har gjort avdrag enligt andra stycket skall vid självdeklarationen foga uppgifter om avdragets beräkning. Uppgifterna skall lämnas på blankett enligt formulär som fastställs av riksskatteverket.

till 33 §

7. Rätt till avdrag för hyra eller annan kostnad för tjänste- eller arbetslokal föreligger, utan avseende å vad som är föreskrivet om att levnadskostnader ej är avdragsgilla, även när lokalen ingår i en av den skattskyldige bebodd fastighet eller lägenhet. Som förutsättning för avdragsrätt gäller, förutom att arbetsgivaren ej tillhandahåller tjänste- eller arbetslokal, att lokalens användande för angivna ändamål i väsentlig mån har hindrat att den kunnat utnyttjas för bostadsändamål. Avdragsgill är den del av kostnaderna för fastigheten eller lägenheten, som är att hänföra till lokalen. Har denna tillika kunnat utnyttjas för bostadsändamål, skall det eljest avdragsgilla beloppet i skäligen mån jämkas.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

till 41 §

1.⁶ Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. För skattskyldig som har haft ordnad bokföring skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Vid inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder tas hänsyn till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m.m., till pågående arbeten samt till fordrings- och skuldposter. Värdet av utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Som värde av ingående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter tas upp värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter. Bestämmelserna i 41 § om lager får i varvsrörelse tillämpas även i fråga om skepp eller skeppsbygge, på vilket den skattskyldige har utfört eller avser att utföra arbete i icke oväsentlig omfattning, utan hinder av att den skattskyldige har avyttrat skeppet eller bygget. Vad nu föreskrivits gäller dock endast intill dess skeppet eller skeppsbygget har levererats till förvärvaren. Vad som avses med skepp framgår av sjölagen (1891:35 s.1).

1. Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. För skattskyldig som har haft ordnad bokföring skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Vid inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder tas hänsyn till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m.m., till pågående arbeten samt till fordrings- och skuldposter. Värdet av utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Som värde av ingående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter tas upp värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter. Bestämmelserna i 41 § om lager får i varvsrörelse tillämpas även i fråga om skepp eller skeppsbygge, på vilket den skattskyldige har utfört eller avser att utföra arbete i icke oväsentlig omfattning, utan hinder av att den skattskyldige har avyttrat skeppet eller bygget. Vad nu föreskrivits gäller dock endast intill dess skeppet eller skeppsbygget har levererats till förvärvaren. Vad som avses med skepp framgår av sjölagen (1891:35 s.1). *Bestämmelserna ovan att hänsyn skall tas till in- och utgående lager, till pågående arbeten samt till fordrings- och skuldposter behöver inte iaktas av fysisk person, som avses i 4 § andra stycket bokföringslagen (1976:125). Om sådan skattskyldig övergår från att beräkna inkomsten med iakttagande av vad som ovan har angivits om*

⁶ Senaste lydelse
1981:295.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

varulager, pågående arbeten samt fordringar och skulder till en inkomstberäkning som inte beaktar poster av detta slag, skall vid taxeringen för det räkenskapsår, varunder sådan övergång gjorts, till det framkomna rörelseresultatet fogas som tillkommande post beloppet av skulder vid utgången av det nästföregående året och som avgående poster beloppet för fordringar liksom värdet av pågående arbeten och varulager vid samma tidpunkt. Om skattskyldig som nu avses ändrar redovisningsmetod i motsatt riktning, skall vid taxeringen för det räkenskapsår varunder så skett till rörelseresultatet såsom tillkommande poster fogas beloppet för fordringar liksom värdet av pågående arbeten och varulager vid utgången av det nästföregående året och som avgående post beloppet av skulder vid samma tidpunkt.

Inkomst av annan fastighet som avses i 24 § 1 eller 3 mom. får beräknas enligt bokföringsmässiga grunder på sätt anges i föregående stycke. Har skattskyldig för visst beskattningsår beräknat inkomst av annan fastighet enligt bokföringsmässiga grunder, skall den skattskyldige även för nästföljande beskattningsår beräkna inkomsten enligt sådana grunder om bestämmelserna i 24 § 1 eller 3 mom. är tillämpliga det året. I fråga om fastighet som avses i 24 § 3 mom. gäller dock vad som sagts i föregående stycke endast i den mån annat inte följer av 24 § 3 mom. och 25 § 3 mom.

Har det bokförda resultatet påverkats av att bland intäkterna har tagits upp belopp, som inte skall beskattas som inkomst, eller uteslutits belopp, som borde ha medräknats, eller bland kostnaderna har tagits upp belopp, som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, skall resultatet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt denna lag. I de fall resultatet har påverkats av att lager, pågående arbeten eller fordringspost har tagits upp med för lågt belopp eller skuldpost med för högt belopp skall dock på yrkande av den skattskyldige justering av det bokförda resultatet underlåtas i den mån det är uppenbart att denne – i överensstämmelse med reglerna för inkomstberäkning i denna lag – genom dispositioner i bokslutet avseende nämnda tillgångs- och skuldposter eller genom större avskrivningar på anläggningstillgångar än som skett skulle ha kunnat redovisa ett lägre resultat än det som skulle framkomma efter justeringen. Om särskilda omständigheter föranleder det skall dock resultatet justeras även i sådant fall.

Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas,

att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda t.ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad som gäller i fråga om inkomstposterna tillämpas också i fråga om utgiftsposterna. Avdrag för tantiem eller liknande ersättning från fåmansföretag till företagsledare eller honom närstående person får dock åtnjutas först under det år då ersättningen har betalats ut eller blivit tillgänglig för lyftning. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfarings sättet, att fordringar tas upp som inkomst under det år, då de uppkommer, och att räntor hänförs till inkomsten för det år, på vilket de belöper, i bägge fallen oberoende av om de verkligen har influtit under nämnda år eller inte. Å andra sidan bör förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöper på ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst. Avdrag för ränta på lån ur statens lånefond för lån med uppskjuten ränta åtnjuts för det år då räntan har betalats.

Vid tillämpning av föregående stycke skall iakttas bl.a. att värdet av avyttrade varor skall – även om fakturering inte skett – redovisas som fordran, såvida varorna levererats till den nye ägaren före årets utgång.

Har avverkningsrätt till skog upplåtits mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, får som intäkt för varje år tas upp den del av köpeskillingen som influtit under samma år.

I fråga om avdrag för kostnader för reparation och underhåll av fastighet varav intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom. gäller även punkt 8 av anvisningarna till 25 §.

Om beskattningsmyndighet, med frångående av den skattskyldiges på hans räkenskaper grundade inkomstberäkning, som inkomst för ett år beskattat vinst, som i bokföringen framkommer som vinst först ett senare år, skall vid inkomstberäkningen för det följande år, då vinsten redovisas i bokföringen, det sistnämnda årets bokförda resultat justeras på sådant sätt att den redan beskattade vinsten inte beskattas en gång till.

Motsvarande gäller för det fall, att beskattningsmyndighet ansett att en förlust, som är i och för sig avdragsgill, inte får beaktas vid inkomstberäkningen för det år då den redovisats i räkenskaperna eller beskattningsmyndighet i annat fall visst år frångått den skattskyldiges bokföring på sådant sätt att det påverkar följande års inkomstberäkning.

Denna lag träder i kraft . . .

2 Förslag till Lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs att 9 § 3 mom. och 10 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 §

3 m o m .⁷ Inkomst utgör A-inkomst eller B-inkomst enligt följande.

Med A-inkomst förstås inkomst av tjänst, dock *icke* periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt som avses i 31 § kommunalskattelagen, *samt* inkomst av jordbruksfastighet och rörelse om den skattskyldige varit verksam i förvärvskällan i ej blott ringa omfattning. Med B-inkomst förstås övriga inkomster.

Med A-inkomst förstås inkomst av tjänst, dock *inte* periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt som avses i 31 § kommunalskattelagen *i annat fall än då det är fråga om bidrag som avses i 11 kap. 2 § första stycket m) lagen (1962:381) om allmän försäkring. Med A-inkomst förstås vidare* inkomst av jordbruksfastighet och rörelse om den skattskyldige varit verksam i förvärvskällan i ej blott ringa omfattning. Med B-inkomst förstås övriga inkomster.

10 §

4 m o m .⁸ Vid tillämpning av 3 mom. första stycket 1 skall den skattskyldiges underskott av fastighet som avses i 24 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370) minskas med den vid taxeringen fastställda inkomsten av kapital, dock högst 30 000 kronor. Vidare skall – om den skattskyldige yrkar det – den skattskyldiges underskott av kapital minskas med den vid taxeringen fastställda inkomsten

a v t j ä n s t : i den mån underskottet hänförs till ränta på skuld avseende förvärv av den skattskyldige vid beskattningsårets utgång tillhöriga aktier eller andelar i fåmansföretag som är aktiebolag eller ekonomisk förening, dock att underskottet inte får minskas med större belopp än vad den skattskyldige under beskattningsåret har uppburet i kontant lön från företaget,

a v j o r d b r u k s f a s t i g h e t , a n n a n f a s t i g h e t s o m a v s e s i 24 § 1 m o m . k o m m u n a l s k a t t e l a g e n e l l e r r ö r e l s e : i d e n m å n u n d e r s k o t t e t h ä n f ö r s i g t i l l

a) ränta på skuld för arvsskatt eller gåvoskatt avseende fastigheten eller rörelsen eller

b) ränta på den skattskyldiges skuld avseende förvärv av andelar i handelsbolag som innehar eller bedriver fastigheten eller rörelsen.

Därjämte skall – om den skattskyldige yrkar det – hans underskott i rörelse avseende litterär eller konstnärlig verksamhet minskas med den vid taxeringen fastställda inkomsten

⁷Senaste lydelse 1982:416.

⁸Senaste lydelse 1982:416.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

av sådan verksamhet i annan av den skattskyldige bedriven rörelse även som med den vid taxeringen framkomna behållna inkomsten av litterär eller konstnärlig verksamhet, som i följd av anställning av tillfällig beskaffenhet taxeras som inkomst av tjänst, därvid till inkomsten i fråga skall läggas vad den skattskyldige kan ha utfått som skattepliktig inkomst enligt förordningen (1967:504) om inkomstgaranti för konstnärer eller i form av stipendium eller bidrag för sin litterära eller konstnärliga verksamhet.

Denna lag träder i kraft ...

3 Förslag till Lag om uppskovskonto för upphovsmän m.fl.

Häri genom föreskrivs följande.

1 § Vid taxering till statlig och kommunal inkomstskatt kan fysisk person med sådan intäkt av rörelse eller av tjänst, som har tillkommit honom såsom upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk eller såsom utövande konstnär genom framförandet av ett litterärt eller konstnärligt verk eller såsom framställare av en sådan bild som avses i lagen (1960:730) om rätt till fotografisk bild (upphovsmannaintäkt), få uppskov – på villkor och i den omfattning som anges i denna lag – med beskattningen av denna intäkt. Är fråga om intäkt av tjänst skall vad nu har sagts dock gälla endast om intäkten härrör från en anställning av tillfällig beskaffenhet.

Uppskov medges inte om den skattskyldige har avlidit under beskattningsåret eller om han vid utgången av detta ej var bosatt här i riket.

Delägare i handelsbolag eller i dödsbo, för vilket reglerna om handelsbolag skall tillämpas, har inte rätt till uppskov för bolagets inkomst.

2 § För uppskov förutsätts att inbetalning med minst 10 000 kronor har gjorts på ett särskilt konto i bank (upphovsmannakonto). Uppskov medges ej med högre belopp än som har satts in.

Inbetalning skall ha gjorts senast den dag då den skattskyldige enligt 34 § 1 eller 2 mom. taxeringslagen (1956:623) skall ha avlämnat allmän självdeklaration för det beskattningsår som inbetalningen avser.

Med bank avses i denna lag affärsbank, sparbank och föreningsbank.

3 § Uppskov medges med högst 70 procent av det belopp varmed den enligt 4-6 §§ uppskovsgilla intäkten för beskattningsåret överstiger motsvarande intäkt under något av de två närmast föregående beskattningåren (jämförelseåren).

4 § Uppskovsgill är, såvitt avser rörelse, den vid taxering till statlig inkomstskatt – före uppskov och avdrag för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter – beräknade nettointäkten av den förvärvskälla, däri upphovsmannaintäkt har redovisats. Därvid skall bortses från andra i förvärvskällan redovisade intäkter och kostnader än upphovsmannaintäkter och därmed sammanhängande kostnader. Detta gäller dock ej intäkter och till dem hänförliga kostnader med en mer omedelbar anknytning till den verksamhet som har föranlett upphovsmannaintäkten. Härmed avses sådant som projektbidrag, försäkringsersättning avseende material och inventarier, intäkt genom avyttring av sådana tillgångar samt sjukpenning och annan ersättning som omnämns i punkt 9 av anvisningarna till 28 § kommunal-skattelagen (1928:370).

5 § Uppskovsgill är, såvitt avser tjänst, den vid taxeringen till statlig inkomstskatt – före uppskov – beräknade nettointäkten till del denna härrör från upphovsmannaintäkter föranledda av en anställning av tillfällig beskaffenhet.

6 § Har under beskattningsåret eller under jämförelseåren i mer än en förvärvskälla förelegat nettointäkt som avses i 4 eller 5 §, utgörs den uppskovsgilla intäkten av de sammanlagda nettointäkterna i fråga. Understiger det belopp varmed jämförelse enligt 3 § skall göras 10 000 kronor eller saknas under något av jämförelseåren sådan upphovsmannaintäkt som avses i 1 §, skall jämförelsen ändå göras med 10 000 kronor.

7 § Om den skattskyldige har haft uppskovsgill intäkt i mer än en förvärvskälla, får han hänföra uppskovsbeloppet till den eller dem av dessa förvärvskällor, som han önskar. Större uppskovsbelopp får dock inte hänföras till någon förvärvskälla än som motsvarar den uppskovsgilla intäkten i den förvärvskällan.

8 § Avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond enligt 41 d § kommunal-skattelagen (1928:370) eller för avsättning enligt lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv skall i första hand hänföras till den del av förvärvskällans behållning från vilken enligt 4 § skall bortses i där angivet sammanhang.

9 § En skattskyldig har för ett och samma beskattningsår rätt till uppskov för inbetalning på upphovsmannakonto i endast en bank. Om den skattskyldige för visst beskattningsår har gjort inbetalning till mer än en bank, föreligger rätt till uppskov endast för inbetalning till den först anlitade banken.

10 § Räntesatsen för medel på upphovsmannakonto bestäms av banken.

11 § Uttag från upphovsmannakonto får göras tidigast efter utgången av november månad det år då frågan om uppskov har prövats vid taxeringen i första instans.

På upphovsmannakonto inestående medel avseende visst beskattningsår skall tas ut inom fem år räknat från utgången av det år, då inbetalning senast skulle ha gjorts enligt 2 § andra stycket.

Deluttag får ej understiga 1 000 kronor.

Medel som ej har tagits ut inom den tid som anges i andra stycket skall av banken betalas ut omedelbart efter det att denna tid har gått till ända.

12 § Belopp för vilket uppskov med beskattningen har erhållits samt ränta på sådant belopp skall tas upp som intäkt av rörelse för det beskattningsår då uttag har skett från kontot. Har banken gjort utbetalning som avses i 11 § fjärde stycket, skall de utbetalda medlen tas upp som intäkt för det beskattningsår då de enligt 11 § andra stycket senast skulle ha tagits ut.

Belopp som har återförts till beskattning skall vid tillämpning av 3 § anses som sådan intäkt från vilken skall bortses enligt 4 §.

13 § Medel som inestår på upphovsmannakonto skall tas upp som intäkt av rörelse om

a) avtal under beskattningsåret har träffats om överlåtelse eller pantsättning av medlen,

b) medlen under beskattningsåret har tillagts den skattskyldiges make genom bodelning eller

c) den skattskyldige vid beskattningsårets utgång inte längre är bosatt här i riket.

Avlider den skattskyldige, skall på upphovsmannakonto inestående medel tas upp som intäkt av rörelse senast vid taxeringen för det beskattningsår då dödsboet skiftas helt eller delvis, dock inte i något fall senare än vid den taxering som sker det tredje kalenderåret efter det år då dödsfallet inträffade.

14 § Skattskyldig, som yrkar uppskov med beskattning av upphovsmannaintäkt, skall till självdeklarationen foga utredning på blankett enligt av riksskatteverket fastställt formulär samt besked från banken om insättning. Har han tidigare medgetts sådant uppskov och har beloppet inte i sin helhet återförts till beskattning, skall utredning som nyss har sagts likaledes fogas till deklarationen.

Den utredning, som enligt första stycket skall lämnas på där omnämnd blankett, skall innefatta uppgift om insatt och uttaget belopp på upphovsmannakonto och om tillgodoförd ränta.

15 § Regeringen kan förordna att bank, som inte följer bestämmelserna i denna lag eller föreskrifter som har utfärdats med stöd av lagen, inte vidare skall få ta emot medel på upphovsmannakonto.

Denna lag träder i kraft den ... och tillämpas första gången vid ... års taxering. Genom denna lag upphävs lagen (1979:611) om upphovsmannakonto, dock att denna skall alljämt gälla dels när fråga är om uppskov med

beskattningen av intäkt hänförlig till beskattningsår som omfattar kalenderåret ... eller del därav, dels när medel som har avsatts till upphovsmannakonto enligt lagen härom återförs till beskattning. Belopp som har återförts till beskattning enligt lagen om upphovsmannakonto skall anses som sådant belopp som avses i 12 § sista stycket lagen om uppskovskonto för upphovsmän m.fl.

4 Förslag till Lag om uppskovskonto för uppfinnare

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Vid taxering till statlig och kommunal inkomstskatt kan fysisk person med sådan intäkt av rörelse, som han har förvärvat genom en av honom gjord uppfinning som kan tillgodogöras industriellt (uppfinnarintäkt), få uppskov – på de villkor och i den omfattning som anges i denna lag – med beskattningen av denna intäkt. Den omständigheten att patent inte kan meddelas för en uppfinning utgör inte något hinder mot att ersättning för uppfinningen räknas som uppfinnarintäkt.

Är den som har gjort en uppfinning delägare i ett handelsbolag, som har haft intäkt genom att utnyttja uppfinningen, skall den del av bolagets nettointäkt för vilken han är skattskyldig anses som uppfinnarintäkt hos honom. Detta gäller dock endast om bolagets verksamhet uteslutande avser utnyttjandet av uppfinningen.

Uppskov medges inte om den skattskyldige har avlidit under beskattningsåret eller om han vid utgången av detta ej var bosatt här i riket.

Delägare i dödsbo, för vilket reglerna om handelsbolag skall tillämpas, har inte rätt till uppskov för bolagets inkomst.

2 § För uppskov förutsätts att inbetalning med minst 10 000 kronor har gjorts på ett särskilt konto i bank (uppfinnarkonto). Uppskov medges ej med högre belopp än som har satts in.

Inbetalning skall ha gjorts senast den dag då den skattskyldige enligt 34 § 1 eller 2 mom. taxeringslagen (1956:623) skall ha avlämnat allmän självdeklaration för det beskattningsår som inbetalningen avser.

Med bank avses i denna lag affärsbank, sparbanks och föreningsbank.

3 § Uppskov medges med högst 70 procent av det belopp varmed den enligt 4–5 §§ uppskovsgilla intäkten för beskattningsåret överstiger motsvarande intäkt under något av de två närmast föregående beskattningsåren (jämförelseåren).

4 § Uppskovsgill är den vid taxering till statlig inkomstskatt – före uppskov och avdrag för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter – beräknade nettointäkten av den förvärvskälla, däri uppfinnarintäkt har redovisats. Därvid skall bortses från andra i förvärvskällan redovisade intäkter och kostnader än uppfinnarintäkter och därmed sammanhängande kostnader. Detta gäller dock ej intäkter och till dem hänförliga kostnader

med en mer omedelbar anknytning till den verksamhet som har föranlett uppfinnarintäkten. Härmed avses sådant som försäkringsersättning avseende material och inventarier, intäkt genom avyttring av sådana tillgångar samt sjukpenning och annan ersättning som omnämns i punkt 9 av anvisningarna till 28 § kommunalskattelagen (1928:370).

5 § Har under beskattningsåret eller under jämförelseåren i mer än en förvärvskälla förelegat nettointäkt som avses i 4 §, utgörs den uppskovsgilla intäkten av de sammanlagda nettointäkterna i fråga. Understiger det belopp varmed jämförelse enligt 3 § skall göras 10 000 kronor eller saknas under något av jämförelseåren sådan uppfinnarintäkt som avses i 1 §, skall jämförelsen ändå göras med 10 000 kronor.

6 § Om den skattskyldige har haft uppskovsgill intäkt i mer än en förvärvskälla, får han hänföra uppskovsbeloppet till den eller dem av dessa förvärvskällor, som han önskar. Större uppskovsbelopp får dock inte hänföras till någon förvärvskälla än som motsvarar den uppskovsgilla intäkten i förvärvskällan.

7 § Avdrag för avsättning till resultatutjämningsfond enligt 41 d § kommunalskattelagen (1928:370) eller för avsättning enligt lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv skall i första hand hänföras till den del av förvärvskällans behållning från vilken enligt 4 § skall bortses i där angivet sammanhang.

8 § En skattskyldig har för ett och samma beskattningsår rätt till uppskov för inbetalning på uppfinnarkonto i endast en bank. Om den skattskyldige för visst beskattningsår har gjort inbetalning till mer än en bank, föreligger rätt till uppskov endast för inbetalning till den först anlitade banken.

9 § Räntesatsen för medel på uppfinnarkonto bestäms av banken.

10 § Uttag från uppfinnarkonto får göras tidigast efter utgången av november månad det år då frågan om uppskov har prövats vid taxeringen i första instans.

På uppfinnarkonto inestående medel avseende visst beskattningsår skall tas ut inom fem år räknat från utgången av det år, då inbetalning senast skulle ha gjorts enligt 2 § andra stycket.

Deluttag får ej understiga 1 000 kronor.

Medel som ej har tagits ut inom den tid som anges i andra stycket skall av banken betalas ut omedelbart efter det att denna tid har gått till ända.

11 § Belopp för vilket uppskov med beskattningen har erhållits samt ränta på sådant belopp skall tas upp som intäkt av rörelse för det beskattningsår då uttag har skett från kontot. Har banken gjort utbetalning som avses i 10 § fjärde stycket, skall de utbetalda medlen tas upp som intäkt för det beskattningsår då de enligt 10 § andra stycket senast skulle ha tagits ut.

Belopp som har återförts till beskattning skall vid tillämpning av 3 § anses som sådan intäkt från vilken skall bortses enligt 4 §.

12 § Medel som inestår på uppfinnarkonto skall tas upp som intäkt av rörelse om

- a) avtal under beskattningsåret har träffats om överlåtelse eller pantsättning av medlen,
- b) medlen under beskattningsåret har tillagts den skattskyldiges make genom bodelning eller
- c) den skattskyldige vid beskattningsårets utgång inte längre är bosatt här i riket.

Avlider den skattskyldige, skall på uppfinnarkonto inestående medel tas upp som intäkt av rörelse senast vid taxeringen för det beskattningsår då dödsboet skiftas helt eller delvis, dock inte i något fall senare än vid den taxering som sker det tredje kalenderåret efter det år då dödsfallet inträffade.

13 § Skattskyldig, som yrkar uppskov med beskattning av uppfinnarintäkt, skall till självdeklarationen foga utredning på blankett enligt av riksskatteverket fastställt formulär samt besked från banken om insättningen. Har han tidigare medgetts sådant uppskov och har beloppet inte i sin helhet återförts till beskattning, skall utredning som nyss har sagts likaledes fogas till deklarationen.

Den utredning, som enligt första stycket skall lämnas på där omnämnd blankett, skall innefatta uppgift om insatt och uttaget belopp på uppfinnar-konto och om tillgodoförd ränta.

14 § Regeringen kan förordna att bank, som inte följer bestämmelserna i denna lag eller föreskrifter som har utfärdats med stöd av lagen, inte vidare skall få ta emot medel på uppfinnarkonto.

Denna lag träder i kraft den ... och tillämpas första gången vid ... års taxering. Genom denna lag upphävs lagen (1982:2) om uppfinnarkonto, dock att denna skall alltjämt gälla dels när fråga är om uppskov med beskattningen av intäkt hänförlig till beskattningsår som omfattar kalenderåret ... eller del därav, dels när medel som har avsatts till uppfinnarkonto enligt lagen härom återförts till beskattning. Belopp som har återförts till beskattning enligt lagen om uppfinnarkonto skall anses som sådant belopp som avses i 12 § sista stycket lagen om uppskovskonto för uppfinnare.

5 Förslag till Lag om ändring i lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv

Härigenom föreskrivs att 4 § lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Avdrag medges inte, om den skattskyldige

a) vid utgången av det beskattningsår som avsättningen avser har medel insatta på upphovsmannakonto enligt lagen (1979:611) om upphovsmannakonto eller på uppfinnar-konto enligt lagen (1982:2) om uppfinnarkonto och uppskov för insättningen har erhållits, eller

b) för det beskattningsår och den förvärvskälla som avsättningen avser yrkar uppskov med taxering enligt skogskontolagen (1954:142).

Föreslagen lydelse

4 §⁹

Avdrag medges inte, om den skattskyldige för det beskattningsår och den förvärvskälla som avsättningen avser yrkar uppskov med taxering enligt skogskontolagen (1954:142).

Denna lag träder i kraft . . .

6 Förslag till Lag om ändring i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst.

Härigenom föreskrivs att 3 § 4 mom. lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

4 m o m.¹⁰ I fråga om inkomst av rörelse skall lagens bestämmelser gälla endast följande intäkter, nämligen:

1) intäkt genom vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, under förutsättning att intäkten inte föranlett uppskov med beskattning enligt lagen (1979:611) om upphovsmannakonto eller enligt lagen (1982:2) om uppfin-

Föreslagen lydelse

3 §

1) intäkt genom vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, under förutsättning att intäkten inte har föranlett uppskov med beskattning enligt lagen (0000:000) om uppskovskonto för upphovsmän m.fl. eller enligt

⁹Senaste lydelse 1982:3.

¹⁰Senaste lydelse 1982:6.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse**narkonto;**lagen (0000:000) om uppskovskonto
för uppfinnare;*

2) intäkt vid överlåtelse av hyresrätt samt av varumärke, firmanamn och andra liknande rättigheter av goodwill natur;

3) intäkt i form av engångsersättning, som har erhållits på grund av avbrottsförsäkring eller som skadestånd eller dylikt för inkomstbortfall i rörelsen till följd av expropriation, rekvisition eller annat liknande förfarande eller intäkt i form av försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på byggnader eller markanläggningar, som har förstörts eller skadats genom brand eller annan olyckshändelse, allt under förutsättning att intäkten inte har föranlett avdrag för avsättning till eldsvådefond;

4) intäkt i form av engångsersättning vid avyttring av patenträtt eller liknande rättighet samt vid avyttring eller avlösning av rätt till royalty, allt under förutsättning att avyttringen eller avlösningen skett i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av rörelse;

5) intäkt vid avyttring, i samband med överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av rörelse, av för stadigvarande bruk i rörelsen avsedda maskiner eller andra inventarier, vilka icke vid beräkning av värdeminskningssavdrag hänförs till byggnad, samt av andra varor och produkter i rörelsen än ovan vid 4) avses; samt

6) intäkt, som har uppkommit genom att eldsvådefond, särskild investeringsfond för avyttrat fartyg eller särskild nyanskaffningsfond har återförts till beskattning på grund av att rörelsen har överlåtits eller nedlagts, dock att särskilt tillägg eller ränta på det återförda beloppet inte skall anses utgöra sådan inkomst.

Vad i denna lag stadgas om överlåtelse, upplåtelse eller nedläggande av rörelse skall äga motsvarande tillämpning beträffande rörelsefilial och rörelsegren.

Denna lag träder i kraft . . .

7 Förslag till**Lag om ändring i lagen (1980:954) om särskilt investeringsavdrag för byggnadsarbeten m.m.**

Härigenom föreskrivs att 3 § lagen (1980:954) om särskilt investeringsavdrag för byggnadsarbeten m.m. skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*3 §¹¹

Särskilt investeringsavdrag utgör 10 procent av den del av utgifterna för ny-, till- eller ombyggnad och 20 procent av den del av utgifterna för täckdikning som hänför sig till perioden den 1 november 1980–den 31 mars 1984. Utgifter anses hänförliga till denna period om de avser material som

¹¹Senaste lydelse 1982:1186.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

har fogats in i en byggnad eller annat arbete som har utförts under perioden.

Investeringsavdrag skall göras för det beskattningsår under vilket ett arbete har utförts. Om arbetet hänför sig till flera beskattningsår och investeringsavdrag på grund av arbetet inte redan har gjorts, får dock hela investeringsavdraget göras vid taxeringen för det sista beskattningsår som kan komma i fråga.

Särskilt investeringsavdrag medges högst med ett belopp som motsvarar den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten av förvärvskällan före särskilt investeringsavdrag och före – i förekommande fall – avdrag för inkomstbaserad avsättning till resultatutjämningsfond enligt 41 d § kommunal-skattelagen (1928:370), avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv enligt lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv, uppskov enligt lagen (1979:611) om *upphovsmannakonto*, uppskov enligt lagen (1982:2) om *upppinnarkonto* samt avdrag för avsättning för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter. Vad som inte kunnat utnyttjas på detta sätt får vid senare taxering utnyttjas genom avdrag i förvärvskällan, dock senast vid den taxering som sker tredje året efter det år då taxering enligt andra stycket har skett. Ett förskjutet investeringsavdrag får – i förekommande fall sedan hänsyn tagits till det på det aktuella beskattningsåret belöpande avdraget – inte överstiga det belopp som har beräknats enligt första meningen.

Särskilt investeringsavdrag medges högst med ett belopp som motsvarar den vid taxeringen till statlig inkomstskatt beräknade inkomsten av förvärvskällan före särskilt investeringsavdrag och före – i förekommande fall – avdrag för inkomstbaserad avsättning till resultatutjämningsfond enligt 41 d § kommunal-skattelagen (1928:370), avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv enligt lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv, uppskov enligt lagen (0000:000) om *uppskovskonto för upphovsmän m.fl.*, uppskov enligt lagen (0000:000) om *uppskovskonto för upppinnare* samt avdrag för avsättning för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter. Vad som inte kunnat utnyttjas på detta sätt får vid senare taxering utnyttjas genom avdrag i förvärvskällan, dock senast vid den taxering som sker tredje året efter det år då taxering enligt andra stycket har skett. Ett förskjutet investeringsavdrag får – i förekommande fall sedan hänsyn tagits till det på det aktuella beskattningsåret belöpande avdraget – inte överstiga det belopp som har beräknats enligt första meningen.

Denna lag träder i kraft den ... Äldre lydelse gäller dock fortfarande i den mån lagarna (1979:611) om upphovsmannakonto och (1982:2) om upppinnarkonto alltså är tillämpliga.

8 Förslag till Lag om ändring i lagen (1982:423) om allmän löneavgift

Härigenom föreskrivs att 4 § lagen (1982:423) om allmän löneavgift skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §

I fråga om allmän löneavgift gäller bestämmelserna i 5 kap. lagen (1981:691) om socialavgifter samt vad som i nedan angivna författningar är föreskrivet i fråga om avgifter enligt nämnda lag:

- | | |
|--|-----------------------------------|
| 1. kommunalskattelagen (1928:370) | |
| 2. taxeringslagen (1956:623) | |
| 3. skattebrottslagen (1971:69) | |
| 4. lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m. | |
| 5. lagen (1978:401) om exportkreditstöd | |
| 6. lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv | |
| 7. lagen (1979:611) om upphovs- | 7. lagen (0000:000) om uppskovs- |
| mannakonto | konto för upphovsmän m.fl. |
| 8. lagen (1980:953) om särskilt investeringsavdrag för inventarieanskaffning | |
| 9. lagen (1980:954) om särskilt investeringsavdrag för byggnadsarbeten m.m. | |
| 10. lagen (1982:2) om uppfinnar- | 10. lagen (0000:000) om uppskovs- |
| konto. | konto för uppfinnare. |

Denna lag träder i kraft den . . . Äldre lydelse gäller dock fortfarande i den mån lagarna (1979:611) om upphovsmannakonto och (1982:2) om uppfinnarkonto alltjämt är tillämpliga.

9 Förslag till Lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 2 § och 11 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap. 2 §¹²

Sjukpenninggrundande inkomst är den årliga inkomst i pengar eller naturaförmåner, i form av kost, bostad eller bil, som en försäkrad kan antas komma att tills vidare få för eget arbete, antingen såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst (inkomst av anställning) eller på annan grund (inkomst av annat förvärvsarbete). Som inkomst av anställning räknas dock inte ersättning från en arbetsgivare som

¹²Senaste lydelse 1982:529.

Nuvarande lydelse

är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person, om arbetet har utförts i arbetsgivarens verksamhet utom riket. Den sjukpenninggrundande inkomsten fastställs av försäkringskassan. Inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete skall därvid var för sig avrundas till närmast lägre hundratal kronor.

Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst bortses från sådan inkomst av anställning och annat förvärvsarbete som överstiger sju och en halv gånger basbeloppet. Det belopp som sålunda skall undantäckas skall i första hand räknas av från inkomst av annat förvärvsarbete. Ersättning i pengar eller naturaförmåner för arbete som någon utför för någon annans räkning utan att vara anställd i dennes tjänst skall, såvida ersättningen under ett år uppgår till minst 500 kronor, anses som inkomst av anställning. I fråga om ersättning som utgör inkomst av rörelse som bedrivs av den som utför arbetet eller av jordbruksfastighet som denne brukar, gäller vad nu har sagts endast under förutsättning att den försäkrade och den som utger ersättningen är ense om detta. I *nu angivna* fall skall den som utför arbetet anses *såsom* arbetstagare och den som utger ersättningen *såsom* arbetsgivare. Kan ersättning för arbete för någon annans räkning under året inte antas uppgå till minst 500 kronor, skall ersättningen från denne inte tas med vid beräkningen av den sjukpenninggrundande inkomsten i annat fall än då den utgör inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet.

Föreslagen lydelse

Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst bortses från sådan inkomst av anställning och annat förvärvsarbete som överstiger sju och en halv gånger basbeloppet. Det belopp som sålunda skall undantäckas skall i första hand räknas av från inkomst av annat förvärvsarbete.

Ersättning i pengar eller naturaförmåner för arbete som någon utför för någon annans räkning utan att vara anställd i dennes tjänst skall, såvida ersättningen under ett år uppgår till minst 500 kronor, anses som inkomst av anställning. I fråga om ersättning som utgör inkomst av rörelse som bedrivs av den som utför arbetet eller av jordbruksfastighet som denne brukar, gäller vad nu har sagts endast under förutsättning att den försäkrade och den som utger ersättningen är ense om detta.

Även om det inte är fråga om arbete för någon annans räkning tillämpas bestämmelserna i tredje stycket, såvitt avser inkomst av rörelse, på ersättning som tillkommer någon såsom upphovsman till ett litterärt eller konstnärligt verk eller såsom utövande konstnär genom framförande av ett sådant verk eller såsom framställare av en fotografisk bild.

I de fall som avses i tredje och fjärde styckena skall den som utför arbetet eller som skapar eller framför verket eller framställer bilden anses som arbetstagare och den som utger ersättningen som arbetsgivare.

Kan ersättning för arbete för någon annans räkning under året inte antas uppgå till minst 500 kro-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

nor, skall ersättningen från denne inte tas med vid beräkningen av den sjukpenninggrundande inkomsten i annat fall än då den utgör inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet.

Beräkningen av den sjukpenninggrundande inkomsten skall, där förhållandena inte är kända för försäkringskassan, grundas på de upplysningar som kassan kan inhämta av den försäkrade eller dennes arbetsgivare eller som kan framgå av den uppskattning, som vid taxeringen gjorts av den försäkrades inkomst. Inkomst av arbete för egen räkning får ej beräknas högre än som motsvarar skälig avlöning för liknande arbete för annans räkning. Om inkomsten helt eller delvis utgörs av naturaförmåner i form av kost och bostad, skall dessa förmåner uppskattas efter de regler som tillämpas vid beräkning av preliminär skatt. Värdet av naturaförmån i form av bil skall uppskattas enligt de grunder som gäller för värdering av förmånen vid debitering och uppbörd av arbetsgivaravgift till sjukförsäkringen.

11 kap.

2 §¹³

Med inkomst av anställning avses den lön i pengar eller naturaförmåner, i form av kost, bostad eller bil, som en försäkrad har fått såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst. Till sådan inkomst räknas dock inte från en och samme arbetsgivare utgiven lön som under ett år ej uppgått till femhundra kronor. I fråga om arbete som har utförts utomlands bortses vid beräkningen av pensionsgrundande inkomst från sådana lönetillägg som betingas av ökade levnadskostnader och andra särskilda förhållanden i sysselsättningslandet. Såsom inkomst av anställning anses även

a) sjukpenning enligt denna lag eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande ersättning som utgår enligt annan författning eller på grund av regeringens förordnande, i den mån ersättningen träder i stället för försäkrads inkomst såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst,

b) föräldrapenning,

c) vårdbidrag enligt 9 kap. 4 §, i den mån bidraget inte är ersättning för merkostnader,

d) dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa,

e) kontant arbetsmarknadsstöd enligt lagen (1973:371) om kontant arbetsmarknadsstöd,

f) utbildningsbidrag under arbetsmarknadsutbildning och yrkesinriktad rehabilitering i form av dagpenning,

g) timstudiestöd, inkomstbidrag och vuxenstudiebidrag enligt studiestöds-lagen (1973:349),

h) delpension enligt lagarna (1975:380) och (1979:84) om delpensionsförsäkring,

i) dagpenning till värnpliktiga och vapenfria tjänstepliktiga under repetitionsutbildning, frivilliga som genomgår utbildning under krigsförbandsövning eller särskild övning inom värnpliktsutbildningen, läkare under försvarsmedicinsk tjänstgöring samt civilförsvarspliktiga,

¹³Senaste lydelse 1982:778.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

- j) utbildningsbidrag för doktorander,
 k) timersättning vid grundläggande utbildning för vuxna,
 l) livränta enligt 4 kap. lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring eller motsvarande livränta som bestäms med tillämpning av sagda lag,
 m) från Sveriges författarfond och konstnärsnämnden utgående bidrag som ej är att hänföra till inkomst av annat förvärvsarbete enligt 3 §, i den mån regeringen så förordnar.

I fråga om ersättning i pengar eller naturaförmåner som sägs i första stycket för arbete som någon utfört för någon annans räkning utan att vara anställd i dennes tjänst gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 3 kap. 2 § andra stycket.

I fråga om ersättning i pengar eller naturaförmåner som någon får från någon annan utan att vara anställd i dennes tjänst tillämpas bestämmelserna i 3 kap. 2 § tredje–femte styckena.

Vid beräkning av inkomst av anställning skall hänsyn tas till lön eller annan ersättning, som den försäkrade har fått från en arbetsgivare, som är bosatt utom riket eller är utländsk juridisk person, endast i fall då den försäkrade sysselsatts här i riket eller tjänstgjort som sjöman ombord på svenskt handelsfartyg. Vad som sägs här skall inte gälla beträffande lön till svenska medborgare, om svenska staten eller, där lönen härrör från utländsk juridisk person, en svensk juridisk person, som äger ett bestämmande inflytande över den utländska juridiska personen, enligt av riksförsäkringsverket godtagen förbindelse har att svara för tilläggsavgiften.

Hänsyn skall ej heller tas till lön eller annan ersättning från främmande makts beskickning eller lönade konsulat här i riket eller från arbetsgivare, som tillhör sådan beskickning eller sådant konsulat och som inte är svensk medborgare. Vad som sägs här skall inte gälla beträffande lön till svensk medborgare eller till den som utan att vara svensk medborgare är bosatt i riket, om en utländsk beskickning här i riket enligt av riksförsäkringsverket godtagen förbindelse har att svara för tilläggsavgiften.

Den som åtagit sig förbindelse enligt tredje eller fjärde stycket skall anses såsom arbetsgivare.

Denna lag träder i kraft. . .

10 Förslag till Lag om ändring i lagen (1981:691) om socialavgifter

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Underlag för beräkning av avgifterna är summan av vad arbetsgivaren under året har utgett som lön i pengar eller naturaförmåner i form av kost, bostad eller bil eller, i fall som avses i 3 kap. 2 § *andra stycket* lagen (1962:381) om allmän försäkring, *annan ersättning för utfört arbete*. Bidrag som avses i 11 kap. 2 § första stycket m) *lagen om allmän försäkring* likställs med lön.

Föreslagen lydelse

2 kap.
3 §

Underlag för beräkning av avgifterna är summan av vad arbetsgivaren under året har utgett som lön i pengar eller naturaförmåner i form av kost, bostad eller bil eller, i fall som avses i 3 kap. 2 § *tredje och fjärde styckena* lagen (1962:381) om allmän försäkring, *sådan ersättning som där anges*. Bidrag som avses i 11 kap. 2 § första stycket m) *nämnda lag* likställs med lön.

Denna lag träder i kraft. . .

11 Förslag till Lag om ändring i lagen (1954:269) om skyldighet för arbetsgivare att lämna uppgift rörande arbetsanställning

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1954:269) om skyldighet för arbetsgivare att lämna uppgift rörande arbetsanställning skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Arbetsgivare, som anställer arbetstagare, är skyldig att lämna uppgift härom enligt vad nedan sägs. Är anställningen avsedd att vara högst fyra veckor, föreligger dock ej uppgiftsskyldighet med mindre anställningen varar längre tid än nyss sagts.

Upphör arbetstagares anställning, åligger det arbetsgivaren att lämna uppgift härom, såframt anställningen varat längre tid än fyra veckor eller, om den varat kortare tid, uppgift lämnats angående arbetstagarens anställande.

Vad i denna lag stadgas om anställning skall äga motsvarande tillämpning i sådana fall som avses i 3 kap. 2 § *andra stycket sista punkten* lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Föreslagen lydelse

1 §¹⁴

Vad i denna lag stadgas om anställning skall äga motsvarande tillämpning i sådana fall som avses i 3 kap. 2 § *tredje och femte styckena* lagen (1962:381) om allmän försäkring.

¹⁴Senaste lydelse 1976:169.

Uppgift, som här avses, skall lämnas till allmän försäkringskassa.

Är arbetstagaren inskriven hos allmän försäkringskassa, bör uppgiften lämnas till den försäkringskassa, hos vilken arbetstagaren är inskriven.

Denna lag träder i kraft. . .

12 Förslag till Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrivs att 37 § 1 mom. taxeringslagen (1956:623) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

37 §

1 m o m .¹⁵ Till ledning vid inkomsttaxering och registrering av preliminär A-skatt, som har innehållits genom skatteavdrag, skall varje år utan anmaning avlämnas uppgifter (k o n t r o l l u p p g i f t e r) för det föregående kalenderåret enligt följande uppställning.

Uppgiftsskyldig	Vem uppgiften skall avse	Vad uppgiften skall avse
<p>1.a) Statlig och kommunal myndighet,</p> <p>b) aktiebolag, ekonomisk förening, fond, stiftelse och annan juridisk person än dödsbo,</p> <p>c) fysisk person och dödsbo, som bedrivit rörelse eller jordbruk, däri inbegripet skogsbruk i fråga om förmåner, som utgått från sådan förvärvskälla, samt</p> <p>d) fysisk person och dödsbo, som innehaft annan fastighet, i fråga om förmåner som utgått från sådan förvärvskälla.</p>	<p>Den som hos den uppgiftsskyldige innehaft anställning eller uppdrag eller utfört tillfälligt arbete eller som av den uppgiftsskyldige <i>åtnjutit</i> pension, livränta eller periodiskt utgående ersättning, <i>ävensom</i> den som <i>åtnjutit</i> förmån från personalstiftelse eller annan stiftelse.</p>	<p>Avlöning, arvode, annan ersättning eller förmån, oavsett huruvida denna utgått kontant eller såsom naturaförmån samt oavsett om densamma utgör ersättning för kostnader, som mottagaren haft att bestrida. Har mottagaren haft att erlægga vederlag för åtnjuten naturaförmån, skall uppgift om förmånen och vederlaget lämnas. Avser livränta skadestånd till följd av personskada skall <i>angivas</i> om livräntan utgör skattepliktig inkomst.</p> <p>U n d a n t a g :</p> <p>a) folkpension, när tilläggs pension enligt lagen om allmän försäkring <i>icke</i> åtnjutes,</p> <p>b) ersättning och förmån i anledning av tillfälligt arbete, om det som mottagaren sammanlagt <i>åtnjutit</i> haft ett lägre värde än 100 kronor för hela året,</p>

¹⁵ Senaste lydelse av 37 § 1 mom. punkt 1 1982:1008.

Föreslagen lydelse

37 §

1 m o m . Till ledning vid inkomsttaxering och registrering av preliminär A-skatt, som har innehållits genom skatteavdrag, skall varje år utan anmaning avlämnas uppgifter (k o n t r o l l u p p g i f t e r) för det föregående kalenderåret enligt följande uppställning.

Uppgiftsskyldig	Vem uppgiften skall avse	Vad uppgiften skall avse
1.a) Statlig och kommunal myndighet,	Den som hos den uppgiftsskyldige <i>har</i> innehaft anställning eller uppdrag eller <i>har</i> utfört tillfälligt arbete eller som av den uppgiftsskyldige <i>har</i> uppburit ersättning som avses i 3 kap. 2 § fjärde stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring, eller pension, livränta eller periodiskt utgående ersättning, samt den som <i>har</i> uppburit förmån från personalstiftelse eller annan stiftelse.	Avlöning, arvode, annan ersättning eller förmån, oavsett huruvida denna <i>har</i> utgått kontant eller såsom naturaförmån samt oavsett om densamma utgör ersättning för kostnader som mottagaren <i>har</i> haft att bestrida. Har mottagaren haft att erlagga vederlag för åtnjuten naturaförmån, skall uppgift om förmånen och vederlaget lämnas. Avser livränta skadestånd till följd av personskada skall <i>anges</i> om livräntan utgör skattepliktig inkomst.
b) aktiebolag, ekonomisk förening, fond, stiftelse och annan juridisk person än dödsbo,		
c) fysisk person och dödsbo, som <i>har</i> bedrivit rörelse eller jordbruk, däri inbegripet skogsbruk, i fråga om förmåner, som <i>har</i> utgått från en sådan förvärvskälla, samt		
d) fysisk person och dödsbo, som <i>har</i> innehaft annan fastighet, i fråga om förmåner som <i>har</i> utgått från en sådan förvärvskälla.		U n d a n t a g : a) folkpension, när tilläggs-pension enligt lagen om allmän försäkring <i>inte</i> åtnjuts, b) ersättning och förmån i anledning av tillfälligt arbete, om det som mottagaren sammanlagt <i>har</i> erhållit <i>har</i> haft ett lägre värde än 100 kronor för hela året,

Nuvarande lydelse

c) ersättning och förmån till någon i anledning av tillfälligt arbete å annan fastighet än jordbruksfastighet, om vad som sammanlagt *utgivits* har lägre värde än 300 kronor för hela året och det *icke* utgör avdragsgill omkostnad i förvärvskällan rörelse,

d) utbetalning till rörelseidkare av ersättning för tillfälligt arbete, om ersättningen utgör intäkt av rörelse för mottagaren,

e) i tjänst som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen utgiven förmån, som *icke* utgör skattepliktig intäkt för mottagaren,

f) förmåner i annat än *penningar*, om det som mottagaren i sådant hänseende sammanlagt från den uppgiftsskyldige *åmjutit*, efter avdrag för vederlag, uppenbarligen haft ett värde *icke överstigande* 600 kronor för helt år räknat, om ej förmånen – oavsett värdet – i sin helhet är att hänföra till skattepliktig intäkt,

g) ersättning för resa i tjänsten, motsvarande gjorda utlägg som sammanlagt *icke överstiga* 500 kronor och representationersättning, motsvarande gjorda utlägg, sammanlagt *icke överstigande* 500 kronor, samt därjämte traktamentsersättning vid vistelse i tjänsten utom tjänstgöringsorten, som sammanlagt *icke* avser mer än 24 dagar för år räknat, *därest* i kontrolluppgiften *anmärkes*, att traktamentsersättning utgått (se även 2 mom.

Föreslagen lydelse

c) ersättning och förmån till någon i anledning av tillfälligt arbete *på* annan fastighet än jordbruksfastighet, om vad som sammanlagt *har utgetts* har *ett* lägre värde än 300 kronor för hela året och det *inte* utgör avdragsgill omkostnad i förvärvskällan rörelse,

d) utbetalning till rörelseidkare av ersättning för tillfälligt arbete, om ersättningen utgör intäkt av rörelse för mottagaren *och den som har utgett ersättningen inte skall på denna betala arbetsgivaravgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter*,

e) i tjänst som avses i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen utgiven förmån, som *inte* utgör skattepliktig intäkt för mottagaren,

f) förmåner i annat än *pengar*, om det som mottagaren i sådant hänseende sammanlagt *har fått* från den uppgiftsskyldige, efter avdrag för vederlag, uppenbarligen *har haft* ett värde *som inte överstiger* 600 kronor för helt år räknat, om ej förmånen – oavsett värdet – i sin helhet är att hänföra till skattepliktig intäkt,

g) ersättning för resa i tjänsten, motsvarande gjorda utlägg som sammanlagt *inte överstiger* 500 kronor, och representationsersättning, motsvarande gjorda utlägg, sammanlagt *inte överstigande* 500 kronor, samt därjämte traktamentsersättning vid vistelse i tjänsten utom tjänstgöringsorten, som sammanlagt *inte överstiger* 500 kronor eller *inte avser mer än 24 dagar för år räknat*, om i kontrolluppgiften *anmärks*, att traktamentsersättning *har utgått*

Nuvarande lydelse

fjärde stycket),

h) förmån från stiftelse, om vad som *utgivits* uppenbarligen *icke* utgör skattepliktig intäkt för mottagaren, *samt*

i) ersättning eller förmån, för vilken mottagaren erlagt sjömansskatt,

j) ersättning om vilken uppgift skall lämnas i självdeklaration enligt lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar och på vilken avdrag inte har gjorts enligt nämnda lag eller enligt uppbördslagen (1953:272).

Undantagen gäller ej fåmansföretag, eller till sådant företag hörande personalstiftelse i fråga om uppgifter *avseende* företagsledaren eller honom närstående person eller delägare i företaget.

Föreslagen lydelse

(se även 2 mom. fjärde stycket),

h) förmån från stiftelse, om vad som *har utgetts* uppenbarligen *inte* utgör skattepliktig intäkt för mottagaren,

i) ersättning eller förmån, för vilken mottagaren *har* erlagt sjömansskatt, *samt*

j) ersättning om vilken uppgift skall lämnas i självdeklaration enligt lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar och på vilken avdrag inte har gjorts enligt nämnda lag eller enligt uppborrdslagen (1953:272).

Undantagen gäller ej fåmansföretag, eller till sådant företag hörande personalstiftelse i fråga om uppgifter *som avser* företagsledaren eller honom närstående person eller delägare i företaget.

 Denna lag träder i kraft den ... och tillämpas första gången i fråga om kontrolluppgifter till ledning för ... års taxering.

13 Förslag till Lag om ändring i bokföringslagen (1976:125)

Härigenom föreskrivs att 4 och 8 §§ bokföringslagen (1976:125) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §

I bokföringen skall som affärshändelser löpande noteras alla förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning såsom in- och utbetalningar samt uppkomna fordringar och skulder. Som affärshändelse räknas också den bokföringsskyldiges tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat. Inför bokslut skall bokföringen härutöver tillföras fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som rätteligen hör till räkenskapsåret.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Vad ovan sägs behöver inte iakttas av fysisk person med litterär eller konstnärlig verksamhet, därest den årliga bruttoomsättningssumman däri normalt understiger det gränsbelopp, som anges i 1 § fjärde stycket. Sådan person skall dock alltid i bokföringen fortlöpande notera uttag ur verksamheten samt vad som kontant flutit in och getts ut i denna.

8 §

Affärshändelserna skall bokföras i kronologisk ordning post för post efter verifikationsnummer eller andra identifieringstecken som åsatts verifikationerna (grundbokföring). Verifikationer, som avser likartade affärshändelser, får bokföras i sammandrag i en post, om det utan svårighet kan klarläggas vilka affärshändelser som ingår i sådan post.

Kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast påföljande arbetsdag (kassabokföring). Övriga affärshändelser skall bokföras så snart det kan ske. I fråga om fordringar och skulder gäller att de skall bokföras så snart det kan ske sedan faktura eller annan handling, som tillkännager anspråk på vederlag, utfärdats eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god affärssed.

Om endast ett mindre antal fakturor eller andra handlingar, som tillkännager anspråk på vederlag, förekommer i rörelsen och fordringarna eller skulderna enligt dessa verifikationer ej uppgår till avsevärda belopp, kan bokföring av sådana fordringar och skulder dröja tills betalning sker, under förutsättning att detta är förenligt med god redovisningssed. Vid räkenskapsårets utgång skall dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras. Verifikationerna för obetalda fordringar och skulder skall ordnas och förvaras för sig så att betryggande överblick fortlöpande finns över dem.

Om endast ett mindre antal fakturor eller andra handlingar, som tillkännager anspråk på vederlag, förekommer i rörelsen och fordringarna eller skulderna enligt dessa verifikationer ej uppgår till avsevärda belopp, kan bokföring av sådana fordringar och skulder dröja tills betalning sker, under förutsättning att detta är förenligt med god redovisningssed. Vid räkenskapsårets utgång skall dock, *utom när fråga är om en av en fysisk person bedriven litterär eller konstnärlig verksamhet*, samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras. Verifikationerna för obetalda fordringar och skulder skall ordnas och förvaras för sig så att betryggande överblick fortlöpande finns över dem.

**14 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1955:257) om inventering av varulager
för inkomsttaxeringen**

Härigenom föreskrivs att i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen skall införas en ny paragraf, 4 §, av nedan angivna lydelse.

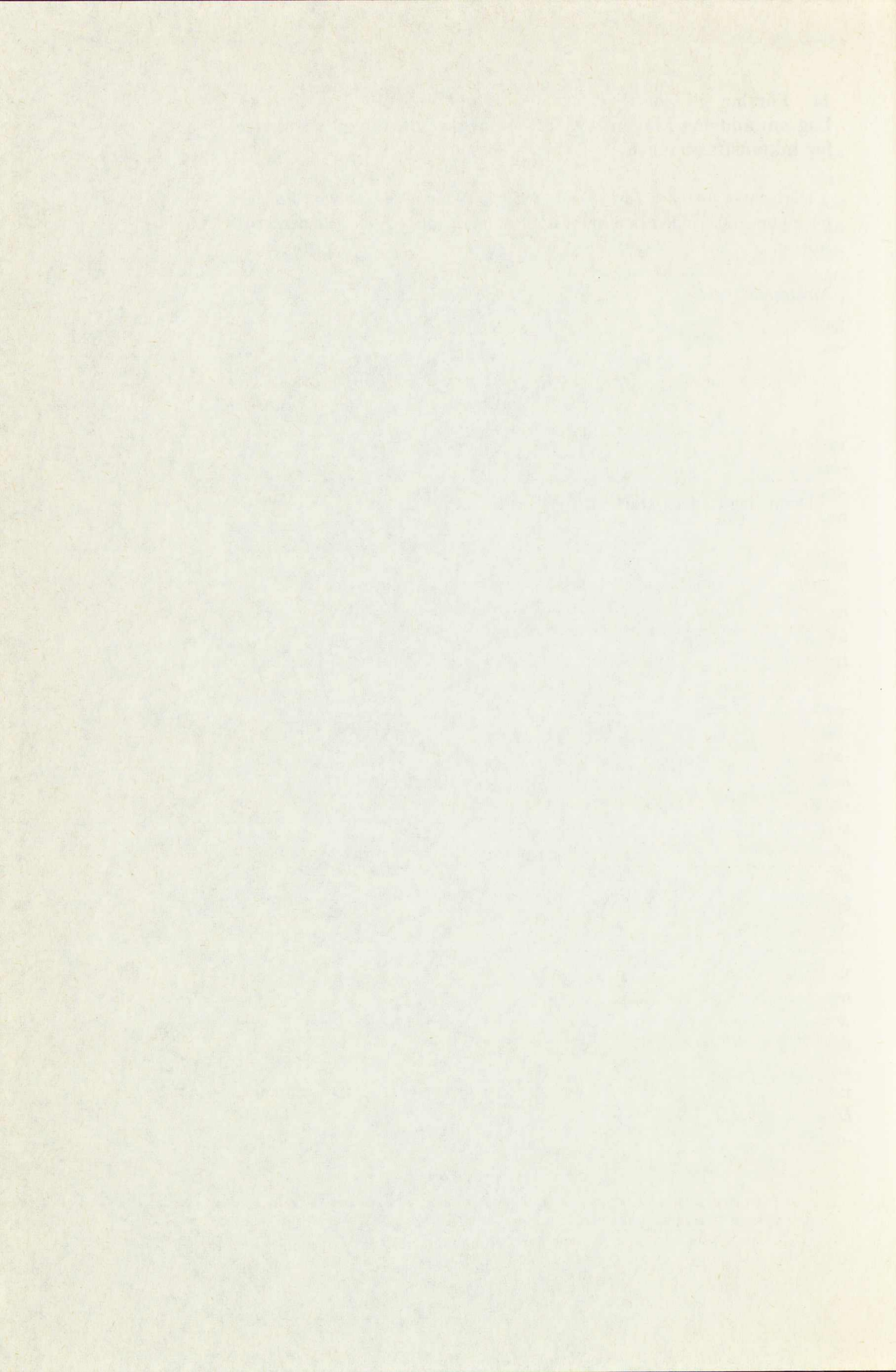
Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §

Vad i denna lag sägs har inte avseende å en fysisk person, som bedriver litterär eller konstnärlig verksamhet.

Denna lag träder i kraft. . . .



1 Direktiven

Kulturskattekommitténs direktiv (Dir. 1979:115) innefattas i ett yttrande av dåvarande chefen för budgetdepartementet, statsrådet Mundebo, till protokoll vid regeringssammanträdet den 30 augusti 1979.

Inledningsvis anfördes därvid följande:

Kulturarbetare och uppfinnare har väsentlig betydelse för vårt samhälle. Den tekniska och ekonomiska utvecklingen bygger i hög grad på enskilda uppfinnarens insatser. Ett levande kulturliv skulle inte vara möjligt utan kulturarbetarna. Av dessa skäl har statsmakterna vidtagit en rad åtgärder inom kulturpolitikens och industripolitikens områden, som syftar till att stödja dessa grupper i deras arbete.

Under senare tid har behovet av särskilda åtgärder aktualiserats också inom skatte- och avgiftsområdet. Bakgrunden till detta är att kulturarbetarnas och uppfinnarnas arbetsituation i väsentliga avseenden skiljer sig från vad som gäller för yrkesutövare i allmänhet. Arbetet är knutet till den egna personen och kan normalt inte överlåtas på medhjälpare. Det är fråga om ett kreativt arbete som kan vara svårt att inordna inom de ramar som gäller för flertalet andra uppgifter. Eftersom verksamheten till väsentlig del är inriktad på konstnärlig och teknisk förnyelse kan det vara svårt att på förhand avgöra när ett arbete kommer att leda till resultat eller om en viss väg över huvud taget är framkomlig. Detta medför i sin tur att inkomstvariationerna kan bli betydande. En framgång kan komma efter en lång tids arbete. En längre period med låga inkomster kan då följas av en period med höga inkomster.

Från kulturarbetarnas sida har hävdats att skatte- och avgiftsreglerna inte är anpassade till deras speciella förhållanden. Konstnärliga och litterära yrkesutövares samarbetsnämnd (Klys) har i skrivelser till regeringen anført bl.a. att kulturarbetare är missgynnade inom olika områden och att detta främst hänger samman med att fritt verksamma kulturarbetare i skattehänseende betraktas som rörelseidkare. Klys har väckt förslag om att införa en särskild förvärvskälla avseende konstnärlig och litterär verksamhet. Inkomster som är hänförliga till denna förvärvskälla skall enligt förslaget inte beskattas enligt bokföringsmässiga grunder utan enligt den s.k. kontantprincipen. Samtidigt skall bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen (1976:125), BFL, slopas. Dessutom föreslås att kulturarbetarnas uppdragsgivare – t.ex. massmediaföretag – skall åläggas att betala socialförsäkringsavgifter m.m. även i de fall då ersättningen enligt nuvarande regler utgör intäkt av rörelse för mottagaren. Det anføres också att införandet av en särskild förvärvskälla för kulturarbetare skulle underlätta för dem att få avdrag för kostnader för t.ex. arbetsrum, utrustning och resor.

Även när det gäller uppfinnarna har i olika sammanhang framförts önskemål om ändring i nuvarande skatte- och avgiftsregler. Det kan här nämnas att utredningen (Ju 1977:15) rörande rätten till arbetstagares uppfinningar i en skrivelse till justitieministern gett uttryck för uppfattningen att det innebär mycket stora svårigheter att med nuvarande skattesystem få till stånd stimulans av uppfinnarverksamhet genom mer eller mindre generösa regler om ersättning till uppfinnare.

Härefter erinrades om att vissa beslut vid 1978/79 års riksmöte innebär förbättrade villkor för kulturarbetarna. Genom lagen (1979:611) om upphovsmannakonto får vissa kulturarbetarna sålunda väsentligt förbättrade möjligheter att bygga upp obeskattade reserver och därigenom fördela inkomsterna jämnare i tiden. I sammanhanget omnämndes också lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv och de i 41 d § kommunalskattelagen (1928:370), KL, införda bestämmelserna om avdrag för avsättning till s.k. resultatutjämningsfond.

Departementschefen framhöll vidare att riksdagen beslutat (prop. 1978/79:202, Sfu 25, rskr 409) att konstnärer och andra som uppstår vissa skattepliktiga bidrag skall kunna tillgodoräkna sig dessa som pensionsgrundande inkomst inom den allmänna försäkringen. Den som betalar ut bidragen skall betala de avgifter till bl.a. socialförsäkringen som belöper på bidragen. De åsyftade bidragen är främst fleråriga stipendier och bidrag från Sveriges författarfond och konstnärsnämnden.

Därefter anfördes:

De beslut som här nämnts innebär betydelsefulla reformer på olika delområden. Det är emellertid angeläget att få till stånd en samlad översyn av de olika regler på skatte- och socialförsäkringsområdena m.m. som har betydelse för kulturarbetare och uppfinnare. Kulturutskottet har i ett nyligen avgivet betänkande (KrU 1978/79:26) uttalat att en parlamentarisk utredning borde tillkallas med uppgift att se över kulturarbetarnas ställning. Riksdagen anslöt sig till denna ståndpunkt (rskr 1978/79:261). En utredning om kulturarbetarnas och uppfinnarnas skatte- och avgiftssituation aviserades vidare i den i det föregående omnämnda propositionen om ändrad företagsbeskattning (prop. 1978/79:210). Detta utredningsarbete bör nu komma till stånd. Uppgiften bör anförtros åt en kommitté med parlamentariskt inslag. I kommittén bör ingå även företrädare för kulturarbetarnas och uppfinnarnas intresseorganisationer.

Sedan framhållits att kommitténs överväganden rörande skatte- och socialförsäkringsreglernas utformning måste grundas på material som ger tillräckliga uppgifter om de villkor under vilka kulturarbetare och uppfinnare arbetar, omnämndes att konstnärsnämnden genomfört en omfattande undersökning av konstnärernas ekonomiska och sociala situation.

Om inriktningen av kommitténs arbete angavs därefter följande:

Kommitténs arbete bör i första hand inriktas på inkomstskatte- och socialförsäkringsreglerna för de fritt verksamma yrkesutövarna. Kommittén bör dock ha frihet att dessutom föreslå ändringar i fråga om de kulturarbetare och uppfinnare som är anställda, om kommitténs undersökningar skulle visa att gemensamma problem föreligger eller att särskilda åtgärder av annan anledning är motiverade också beträffande de anställda yrkesutövarna. Finner kommittén att den skatte- eller avgiftsmässiga bedömningen av en kulturarbetares eller en uppfinnares verksamhet får direkta följdverkningar på andra områden än skatte- och socialförsäkringsområdena bör kommittén vidare vara oförhindrad att lägga fram förslag även på dessa andra områden. Även i övrigt bör kommittén vara fri att ta upp frågor som nära ansluter till skatte- och avgiftssystemet, om kommittén finner att dessa frågor och skatte- och avgiftsfrågorna bör lösas i ett sammanhang. Kommittén bör däremot inte behandla frågor som avser mervärdesskatt. Dessa frågor behandlas nämligen av mervärdesskatteutredningen (Fi 1971:05). Jag vill erinra om att utredningen nyligen i ett delbetänkande (Ds B 1979:2) har föreslagit bl.a. viss utvidgning av undantaget för

konstverk. Det bör inte heller ankomma på kommittén att behandla civilrättsliga frågor inom t.ex. upphovsrättens eller patenträttens områden.

När det gäller beskattning och socialförsäkring bör det inte vara en uppgift för kommittén att föreslå någon allmän omläggning av skatte- och avgiftsreglerna för egenföretagare. Arbetet bör i stället inriktas på de problem som är specifika för kulturarbetare och uppfinnare. Inom denna ram bör kommittén enligt min uppfattning ha betydande frihet att själv avgöra på vilka områden som behov av ändringar föreligger. De lösningar som kommittén stannar för bör dock självfallet vara förenliga med de grundläggande principer som i övrigt tillämpas vid beräkning av skatter och avgifter. Någon generell skattemässig favorisering av kulturarbetare eller uppfinnare skall således inte skapas.

Av det anförda följer att kommittén kan få anledning att behandla en rad olika frågor som har betydelse för kulturarbetarnas och uppfinnarnas ekonomiska villkor. I det följande skall jag något mer utförligt behandla vissa av de huvuduppgifter som omfattas av uppdraget. En sådan uppgift gäller principerna för inkomstberäkningen, dvs. bl.a. frågor om tillämpligt inkomstslag, förvärvskällans avgränsning och möjligheterna till resultatutjämning åtgärder. En annan uppgift avser avdragsreglernas närmare utformning. En tredje gäller avgiftsfrågorna. Jag kommer avslutningsvis att beröra ett par andra frågor som kommittén särskilt bör beakta.

Om principerna för inkomstberäkningen uttalades därefter följande:

Kulturarbetare och uppfinnare kan bedriva sin verksamhet antingen som fria yrkesutövare eller som anställda. De skatte- och avgiftsregler som tillämpas för en fri yrkesutövare skiljer sig i många hänseenden från dem som gäller för anställd personal.

Av 27 och 31 §§ KL framgår att vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet skall beskattas som inkomst av rörelse eller som inkomst av tjänst. För att rörelse skall anses föreligga fordras att verksamheten bedrivs yrkesmässigt, dvs. utmärks av självständighet, viss regelbundenhet och varaktighet samt i regel också vinstsyfte. Som inkomst av tjänst beskattas inkomst av tillfälligt bedriven verksamhet samt ersättning på grund av anställningsavtal eller uppdrag. Uppdragsersättningar kan emellertid också vara att hänföra till inkomstslaget rörelse. Graden av självständighet gentemot uppdragsgivaren, antalet uppdrag och förekomsten av egna arbetslokaler och utrustning är faktorer som har betydelse vid bedömningen om en uppdragsersättning skall behandlas som intäkt av rörelse eller som intäkt av tjänst.

Den som bedriver rörelse är bokföringsskyldig enligt BFL. Bokföringsskyldigheten skall fullgöras på sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Av detta följer bl.a. att en kulturarbetare eller uppfinnare, som bedriver rörelse, fortlöpande skall bokföra uppkomna affärshändelser och i samband med detta se till att verifikationer finns till alla bokföringsposter, dvs. notera inkomster och utgifter samt spara kvitton, räkningar etc. BFL:s regler om upprättande av årsbokslut, dvs. resultat- och balansräkningar, behöver dock inte iakttas av enskilda näringsidkare med högst två årsanställda, om den årliga bruttoomsättningssumman understiger 200 000 kr. (fr.o.m. år 1980 gäller att årsbokslut inte behöver upprättas om bruttoomsättningen normalt understiger 20 basbelopp).

Inkomst av rörelse skall vid inkomstbeskattningen beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta innebär att den skattskyldiges bokföring skall ligga till grund för den skattemässiga bedömningen av verksamhetens resultat. Vid inkomsttaxeringen skall hänsyn tas till bl.a. in- och utgående värde på lager, fordringar och skulder.

Reglerna i KL om nedskrivning av lager och avskrivning på byggnader, inventarier och andra anläggningstillgångar ger i allmänhet rörelseidkare goda möjligheter att bygga upp skattefria reserver och jämna ut den redovisade inkomsten mellan olika år.

Kulturarbetares och uppfinnares behov av maskiner och andra anläggningstillgångar är emellertid begränsat och lager förekommer bara i mindre utsträckning. Det är därför svårt för dem att genom exempelvis ändringar av lagerreserven hålla den redovisade inkomsten på en konstant nivå.

Som jag tidigare framhållit kan kulturarbetarnas och uppfinnarnas inkomster variera starkt från ett år till ett annat. Detta i förening med de små möjligheterna till resultatutjämning leder till ekonomiska problem för dessa yrkesutövare. En ojämn inkomstutveckling medför nämligen ofta högre skatte- och avgiftsbelastning och sämre socialförsäkringsskydd än om inkomsten är ungefär lika stor varje år.

Av det föregående har framgått att riksdagen nyligen fattat beslut om ökade möjligheter för egenföretagare att bygga upp skattekrediter och jämna ut inkomsterna mellan olika år. Vissa av dessa regler, t.ex. bestämmelserna om resultatutjämningsfond och allmän investeringsreserv, kan tillämpas av samtliga kategorier av egenföretagare. Andra bestämmelser tar direkt sikte på kulturarbetare och uppfinnare. Som exempel kan nämnas lagen om upphovsmannakonto och bestämmelsen i 8 § lagen om allmän investeringsreserv om att reserven får tas i anspråk för forsknings- och utvecklingsarbete. Kommittén bör belysa hur de nya regelsystemen fungerar och lägga fram de förslag till ändringar som kan visa sig vara motiverade. I detta sammanhang bör kommittén bl.a. ta ställning till om intäkter av uppfinnarverksamhet kan behandlas på likartat sätt som upphovsmannaintäkter.

De nya reglerna om inkomstutjämning m.m. syftar – i likhet med lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst – i första hand till att begränsa olägenheterna av kraftiga variationer på intäktssidan. Med hänsyn till kulturarbetarnas och uppfinnarnas inkomstförhållanden torde detta vara en fråga av primärt intresse. Kommittén bör dock även i övrigt ur olika aspekter undersöka behovet av ändrade principer för inkomstberäkningen för fria yrkesutövare. De tidigare nämnda förslagen från Klys innebär bl.a. att fritt verksamma kulturarbetares inkomster inte skall behandlas som inkomst av rörelse utan skall hänföras till ett särskilt inkomstslag. Kommittén bör vara oförhindrad att överväga om en sådan lösning kan vara motiverad och – om kommittén finner så vara fallet – utarbeta förslag till regler för inkomstberäkning m.m. En utgångspunkt för detta arbete bör vara att den civilrättsliga bokföringsskyldighetens omfattning i allt väsentligt behålls oförändrad.

Om *avdragsreglerna* togs följande upp i direktiven:

En huvudprincip vid inkomstbeskattningen är att avdrag medges för kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. På detta område uppkommer dock särskilda svårigheter för bl.a. kulturarbetare och uppfinnare. Svårigheterna hänger samman med att utgifterna i verksamheten kan vara besvärliga att skilja från vanliga – inte avdragsgilla – levnadskostnader. Det kan exempelvis gälla utgifter för lokaler i egen villa eller bostadslägenhet, inköp av litteratur, verktyg och instrument samt utgifter för studieresor och resor till konferenser o.d. En annan typ av problem som kan uppkomma är frågan om rätt till avdrag för utvecklings- och försöksutgifter. Sådana utgifter uppkommer ofta i verksamhetens inledningsskede, dvs. innan kännedom föreligger om det ekonomiska utfallet av verksamheten. I dessa fall har taxeringsmyndigheterna inte sällan vägrat avdrag med motiveringen att den skattskyldige inte bedrivit rörelse i skattelagstiftningens mening.

Kommittén bör överväga vad som kan göras för att underlätta för kulturarbetare och uppfinnare att få avdrag – omedelbart eller i form av värdeminskningsskatt – för samtliga utgifter som är nödvändiga i verksamheten. Det är angeläget att reglerna utformas så att en enhetlig och likformig tillämpning underlättas. Vidare bör kommittén ta upp frågan om i vad mån avdrag i efterhand kan medges för utgifter som hänför sig till tiden innan en rörelse har påbörjats. I det sammanhanget bör kommittén

beakta företagsskatteberedningens förslag om avdrag i efterhand för vissa kostnader för forsknings- och utvecklingsverksamhet (se SOU 1977:86 s. 453-455).

Därefter övergick departementschefen till *avgiftsfrågan*.

Kulturarbetare och uppfinnare som bedriver rörelse är – liksom andra egenföretagare – skyldiga att erlägga egenavgifter. De egenavgifter som förekommer är sjukförsäkringsavgift, folkpensionsavgift och tilläggs pensionsavgift enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, avgift enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring samt – fr.o.m. 1981 års taxering – avgift enligt lagen (1979:89) om delpensionsförsäkring och avgift enligt lagen (1976:381) om barnomsorg. I fråga om anställd personal skall socialförsäkringsavgifter och övriga lönebaserade avgifter erläggas av arbetsgivaren. Vid uppdragsförhållanden skall uppdragsgivaren betala avgifter för den ersättning som utgår till uppdragstagaren utom i de fall då ersättningen för år räknat undersstiger 500 kr. eller då ersättningen utgör intäkt av rörelse (jordbruksfastighet) för uppdragstagaren. Även i sistnämnda fall kan dock parterna genom att träffa ett s.k. likställighetsavtal flytta över avgiftsskyldigheten från uppdragstagaren/egenföretagaren till uppdragsgivaren.

Egenavgifterna beräknas på grundval av egenföretagarens inkomst av rörelse (jordbruksfastighet). Denna inkomst utgör också underlag för beräkning av egenföretagarens sjukpenning och pensionsförmåner. I likhet med de avgifter som en arbetsgivare betalar för anställd personal är egenavgifterna avdragsgilla vid inkomst-taxeringen.

Departementschefen påpekade att en på senare tid aktualiserad fråga gäller vem som skall svara för avgiftsbetalningen och tillade:

Om t.ex. en konstnärs verksamhet betraktas som rörelse skall han – som framgår av det nyss sagda – enligt huvudregeln betala egenavgifter på sina inkomster av verksamheten. Genom likställighetsavtal kan dock avgiftsskyldigheten läggas över på uppdragsgivaren. Klys har framfört önskemål om att avgiftsskyldigheten i ökad omfattning skall läggas över på uppdragsgivarna. Kommittén bör undersöka möjligheterna att genomföra en sådan omläggning.

Därefter uppehöll sig departementschefen vid några vid den tiden föreliggande brister i samordningen mellan skatte- och avgiftsreglerna, vilka brister – sedan kulturskattekommittén i delbetänkandet Ds B 1980:15 behandlat spörsmålen i fråga – numera genom lagstiftning avhjälppts.

Avslutningsvis framhöll departementschefen:

Av vad jag redan tidigare har anfört framgår att kommittén har ett omfattande utredningsuppdrag. I stor utsträckning bör det ankomma på kommittén att – inom de ramar som jag tidigare har angivit – ta ställning till vilka frågor som är i behov av översyn. Jag vill avslutningsvis bara peka på två områden som jag inte har diskuterat i det föregående.

Särskilda problem kan uppkomma vid den skattemässiga behandlingen av konstnärsbidrag, stipendier och liknande ersättningar. Det kan ibland vara vanskligt att avgöra om skatteplikt över huvud taget föreligger. I de fall då beskattning sker kan inkomsten komma att behandlas som B-inkomst enligt 9 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt vilket i vissa fall kan ge mindre önskvärda resultat. Kommittén bör ta upp dessa och liknande problem till behandling.

Nuvarande regler för beskattning av fria yrkesutövare är utan tvivel mer komplicerade än vad som gäller för löntagare. Det kan förmodas att även ett framtida

system måste bli relativt komplicerat. Behovet av information är därför påtagligt. Kommittén bör överväga vad som kan göras för att förbättra informationen om skatte- och avgiftsregler m.m. till de här berörda grupperna av yrkesutövare.

En väsentlig uppgift för kommittén bör också vara att överväga möjligheterna att förenkla för kulturarbetare och uppfinnare att lämna uppgifter om sin verksamhet till skatte- och socialförsäkringsmyndigheter. I denna och liknande frågor finns det anledning för kommittén att inhämta synpunkter från bl.a. riksskatteverket, riksförsäkringsverket och delegationen för företagens uppgiftslämnande (DEFU).

2 Allmänt om kulturarbetare och uppfinnare

2.1 Kulturarbetarna

2.1.1 Inledning

I kulturskattekommitténs direktiv understryks kulturarbetarnas betydelse för vårt samhälle. Ett rikt och mångskiftande kulturliv är dem förutan inte möjligt. Rätt att ägna sig åt litterär och konstnärlig verksamhet liksom rätten att offentliggöra sina verk hör till de självklara inslagen i ett demokratiskt samhälle.

Kulturrådet – en statlig utredning, ej att förväxla med statens kulturråd – har i den missivskrivelse, med vilken betänkandet Konstnärerna i samhället (SOU 1975:14) överlämnades till dåvarande utbildningsministern, uttalat att konstnärlig verksamhet är ett grundläggande kännetecken för mänskligt liv. Det är därför, heter det vidare, naturligt att samhället sedan länge på olika sätt stött och stimulerat konstnärligt arbete. Sådana insatser har väsentligen inriktats på områden där kulturarbetarna varit utlämnade åt marknadskrafternas spel och där deras möjligheter att arbeta på egna villkor i följd därav varit begränsade. Insatserna har också tagit sikte på att ge människorna tillgång till konst i olika former för att därmed förbättra deras livsbetingelser och samhällsmiljön i vid bemärkelse. Det tilläggs i skrivelsen att även om konstnärerna inte är, eller bör vara, en exklusiv grupp i samhället så är deras allmänna och yrkesmässiga situation en annan än den som gäller för flertalet människor. Kulturrådet framhåller vidare att kulturarbetarna emellertid har rätt att verka under ekonomisk och social trygghet under villkor som ansluter sig till dem som gäller andra människor.

Tidigare har diskussionen kring kulturarbetarnas ekonomiska villkor främst avsett deras allmänna inkomstförhållanden. Numera har uppmärksamheten riktats även mot konsekvenserna av skatte- och avgiftssystemet.

Kulturskattekommittén konstaterar att den fria kulturarbetaren i beskattnings- och socialavgiftshänseende betraktas som rörelseidkare. Den som utövar litterär eller konstnärlig verksamhet jämställs således i dessa hänseenden med företagare i allmänhet oaktat villkoren och förutsättningarna för en kulturarbetares verksamhet många gånger är på olika sätt annorlunda än för andra företagare. Kulturarbetarnas verksamhet och förutsättningarna därför företer med andra ord särdrag som medför att reglerna inom de aktuella rättsområdena i vissa hänseenden framstår som

mindre väl anpassade till deras situation.

Kulturskattekommittén har enligt direktiven att pröva i vad mån kulturarbetarnas specifika problem bör föranleda ändring i reglerna för beskattning och socialförsäkring. Förslagen som läggs fram skall vara förenliga med nu tillämpade grundläggande principer inom rättsområdena i fråga.

Kulturarbetarna verkar i en miljö som i viss omfattning präglas av den offentliga kulturpolitikens mål och medel. En kortfattad beskrivning härav skall först lämnas. Därefter skall ges en översiktlig framställning av kulturarbetarnas ekonomiska läge sådant detta kan utläsas ur en befintlig utredning härom samt av de särskilda förhållanden som gör dem särpräglade som företagare. Det sistnämnda blir ytterligare belyst i följande avsnitt av betänkandet, där enskilda spørsmål avseende beskattning och socialavgifter systematiskt genomgås.

2.1.2 Kulturpolitiken och bakgrunden till kommitténs arbete

Det är omöjligt att på ett tämligen begränsat utrymme i detalj redogöra för principerna för kulturpolitiken. Med hänsyn till kommitténs uppgift torde detta heller inte vara nödvändigt. Vissa grundläggande drag bör dock antydvas.

Kulturrådet avgav 1972 betänkandet *Ny kulturpolitik Del 1: Nuläge och förslag* (SOU 1972:66). Kulturrådet betonade bl.a. vikten av att man i den kulturpolitiska planeringen tar hänsyn till vissa bakgrundsfakta. Härmed avsågs uppgifter om hur människor disponerar sin fritid, olika gruppers kulturella situation samt vissa allmänna sociala och ekonomiska förhållanden. Kulturrådet efterlyste en ny kulturpolitik och angav som skäl härför bl.a. att det saknades definierade mål för samhällets kulturpolitiska insatser, att det också saknades metoder för att få till stånd en bred folklig kulturverksamhet samt att de ekonomiska resurserna för kulturpolitiska insatser var otillräckliga och att metoderna för en riktig prioritering var bristfälliga. Kulturrådet formulerade sådana mål och föreslog att statsmakterna skulle fastställa dessa såsom allmänna mål för kulturpolitiken.

Kulturrådets förslag tillsammans med vissa andra utredningar inom det kulturpolitiska området låg till grund för prop. 1974:28 angående den statliga kulturpolitiken. I propositionen föreslogs en närmare om än allmänt hållen precisering av kulturpolitiken. Propositionen behandlades i denna del av kulturutskottet, vars betänkande (KrU 1974:14) godtogs av riksdagen. De kulturpolitiska målen angavs därvid sålunda:

Kulturpolitiken skall

- medverka till att skydda yttrandefriheten och skapa reella förutsättningar för att denna frihet skall kunna utnyttjas
- ge människor möjligheter till egen skapande aktivitet och främja kontakt mellan människor
- motverka kommersialismens negativa verkningar inom kulturområdet
- främja en decentralisering av verksamhet och beslutsfunktioner inom kulturområdet
- utformas med hänsyn till eftersatta gruppers erfarenheter och

behov

- möjliggöra konstnärlig och kulturell förnyelse
- garantera att äldre tiders kultur tas till vara och levandegörs
- främja ett utbyte av erfarenheter och idéer inom kulturområdet över språk- och nationsgränserna.

I avsnitt 2.17 i utskottsbetänkandet (avsnitt 25.17 i propositionen) behandlas kulturarbetarna. Utskottet anförde att det inte torde råda delade meningar om angelägenheten av att förbättra kulturarbetarnas villkor. Sådana frågor berördes som den konstnärliga utbildningen, biblioteksersättningen, stipendieverksamheten m.m. Frågan om kulturarbetarnas skatter och socialavgifter togs inte upp.

Kulturarbetarnas villkor och deras ekonomiska situation som skatte- och avgiftsbetalare behandlades i kulturrådets nyssnämnda utredning Konstnärerna i samhället. Efter att ha redogjort för då gällande rätt inom skatte- och avgiftsområdet fann kulturrådet sig endast ha anledning att närmare beröra vissa mervärdeskatte- och avgiftsfrågor. Kulturrådet ville emellertid beträffande den årliga inkomstskatten fästa uppmärksamheten på att olika taxeringsnämnder bedömde vissa avdragsfrågor på skilda sätt samt att det vore önskvärt om praxis på området förenhetligades.

I en skrivelse, daterad maj 1975, tog Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd (KLYS) upp en mängd frågor berörande kulturarbetarnas situation. Där redovisades synpunkter på lagstiftningen rörande "skatter, bokföringsskyldighet, ATP, avgifter, arbetsförmedling, rättshjälp m.m."

Skrivelsen var ställd till cheferna för fem av statsdepartementen. Därigenom ville KLYS fästa uppmärksamheten på för kulturarbetarna betydelsefulla frågor av beskaffenhet att höra hemma under olika departement.

I maj 1977 behandlade KLYS ånyo skatte- och avgiftsfrågor i skriften Kulturarbetarnas skatter och avgifter. Synpunkter som där utvecklats återges senare i kommitténs betänkande, däribland i avsnitten 4.2 och 8.3.

Frågan om kulturarbetarnas skatte- och avgiftssituation togs också upp i motionen (s) 1978/79:1851 om utredning av kulturarbetarnas ställning. Motionen anknöt till de av riksdagen 1974 uppdragna riktlinjerna för den statliga kulturpolitiken. Motionärerna framhöll att denna kulturpolitik måste fullföljas och att samhället därvid måste utveckla ett sådant kulturklimat och skapa sådana betingelser för kulturarbetarna att de under trygghet kunde utöva sitt yrke. Vidare konstaterades att kulturarbetarnas status som rörelseidkare hade vittomfattande konsekvenser för hela deras försörjningssituation. Avslutningsvis hemställdes att en särskild utredning skulle tillsättas för att se över kulturarbetarnas ställning. Motionen behandlades i kulturutskottet, KrU 1978/79:26, och utskottets hemställan om att tillkalla en parlamentarisk utredning med den angivna uppgiften godtogs av riksdagen.

Genom den nämnda motionen, kulturutskottets betänkande i anledning därav och med hänsyn till riksdagens ställningstagande till frågan om en utredning avseende kulturarbetarnas ställning som rörelseidkare kan kon-

stateras, att skatte- och avgiftsfrågorna anses påverka kulturarbetarnas ekonomiska situation på ett sätt som gör att de bör beaktas även från kulturpolitisk synpunkt.

2.1.3 Skillnader mellan fria kulturarbetare och rörelseidkare i allmänhet

De fria marknadskrafterna kan för kulturarbetarna medföra svårigheter att förvärva de inkomster varav de är beroende för sin försörjning och därigenom för sin fortsatta verksamhet. Samhället har i viss omfattning sökt motverka detta genom ekonomiska insatser av olika slag som är av betydelse för de enskilda kulturarbetarna. Detta ger uttryck för att kulturarbetarna inte uppfattas som företagare i den bemärkelsen att deras yrkesval och verksamhet präglas av företagsekonomiska bedömningar eller av något egentligt vinstsyfte.

De fria kulturarbetarna skiljer sig även i andra hänseenden från rörelseidkare i allmänhet. Detta belyses närmare i olika avsnitt i betänkandet, där särskilda frågor behandlas. Här skall emellertid några grundläggande aspekter tas upp.

Inledningsvis må anmärkas att till grund för de synpunkter som i det följande redovisas ligger olika informationskällor. KLYSs båda skrifter från 1975 resp. 1977 har redan nämnts, detsamma gäller kulturrådets betänkanden. I det följande kommer den s.k. KNUFF-rapporten att beröras. Vid skilda tillfällen har kommittén eller företrädare för densamma också sammanträffat med enskilda kulturarbetare eller grupper av dem och också deltagit i eller varit närvarande vid debatter angående kulturarbetarna och deras förhållanden i olika hänseenden.

En skillnad – nyss omnämnd – är att kulturarbetarna inte i samma mening som andra företagare driver sin verksamhet i egentligt vinstsyfte. Motiven för en kulturarbetares verksamhet är av annorlunda art även om det naturligtvis finns en ambition eller förhoppning hos honom att uppnå ett tillfredsställande ekonomiskt resultat. Det är emellertid signifikativt för dem – i motsats till "vanliga" företagare – att de fortsätter sin verksamhet år efter år trots ringa ekonomiskt utbyte. En annan omständighet, som i hög grad skiljer dem från andra rörelseidkare, är att deras alster fortlöpande bedöms av en annan yrkesgrupp, även den ofta hemmahörande i kulturarbetarnas krets. Denna kritiska granskning är ej sällan av avgörande betydelse för det ekonomiska utbytet av verksamheten; detta synes särskilt gälla bildkonstnärer och författare. Det bör framhållas att andra företagare inte arbetar under liknande villkor.

Även i andra hänseenden än de ovan berörda är villkoren för de fria kulturarbetarna andra än de som gäller för företagare i allmänhet. Det är fråga om ett kreativt, skapande och förnyande arbete, som det är svårt att inordna inom vanliga ramar. Deras verksamhet är knuten till dem personligen och endast undantagsvis kan moment i denna utföras av annan. Detta medför att någon möjlighet att öka produktiviteten inte finns; om rationalisering kan merendels heller inte bli tal.

För rörelseidkare har inom skattelagstiftningen uppställts regler som ger goda möjligheter till inkomstutjämning mellan åren. Men dessa regler, t.ex.

de om varulagervärdering, avsättning till investeringskonto etc., kan kulturarbetaren vanligen inte utnyttja, oaktat hans inkomster kan så variera mellan åren, att han i särskild mån har behov av inkomstutjämning. Genom lagen om upphovsmannakonto från 1979 har dock införts vissa utjämningsmöjligheter för kulturarbetare. Lagen bedöms emellertid av företrädare för dem som ofullständig.

Betecknande för de fria kulturarbetarnas situation är ytterligare att tidsrymden från idé till produkt, från kostnad och arbetsinsats till intäkt ofta kan vara lång. För t.ex. författare och bildkonstnärer är vanligt att inkomstlösa men ingalunda utgiftsfria perioder omväxlar med år varunder det ekonomiska utbytet av verksamheten erhålls. Detta kan ha bidragit till att taxeringsmyndigheterna inte alltid rätt bedömt de föreliggande förhållandena. Skönstaxeringar har tillgripits där så ej bort ske, underskottsavdrag har felaktigt vägrats etc.

Lägger man härtil att de fria kulturarbetarnas verksamhet inrymmer riskmoment i avseende å inkomstutfallet i en omfattning som normalt inte gäller andra fria företagare, är uppenbart att kulturarbetarna utgör en mycket unik grupp av yrkesutövare.

Vad nu återgivits visar alltså på särdrag, som kulturarbetarnas verksamhet företer i förhållande till andra fria näringsidkares. Naturligtvis finns också likheter. De arbetar under eget ansvar och avgör själva verksamhetens innehåll och omfattning. Vad de framställer vill de också försälja.

2.1.4 Kulturarbetarnas ekonomiska och sociala villkor

I det föregående har något antytts om den förda kulturpolitiken och dess betydelse för de fria kulturarbetarna samt om de senares särpräglade ställning i beskattningshänseende i jämförelse med fria yrkesutövare i allmänhet. Det är också mot denna bakgrund som direktiven för kulturskattekommittén formulerats. På kommittén ankommer alltså att pröva vilka förändringar på skatte- och socialavgiftsområdena som kan förordas.

När detta skall ske, ställer man sig naturligen först frågan vad som i direktiven eller eljest avses med kulturarbetare.

Ordet "kulturarbetare" kan enligt Svenska Akademiens Ordbok användas om en "vetenskapsman, konstnär, diktare el.dyl." och den äldsta noteringen är från 1912. På 50-talet kom begreppet till användning beträffande dem, som är medlemmar i någon av de organisationer – f.n. 17 – som är anslutna till KLYS. Oavsett organisationstillhörighet brukar KLYSs medlemmar hänföras till någon av kategorierna bild, ord, ton, scen och eter. I KLYS ingår såväl fria som anställda yrkesutövare.

En annan definition återfinns i kulturrådets tidigare nämnda utredning Konstnärerna i samhället. Kulturrådet hänför till kulturarbetarna inte bara konstnärerna "utan över huvud taget personer som till väsentlig del har arbetsuppgifter inom det kulturpolitiska området". – Detta är en långt vidare definition i det att kulturrådet medräknar även alla som har servicefunktioner inom kultursektorn såsom t.ex. bibliotekarier och museitjänstemän.

Konstnärsnämnden har i samarbete med styrelsen för Sveriges författarfond under titeln "Fria kulturarbetare" 1981 lagt fram en undersökning av kulturarbetarnas arbetsmarknad och ekonomi (KNUFF). Med kulturarbe-

tare avses därvid de som uppfyller följande tre kriterier: "Ägnar sig åt skapande eller annat *konstnärligt arbete*; är *yrkeskunnig* inom sitt område (vilket även kan uttryckas som krav på kvalitet); ägnar sig *yrkesmässigt* åt konstnärligt arbete (vilket även kan uttryckas som krav på kontinuitet och/eller kvantitet)".

Häri ligger en definition av begreppet kulturarbetare som också inbegriper den vars konstnärliga verksamhet utgör en av flera intäktskällor, ett "deltidsarbete".

Utanför begreppet faller kulturadministratörer och liknande. Inte heller medräknas den "som låter det konstnärliga arbetet underordna sig kommersiella hänsyn i sådan grad att ordet konstnärlig blir meningslöst som precisering" liksom inte den som är att anse som amatör.

Avsikten med KNUFF var att undersöka villkoren för de fria kulturarbetarna. De anställda kulturarbetarna ställdes utanför undersökningen.

Den krets av kulturarbetare, som omfattas av KNUFF-utredningen, torde i allt väsentligt sammanfalla med den som kommittén enligt sina direktiv har att i första hand beakta, nämligen de fritt verksamma yrkesutövarna.

Här skall redan nu konstateras att kommittén inte funnit erforderligt med någon legaldefinition av begreppet fria kulturarbetare i och för de förändringar i lagstiftningsväg som föreslås. Detta är tillfredställande med hänsyn till svårigheterna att utforma en definition så klagörande att tolkningssvårigheter undviks. För den allmänna debatten är dock en definition svår att undvara, då begreppet ofta används på ett oklart sätt. Enligt kommitténs uppfattning ger de i KNUFF-utredningen angivna tre kriterierna en god vägledning i detta hänseende.

Den 1981 framlagda KNUFF-utredningen avsåg alltså de fria kulturarbetarna och inriktades på deras ekonomiska och sociala förhållanden. De redovisade uppgifterna, som i det följande skall delvis och sammanfattningsvis återges, hänför sig till år 1977, dvs. det år då man beslöt om utredningen i fråga.

KNUFF undersökte sammanlagt 19 olika grupper: författare och översättare, dramatiker, bildkonstnärer, konsthantverkare, illustratörer, fotografer, tonsättare, populärauktorer, tonkonstnärer, ensemblemusiker, jazzmusiker, övriga fria musiker, filmare, scenografer, regissörer, skådespelare, dansare, dramapedagoger och danspedagoger.

KNUFF avstår från att göra något mer preciserat uttalande om antalet fria kulturarbetare. I sammanhanget kan erinras om att KLYS uppgivit att 1975 drygt 5 000 kulturarbetare torde ha varit skyldiga att deklarerat såsom rörelseidkare.

Undersökningen riktade sig till medlemmar i flertalet KLYS-organisationer och i vissa sammanslutningar utanför KLYS. Till undersökningen togs ut 4 414 personer som ombads lämna efterfrågade uppgifter. Det upplyses att "totalt 64 % relevanta blanketter återkom besvarade". Av svaren framgick bl.a. följande.

De flesta av dem som svarade - 77 % - uppgav sig ha konstnärlig utbildning av varierande längd. Sammanlagt 46 % hade annan utbildning än konstnärlig sådan. Studieskulder hade 31 % och dessa skulder var inte att hänföra enbart till konstnärlig utbildning. Skuldernas medelvärde var 24 900 kr.

KNUFF undersökte vidare de fria kulturarbetarnas inkomster. Härvid gjordes skillnad mellan inkomster av konstnärligt arbete, av "tangerande arbete" och av "utomkonstnärligt arbete". Till konstnärligt arbete hänfördes också pedagogiskt arbete inom den konstnärliga yrkesutbildningen under förutsättning att den pedagogiska verksamheten grundades på konstnärligt yrkeskunnande. Tangerande arbete definierades som ett näraliggande "nästan konstnärligt arbete".

Av undersökningen framgår att 90 % av de fria kulturarbetarna hade intäkter av konstnärligt arbete. Det var alltså 10 % som helt saknade sådana inkomster. Variationen mellan olika grupper var stor.

Av de fria kulturarbetarna uppgav sig 46 % ha inkomster enbart av konstnärligt arbete. Hos denna kategori uppgick medelvärdet av inkomsterna till 38 400 kr.

Det var vanligt att kulturarbetarna hade inkomster av tangerande eller utomkonstnärligt arbete. För dessa kategorier redovisades vanligen men inte genomgående en lägre inkomst av konstnärligt arbete än för dem som odelat ägnat sig åt konstnärlig verksamhet.

De redovisade inkomsterna av konstnärligt arbete för olika grupper är genomgående mycket ojämna. Ett uttryck för detta är att medelvärdena i samtliga fall utom ett skiljer sig från medianvärdena. Ett mått på hur ojämnt inkomsterna fördelar sig får man genom att jämföra medelvärdet med medianvärdet. Ju större skillnad, ju mer ojämnt fördelade är inkomsterna. För författare och översättare uppgick medelvärdet, medianvärdet och skillnaden däremellan till resp. 24 200 kr, 11 500 kr och 12 700 kr. För bildkonstnärer var motsvarande siffror resp. 24 600 kr, 10 500 kr och 14 100 kr samt för konsthantverkare resp. 25 500 kr, 9 200 kr och 16 300 kr. För filmare var medelvärdet lika med medianvärdet, nämligen 43 400 kr.

När medelvärdet – som i de nyss nämnda fallen – är högre än medianvärdet är detta resultatet av en kombination av att få har höga inkomster och många har låga inkomster.

I endast ett fall – ensemblemusiker – var förhållandet det motsatta, dvs. medianvärdet var högre än medelvärdet. Detta blir då ett uttryck för att många har höga inkomster och få låga. Medelvärdet var i detta fall 51 700 kr och medianvärdet uppgick till 54 800 kr.

Vid en jämförelse mellan övre och undre kvartil ges ett mått på spridningen; ju större skillnad, ju större spridning. För författare och översättare uppgick den övre kvartilen, den undre kvartilen och skillnaden däremellan till resp. 29 200 kr, 2 800 kr och 26 400 kr. I stort sett samma grad av spridning uppvisade bildkonstnärernas inkomster: 29 400 kr, 3 400 kr och 26 000 kr.

Kommittén avstår från att närmare än vad nu skett referera det omfattande statistiska material, som ställts samman av KNUFF – det finns ju i annan ordning tillgängligt. Allmänt kan sägas att den bild av de fria kulturarbetarnas inkomstslägen, som materialet förmedlar, visar inte obetydliga medel- och medianvärden i vissa fall och ytterst blygsamma sådana i andra fall. Dessa värden, som är den matematiska produkten av individuellt högst skiftande inkomstslägen, kan i och för sig vara intressanta men medger egentligen ingen annan slutsats av betydelse än att inkomstnivån för många kulturarbetare är påtagligt låg.

KNUFF-utredningen aktualiserades återigen i motionen (1980/81:949) om ersättning till kulturarbetare, vari behandlades mer allmänna frågor om det statliga stödet till konstnärer och om kulturarbetarnas villkor. I motionen erinrades bl.a. om de låga medianinkomsterna som redovisats i KNUFF-utredningen. Underlaget härrörde från 1977 och i motionen konstaterades att realinkomsterna för de berörda grupperna omräknat efter arbetskostnadsindex, hade sjunkit med i genomsnitt ca 50 % under den senaste tioårsperioden. Det finns enligt kommitténs mening skäl att anta att denna tendens inte ändrats.

Vad nu sagts utgör en sammanfattning av vad som finns redovisat om kulturarbetarnas ekonomiska villkor. Deras sociala situation är givetvis avhängig av dessa villkor. När andra grupper genom lagstiftning eller i annan ordning får standardförbättringar t.ex. i form av förkortad arbetstid eller förlängd semester är möjligheterna för kulturarbetarna att erhålla något motsvarande helt beroende av de personliga ekonomiska förutsättningarna. Inte heller hör de fria kulturarbetarna till de grupper som genom återkommande avtalsförhandlingar eller på annat sätt regelmässigt får sin inkomstnivå anpassad till penningvärdeutvecklingen och tillväxten i samhället. Tvärtom torde det förhålla sig så att kulturarbetarna har svårt att hävda sig i sådana sammanhang och tidigare än andra får känna av verkningarna av en ekonomisk åtstramning. Deras möjligheter att rationalisera sin verksamhet för att möta ökade kostnader är, som redan nämnts, mycket begränsade. Detsamma gäller även deras möjligheter att i övrigt kompensera sig för ökade kostnader, inklusive sociala avgifter.

2.2 Uppfinnarna

Även beträffande uppfinnarna understryks i kommittédirektiven deras betydelse för vårt samhälle. Det tilläggs att den tekniska och ekonomiska utvecklingen i hög grad bygger på enskilda uppfinnarnas insatser.

Mycket av forsknings- och utvecklingsarbetet på teknikens område äger rum inom företagen själva, vid universitet och högskolor eller är i annan ordning institutionaliserat. På olika sätt stöder det allmänna denna verksamhet. I skattehänseende sker detta vad gäller företagen genom att kostnaderna för verksamheten är avdragsgilla och detta även när forskningen är inriktad mot för företagen nya områden. Vid sidan härav ger lagen (1973:421) om särskilt forskningsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt rätt till ett extra avdrag – ett stimulansavdrag – baserat på vad industriföretaget i fråga investerat under året i forskningsverksamhet. Vidare skall nämnas att enligt förordningen (1975:127) om avdrag vid inkomsttaxeringen för bidrag till viss forskning eller visst utvecklingsarbete avdragsrätt införts för bidrag, som skattskyldig lämnat till någon eller några av ett stort antal i förordningen uppräknade institutioner eller andra mottagare med forskningsuppgifter. Slutligen kan tilläggas att enligt lagen (1979:609) om allmän investeringsfond till sådan fond avsatta medel får tas i anspråk för tekniskt forsknings- och utvecklingsarbete.

Även när det gäller den verksamhet, som bedrivs av enskilda uppfinnare, har under senare år gjorts insatser från statsmakternas sida.

Sålunda förfogar styrelsen för teknisk utveckling, STU, sedan 1968 över betydande årliga anslag från staten. I STUs många uppgifter ingår att på olika sätt stödja enskilda uppfinnare. Det kan ske genom ekonomiska insatser, genom rådgivning eller genom att förmedla kontakter i och för kommersiellt utnyttjande av en gjord uppfinning.

Statliga medel ställs också till förfogande för regionala utvecklingsfonder liksom för en rad andra institutioner med uppgifter på forsknings- och utvecklingsområdet. Även detta kan vara till gagn för enskilda uppfinnare.

Här bör också omnämnas lagen (1982:2) om uppfinnarkonto, som ger uppfinnare med inkomster i denna sin egenskap möjlighet att genom insättning av medel på ett särskilt konto åstadkomma en skattemässig inkomstutjämning.

De statliga insatser, som hitintills gjorts, bedöms av företrädare för Svenska Uppfinnareföreningen som otillräckliga för att ge seriöst verksamma enskilda uppfinnare godtagbara förutsättningar för att fullfölja en verksamhet som på sikt kan vara av väsentlig betydelse för vårt land. Kommittén har haft tillfälle att i föreningens regi sammanträffa med ett tiotal aktiva uppfinnare med, enligt uppgift, mycket hög kompetens. En del av dem hade slutfört uppfinningsprojekt, som lett till betydande ekonomiska framgångar, medan vägen dit varit förenad med stora ekonomiska svårigheter. Andra befann sig med sina projekt på utvecklingsstadiet. Drastiska exempel gavs på hur svårt, nästan omöjligt, vederbörande hade att klara sin försörjning under detta skede.

I direktiven för kommittén anges att dess överväganden skall grundas på en belysning av de villkor, varunder uppfinnarna bedriver sitt arbete. Vad ovan redovisats innefattar ingen egentlig sådan belysning. Kommittén har inte funnit det meningsfullt att lägga ned tid och kostnader på omfattande enkätundersökningar och uppgiftsinsamlande för att bringa ökad klarhet i de villkor, varunder uppfinnare arbetar, om nu en sådan uppgift varit möjlig att genomföra. I kommitténs uppdrag ingår inte att undersöka vad som ytterligare kan behöva göras för att tillföra uppfinnarna ökade resurser i syfte att underlätta eller möjliggöra deras verksamhet. Det är endast beträffande skatter och socialavgifter som kommittén har att överväga om något bör för uppfinnarnas del förändras.

Under avsnitt 2.1 ovan har angivits en rad omständigheter, som gör att de fria kulturarbetarna framstår som en i förhållande till flertalet andra skattskyldiga särpräglad grupp av yrkesutövare. I åtskilliga hänseenden gäller detsamma om de enskilda uppfinnarna.

Deras verksamhet är enligt sakens natur sådan att ovisshet råder huruvida utvecklingsarbetet någonsin leder fram till förverkligandet av idén i fråga. Det är heller inte på förhand givet att uppfinningen, om den väl förverkligas, leder till exploatering och inkomstförvärv; många ej utnyttjade patenterade uppfinningar bär vittne därom.

Uppfinnarna, har det sagts, drivs av en inneboende vilja och önskan att skapa, förbättra och finna nya lösningar. Viss likhet föreligger därvid med kulturarbetarna men i motsats till dem gör man inte gällande att vinstsyfte skulle saknas. Likhet föreligger också i det hänseendet att det för uppfinnaren vanligtvis förlöper avsevärd tid från idé till förverkligande, inte

sällan 5-10 år, och än längre till dess inkomst förvärvas, kanske ytterligare några år.

De problem inom beskattningsområdet, som man från uppfinnarhåll riktat uppmärksamheten på, är risken för skönstaxering under inkomstlösa perioder av utvecklingsarbete, obenägenheten hos taxeringsmyndigheterna att godta verksamheten som förvärvskälla när underskott framkommer, förlustavdragets konstruktion med effekt i avseende å uttaget av egenavgifter till socialförsäkringen och behövligheten i visst hänseende av utökade möjligheter till skattemässig inkomstutjämning genom avsättning till uppfinnarkonto. Härutöver riktar man sig mot omfattningen av skattetrycket som anses motverka intresset för uppfinnarverksamhet resp. leder till att uppfinnaren söker sig till andra länder med lägre skattetryck och särskilt till länder där uppfinnarinkomst beskattas efter förmånligare regler än annan inkomst.

3 Omfattningen av kulturskattekommitténs uppdrag

De av riksdagen 1974 fastlagda kulturpolitiska målen har en mycket vidsträckt innebörd. Ett ökat tillgodoseende av dem förutsätter åtgärder på en mångfald olika områden. Det är utan vidare klart att med direktiven inte avsetts att tilldela kommittén ett så omfattande och allmänt hållet uppdrag. Målsättningen utgör närmast en bakgrund för kommitténs direktiv så till vida att statsmakterna är allmänt inställda på att verka för en förbättring beträffande kulturarbetarnas allmänna situation och detta även i avseende å skatte- och avgiftsreglerna om tillämpningen av dem lett till otillfredsställande resultat.

I motionen 1978/79:1851 angavs att kulturarbetarnas ställning som rörelseidkare hade vittomfattande konsekvenser för deras försörjningssituation. En särskild parlamentariskt sammansatt utredning begärdes med uppgift att se över kulturarbetarnas ställning som rörelseidkare. I motionen pekades därvid särskilt på följande rättsområden: bokföringsskyldigheten, allmän rättshjälp, marknadsrätten, bostadsbidrag och sambeskattnig. Från motionen bör också återges uttalanden om att frågor berörande kulturarbetarnas yrkessituation sorterar under olika departement, vilket fört med sig att utredningar som haft att handlägga frågor berörande kulturarbetare skjutit uppgifterna ifrån sig med hänvisning till att de föll utanför den aktuella utredningens uppdrag.

Med den begärda utredningen åsyftades uppenbarligen en samlad översyn av de frågor inom olika lagstiftningsområden som berör kulturarbetarna. Detta konstaterades också i kulturutskottets förenämnda betänkande, däri motionen biträdde.

För kulturskattekommittén är emellertid detta inte det avgörande när det gäller att bedöma uppdragets omfattning. Vad på kommittén ankommer avgörs av de av regeringen meddelade direktiven.

Dessa har en klar inriktning mot skatter och avgifter, något som framgår redan av direktivens rubrik "Kulturarbetares och uppfinnarens skatter och avgifter" och dess slutkläm med hemställan om en kommitté med uppdrag att se över nämnda skatter och avgifter. Detta hindrar inte att direktiven kan innehålla något därutöver. Så är också fallet.

En genomgång av de i och för sig mycket vidlyftiga direktiven visar att man där praktiskt taget uteslutande uppehåller sig vid skatte- och avgiftsfrågor med följande tillägg:

Finner kommittén att den skatte- eller avgiftsmässiga bedömningen av en kulturarbetares eller en uppfinnarens verksamhet får direkta följdverkningar på andra områden

än skatte- och socialförsäkringsområdena bör kommittén vara oförhindrad att lägga fram förslag även på dessa andra områden. Även i övrigt bör kommittén vara fri att ta upp frågor som nära ansluter till skatte- och avgiftssystemet, om kommittén finner att dessa frågor och skatte- och avgiftsfrågorna bör lösas i ett sammanhang.

Av det nu återgivna framgår alltså, att om kommittén finner att vad som gäller på skatte- och avgiftsområdet har direkta följdverkningar på andra rättsområden förslag kan läggas fram om ändring i reglerna för dessa områden. Däremot finns av förklarliga skäl intet uttalande i direktiven i den riktningen att skatte- och avgiftslagstiftningen skulle ändras i syfte att tillgodose önskemål om vissa effekter inom andra rättsområden. – Utöver vad nu sägs rörande direkta följdverkningar ingår i vad som citerats ovan att även sådana frågor kan tas upp, som nära ansluter till skatte- och avgiftssystemet, nämligen om sambandet är av den beskaffenhet att de bör lösas i ett sammanhang. Häri ligger att det skall gälla frågor som så nära sammanhänger med nämnda system att de naturligen tas upp av en kommitté som har till uppgift att se över vad som gäller om skatter och avgifter för kulturarbetare.

Därmed är ramen given för kulturskattekommitténs uppgifter. Kommittén har också, i följsamhet till vad nyss angivits, ställt sig frågan i vad mån direkta följdverkningar på andra rättsområden kan sägas vara för handen eller om eljest kan vara fråga om något som är så nära avhängigt av skatte- och avgiftssystemet att det naturligen ankommer på kulturskattekommittén att ta upp det till prövning. Detta har skett genom att närmare granska de rättsområden, som särskilt uppmärksammats i den förut omnämnda motionen 1978/79:1851, och genom att ta del av vad KLYS därutöver riktat sig mot.

Bokföringslagen (BFL) föreskriver *bokföringsskyldighet* för alla näringsidkare. KL anger att rörelseidkare skall beskattas enligt bokföringsmässiga grunder med de avvikelser därifrån som är särskilt föreskrivna. Det finns ett visst samband mellan dessa föreskrifter även om den vidsträckta bokföringsskyldigheten inte i första hand är att se som någon följdverkan av skattereglerna. Oavsett vilken uppfattning man kan ha härom, sägs i direktiven att en utgångspunkt för kommitténs arbete bör vara att den civilrättsliga bokföringsskyldighetens omfattning i allt väsentligt behålls oförändrad. – I avsnitt 5 behandlas denna fråga ingående, där förslag också läggs fram till förenkling av bokföringsreglerna för fria kulturarbetare.

Reglerna för *den allmänna rättshjälpen* är numera så ändrade, att tidigare anförd kritik i nu aktuellt hänseende torde vara tillgodosedd. Under alla förhållanden har skattelagstiftningen inte styrt rättshjälpsreglerna.

Den *marknadsrättsliga lagstiftningen* är tillämplig på näringsidkare i allmänhet dit även fria kulturarbetare är att hänföra. Detta är ingen följdverkan av skattelagstiftningens utformning.

Den framförda kritiken avseende *sambeskattningen* hänger samman med att vissa bidrag och stipendier med nuvarande regler hänförs till B-inkomst. Denna fråga som uttryckligen omnämns i direktiven behandlas i avsnitt 6.7, där förslag till ändrade bestämmelser förs fram.

KLYS har i vissa sammanhang också berört *frågor av upphovsrättslig natur* och *arbetsmarknadspolitisk innebörd*. Detta är emellertid något som inte

faller inom ramen för kommitténs uppdrag.

I fråga om de f.n. tillämpade grunderna för beräkning av *bostadsbidrag* gäller att dessa anknutits till skattelagstiftningen på så sätt att man i princip bygger på den taxerade inkomsten och ökar denna med vid taxeringen medgivna avdrag för underskott i förvärvskälla. Detta betyder t.ex. att om en fri kulturarbetare har underskott i sin rörelse men samtidigt redovisar överskott i tjänst från en tillfällig projektanställning inom sitt verksamhetsområde, bostadsbidraget beräknas på grundval av tjänsteinkomsten utan avseende å det nämnda underskottet. Detta är en otillfredsställande konsekvens av det för bidragsberäkningen uppställda regelsystemet. Det kan däremot knappast göras gällande att detta är en direkt följdverkan av skattebestämmelserna. Intet hindrar ju att andra regler uppställs för bidragsberäkningen, t.ex. en föreskrift att underskott i sådan förvärvskälla däri inkomst, när sådan föreligger, är att hänföra till A-inkomst enligt vad därom sägs i 9 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, inte skall läggas till den taxerade inkomsten vid bestämmande av underlaget för bidragsberäkningen.

Även om beräkningsgrunderna inte kan hänföras till någon direkt följdverkan av skattereglerna, är vad som här uppmärksammas något som kommittén med stöd av den andra meningen i direktcitatet ovan från direktiven anser sig kunna ta under beaktande.

Den ovan antydda tanken att vid bestämmandet av underlag för bidragsberäkningen inte öka den taxerade inkomsten med underskott i A-inkomstkälla är enligt kommitténs mening i och för sig värd ett närmare studium. Ett förslag i enlighet härmed måste emellertid avse generellt gällande bestämmelser på ett vidsträckt område med uppenbart begränsad anknytning till kommitténs egentliga uppdrag. Kommittén för därför inte fram något formligt förslag. I ett mer avgränsat hänseende vill kommittén däremot tillkännage en bestämd uppfattning. Här åsyftas det nyss berörda fallet där en fri kulturarbetare har underskott i sin rörelse och samtidigt överskott i tjänst till följd av en tillfällig anställning inom verksamhetsområdet eller på grund av s.k. inkomstgaranti eller i form av stipendium eller bidrag för litterär eller konstnärlig verksamhet.

Denna situation behandlas ingående i avsnitt 6.5, varvid föreslås att för fall som de nu angivna en kvittningsrätt införs vid beräkning av underlaget för det s.k. tilläggsbeloppet. Där utarbetade bestämmelser bör kunna tjäna som förebild för ett likartat stadgande i förordningen (1976:263) om statliga bostadsbidrag till barnfamiljer.

Att kommittén inte själv för fram ett utarbetat förslag sammanhänger med följande. Ett av bostadsbidragskommittén nyligen framlagt betänkande (SOU 1982:58) innefattar en allmän översyn av bostadsbidragsbestämmelserna. Grunderna för bidragsberäkningen är delvis annorlunda än de nuvarande men beträffande underskottsavdrag synes det nuvarande skola gälla även framdeles, må så vara att bestämmelserna fått annan utformning. Betänkandet har varit föremål för remissbehandling, och åtminstone på något håll har synpunkter överensstämmande med vad ovan angivits blivit redovisade. Kulturskattekommittén förutsätter att vad den fört fram tas under övervägande vid frågans vidare behandling i bostadsdepartementet.

KLYS har slutligen också nämnt att de kommunala *avgifterna för daghem*

åtminstone på sina håll beräknas efter grunder liknande dem som f.n. tillämpas beträffande bostadsbidragen. Det ankommer inte på kulturskattekommittén att ta upp denna fråga.

Kulturskattekommitténs uppdrag vad avser de enskilda uppfinnarna är givetvis även det i princip begränsat till skatte- och avgiftsfrågor. Andra dem berörande problem har inte aktualiserats inom kommittén på sådant sätt att anledning funnits till särskilda överväganden.

I detta betänkande redovisas åtskilliga frågor av betydelse för uppfinnarna. Det finns emellertid ett par kvarstående uppgifter på beskattningsområdet.

En avser den skatte- och avgiftsmässiga behandlingen av s.k. förslagsersättning, alltså ersättning som en arbetsgivare utger till en anställd för sådant förslag till förbättringar och rationaliseringar som befunnits böra belönas. I riksdagsmotioner har uppmärksamheten riktats på behovet av att stimulera förslagsverksamheten och att det borde kunna ske skattevägen. Riksdagen har i anslutning härtill uttalat att det borde ankomma på kulturskattekommittén att ta upp denna fråga till prövning.

En annan fråga hänger samman med att i den offentliga debatten och även inom kommittén har gjorts gällande att särskilda skattebestämmelser borde övervägas i syfte att stimulera den för landet betydelsefulla innovationsverksamhet, som den enskilde uppfinnarens arbete syftar till.

Chefen för finansdepartementet har på kommitténs under hand gjorda förfrågan meddelat, att han finner det lämpligt att dessa båda frågor tas upp till prövning, oaktat de inte uttryckligen omnämns i direktiven. Detta kommer att ske framdeles i särskild ordning.

4 Om särskilt inkomstslag för kulturarbetarna

4.1 Inledning

Enligt 27 § KL hänförs yrkesmässigt bedriven "litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet", som inte utövas på grund av ett anställningsförhållande, till inkomst av rörelse.

Om verksamhet som nyss sagts bedrivits endast tillfälligt skall inkomsten därav enligt 31 § KL tas upp som inkomst av tjänst. Detsamma gäller självfallet också inkomst som en kulturarbetare har i egenskap av anställd. Det kan i sammanhanget påpekas att tvekan understundom kan råda huruvida en inkomst av nu avsett slag rätteligen skall hänföras till rörelse eller till tjänst. Så kan vara fallet när en fritt verksam kulturarbetare får av någon ett tillfälligt uppdrag inom sitt verksamhetsområde eller när en musiker eller annan utövande konstnär har en verksamhet som bygger på överenskommelser med olika arrangörer om framträdanden av kort varaktighet. Betecknar parterna överenskommelserna som anställningsavtal och i skilda hänseenden förfar i enlighet därmed torde i praktiken gottas att fråga är om inkomst av tjänst.

Såsom omnämns i direktiven har KLYS väckt förslag om att införa en "särskild förvärvskälla" avseende konstnärlig och litterär verksamhet. Därmed åsyftas inrättandet av ett nytt inkomstslag vid sidan av de nu befintliga: jordbruksfastighet, annan fastighet, rörelse, tjänst, tillfällig förvärvsverksamhet och kapital.

Kommittén har att pröva denna fråga.

4.2 KLYSs skäl för ett särskilt inkomstslag.

De skäl, som KLYS åberopar till förmån för sitt önskemål, har på olika sätt redovisats för kommittén. Utförligast har detta skett i en till kommittén överlämnad, i maj 1977 av KLYS utarbetad skrift kallad "Kulturarbetarnas skatter och avgifter". I huvuddrag och sammanfattningsvis anfördes följande.

Metodik i KL är att under sex olika inkomstslag föra samman grupper av bestämmelser om beskattning av olika verksamheter, som gruppvis uppvisar gemensamma drag. Kulturarbetarnas taxering har fått underordna sig denna metodik, trots att deras verksamhet i stort sett är atypisk för alla inkomstslagen. Det finns typiska tjänsteinkomsttagare bland kulturarbetar-

na, dvs. de fast anställda konstnärerna såsom exempelvis anställda vid Sveriges Radio eller tidningarna. En och annan typisk rörelseidkare bland kulturarbetarna kan naturligtvis också återfinnas. Det är emellertid inte dessa som KLYS talar för med sitt förslag om ett särskilt inkomstslag. Vad som avses är de fritt arbetande konstnärerna som oftast taxeras som rörelseidkare men som tid till annan också kan vara tjänsteinkomstagare genom tillfälliga uppdrag eller "anställningar". En del av inkomsten från en konstnärlig verksamhet redovisas som inkomst av tjänst och en del som inkomst av rörelse, men ofta endast som inkomst av rörelse. Ibland har tveksamhet uppstått beträffande till vilket inkomstslag en viss inkomst skall föras med ty åtföljande effekter på kostnadsavdrag, skyldighet att erlagga socialförsäkringsavgifter, preliminärskatteavdrag m.m.

Med KLs nuvarande systematik kommer alltså konstnärerna att redovisa sina inkomster under inkomstslag som egentligen är utformade med hänsyn till helt andra sorters verksamheter. Då den konstnärliga verksamheten företer drag, som inte finns hos några andra yrkesverksamma, förefaller det enligt KLYSs mening naturligast, att de taxeras enligt regler som är anpassade till denna specifika verksamhet.

De fria kulturarbetarna är som rörelseidkare unika. Till skillnad från företagare drivs de i sin verksamhet inte primärt av vinstintresse även om de självfallet har en önskan att kunna existera på sitt arbete. De är unika också i den bemärkelsen att de i det hela inte kan överlåta sitt arbete på andra. Den skapande processen är knuten till dem personligen. Möjligheterna att genom "rationalisering" göra verksamheten mera ekonomisk är starkt begränsade.

Genom stora variationer mellan åren av intäkter i verksamheten och genom skattemyndigheternas olika bedömning av vad som är rörelseinkomst finns risk för, sägs det, att "rörelsen" får så liten omfattning under visst eller vissa år att avdrag vägras för kontinuerliga kostnader och investeringar för framtiden.

Man pekar också på svårigheterna att få avdrag för kostnader för arbetsrum i den egna bostaden och att resor och studier ofta klassas som "nöje" med följd att avdrag ej medges för kostnaderna.

Till nackdelarna med att bli underkastad reglerna för rörelseidkare hänförs också skyldigheten att erlagga egenavgifter till socialförsäkringen och tvånget att föra räkenskaper i enlighet med vad som föreskrivs i BFL.

I KLYSs skrift föreslås alltså att för kulturarbetarna en ny förvärvskälla utanför de befintliga inkomstlagen införs med benämning "konstnärlig och litterär verksamhet". Bokföringsskyldighet skulle ersättas med antecknings-skyldighet och taxering skulle ske enligt kontantmetoden. Möjlighet att fördela tillfälliga inkomstoppar över flera år framåt skulle dock finnas. Socialavgifterna skulle i samband därmed föras över på kulturarbetarnas "motparter".

Av det återgivna framgår att det nya inkomstslaget var avsett för de fria kulturarbetarna, alltså de som med gällande regler huvudsakligen taxeras såsom rörelseidkare men som också kan ha inkomst av tjänst.

Uppmärksamheten riktas på att en kulturarbetare inom ramen för en och samma verksamhet kan ha såväl rörelse- som tjänsteinkomst. Typexemplet

är den fria kulturarbetaren med sina fasta omkostnader som för en större eller mindre del av beskattningsåret får en projektanställning. Endast mindre intäkter men kanske betydande omkostnader redovisas under rörelse medan huvudinkomsten tas upp under tjänst där å andra sidan avdragen kan vara ringa. Om det hela redovisats i en förvärvskälla, hade annat inte ifrågakommit än att taxeringsmyndigheterna godtagit samtliga omkostnadsavdrag. Av särskild betydelse blir detta sedan begränsning numera införts i rätten att kvitta underskott i en förvärvskälla mot överskott i en annan, när det i den statliga inkomstskatten ingående tilläggsbeloppet räknas fram.

Önskemålet att få de fria kulturarbetarnas bokföringsskyldighet avskaffad och att de skall taxeras enligt kontantmetoden förtydligas i ett senare sammanhang till att avse valfrihet mellan detta och vad som nu gäller.

Företrädare för KLYS har till förmån för ett särskilt inkomstslag vidare angivit att, om ett sådant införs, framtida ändringar i skattereglerna för rörelseidkare inte automatiskt blir tillämpliga på kulturarbetarna. Skall nya eller ändrade regler gälla även dem krävs särskilda överväganden härom.

Det skall tilläggas att KLYS i sin argumentation för ett särskilt inkomstslag fört fram synpunkter även av annan art än som ovan berörts. Man har pekat på att begreppet näringsidkare finns på allehanda andra lagstiftningsområden, t.ex. inom marknadsrätten, och att de fria kulturarbetarna f.n. hänförs under detta begrepp. Om de skattemässigt skildes ut från dem som taxeras såsom rörelseidkare, skulle – menar man – förutsättningarna förbättras för kulturarbetarna att vinna förståelse för att inte hänföras till näringsidkare av beskaffenhet att avses på de antydda andra rättsområdena. Vidare har erinrats om hur förmåner och avgifter beräknas i vissa fall, varvid bostadsbidrag och daghemsavgifter nämns som exempel. Enligt tillämpad ordning beaktas därvid överskott men inte underskott i förvärvskälla. Tar en fri kulturarbetare för en tid en projektanställning inom sitt verksamhetsområde, kan rörelsen komma att visa underskott medan å andra sidan inkomst redovisas under tjänst. Om det hela tillförts en och samma förvärvskälla, hade något underskott inte uppkommit.

4.3 Kommitténs överväganden

Enligt KL är all inkomst skattepliktig som inte i lagen uttryckligen angivits inte vara detta. Den tillämpade systematiken innebär att skattepliktig inkomst skall hänföras till något av de befintliga sex inkomstslagen. Inom varje inkomstslag kan finnas en eller flera förvärvskällor i enlighet med vad därom är stadgat. Inom inkomstslaget tjänst finns alltid endast en förvärvskälla; de båda begreppen sammanfaller i detta fall. Varje självständigt bedriven rörelse utgör å andra sidan en särskild förvärvskälla, varav följer att en skattskyldig kan ha flera till rörelse hänförliga förvärvskällor.

KLs uppbyggnad i övrigt anknyter genomgående till den nu angivna grundläggande systematiken.

Denna, som gällt sedan lagens tillkomst 1928, har bestått genom åren med endast den obetydliga förändringen att viss i ett tidigare skede till tillfällig förvärvsverksamhet hänförlig inkomst numera skall tas upp som inkomst av tjänst. Det oräkneliga antalet reformer och förändringar i övrigt på

inkomstbeskattningens område, som genomförts sedan 1928, har inte krävt något ytterligare ingrepp i den grundläggande systematiken.

Ett tillgodoseende av önskemålet om ytterligare ett inkomstslag innebär med nödvändighet en mycket omfattande omredigering av KL. Inom kommitténs sekretariat har ett närmare studium härav gjorts. Överslagsvis skulle ett 80-tal stadganden behöva ändras samtidigt som ett antal nya paragrafer med anvisningar fick tillskapas för att reglera vad som skulle gälla för det nya inkomstslaget. Följdändringar fick vidare göras i ett stort antal andra skattelagar samt i lagar på taxerings-, uppboords- och socialförsäkringsområdet.

Företrädare för RSV har understrukt vilka mycket vidlyftiga förändringar som skulle erfordras inom floran av deklaraionsblanketter och annat för deklaraion och taxering utarbetat material, varjämte den befintliga data-programmeringen måste ändras.

Mot den skildrade bakgrunden har kommittén ställt sig frågan om det som kunde vinnas vid ett efterkommande av KLYSs önskemål står i rimlig proportion till de insatser som skulle behöva göras och den komplicerings av lagstiftningen som blev en ofrånkomlig följd. Frågan har också ställts om det som KLYS velat vinna inte kan i annan ordning uppnås.

Ett av de återopade skälen är att kulturarbetarnas motivation för sitt val av verksamhet är en annan än den som gäller för näringsidkare i allmänhet. De senare arbetar i vinstsyfte medan, enligt vad som framhålls, kulturarbetarna primärt inte gör detta oaktat de givetvis önskar kunna försörja sig på sin verksamhet. Med hänsyn härtill borde de principiellt inte inrymmas under något som förutsätter en verksamhet i vinstsyfte.

Den kritik som ligger i det nu återgivna kan emellertid tillgodoses genom ett särskilt stadgande i KL. Se härom avsnitt 6.1.

Kommittén instämmer i och för sig gärna i synpunkten att de fria kulturarbetarna är som rörelseidkare unika även i andra hänseenden än vad gäller vinstsyftet. Därav följer å andra sidan inte utan vidare att ett särskilt inkomstslag ter sig motiverat eller behövt. Vid överläggningar inom kommittén har företrädare för kulturarbetarna understrukt att de inte ifrågasätter förmånligare skatteregler för dem än som gäller för andra skattskyldiga. Men man vänder sig mot att kulturarbetarna vid taxeringen ej sällan blir njuggt eller rent av orättvist behandlade och exemplifierar detta med uttalanden om att en verksamhet under mindre inkomstbringade år ibland underkänns som förvärvskälla, att avdrag för arbetsrum i egen bostad och för nödvändiga resor etc. ofta helt eller delvis vägras. Uttalanden har gjorts om att det inte alltid är fel på reglerna utan i stället på deras tillämpning. Man har också krav på speciella möjligheter till skattemässig inkomstutjämnings eftersom det som står vanliga rörelseidkare till buds i detta hänseende ofta inte kan utnyttjas av kulturarbetarna.

Kommittén, som i senare avsnitt av betänkandet kommer att behandla dessa och därmed sammanhängande frågor, konstaterar i detta sammanhang att inrättande av ett särskilt inkomstslag inte tillskapar några ändrade förutsättningar för att söka komma till rätta med det som kritiserats i skattehänseende. Och om man i något avseende skulle vilja ge speciella föreskrifter för de fria kulturarbetarnas taxering kan detta ske oberoende av om det handlar om en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse eller

om ett nytt inkomstslag.

Den framförda synpunkten att med ett särskilt inkomstslag för kulturarbetare förhindras att nya eller ändrade skatteregler för rörelseidkare blir automatiskt tillämpliga på de förra kan inte tillerkännas någon egentlig tyngd. Lagstiftaren får förutsättas veta vilka grupper av skattskyldiga som skall omfattas av sådana regler. Skall de fria kulturarbetarna ställas utanför, kan detta ske oberoende av om de hör hemma under en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse eller under ett annat inkomstslag. Kommittén vill emellertid tillägga, att det givetvis är angeläget när reglerna för rörelsebeskattningen ändras att man tar i beaktande om även de fria kulturarbetarna bör omfattas av sådana föreskrifter. Att kulturskattekommittén fått det uppdrag, som tillagts den, ger uttryck för att vad som kan ses som önskvärt eller godtagbart för rörelseidkare i allmänhet inte alltid är detta för fria kulturarbetare.

Möjligheterna att efterkomma önskemål från KLYS på området för socialförsäkringsavgifter är inte heller beroende av eget inkomstslag. Denna fråga behandlas längre fram i detta betänkande under avsnitt 8.

Ej heller önskemålet att slopa kravet på bokföringsskyldighet och medge taxering enligt kontantmetoden för fria kulturarbetare har något samband med inrättande av ett nytt inkomstslag. Kommitténs uppfattning om önskemålet i denna del behandlas i avsnitt 5.

I två hänseenden skulle ett sammanförande av samtliga kulturarbetare under en och samma förvärvskälla (inkomstslag) utlösa av KLYS önskade effekter på skatteområdet. Detta skall nu belysas liksom möjligheterna att i annan ordning nå samma resultat.

Nuvarande bestämmelser om rätt till uppskov med beskattningen genom avsättning till upphovsmannakonto gäller endast när fråga är om rörelse. Det finns emellertid fria kulturarbetare med tillfällig anställning, som beträffande inkomsten därav kan ha lika stort behov av ett skatteuppskov genom kontoavsättning som dem med rörelseinkomst. Sammanfördes det hela till en förvärvskälla och knöts uppskovsrätten till denna skulle en lösning av frågan uppnås.

Samma effekt ernås emellertid genom att vidga uppskovslagen till att avse även inkomst av tillfällig anställning som en fri kulturarbetare förvärvat. Kommittén har valt denna nära till hands liggande lösning. Se härom avsnitt 7.5.2.

Det andra åsyftade hänseendet är följande. Som framgår av vad nyss anförts kan en fri kulturarbetare med en till rörelse hänförlig förvärvskälla under samma beskattningsår ha inkomst även av en tillfällig anställning, alltså inkomst av tjänst. I båda fallen handlar det om utflöde av en och samma slags verksamhet. Kostnaderna i rörelsen kan tänkas det året överstiga de dit hänförliga intäkterna samtidigt som kulturarbetarinkomst redovisas under tjänst. Den omläggning av rätten till underskottsavdrag, som sker fr.o.m. beskattningsåret 1983, medför, sådana bestämmelserna f.n. är utformade, att nämnda underskott inte får dras av mot överskottet i tjänst när underlaget för beräkningen av tilläggsbeloppet vid den statliga taxeringen bestäms. Denna av KLYS påpekade obilliga effekt hade undvikits om samtliga ifrågavarande intäkter och utgifter tagits upp under samma förvärvskälla.

Kommittén har emellertid löst denna fråga genom ett förslag till utökning

av de fall, där lagen i det aktuella hänseendet medger kvittning mellan under- och överskott i skilda förvärvskällor. En sådan lösning är f.ö. den som ligger närmast till hands. Se härom vidare i avsnitt 6.5.

Med det sagda har kommittén redovisat invändningar mot att inrätta ett nytt inkomstslag och tillika konstaterat att från skatte- och socialavgiftssynpunkt intet skulle vinnas som ej kan uppnås på ett vida enklare sätt.

KLYS har som skäl för ett nytt inkomstslag gemensamt för kulturarbetarinkomst även åberopat sättet för beräkning av t.ex. bostadsbidrag och daghemsavgifter. Om man finner gällande regler för sådana beräkningar otillfredsställande, bör dessa ändras. Däremot kan rimligen inte skattelagstiftningen ytterligare kompliceras för att nå en effekt i ett för denna lagstiftning ovidkommande hänseende. Hithörande frågor har närmare behandlats i avsnitt 3.

Kommittén ställer sig alltså avvisande till inrättandet av ett särskilt inkomstslag för kulturarbetare.

5 De fria kulturarbetarnas bokföringsskyldighet och deras taxering enligt bokföringsmässiga grunder.

Från de fria kulturarbetarnas sida framförs en återkommande kritik mot att bokföringslagen (1976:125) – i fortsättningen förkortad BFL – avser även dem. Det görs gällande att bestämmelserna är komplicerade och att den verksamhet som kulturarbetarna utövar inte är sådan att det ingår som ett naturligt inslag däri att fortlöpande föra räkenskaper etc. Många kulturarbetare har därför sett sig nödsakade att anlita bokföringsbyråer, revisorer eller andra på området sakkunniga. Detta är förenat med kostnader som kan vara besvärande.

Kulturarbetarnas behov av att med hjälp av bokföring bilda sig en uppfattning om verksamhetens resultat i och för den ekonomiska planeringen torde inte heller vara särskilt framträdande.

För en löntagare gäller enligt 20 § taxeringslagen (TL) att han är "skyldig att i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för deklara-tions- eller uppgiftsskyldighetens fullgörande och för kontroll därav". Denna skyldighet är alltså något annat än den starkt formaliserade räkenskapsföringen enligt BFL. Från kulturarbetarhåll har gjorts gällande att även för dem borde TLs ifrågasättande bestämmelse vara tillräcklig. I konsekvens därmed borde inkomstberäkningen bygga på kontantprincipen och inte ske efter bokföringsmässiga grunder.

I kommittédirektiven sägs visserligen att "behovet av ändrade principer för inkomstberäkningen för fria yrkesutövare" bör undersökas. Men det läggs till att en "utgångspunkt för detta arbete bör vara att den civilrättsliga bokföringsskyldighetens omfattning i allt väsentligt behålls oförändrad".

Det kan alltså inte övervägas att frita kulturarbetarna från bokföringsskyldighet, något som enligt kommitténs mening inte heller skulle vara lämpligt. Kravet på kontinuerliga räkenskapsnoteringar med bestyrkande verifikationer kan av taxeringsmässiga skäl knappast uppges. Det mer lösliga krav på anteckningar som gäller för löntagare skall ses mot bakgrunden av att deras deklara-tionsuppgifter stäms av mot arbetsgivarnas kontrolluppgifter. Den möjligheten finns inte i tillräcklig omfattning beträffande fria kulturarbetare.

Däremot har kommittén att överväga vad som kan göras för att underlätta för kulturarbetarna att fullgöra sin bokföringsskyldighet och om någon begränsning av denna i förenklande syfte kan ifrågasättas. Som ett underlag eller en utgångspunkt för sådana överväganden skall här erinras om följande.

I 1929 års bokföringslag, som ersattes av den nu gällande, fastställdes kretsen av bokföringsskyldiga enligt en uppräkningsmetod. Den verksamhet, som bedrevs av en fri kulturarbetare, föll i och för sig inom det bokföringspliktiga området. Men bedrevs den av vederbörande ensam eller med ett begränsat antal medhjälpare eller anställda förelåg likväl inte bokföringsskyldighet. Det betydde att den fria kulturarbetaren normalt inte var bokföringsskyldig. Men han skulle likväl taxeras enligt bokföringsmässiga grunder, vilket betydde att han i sin självdeklaration fick lämna de uppgifter som hade funnits i räkenskaperna om han varit skyldig föra sådana.

Kritik riktades på sin tid mot den nu skildrade ordningen. Kritiken tog särskilt sikte på den föreliggande begränsningen av kretsen av bokföringsskyldiga. Från taxeringshåll framhölls att de inte bokföringspliktiga rörelseidkarnas deklaraionsuppgifter inte alltid kunde tillfredsställande kontrolleras i brist på egentliga räkenskaper.

Efter ett omfattande utredningsarbete antog riksdagen den nya bokföringslagen. Uppräkningsmetoden övergavs och tidigare undantagsföreskrifter avskaffades. En generell bokföringsskyldighet infördes för alla näringsidkare till vilka också de fria kulturarbetarna var att hänföra.

Propositionen (1975:104) med förslag till den nya lagen var strikt utformad efter renodlade bokföringsmässiga principer. Det innebar bl.a. att vid resultatberäkningen inkomster och utgifter skulle hänföras till rätt år oberoende av när betalning skett eller sker (s.k. periodisering). Fordringar och skulder skulle bokföras kontinuerligt och vid årets utgång utestående fordringar och skulder skulle beaktas vid resultatberäkningen. Detsamma gällde förändringar i varulagrets värde.

Detta skulle fullt ut gälla även för de minsta näringsidkarna. Det konstaterades i samband därmed att vid inkomsttaxeringen alltid förutsattes tillgång till de uppgifter, som räkenskaperna sålunda skulle redovisa.

Vid riksdagsbehandlingen förelåg ett flertal motioner däri yrkades undantagande från bokföringsskyldighet för mindre företagare, däribland för de fria kulturarbetarna, resp. uppmjukning i vissa av de föreslagna bestämmelserna.

Lagutskottet (LU 1975/76:15), vars betänkande godtogs av riksdagen, föreslog också en del ändringar som i nu förevarande sammanhang är av omedelbart intresse. Dessa syftade till lättnader för mindre näringsidkare vid iakttagande av bokföringsskyldigheten.

Enligt propositionen gällde generellt, såsom nyss framhållits, att årsbokslut omfattande resultaträkning och balansräkning skulle upprättas. Riksdagens beslut utan begränsning av fler än två årsanställda personer och i vars rörelse den årliga bruttoomsättningssumman understeg 200 000 kr. Genom lagändring (1979:142) ändrades förutsättningarna för att ej behöva upprätta årsbokslut på så sätt att man uteslutande hänförde sig till bruttoomsättningens storlek. Därvid anknöts till basbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. Undantagandet gäller numera därest omsättningen normalt understiger 20 basbelopp.

När 1975/76 års lagutskott föreslog att mindre näringsidkare skulle fritas från skyldigheten – men väl bibehållas vid rätten – att upprätta årsbokslut,

erinrade utskottet om att KL ej uppställde krav på vare sig resultaträkning eller balansräkning. I stället innehöll självdeklarationens rörelsebilaga R 1, som används för rörelse beträffande vilken räkenskapsavslutning medelst vinst- och förlustkonto ej ägt rum, specificerade regler för hur rörelseinkomsten skulle beräknas. Dessa bedömdes vara mer lättfattliga än de i BFL upptagna. Utskottet förmodade också att många småföretagare inte gjorde någon resultatberäkning förrän i samband med att självdeklarationen upprättades.

Propositionens förslag beträffande fordringar och skulder innebar – som ovan antytts – att dessa skulle bokföras så snart det kunde ske sedan faktura eller annan handling utfärdats eller mottagits. Detta skulle alltså gälla generellt. Utskottets godtagna förslag innebär däremot att mindre rörelseidkare har möjlighet att under det löpande räkenskapsåret bokföra fordringar och skulder enligt kontantprincipen, alltså när inbetalning eller utbetalning skett. Vid årets utgång utestående fordringar och skulder skulle emellertid då bokföras.

En förutsättning för att få under året tillämpa kontantprincipen i dessa fall är att endast ett mindre antal fakturor eller andra handlingar, som tillkännager anspråk på vederlag, förekommer i rörelsen och att fordringarna eller skulderna enligt dessa verifikationer ej uppgår till avsevärda belopp. De sålunda angivna villkoren har alltså en annan utformning än de föreskrifter som anger när en näringsidkare äger underlåta upprätta årsbokslut. Bokföringsnämnden (KFS 1981:7, BFN 16) har emellertid uttalat att kontantprincipen får generellt tillämpas av dem som äger underlåta göra årsbokslut.

Innebörden av beslutet att medge dem med omsättning under 20 basbelopp rätt att inte göra årsbokslut innebär att BFL i hithörande, i och för sig mycket centrala hänseenden, inte gäller för dem som utnyttjar detta medgivande. I stället inträder KLs regler som något slags substitut. Det torde kunna ifrågasättas om den valda ordningen från systematiska och andra synpunkter är särskilt tillfredsställande. Grundläggande regler för bokföring bör ges där detta hör hemma, och det är inte i skattelagstiftningen. Denna kan man vilja ändra med resultat att ett bokföringsmässigt inkomstbegrepp tillskapas inom skatterätten som inte har någon förankring i BFLs regler eller t.o.m. kommer i strid med dessa.

Inledningsvis har redogjorts för kulturarbetarnas önskemål att ställas utanför BFL, ett önskemål som kommittén på anförda skäl inte kan efterkomma. Däremot är det angeläget att pröva vad som kan göras för att åstadkomma förenklingar i de nuvarande reglerna.

Även om det kan tyckas att det som krävs av kulturarbetarna i bokföringshänseende i och för sig knappast kan betecknas som särskilt långtgående, har de nuvarande bestämmelserna upplevts som svårnötiga och invecklade. Därför bör förenklingar göras. Även sedan detta skett är det viktigt att kulturarbetarna får en lättillgänglig information om vad de har att iakttä. Bokföringsnämnden har utgivit en informationsskrift som är riktad till "näringsidkare med mindre omfattande verksamhet". Denna är i och för sig förtjänstfull och säkert uppskattad av många som är intresserade av att ta del av en begränsad men likväl ganska bred information. Kommittén har erfarit att man bland kulturarbetarna efterlyser

en enklare och mer lättillgänglig upplysningsskrift.

Kommittén har också, efter att ha haft tillfälle till samråd med bokföringsnämndens kanslichef, kommit till den uppfattningen att en för kulturarbetarna mer "skräddarsydd" informationsskrift bör kunna utarbetas. Den skall då ta sikte på de typiska grupperna av kulturarbetare såsom bildkonstnärer, författare, musiker och andra utövande konstnärer etc. Därvid bör man uttryckligen utgå från att informationen endast riktar sig till dem som äger underlåta att göra årsbokslut – från dem som likväl gör sådant bokslut liksom från dem som har en omsättning över 20 basbelopp skulle i det nu förevarande sammanhanget bortses. Med denna utgångspunkt finns det åtskilligt i den befintliga informationsskriften som kan lämnas åt sidan. Vidare bör man utgå från att kulturarbetarna i fråga har s.k. enkel bokföring – det är inte de som frivilligt använder sig av den dubbla bokföringen som behöver information. Man skall med andra ord inrikta sig på dem som deklarerar på blankett R 1. En enda räkenskapsbok behöver de nu åsyftade kulturarbetarna använda, och hur den bör se ut kan lämpligen anges i informationskriften. Säkerligen finns det förlag som vill framställa och saluhålla en sådan räkenskapsbok.

Kommittén förutsätter att bokföringsnämnden, efter de nu antydda linjerna, i samråd med kulturarbetarnas organisationer närmare överväger vad som kan göras och i övrigt lämnar sin medverkan.

Genomförs ett av kommittén i det följande förordat förslag om enklare bokföringsregler för de fria kulturarbetarna, bör upplysningsskriften givetvis anpassas härtill. Detta förslag skall nu redovisas.

Förebild härtill är hämtad från norsk rätt. Den gällande norska "regnskapsloven" av 1977 bygger i grundläggande hänseenden på samma principer som den svenska. Men man har, i motsats till den senare, fört in begreppet "begränsat regnskapsplikt". Denna blir med vissa tillägg och undantag tillämplig när "sysselsättningen" i verksamheten är mindre än 600 dagsverken per år, den räkenskapskyldiges eget arbete inräknat. Oavsett sysselsättningens omfattning får den begränsade bokföringsskyldigheten alltid tillämpas av bl.a. revisorer, arkitekter, ingenjörer, läkare, tandläkare och ytterligare ett antal uppräknade yrkesutövare, varjämte "Kongen" kan hänföra även andra till denna kategori. Å andra sidan gäller aldrig den begränsade bokföringsplikten för aktiebolag, handelsbolag etc. och ej heller för vissa uppräknade verksamheter som t.ex. apoteks-, restaurang-, hotell- och advokatrörelser.

Den begränsade bokföringsskyldigheten innebär i korthet att kontantprincipen tillämpas i det att – förutom uttag ur rörelsen – endast "mottatte intekter och betalte kostnader" bokförs. Någon motsvarighet finns alltså inte till t.ex. föreskriften i BFL att den som under det löpade året ägt tillämpa kontantprincipen är skyldig att vid årets utgång bokföra då utestående fordringar och skulder. I det norska systemet med begränsad bokföringsplikt ligger också att det bokföringsmässiga rörelseresultatet inte påverkas av förändringar i varulagervärdet. Någon balansräkning behöver inte upprättas. I stället kan utarbetas en uppställning över tillgångar och skulder vid årets slut, något som blir av betydelse endast för en eventuell förmögenhetstaxering.

Inkomsttaxeringen i Norge vad gäller dem med begränsad bokföringsplikt

knyter i princip helt an till det kontantmässiga utfallet sådant detta framkommer i bokföringen.

Om en motsvarande ordning gällde i Sverige, skulle kulturarbetarna här alltså slippa att vid årets slut bokföra obetalda fordringar och skulder. Dessa skulle då inte heller påverka det skattemässiga rörelseresultatet – en påverkan som visserligen är i enlighet med bokföringens principer men som många kulturarbetare likväl har svårt att känna förståelse för. Inte heller skulle inkomstberäkningen påverkas av att lagrets värde förändrats från årets ingång till dess utgång.

I följd härav skulle kulturarbetarna inte behöva framräkna och på blanketten R 1 införa uppgifter på de sex punkter där ingående resp. utgående fordringar, skulder och varulager efterfrågas. Förenklingen innebär att man inom ramen för en bokföringsmässig inkomstredovisning uppnår en kontantmässig sådan. Från fiskal synpunkt finns intet att erinra häremot – skatteutfallet blir på sikt ungefär detsamma som med nu gällande ordning.

Kommittén har dock erfarit att myndigheterna i Norge är kritiska mot den där befintliga möjligheten till förenklad räkenskapsföring. Det sägs att man inte kan kontrollera om kravet på färre dagsverken än 600 är uppfyllt, och man befäradar att många företagare obehörigt använder sig av den förenklade metoden. Deklarationerna blir också svårare att kontrollera, när man inte av räkenskaperna kan överblicka samtliga affärshändelser. Det sägs också att de, som använder den förenklade metoden, understundom begär avsteg därifrån för att åtnjuta skattemässiga fördelar som är förknippade med den strikt bokföringsmässiga inkomstredovisningen.

Mot detta bör enligt kommitténs mening ställas de stora fördelar möjligheten till förenklad räkenskapsföring innebär för företagarna i fråga, något som gjort att den norska lagen utformats på sätt som skett.

I och för sig skulle det vara önskvärt med regler av generell innebörd såsom fallet är i Norge. Då förhållandena är så olika för skilda grupper av företagare skulle emellertid en sådan lagstiftning kräva ett ingående utredningsarbete. Därför skulle ett yrkande i detta betänkande av sådan innebörd kunna leda till lagstiftning först efter avsevärd tid. Kommittén för därför fram ett förslag om en omedelbar lagstiftning i ämnet med begränsning till de fria kulturarbetarna som kommittén funnit vara i stort behov av förenklade regler. Dessa regler bör förbehållas dem som har en omsättning ej överstigande 20 basbelopp.

Enligt kommitténs förslag skall anges, att periodiseringsföreskrifterna i 4 § BFL inte behöver tillämpas av fysisk person med litterär eller konstnärlig verksamhet, vars omsättning normalt ej överstiger 20 basbelopp. Vidare skall anges att föreskriften i 8 § samma lag om att vid räkenskapsårets utgång obetalda fordringar och skulder då skall bokföras inte har avseende å en av en fysisk person bedriven litterär eller konstnärlig verksamhet. Samtidigt skall i anvisningarna till 41 § KL anges att vad där sägs om att vid inkomstberäkningen hänsyn skall tas till in- och utgående lager, till pågående arbeten samt till fordringar och skulder inte skall behöva iakttas av nu åsyftad skattskyldig. Även i 29 § 1 mom. KL erfordras en undantagsbestämmelse från vad där anges om värdeminskningssavdrag beträffande inventarier.

I praktiken innebär detta att en fri kulturarbetare med omsättning normalt

ej överstigande 20 basbelopp visserligen förblir bokföringsskyldig men därvid har full valrätt mellan en strikt bokföringsmässig inkomstredovisning och en beräkning av inkomsten som väl bygger på noteringar i räkenskaperna men där dessa noteringar helt kan ske enligt kontantprincipen.

Av det förslag till ändring i anvisningarna till 41 § KL, som i betänkandet förs fram, kan konstateras att å ena sidan den beräkningsmetod varje år kan användas, som den fria kulturarbetaren då föredrar, men att å andra sidan ett skifte mellan metoder – något som bör sällan förekomma – drar med sig konsekvenser i beskattningshänseende, som den skattskyldige måste observera. Härom förutsätts upplysningar bli lämnade i RSVs deklarationsanvisningar. Även kulturarbetarnas intresseorganisationer bör se som en uppgift att orientera medlemmarna i det nu angivna hänseendet. De åsyftade konsekvenserna berörs i det följande.

Om den förenklade bokföringsskyldigheten och den därmed sammanhängande inkomstberäkningen införs, möter särskilda problem i första hand vid taxeringen för det år då kulturarbetaren övergår till den nya ordningen. Då har han att till det kontantmässigt framkomna rörelseresultatet för det året foga som avgående poster beloppet för fordringar vid det gångna årets utgång och redovisat värde av pågående arbeten och av varulager vid samma tidpunkt. Han skall vidare som tillkommande post ta upp beloppet av skulder vid likaledes samma tidpunkt.

Regler måste också ges för det fall att vederbörandes bruttoomsättning på ett bestående sätt ökat resp. minskat i förhållande till det fastställda antalet basbelopp och att han i följd därav inte längre får tillämpa den förenklade metoden resp. önskar övergå till densamma. Motsvarande gäller om han med stöd av valfriheten beträffande redovisningsmetoden byter sådan metod. Det år detta sker skall vid taxeringen värdet av fordringar, pågående arbeten och varulager resp. skulder beaktas. Skatteeffekten ett övergångsår kan härigenom avsevärt skilja sig från vad som inträffat om den tidigare inkomstberäkningsmetoden alltså tillämpats.

Kommittén föreslår alltså att en förenklad bokföringsmetod görs tillämplig för fria kulturarbetare, en metod som bygger på noteringar i räkenskaperna enligt en kontantprincip.

Här skall tilläggas, att vad som föreslås av ändringar i KL visserligen innebär en komplicering av lagstiftningen och dess tillämpning. Denna olägenhet får emellertid anses väga mindre tungt än önskemålet att underlätta de fria kulturarbetarnas bokföring och deklarationsuppgifter.

6 Vissa skatte- och taxeringsfrågor

6.1 Förvärvskällebegreppet

I avsnitt 4 har omnämnts att skattepliktig inkomst är att hänföra till något av de sex i KL angivna inkomstslagen. Förvärvskälla är ett i förhållande till inkomstslag underordnat begrepp. Varje självständigt bedriven rörelse utgör sålunda en särskild förvärvskälla i inkomstslaget rörelse.

Om en fri kulturarbetares eller uppfinnares verksamhet har karaktär av förvärvskälla eller är att betrakta som en sysselsättning för nöjes och trevnads skull, med andra ord en hobby, har självfallet stor betydelse från skattesynpunkt. I det senare fallet skall inkomst av verksamheten, om nu någon sådan funnits, inte beskattas. Det betyder också att om omkostnaderna överstigit vad som må ha influtit av intäkter, det uppkomna underskottet inte får dras av mot annan inkomst samma beskattningsår och inte heller som förlustavdrag något senare inkomstbringande år, när verksamheten bedöms som förvärvskälla. Den reservationen skall dock fogas till det sist sagda, att vissa till det tidigare skedet hänförliga kostnader får, som det heter på fackspråket, aktiveras i räkenskaperna för att därefter dras av i enlighet med vad därom gäller.

KLYS har framfört skarp kritik mot att vid taxeringen den fria kulturarbetares verksamhet under år eller skeden, då inga eller ringa intäkter funnits att redovisa, ej sällan felaktigt bedömts såsom inte utgörande förvärvskälla med vägrade avdrag som följd. Även från uppfinnarhåll har liknande uttalanden gjorts.

Kommittén får i anledning härav anföra följande.

KL ger (i 27 §) endast det beskedet om vad som konstituerar en förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse att det skall vara fråga om en "yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet". Här i doktrin och praxis lagts in att verksamheten skall utmärkas av självständighet, regelbundenhet och varaktighet samt därjämte i regel bedrivas i vinstsyfte. När det gäller avgränsningen mot det som inte är förvärvskälla torde också, möjligen något tvivelaktigt, ha beaktats verksamhetens omfattning och i vad mån vederbörande haft inkomst av annan verksamhet för sin försörjning.

Kriterierna självständighet, regelbundenhet och varaktighet torde i allmänhet vara relativt lättbedömda vad gäller kulturarbetare och uppfinnare. Det är kravet på vinstsyfte som ger problem.

Vad först angår de fria kulturarbetarna erinras om vad som redovisats i avsnitt 4.3 av kritik, som riktats mot att begreppet vinstsyfte kopplas samman

med en kulturarbetares verksamhet. Denna bärs upp av andra bevekelsegrunder än vinstintresset, dock att KLYS i anslutning därtill framhåller att de fria kulturarbetarna givetvis önskar kunna försörja sig på sin verksamhet. Detta kan ju ske endast om denna ger ett positivt ekonomiskt utfall.

Kommittén har konstaterat att man på kulturarbetarhåll finner det angeläget med en markering i skattelagstiftningen, som ger uttryck för att en kulturarbetares verksamhet inte bedrivs i samma syfte som karakteriserar vanliga rörelseidkares förehavanden i denna deras egenskap. Kommittén har därför övervägt vad som kan göras för att tillgodose önskemålet.

Det har därvid konstaterats att verksamheten för att anses som förvärvskälla i skatterättslig mening måste ge eller antas komma att ge intäkter. Skulle man uppge det kravet, blir följderna att all självständigt, regelbundet och varaktigt bedriven verksamhet blir förvärvskälla. Detta skulle innebära att en som hobby bedriven verksamhet som uppfyllde nyssnämnda krav – en verksamhet normalt utan intäkter men väl med omkostnader – blev att hänföra till förvärvskälla, något som ej avsetts och uppenbarligen inte kan ifrågakomma.

Önskemålet kan i stället tillgodoses genom att man inför ett stadgande att litterär eller konstnärlig verksamhet skall anses som yrkesmässigt bedriven även om ett egentligt vinstsyfte ej förelegat men verksamheten medfört eller kan antas komma att medföra intäkter. Stadgandet i fråga kan lämpligen tas in som en anvisningspunkt till 27 § KL. Kommittén föreslår att så sker.

I de av RSV utgivna anvisningarna för deklaration och taxering understryks vinstsyftet såsom avgörande för avgränsningen mot hobby. Dessa anvisningar i vad de åsyftar de fria kulturarbetarna förutsätts jämkade i enlighet med vad kommittén anfört och föreslagit i förtydligande syfte. Om en fri kulturarbetares verksamhet är rörelse eller ej bör m.a.o. avgöras under beaktande av om verksamheten medfört eller kan antas komma att medföra intäkter i sådan omfattning att desamma åtminstone på sikt ger bidrag till försörjningen.

Även sedan vinstrekvisitet ändrats vad gäller de fria kulturarbetarna, kvarstår för taxeringsmyndigheterna en svår och grannliga bedömning huruvida verksamheten utgör en förvärvskälla eller ej. Kommittén vill göra några uttalanden till ledning för denna bedömning. Delvis sker detta i anslutning till iakttagelser som kommit till kommitténs kännedom.

Om en kulturarbetare, som taxerats såsom rörelseidkare, under en följande tidsperiod redovisat inga eller obetydliga inkomster men väl omkostnader i verksamheten, har inträffat att han efter någon tid ansetts inte längre bedriva rörelse i skattemässig mening. Rörelse har m.a.o. ansetts inte föreligga när vinst ej redovisats. Detta bedömande, har det sagts, har ibland knutits till det antal år, varunder intäktsförhållandena varit de angivna.

Enligt kommitténs mening måste ett betydligt mer nyanserat bedömande ske. För t.ex. en bildkonstnär kan en avsevärd tid förflyta varunder produktion sker i och för en utställning framdeles. Utgångspunkten för bedömandet beträffande den i den meningen etablerade konstnären att han taxerats såsom rörelseidkare bör vara, att presumtion föreligger för att han även fortsättningsvis är detta till dess något inträffar som bryter presumtionen. Det sistnämnda kan vara sådant som att han i betydande omfattning övergått till annan verksamhet, avvecklat sin ateljé el. likn. Avsaknaden av

intäkter över huvud eller av intäkter som uppväger kostnaderna bör m.a.o. ej ha någon avgörande betydelse så länge detta inte på ett mer påtagligt sätt indicerar att verksamheten i vad den syftar till intäktsförvärv verkligen upphört.

En kulturarbetare kan också som ett led i sin fortsatta verksamhet vistas utomlands för längre tid just för att skaffa nytt underlag för sin litterära eller konstnärliga produktion. Frånvaron av intäkter under ett sådant skede ger i och för sig inget uttryck för att karaktären av förvärvskälla upphört.

Kommitténs uppmärksamhet har också riktats på den situation, som uppkommer när en fritt verksam kulturarbetare för en tid engageras för en projektanställning inom sitt verksamhetsområde. Detta kan medföra att rörelseintäkterna under detta skede blir mindre än normalt medan å andra sidan intäkt redovisas under inkomst av tjänst. De kostnader för ateljé och annat, som redovisas i rörelsen och som i den antydda situationen kan överstiga rörelseintäkterna, är för honom nödvändiga kostnader för fortsatta intäktsförvärv. Underskottsavdrag bör i sådant läge inte vägras. Det är f.ö. sannolikt att dessa omkostnader till större eller mindre del är avdragsgilla i förhållande till tjänsteinkomsten oaktat kulturarbetaren funnit det naturligt att i vanlig ordning redovisa dem på rörelsebilagan.

I det föregående har berörts när en förvärvskälla skall anses alltjämt bestå resp. ha upphört. Kan den bedömningen understundom vara förenad med svårigheter, är detta inte mindre fallet när det gäller att avgöra om en förvärvskälla uppkommit.

Om någon påbörjar en butiksförsäljningsverksamhet, öppnar bilreparationsverkstad el. likn., inleder han därmed en verksamhet som presumeras ha vinstsyfte och därför skattemässigt bedöms som rörelse och detta även om denna för en kortare eller längre period visar underskott.

Påbörjar någon en litterär eller konstnärlig verksamhet, förutsätts för att förvärvskälla skall anses föreligga att verksamheten, även om detta inte är det primära syftet, kan antas ge intäkter. Verksamhet av detta slag förekommer även som en ren hobby, något som normalt inte är fallet med butiksförsäljning eller reparationsarbete. Taxeringsnämnderna torde därför kräva något mer för att godta att förvärvskälla föreligger än blott ett påstående härom.

Detta ytterligare kan vara sådant som att ateljé eller annan arbetslokal anskaffats, att erforderlig utrustning i övrigt inköpts eller står till förfogande och att vederbörande avser att ägna sådan tid åt verksamheten att karaktären av yrkesmässighet framträder. Om han har en för verksamheten adekvat utbildning, kan detta också vara en omständighet av intresse. Detsamma gäller om han anslutit sig till en på området verksam intresseorganisation.

En kulturarbetare, som påbörjat verksamhet i denna egenskap och som också kan redovisa vissa intäkter, har lättare att bli bedömd som yrkesmässigt verksam än den som ännu inte gjort något intäktsförvärv. Enligt kommitténs mening kan emellertid inte krävas att intäkter influtit för att rörelse skall anses föreligga. Det är tillräckligt att intäkter kan antas framdeles inflyta.

Vad häfter gäller uppfinnare är problematiken delvis men inte genomgående densamma som för kulturarbetarna.

För den som tillfälligt producerat något inkomstbringande på det litterära eller konstnärliga området hänförs inkomsten till inkomst av tjänst. Detsamma blir förhållandet för den som, utan att yrkesmässigt ägna sig åt uppfinnarverksamhet, tillfälligt uppbär inkomst av en av honom gjord uppfinning. Begreppet förvärvskälla är inte i detta sammanhang intressant.

Vidare bortses här från den som inom ramen för en anställning gör en uppfinning som av arbetsgivaren honoreras i den ena eller andra ordningen. Ej heller här skapar förvärvskällebegreppet något problem.

Så kan emellertid vara fallet för den fria uppfinnaren som kontinuerligt ägnar sig åt uppfinnarverksamhet.

När en sådan uppfinnare påbörjar sin verksamhet, skulle visserligen – med ett motsvarande betraktelsesätt som det ovan redovisade beträffande den fria kulturarbetaren – kunna göras gällande att förvärvskälla föreligger, om det kan antas att verksamheten kommer att leda till intäktsförvärv. Ovissheten om utvecklingsarbetet över huvud leder fram till en uppfinning och, om så sker, huruvida den är från ekonomisk synpunkt exploaterbar, torde vara så betydande att ett antagande om framtida intäktsförvärv svårligen kan göras.

Synpunkter av detta slag torde ha påverkat den knapphändiga praxis som finns. Regeringsrätten synes inta den ståndpunkten att vinstsyfte inte kan konstateras föreliggande förrän uppfinningen också avkastat intäkter.

Kommittén har inte erfarit att kritik häremot anförts från uppfinnarhåll. Troligen hänger detta samman med att den som påbörjat yrkesmässig uppfinnarverksamhet merendels inte har intresse av något avdrag för underskott i verksamheten, eftersom han vanligen inte har någon inkomst varemot avdraget skulle kunna utnyttjas. Han har troligen större intresse av att framdeles aktivera de kostnader som låter sig aktiveras för att utnyttja dem som avdrag när uppfinningen ger inkomst.

Här skall inskjutas att kommittén under avsnitt 6.4 för fram ett förslag om rätt till avdrag även för andra utvecklingskostnader än de aktiverbara, när inkomst framkommer och förvärvskälla föreligger. Godtas det förslaget, kan den uppfinnare, som påbörjat sin yrkesmässiga verksamhet, antas vara än mindre intresserad av att få denna bedömd som förvärvskälla tidigare än som f.n. är fallet.

Läget är ett annat för den uppfinnare, som genom inkomst av uppfinning bedömts skattemässigt vara rörelseidkare. Han fortsätter sin verksamhet att utveckla nya idéer samtidigt som intäkter från en tidigare uppfinning flyter in. Han kan då naturligen vilja från dem dra av kostnaderna i den fortsatta verksamheten.

Frågan kan ställas om verksamheten att utveckla en ny uppfinning, kanske på ett helt annat område än den förra, ryms inom en och samma förvärvskälla. Bestämmelserna i punkt 3 av anvisningarna till 18 § KL ger enligt kommitténs mening stöd härför. Något rättsfall, som redovisar en annan uppfattning, finns inte såvitt känt är. – Till stöd för avdragsrätt i detta fall kan också åberopas punkt 18 av anvisningarna till 29 § KL.

Med undantag för tillägget till anvisningar till 27 § KL finner kommittén inte anledning föreslå ändrade lagbestämmelser för det nu behandlade området. Däremot förordar kommittén att i en proposition rörande

kulturarbetare och uppfinnare ges till känna att det ankommer på RSV att genom anvisningar för taxeringen medverka till att de synpunkter som ovan redovisats bringas till kännedom.

6.2 Avdrag för arbetsrum i egen bostad

6.2.1 Gällande regler och praxis

Många skattskyldiga – kulturarbetare och andra – använder den egna bostaden som arbetslokal. Det kan gälla fria näringsidkare men också skattskyldiga med inkomst av tjänst. Frågan om avdrag för kostnaden för sådan arbetslokal hör till vad som ständigt diskuterats. Det är också en av de frågor som – svårbemästrad som den är – skapat och alltjämt skapar stark irritation hos många skattskyldiga och bidrar till att relationerna mellan dem och taxeringsmyndigheterna inte alltid är goda.

De i sammanhanget relevanta skattebestämmelserna är följande.

Enligt 20 § KL gäller generellt att alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande är avdragsgilla. Samtidigt föreskrivs att avdrag inte får göras för den skattskyldiges levnadskostnader. Att boendekostnaden är en levnadskostnad är i och för sig uppenbart.

I 29 § 1 mom. KL, som avhandlar avdrag i rörelse, sägs att avdrag får göras för allt, som är att anse som driftkostnad. Bland exemplen på sådan kostnad anges hyra för annan tillhörig fastighet eller del därav, som använts i rörelsen. Vidare av intresse i förevarande sammanhang förekommer inte där.

Beträffande inkomst av tjänst anges i 33 § 1 mom. KL att avdrag får göras för samtliga utgifter, som är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten. Som exempel på tillåtna avdrag anges ”hyra eller annan kostnad för tjänste- eller arbetslokal, för vilken den skattskyldige haft att själv vidkännas utgift”.

Med utgångspunkt i dessa kanske inte motstridiga men svårförenliga stadganden utbildade sig i ett tidigare skede en praxis, som var komplicerad i tillämpningen och också restriktiv till sin innebörd. Denna praxis ersattes genom ett antal regeringsrättsavgöranden 1975 av en ny praxis, som väl kan sägas vara mindre svårtillämpad men i stället är än mer restriktiv.

I det tidigare skedet krävdes för avdrag för arbetslokal i egen bostad – förutom den ganska självklara förutsättningen att, när fråga var om tjänst, arbetsgivaren inte tillhandahöll arbetslokal – att denna, i allmänhet ett rum i bostaden, inte tillika användes för annat ändamål. Vidare krävdes att den skattskyldige höll sig med en större bostad än som kunde anses normalt med hänsyn till familjestorlek och inkomstnivå.

Kravet att rummet i fråga inte användes, i varje fall inte i någon större omfattning, för annat ändamål – t.ex. som matplats, sov- eller sällskapsrum – var svårbedömt i det enskilda fallet och ledde lätt till meningsmotsättningar. Kravet på att den hyrda våningen eller ägda villan eller lägenheten var större än vad som var normalt i nyss angiven mening – för att därigenom ge uttryck för att kostnader nedlagts just för att skaffa en arbetsplats – var också ett svårtillämpat villkor med utrymme för olika meningar.

Taxeringstjänster och irriterande meningsmotsättningar följde alltså av denna praxis. Regeringsrätten frångick också densamma i en serie avgöranden 1975 (R 76 1:30 I-V). Vad numera tillämpas innebär att avdrag medges endast om lokalen är så avskild från bostaden i övrigt eller så inredd att utrymmet i fråga inte kan utnyttjas för bostadsändamål. Även om denna förändrade praxis kan i särskilda fall ge utrymme för tveksamhet om hur bedömandet skall göras, är det uppenbart att rättstillämpningen i det hela förenklats. Men avdragsmöjligheterna har samtidigt starkt begränsats.

Regeringsrättens domar 1975 avsåg genomgående skattskyldiga med inkomst av tjänst. Sedermera (R 1981 1:54) har emellertid samma synsätt vunnit tillämpning inom inkomstslaget rörelse, och detta oaktat inkomsten i sådant fall skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, innebärande att lokalkostnaden skall belasta resultatredovisningen. Ovisst är emellertid hur långt denna praxis får genomslagskraft när det gäller en mer omfattande verksamhet, t.ex. en läkar- eller advokatpraktik i bostaden.

Den praxis som nu råder bygger alltså på hur regeringsrätten bedömer avdragsrätten för arbetsrum vid en avvägning mot stadgandet att levnads-kostnader inte är avdragsgilla.

6.2.2 Kommitténs överväganden och förslag

För de fria kulturarbetarna och även för anställda sådana, som av arbetsgivaren inte tillhandahålls arbetslokal, är möjligheten att få avdrag vid taxeringen för lokalkostnaden uppenbart betydelsefull. Denna för dem i många fall ofrånkomliga kostnad är i de flesta fall en av deras större utgifter i förvärvskällan. Man finner det vidare närmast oförklarligt och under alla förhållanden uppenbart oriktigt, att den, som skaffar sig en våning eller villa i syfte att såväl bo som arbeta där, merendels helt förvägras avdrag medan den, som bor på ett håll och har en hyrd arbetslokal på ett annat, har en självklar rätt till avdrag för kostnaden för den senare.

Kommittén delar denna uppfattning. Den praxis som numera utbildat sig leder inte till en jämlik och materiellt godtagbar beskattning. Att den nuvarande ordningen har den fördelen i förhållande till vad dessförinnan gällde att tillämpningen i flertalet fall blir enklare är kommittén givetvis medveten om. Den synpunkten bör dock stå tillbaka för önskemålet om en riktig och rättvis taxering.

Tyvärr är det alltså så att ändrade regler för avdrag i nu aktuellt sammanhang kan ge ökade möjligheter till tveksamhet huruvida avdrag skall medges eller ej i det enskilda fallet. Kommittén har emellertid trots sig finna en lösning, som i varje fall innebär enklare grunder för bedömningen än som gällde enligt praxis före 1975.

En förutsättning för avdrag enligt äldre praxis var, som ovan framhållits, att den innehavda lägenheten eller villan var större än som kunde anses normalt med hänsyn till den skattskyldiges ekonomi och omständigheter i övrigt. Tanken bakom detta krav var att få en dokumentation av att verksamheten föranlett en särskild kostnad i nu avsett hänseende. Emellertid är uppenbart att starka invändningar kan riktas mot en sådan förutsättning. Det går nämligen inte att uppställa några objektiva normer för dess tillämpning. Det kan heller inte vara rimligt att knyta avdragsrätten till den

skattskyldiges möjligheter att byta bostad allteftersom inkomsterna och familjens storlek förändras.

Det skall också observeras att regeringsrätten när ny praxis tillskapades 1975 helt avstod från allt hänsynstagande till bostadens storlek. Det avgörande var uteslutande om utrymmet i fråga kunde utnyttjas för bostadsändamål. Även i kommitténs förslag till lagändring är bostadens storlek utan betydelse.

Det förslag, som kommittén alltså för fram, är av generell räckvidd och har som grundförutsättning att den i bostaden bedrivna verksamheten i väsentlig mån förhindrat att det för arbetet använda utrymmet kunnat i normal omfattning användas jämväl för bostadsändamål i vid bemärkelse, t.ex. som mat- eller vistelserum. I det sagda ligger å andra sidan att om verksamheten i fråga i endast mer begränsad omfattning inkräktat på annat utnyttjande av rummet någon avdragsrätt inte föreligger. Tillfälliga konsultationer eller affärssammanträffanden i en bostadsvåning ger ingen avdragsrätt, inte heller mer tillfälligt arbete i form av författandet av en tidningsartikel eller utarbetandet av ett föredrag.

Att gränssfall kommer att finnas kan givetvis förutses. Möjligen är olägenheten av att bedömningen i vissa fall kommer att vara tveksam inte större än den förhandenvarande svårigheten att ta ställning till om ett bostadsutrymme är så avskilt från bostaden i övrigt eller så inrett, att möjligheter inte föreligger att utnyttja detsamma för bostadsändamål.

Ej sällan torde förhållandet vara det att väl är villkoret för avdragsrätt i och för sig uppfyllt, men rummet eller arbetslokalen kan likväl i viss omfattning användas för bostadsändamål. Det eljest avdragsgilla beloppet får då jämkas. Ett ytterlighetsfall belyser tankegången: om någon arbetar och bor i ett och samma rum kan inte hela – utan lämpligen halva – bostadskostnaden bedömas som avdragsgill.

Vid sidan av det sålunda framförda förslaget till lagändring skall något tilläggas om hur det avdragsgilla beloppet skall i princip beräknas, d.v.s. innan det i förekommande fall skall jämkas med hänsyn till vad nysst sagts.

Är det fråga om en förhyrd lägenhet eller villa, får beräknas hur mycket av hyreskostnaden som kan anses falla på arbetsrummet. I enkelhetens intresse bör man därvid kunna hålla sig till rummets yta i förhållande till den sammanlagda ytan. Även kostnader för värme, elförbrukning o.dyl. kan i förekommande fall fördelas enligt samma grund.

Bedrivs verksamheten i egen, konventionellt beskattad fastighet ifrågakommer inte något avdrag för beräknad hyreskostnad; om så skedde skulle samma belopp tas upp på fastighetsbilagan som inkomst, något som emellertid inte skall göras. Till arbetslokalen hänförliga kostnader, som inte dras av på fastighetsbilagan, får givetvis dras av i rörelsen.

När det gäller arbetsrum i egen schablontaxerad villa, skiljer sig beräkningsgrunderna när inkomsten av den i villan bedrivna verksamheten är att hänföra till tjänst resp. rörelse.

I det förra fallet torde – med ledning av regeringsrättens avgörande R 1976 1:30 I – kunna anges att vad som får dras av från tjänsteinkomsten endast är de till arbetsrummet direkt hänförliga kostnaderna för sådant som elförbrukning, värme och städning. I förekommande fall får kostnaden i fråga

framräknas med ledning av rummets yta i förhållande till villans hela yta. Något avdrag för beräknad hyreskostnad ifrågakommer inte – någon sådan utgift har ju den skattskyldige inte haft. Är villan räntebelastad dras räntan i sin helhet av i fastighetsbilagan. Det kan sägas att materiellt riktigare skulle ha varit om schablontaxeringen byggt på taxeringsvärdet minskat med den del därav som varit att hänföra till arbetsrummet. Lagen lämnar emellertid inte utrymme härför och materiellt är frågan merendels av marginell betydelse.

Är den verksamhet, som bedrivs i villan, sådan att inkomsten därav skall beskattas som rörelse är direkt föreskrivet att taxeringsvärdet skall vid schablontaxeringen minskas med den del därav, som är att hänföra till arbetslokalen. Är villan räntebelastad beaktas vid inkomsttaxeringen av den endast den del av räntan, som proportionellt är att hänföra till bostadsdelen. Återstoden får den skattskyldige dra av i sin rörelse. Därutöver får han göra avdrag för de kostnader i övrigt såsom för värme, elförbrukning och annat, som kan hänföras till arbetslokalen, i förekommande fall efter proportionering. Någon beräknad hyreskostnad får givetvis inte dras av.

Vad ovan anförts om beräkningen av avdragets storlek är endast en uttolkning av gällande rätt. Det har skett i avsikt att i sammandrag ge en beskrivning av vad som gäller i och för önskvärda anvisningar från RSV inför framtida taxeringar.

Den avdragsrätt, som förordas, skall föreskrivas gälla utan avseende å vad som finns angivet om att levnadskostnader inte är avdragsgilla. Avdragsbestämmelserna skall tas upp under såväl rörelse som tjänst, nämligen i punkt 1 av anvisningarna till 29 § resp. punkt 7 av anvisningarna till 33 § KL.

6.3 Avdrag för resekostnader och ökade levnadskostnader

6.3.1 Inledning

Som i annat sammanhang omnämnts har företrädare för kulturarbetarna uppgivit, att de senare ofta får sina avdrag för resor och därmed förenade ökade levnadskostnader vägrade eller avsevärt nedsatta. Ofta sker detta, sägs det, utan närmare utredning och med svepande motiveringar att utgifterna i fråga helt eller delvis ansetts inte erforderliga för intäkternas förvärvande eller bibehållande eller att desamma ansetts utgöra inte avdragsgilla levnadskostnader. Vad som sålunda påtalats anses ge uttryck för att taxeringsnämnderna inte alltid insett att resor inom och kanske än mer utom landet kan vara en ofrånkomlig förutsättning för en bildkonstnärns, en författares eller annan kulturarbetares fortsatta produktion.

Kritiken tar alltså sikte på bedömningen av avdragsyrkandena i de fria kulturarbetarnas deklARATIONER. Beträffande rörelseidkare finns i KL intet uttryckligen sagt om avdrag för resekostnader. Man får falla tillbaka på den generella föreskriften i 20 § KL om rätt till avdrag för alla omkostnader "för intäkternas förvärvande och bibehållande" och på vad som sägs i 29 § 1 mom. samma lag om att avdrag får göras "för allt, som är att anse som driftkostnad", något som f.ö. längre fram i momentet exemplifieras med,

såvitt nu är av intresse, ”kostnad för facklitteratur, instrument och dylikt, som varit nödigt för utövande av vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet”.

När det gäller inkomst av tjänst finns däremot utförligare föreskrifter. För den i enskild tjänst anställda gäller enligt punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL, att han har rätt till avdrag för kostnad för resor utanför den vanliga verksamhetsorten, däri inräknat ökade levnadskostnader föranledda av resorna. Har traktamentsersättning utgått, beräknas merkostnaden till beloppet därav, dock högst till av RSV fastställt s.k. normalbelopp, olika för korttids- och långtidsförrättningar, för endagsförrättningar av olika varaktighet etc. Alternativt äger den skattskyldige, som kan visa att hans ökade levnadskostnader överstigit vad han kan ha uppburit, dra av det faktiska beloppet, och detta även om RSVs normalbelopp därigenom överskrids.

Som exempel på ökade levnadskostnader anges i KL kostnad för hotellrum och merkostnad för föda, dvs. mat och dryck. Hit brukar också hänföras en del småutgifter såsom för telefon, tidningar o.d.

När det gäller tjänsteresor till utlandet, medges den anställda i regel avdrag med uppburden ersättning. Avdraget är dock begränsat till styrkta utgifter för hotellrum jämte ett belopp per dag som överensstämmer med de fastställda statliga utlandstraktamentena. Vistas man mer än 15 dygn i följd på samma ort, begränsas avdraget fortsättningsvis till hotellkostnaden och 6/10 av utlandstraktamentet.

Det kan förmodas att taxeringsmyndigheterna tar visst intryck av vad som gäller och praktiseras för den anställda, när de har att bedöma fria företagens avdrag för resekostnader och ökade levnadskostnader.

6.3.2 Kommitténs överväganden och förslag

Bestämmelserna om avdrag för resekostnader och ökade levnadskostnader hör till dem, där tvistigheter mellan taxeringsmyndigheter och fria kulturarbetare erfarenhetsmässigt lätt uppkommer. Det ligger också i sakens natur att myndigheterna kan ha svårt att bilda sig en säker uppfattning om det berättigade i yrkade avdrag liksom det kan vara svårt för den skattskyldige att föra fram en övertygande argumentation härför. Detta gäller såväl avdragsrätten överhuvud i det enskilda fallet som storleken av ett avdrag.

Mot de bestämmelser i ämnet, ovan återgivna, som återfinns i KL har kommittén utifrån vad på den ankommer att pröva i och för sig ingen anledning till invändning. Likväl föreslås, som längre fram kommer att närmare anges och motiveras, en viss komplettering av gällande lagtext. Skulle vid bedömningen av de fria kulturarbetarnas avdrag ledning tas från de mer utvecklade bestämmelserna beträffande enskild anställd, finns inte heller anledning till erinran.

Kommittén har emellertid bibragts uppfattningen inte bara att en överdriven misstänksamhet inte sällan visas från taxeringsnämndernas sida, när avdragsyrkanden av ifrågavarande slag prövas, utan även att det på sina håll saknas en egentlig insikt om att kulturarbetare vanligen är beroende av att genom resor skapa underlag och förutsättningar för den fortsatta verksamheten. Naturligtvis kan det sistnämnda gälla i varierande grad individerna emellan. Men rent allmänt förhåller det sig enligt kommitténs

grundade mening så att erfarenheter, upplevelser, intryck och kontakter inom verksamhetsområdet, förvärvade eller knutna i samband med resor, är en ofta nödvändig förutsättning för ett fortsatt skapande "i och för intäkternas förvärvande och bibehållande".

En ökad insikt i det angivna hänseendet kan uppnås med olika medel. Ett sätt är att i möjlig mån få deklarationsgranskningen hänskjuten till nämnder eller handläggare med särskilda erfarenheter och insikter på området. Den frågan behandlas nedan under avsnitt 6.8.

En annan åtgärd, som kommittén också förordar, är att RSV i sin till taxeringsmyndigheterna riktade "Handledning för rörelse- och jordbruksbeskattnings" fäster uppmärksamheten på att resor, inte minst utrikes sådana, ofta är att se som ett helt normalt inslag i kulturarbetarnas åtgärder och förberedelser för den fortsatta verksamheten och att, när så är fallet, avdrag för de därmed förenade kostnaderna skall medges.

Givetvis avser kommittén inte härmed att så snart ett sådant avdrag yrkas det utan vidare skall godtas. Taxeringsnämndernas granskning och prövning bör emellertid hänföra sig mindre till nödvändigheten för kulturarbetaren att företa den ifrågakommande resan och mer till sådant som om kostnaderna också avsett någon medföljande närstående och att godtagbart underlag i form av kvitton eller tillförlitliga anteckningar styrker yrkandet. Vid bedömandet av avdragets storlek kan ledning tas från vad som gäller för anställd som gjort en motsvarande tjänsteresa. Här bör tilläggas, utifrån erfarenheter som kommit kulturarbetarnas organisationer till kännedom, att om en närstående åtföljer en bildkonstnär, författare eller annan kulturarbetare på en resa detta inte kan anses ge något som helst uttryck för att resan för kulturarbetaren skulle ha annan karaktär än om han rest ensam. Det är tvärtom helt naturligt att denne är i sällskap med närstående, när han i Sverige eller utomlands förskaffar sig förutsättningar i form av upplevelser och intryck för sitt fortsatta skapande. Kostnader för den närståendes resa är givetvis inte avdragsgilla men detta utgör inget skäl för att reducera kostnadsavdraget för kulturarbetaren. Att resan kan ha förlagts till även för andra populära rese-mål är heller inte någon omständighet av betydelse i sammanhanget.

Att i lagtext närmare ange, när en verksamhet är av sådan beskaffenhet att avdrag för resor normalt ifrågakommer, kan och bör knappast ske. Ett avdragsyrkande av förevarande slag bör som nu prövas mot bakgrunden av den allmänna bestämmelsen i 29 § 1 mom. KL om rätt till avdrag för driftkostnad. Emellertid finner kommittén att exemplifieringen i nämnda moment på driftkostnader vad gäller litterär och konstnärlig verksamhet bör omfatta även kostnader för resor med hänsyn till att sådana ofta ingår i verksamheten och att, som förut framhållits, sådana kostnader ej sällan ifrågasätts i avseende å avdragsgillheten. Kommittén föreslår alltså att det särskilt markeras i lagtexten att avdragsgilla kostnader av detta slag är något normalt förekommande utan att därmed utsägs annat än att avdragets behörighet naturligtvis skall i vanlig ordning prövas. – Vad nu sagts har avseende även å andra i stadgandet avsedda verksamheter, varför författningsändringen endast behöver innebära att ordet "resor" förs in i stadgandet i fråga.

Här skall följande tilläggas.

Sådana musiker med upprepade kortvariga anställningar hos olika

arbetsgivare (arrangörer), som taxeras härför såsom för inkomst av tjänst, kan inte – när det gäller avdrag för resekostnader – hänföra sig till den ovan redovisade föreskriften att avdrag medges med uppbumen traktamentsersättning dock högst med RSVs normalbelopp. Detta har fastslagits av regeringsrätten (R 79 1:93). I domen konstateras att musikernas ifrågavarande resor inte är resor "utom den vanliga verksamhetsorten" utan resor från bostaden eller annan uppehållsplats till det ställe, där det musikaliska framträdandet skall äga rum. De senare är inte tjänsteresor i lagens mening.

Företrädare för Svenska Musikerförbundet har under hand riktat kommitténs uppmärksamhet på rådande praxis i syfte att få prövat om bestämmelserna kan ändras. Detta skulle kunna ske genom att med den vanliga "verksamhetsorten" jämställa bostadsorten.

Kommittén får i anledning härav anföra.

Frågan om förändringar beträffande den skattemässiga behandlingen av traktamenten har nyligen varit föremål för en omfattande översyn, som redovisats i ett betänkande (SOU 1983:3) från traktamentsbeskattningssakkunniga. Däri föreslås emellertid inte någon förändring i det hänseende som Musikerförbundet tagit upp. Frågan berörs överhuvudtaget inte.

Kulturskattekommittén, som beretts tillfälle yttra sig över betänkandet i fråga, har i remissyttrande den 18 maj 1983 anfört:

Det är vanligt att yrkesmusiker har inkomster från framträdanden på ett stort antal skilda orter och med de lokala arrangörerna som arbetsgivare. Uppburna intäkter hänförs till inkomst av tjänst.

Svenska Musikerförbundet har för sina medlemmar tecknat kollektivavtal med en del arrangörer. Dessa avtal innehåller också bestämmelser om traktamenten.

Traktamenten som i enskild tjänst anvisats för att täcka ökade levnadskostnader skall tas upp som intäkt. Är fråga om resa i tjänsten medges enligt punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL avdrag för uppbumen traktamentsersättning om denna inte överstigit av RSV angivna normalbelopp (schablonmetoden). För avdrag därutöver krävs bestyrkande utredning.

Yrkesmusikernas ökade levnadskostnader i de ovan omnämnda fallen betingas emellertid ej av resor i tjänsten utanför den vanliga verksamhetsorten. Schablonmetoden blir inte tillämplig och musikerna måste med anteckningar och kvitton styrka sin avdragsrätt.

Företrädare för musikerförbundet har för kulturskattekommittén framhållit att även de turnerande artisterna borde få tillämpa schablonmetoden. Det kunde ske genom en föreskrift att för dem skulle hemorten likställas med den ordinarie verksamhetsorten. Resorna skulle jämföras med resor i tjänsten såsom för andra anställda.

Traktamentsbeskattningssakkunnigas förslag tar inte upp denna fråga. Även fortsättningsvis skulle en turnerande musiker eller artist behöva styrka sina avdrag även om dessa ligger inom ramen för schablonbeloppen.

Kulturskattekommittén ansluter sig till önskemålet i fråga, då detta skulle underlätta de skattskyldigas uppgiftslämnande och taxeringsmyndigheternas granskningsarbete. Det finns givetvis även andra skattskyldiga, som kan befinna sig i en liknande situation och vars problem i det hänseendet samtidigt måste uppmärksammas.

Kulturskattekommittén, som inte har att gå in på frågan i hela dess vidd, förutsätter att den nu påvisade frågeställningen uppmärksammas vid den fortsatta behandlingen av traktamentsbeskattningssakkunnigas förslag.

Kommittén har därmed – med egen meningsyttring – riktat regeringens uppmärksamhet på frågan.

6.4 Avdrag för utvecklingskostnader

6.4.1 Inledning

Beskattningsårets slutenhet innebär principiellt att endast de kostnader beaktas vid den skattemässiga inkomstberäkningen, som hänför sig till det aktuella räkenskapsåret enligt vad därom gäller. Från denna grundläggande regel har många avsteg gjorts genom särskilda bestämmelser. Exempel härpå är rätten till förlustavdrag, möjligheten att avsätta till upphovsmanna- resp. uppfinnarkonto, reserveringar för kommande investeringar etc.

Kostnader som nedlagts under ett utvecklingskede, varunder förvärvskälla ansetts inte föreligga, kan i viss omfattning bli avdragsgilla, när verksamheten framdeles blir att anse som rörelse i KLs mening. Så kan vara fallet beträffande utgifter, som en kulturarbetare har haft för att få fram en konstnärlig produktion eller som en uppfinnare åsamkats för att utveckla en idé till en färdig produkt.

Vid det tillfälle när förvärvskälla uppkommit inträder bokföringsskyldighet. I räkenskaperna äger den skattskyldige då ta upp ett värde på inventarier som tidigare anskaffats och alljämt nyttjas i verksamheten. Man "aktiverar" kostnaderna till det allmänna saluvärdet vid aktiveringstillfället. Den sålunda bokförda anskaffningskostnaden skall därefter avskrivas i vanlig ordning och kommer därigenom att påverka den skattepliktiga nettointäkten.

Även andra kostnader kan enligt BFL aktiveras. Så får ske med "utgifter för teknisk hjälp, forsknings- och utvecklingskostnader, provdrift, marknadsundersökningar och liknande" om utgifterna i fråga är av väsentligt värde för den fortsatta rörelsen. Vad sålunda aktiveras får karaktär av anläggningstillgång, varå avskrivning efterhand görs.

Även patent representerar ett värde som får föras in i räkenskaperna, i varje fall till belopp motsvarande själva patentkostnaden och vad därmed omedelbart sammanhänger. Värdeminskningsavdrag medges. Mer tveksamt är hur man skall förfara i avseende å bokföringen när det gäller sådant som producerats innan verksamhet fick karaktär av rörelse och som fortsättningsvis får karaktär av varulager. Det kan göras gällande att "lagret" bör tas upp till ett värde som svarar mot nedlagda kostnader – om så sker beskattas, såsom rätteligen bör ske, endast skillnaden mellan vad som inflyter genom försäljning och det bokförda värdet. Å andra sidan får lagret enligt allmänna principer inte föras in i räkenskaperna till högre belopp än som svarar mot dess allmänna saluvärde. Det kan antas att detta, när det gäller en konstnärlig produktion som just övergår till att vara en förvärvskälla, är mycket svårbestämt. Vidare kan konstateras att det också kan vara svårt att beräkna vilka kostnader under tiden innan förvärvskälla bedöms föreligga, som rätteligen hänför sig till just det som får karaktär av lager.

Vilka faktiska möjligheter till aktivering, som finns i olika enskilda hänseenden, är alltså i någon mån ovisst samtidigt som det uppenbarligen

förhåller sig så att alla tidigare kostnader inte kan denna väg utnyttjas för avdrag. Det kan f.ö. inte heller uteslutas att aktiveringsmöjligheterna helt eller delvis förbises.

Det är mot denna bakgrund som kommittén nu föreslår en rätt till avdrag för kostnader, som lagts ned i verksamheten innan denna bedömts utgöra en förvärvskälla.

6.4.2 Företagsskatteberedningens förslag m.m.

Frågan om den skattemässiga behandlingen av kostnader av detta slag togs upp av företagsskatteberedningen i dess betänkande (SOU 1977:86) Beskattning av företag. Beredningen konstaterade att den rådande ordningen kunde leda till mindre tillfredställande resultat och fortsatte: "Den som ämnar starta en verksamhet som först på flera års sikt kan hänföras till rörelse i skattemässig mening bör enligt beredningens uppfattning ha möjlighet att få sina kostnader för utvecklings- och försöksverksamhet och liknande beaktade vid taxeringen. Lika angeläget är detta i fråga om verksamhet som, utan att detta varit avsikten från början, utvecklas till rörelse. Avdragsrätten bör komma till uttryck i särskilda regler i KL om avräkning av kostnader av detta slag. Reglerna bör gälla alla typer av verksamheter som hänförs till rörelse i KLs mening."

I betänkandet lades också fram ett förslag till lagstiftning. Detta kan beskrivas enligt följande. Utgångspunkten är att alla kostnader som hänför sig till och varit nödvändiga för verksamheten skall beaktas. Avdragsrätten skall sålunda gälla såväl sådana kostnader som – om rörelse förelegat när kostnaderna uppkom – skulle ha varit omedelbart avdragsgilla som sådana vilka under nämnda förutsättning skulle dragits av genom årliga värdeminskningssavdrag. För att åstadkomma rimliga kontrollmöjligheter uppställs dock vissa tidsgränser. Kostnader av först angivet slag skall vara att hänföra till det kalenderår rörelsen påbörjades – dock ej längre än till rörelsens första dag – eller till de två närmast föregående kalenderåren. Kostnader som skulle dragits av genom årliga värdeminskningssavdrag godtas om de hänför sig till utgifter fem år tillbaka i tiden.

Inventarier kan och bör – som nyss nämnts – vid rörelsens början tas upp till det värde som ifrågakommer. För att förhindra dubbelavdrag skall, enligt beredningens förslag, det eljest avdragsgilla beloppet för "gamla" inventarieanskaffningar reduceras med det belopp, varmed samma inventarier tagits upp i den första ingående balansräkningen.

Från det sålunda beräknade avdragsbeloppet skall avräknas eventuella intäkter från tidigare år. En sådan avräkning kan givetvis bara avse intäkter det år – eller senare år – som avdraget hänför sig till. Ett avräkningsförfarande av detta slag torde endast undantagsvis bli aktuellt.

Enligt beredningen skall avdrag för "gamla" kostnader i första hand åtnjutas vid taxeringen för det första år då verksamheten i fråga utgör en förvärvskälla. Avdrag får dock inte göras med så högt belopp att underskott uppkommer. Underskotts- eller förlustavdrag kan således ej uppkomma genom den föreslagna nya avdragsrätten. Ett outnyttjat avdragsbelopp skall i stället kunna dras av under något av de därpå följande fem beskattningsåren.

6.4.3 Remissutfallet

Företagsskatteberedningens omfattande betänkande remissbehandlades i vanlig ordning.

Det helt övervägande antalet remissinstanser, som inte uttryckligen begränsade sina yttranden att avse andra avsnitt av betänkandet än det om avdrag för utvecklingskostnader, tillstyrkte eller lämnade utan erinran förslaget i sistnämnda del. I särskild mån tillstyrkande yttranden avgavs av *länsstyrelserna i Göteborgs och Bohus* och *Västerbottens län*, *Lantbrukarnas Riksförbund*, *styrelsen för teknisk utveckling*, *Svensk Industriförening* och *TCO*.

Endast *länsstyrelsen i Örebro län* avstyrkte förslaget. Detta skedde med motiveringen att detsamma i det hela skulle innebära endast en kodifiering av gällande praxis.

Riksskatteverket motsatte sig förslagens generella tillämplighet och ville endast tillstyrka ett förslag som klart avgränsade avdragsrätten till experiment- och utvecklingskostnader. Liknande synpunkter framfördes av *länsstyrelserna i Kristianstads, Skaraborgs, Gävleborgs* och *Västernorrlands län*. Därvid framhölls att kostnaderna för en hobbyverksamhet, som en gång bedömts som inte avdragsgilla levnadskostnader, inte borde få ändra karaktär och bli avdragsgilla av den anledningen att verksamheten i fråga utvecklats till rörelse.

Svenska Uppfinnareföreningen och *Sveriges Advokatsamfund* ansåg att de föreslagna tidsgränserna var för snäva. Samfundet förordade en generell femårsgräns. – *Sveriges Handels- och Industriorganisation* förordade att den nya avdragsrätten skulle få utnyttjas även i andra förvärvskällor än i den förvärvskälla vartill verksamheten utvecklat sig.

6.4.4 Kommitténs överväganden och förslag

Under avsnitt 6.4.1, där det förutskickats att kommittén för fram förslag om rätt till avdrag för kostnader nedlagda innan rörelse i KLS mening uppkommit, har tämligen ingående redovisats vilka möjligheter i nuläget som finns för att få avdrag för sådana kostnader. Dessa möjligheter är begränsade – som ett exempel härpå kan anges att inköpta inventarier som minskat i värde under tiden innan rörelse uppkom får tas upp i bokföringen till högst saluvärdet – och därjämte delvis svårpraktiserade.

Behovet av förändrade och förbättrade avdragsregler i förevarande hänseende får också anses bekräftat genom vad som framkom vid remissbehandlingen av företagsskatteberedningens betänkande. Härom hänvisas till avsnitt 6.4.3.

I det följande skall de invändningar beröras, som gjordes mot beredningens förslag.

Från en del håll – RSV och några länsstyrelser – framhölls att avdragsrätten inte borde gälla generellt utan begränsas till "experiment- och utvecklingskostnader". Om en hobby avseende hållande av travhäst eller utövande av kennelverksamhet övergick till att bli rörelse, borde avdrag för tidigare kostnader inte medges – kostnader som f.ö. i det tidigare skedet kunde ha av taxeringsmyndigheterna uttryckligen bedömts som inte avdragsgilla.

Kommittén delar principiellt inte denna uppfattning. Även om förslaget inte bärs upp av hänsyn till verksamheter av antytt slag, får inte förbises att när sådan verksamhet är rörelse överskott beskattas och underskott är avdragsgillt enligt allmänna regler. Det sistnämnda – avdrag för underskott mot överskott i annan förvärvskälla – har aldrig ifrågasatts utifrån några överväganden om verksamhetens mer eller mindre samhällsgagneliga natur. Det låter sig därför svårligen motiveras att i särskilda fall vägra i och för sig naturligen ifrågakommande avdrag för tidigare kostnader även om avdragsrätten i fråga innebär en viss utvidgning i förhållande till vad nu gäller. Den avdragsrätt för äldre kostnader, som en travhästägare kan uppnå genom aktivering i bokföringen av dem så långt nu detta är medgivet, går f.ö. inte att förhindra. Den omständigheten att kostnader, varom nu är fråga, tidigare – när rörelse befanns inte föreligga – bedömts ej avdragsgilla, utgör intet bärande skäl mot en avdragsrätt i ett förändrat läge. – Från fiskalisk synpunkt är frågan av starkt begränsad betydelse. Och avdragsrätt inträder ju också först när travhåströrelsen etc. lämnar överskott och då endast gentemot detta.

Även annat talar för generella regler. De som vänt sig däremot har förordat en begränsning till ”experiment- och utvecklingskostnader”. Det uttryckssättet är lämpligt när det gäller uppfinnarverksamhet. Men det blir svåruttytt när fråga är om verksamhet, som utövas av kulturarbetare, t.ex. bildkonstnärer. Ordalagens innebörd behöver pressas för att omfatta även dem, och den har då också tänjts därhän att även annat, t.ex. en i mindre skala påbörjad travhästverksamhet, omfattas.

Kommittén finner alltså, i likhet med företagsskatteberedningen, att reglerna bör ges en generell utformning även om det är kulturarbetarnas och uppfinnarnas situation som aktualiserat förslaget.

Svenska Uppfinnareföreningen fann de angivna tidsgränserna för snäva med hänsyn till den tid, som ett utvecklingsarbete kunde kräva. Sveriges Advokatsamfund förordade en femårsgräns för båda de ifrågakommande kostnadsslagen.

Kommittén är medveten om att redan femårsgränsen, där den föreslogs gälla, kan vara otillräcklig och att detta än mer har avseende å tvåårsgränsen för omkostnader i allmänhet. Att mer avsevärt utvidga dessa tidsgränser kan dock knappast förordas. Det ligger i sakens natur, att det ankommer på den skattskyldige att visa vilka kostnader som ifrågakommer till avdrag. Saknar han verifikationer eller andra bestyrkanden eller lämnar han eljest uppgifter som inte framstår som tillförlitliga, kan alltså avdraget helt eller delvis vägras. Detta kan vara ett skäl för utvidgade tidsgränser; från mer ovissa eller osäkra uppgifter om kostnader längre tillbaka i tiden kan taxeringsmyndigheterna bortse, medan den som har fullgoda sådana uppgifter får avdrag i enlighet därmed.

Det kan merendels vara besvärligt för den skattskyldige att ta fram och göra trovärdigt vilka kostnader han haft under längre tid tillbaka, och särskilt gäller detta omkostnader, för vilka enligt beredningen tvåårsgränsen skulle gälla. Risken för tvistigheter och irritationer taxeringsmyndigheterna och de skattskyldiga emellan kan förmodas öka vid en utsträckning av tidsgränserna. Vid en avvägning mellan skälen för och emot en längre tidsgräns än som beredningen på sin tid föreslog har kommittén stannat för att femårsgränsen

bibehålls medan den ifrågasatta tvåårsgränsen ändras till en treårsgräns.

Enligt beredningens förslag skulle ifrågavarande kostnader få dras av endast mot inkomst i den förvärvskälla, vartill verksamheten utvecklat sig. Detta skulle få ske högst i den omfattningen att underskott inte uppkom. I något remissyttrande har den meningen uttalats att kostnaderna borde vara avdragsgilla även gentemot inkomst i andra förvärvskällor.

Kommittén kan inte tillstyrka detta. Utvecklingskostnader inom en verksamhet, som väl med tiden blivit förvärvskälla men som inte avkastar så mycket som svarar mot kostnaderna i fråga, bör rimligen inte vara avdragsgilla i annan förvärvsverksamhet. Med en sådan föreskrift undanröjs också intresset av att i skatteundandragande syfte genom en konstlad intäktsredovisning tillfälligt få en verksamhet bedömd som rörelse.

Företagsskatteberedningen föreslog att de eljest avdragsgilla kostnaderna från tidigare år skulle i förekommande fall minskas med belopp motsvarande det värde, vartill inventarier tagits upp i räkenskaperna. Givetvis skall så ske eftersom dubbelt avdrag för samma kostnad inte får ifrågakomma. Med hänvisning till vad som tagits upp under avsnitt 6.4.1 om möjligheterna till aktivering även av andra havda kostnader bör reducering emellertid ske med det sammanlagda beloppet av allt som aktiverats i räkenskaperna.

De föreslagna bestämmelserna har tagits upp som en ny punkt, 8 a, av anvisningarna till 29 § KL.

Avslutningsvis må påpekas följande. Framställningen i det föregående har skett med tanke på en i vanlig mening bokföringsskyldig rörelseidkare. Lagtextsförslaget har också utarbetats mot bakgrund härav. Reglerna innebär bl.a. att avdraget för "gamla" kostnader skall reduceras med det belopp, vartill den skattskyldige i sina räkenskaper när rörelsen påbörjades tagit upp värdet av exempelvis inventarier (aktivering). För den fria kulturarbetare, som tillämpar de i avsnitt 5 föreslagna reglerna om bokföring och inkomstberäkning, blir denna bestämmelse inte aktuell.

6.5 Underlaget för tilläggsbelopp - särskild kvittningsrätt för kulturarbetare

6.5.1 Inledning

Det är inte ovanligt att en kulturarbetare i denna sin egenskap har såväl rörelse- som tjänsteinkomst. Det kan exempelvis gälla en fritt verksam bildkonstnär som anställs för ett projektarbete inom sitt verksamhetsområde eller en dramatiker som engageras för att medverka vid produktionen av ett av honom författat skådespel. Sådana situationer har berörts i avsnitt 4.

Denna uppdelning mellan olika inkomstslag av vad som för den enskilda kulturarbetaren framstår som det ekonomiska resultatet av en och samma verksamhet är skattemässigt betingad. Den föreskrivna redovisningsmetodiken kan leda till oförmånliga skattekonsekvenser, som i och för sig inte åsyftats och som blivit en följd av senare lagstiftningsåtgärder.

KLYS har sålunda riktat uppmärksamheten på det s.k. kvittningsförbudet som enligt 10 § 3 mom. SiL gäller vid fastställandet av underlaget för beräkning av det tilläggsbelopp som i vissa högre inkomstlagen ingår i den

uträknade statliga inkomstskatten. Enligt de nya reglerna härom, varom mera nedan, skall nämnda underlag utgöras av den beskattningsbara inkomsten ökad med bl.a. beloppet av förekommande underskottsavdrag. Uppkommer underskott i rörelsen i ett fall sådant som här ovan inledningsvis antytts blir skatteuttaget högre än om alla hithörande intäkter och omkostnader redovisats i en och samma förvärvskälla. Detta är ett av skälen för önskemålet från KLYSs sida om ett eget inkomstslag för kulturarbetarna. Invändningarna häremot – i första hand av administrativ, lagteknisk och systematisk natur – finns redovisade i avsnitt 4. När det gäller den ovan beskrivna situationen konstateras där att den ogynnsamma skatteeffekten väl skulle undanröjas med ett gemensamt inkomstslag (förvärvskälla) men att detta också kan uppnås på ett annat och närmare till hands liggande sätt. Detta utvecklas närmare i det följande.

6.5.2 Avdragsbegränsningen

År 1982 beslöt riksdagen om en vidlyftig skatteomläggning berörande främst den statliga inkomstskatten. Skattesatserna sänktes, progressionen lindrades och en särskild avdragsbegränsning infördes. Reformen genomförs succesivt under inkomståren 1983-1985.

Efter reformens fullständiga genomförande uppgår den statliga marginalskattesatsen till högst 20 % för flertalet skattskyldiga. Vid en kommunal skattesats om 30 % motsvarar detta målsättningen – en total marginalskatt på högst 50 %.

Den särskilda avdragsbegränsningen inträder, när den beskattningsbara inkomsten överstiger 16 basenheter, den s.k. brytpunkten (116 800 kr vid 1984 års taxering).

För att åstadkomma det önskade resultatet har statsskatten delats upp i grundbelopp och tilläggsbelopp. Den beskattningsbara inkomsten utgör underlag för grundbeloppet. Denna framkommer sedan man lagt samman den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor och därifrån dragit allmänna avdrag, däribland underskott i förvärvskälla. Den högsta skattesatsen för grundbeloppet blir 20 % när reformen är helt genomförd och detta gäller uppåt utan begränsning.

Den beskattningsbara inkomsten är också utgångspunkten vid beräkning av underlaget för tilläggsbeloppet. Detta underlag utgörs av den beskattningsbara inkomsten ökad med bl.a. medgivna underskottsavdrag. Avdragsbegränsningen åstadkoms m.a.o. genom att underlaget för tilläggsbeloppet bestäms med bortseende från underskottsavdrag. Skatteskalen har ett nollskikt upp till brytpunkten och när reformen helt genomförts växer skalan däröver från 5 till 30 %.

De nu beskrivna reglerna, som återfinns i 10 § 3 mom. SiL, innebär alltså ett kvittningsförbud. Detta förbud har emellertid försetts med vissa undantag. Anledningen härtill är att uppdelningen mellan förvärvskällor medför att intäkter och omkostnader särredovisas oaktat de har ett nära inbördes sammanhang.

Sammanfattningsvis kan dessa undantag, såvitt de här är av intresse, beskrivas enligt följande.

– En s.k. säljarrevers utfärdas normalt i samband med en fastighetsför-

säljning när säljaren skall "ligga kvar" med en del av köpeskillingen som lån till köparen. Räntan beskattas hos säljaren som inkomst av kapital. Om säljaren köper en ny fastighet skall hans skuldräntor för denna dras av under inkomst av annan fastighet. Ett kvittningsförbud skulle – under förutsättning att inkomsten ligger över brytpunkten – leda till en större skattebelastning än om såväl intäkt- som skuldräntan redovisats i samma förvärvskälla.

Med hänsyn bl.a. härtill stadgas i 10 § 4 mom. SiL att underskott hänförligt till schablontaxerad fastighet skall avräknas mot överskott av kapital, dock att en gräns satts vid 30 000 kr.

– Ränta på skuld som uppkommit i samband med förvärv av en näringsverksamhet dras av i inkomstslaget kapital. Avkastningen av näringsverksamheten beskattas däremot normalt i en annan förvärvskälla. Räntan kan t.ex. avse ett lån som den skattskyldige tagit för att erlagga köpeskillingen eller för att betala arvs- eller gåvoskatt.

Enligt 10 § 4 mom. SiL medges i situationer som denna kvittning mellan de berörda förvärvskällorna.

6.5.3 Kommitténs överväganden och förslag

För den statliga inkomstskattens storlek har det tidigare i regel varit utan betydelse om den skattskyldiges inkomst hänförs till en eller flera förvärvskällor eller till den ena eller den andra förvärvskällan. Så är alltså inte längre fallet när inkomstnivån ligger över brytpunkten och underskott föreligger i en förvärvskälla.

Reglerna om vad som skall anses utgöra en förvärvskälla och en sådans avgränsning mot andra förvärvskällor har inte tillkommit för att tjäna ett nytillkommet ändamål som det med 1982 års skattereform åsyftade. Syftet med förvärvskällereglererna har varit att ge mera allmänt hållna föreskrifter av ordningskaraktär, föreskrifter som också utformats med hänsyn till de kommunala beskattningsintressena.

Svårigheter kan vara förenade med att avgöra om en intäkt eller kostnad i särskilda fall bör redovisas i den ena eller den andra förvärvskällan. Det kan också uppkomma situationer, där en intäkt eller kostnad har ett klart samband med annan förvärvskälla än den där den skall redovisas. En strikt tillämpning av ett kvittningsförbud leder i ett sådant fall – såsom framgår av vad ovan framförts – till ett oriktigt resultat. Vid skatteomläggningen infördes därför de redovisade undantagen från kvittningsförbudet. Dessa hade så till vida en provisorisk karaktär att fortsatta överväganden förutsattes skola komma till stånd, överväganden som kunde leda till nya eller ändrade bestämmelser.

Kommittén (B 1980:05) om underskottsavdrag, KUSK, skulle enligt sina ursprungliga direktiv (Dir. 1980:11) se över reglerna om underskottsavdrag och därmed sammanhängande frågor. Genom inkomstskattereformen ändrades förutsättningarna härför och tilläggsdirektiv (Dir. 1982:30) utfärdades. I dessa angavs bl.a. att frågan om ytterligare undantag från kvittningsförbudet skulle uppmärksammas. Regeringen har visserligen sedermera beslutat att KUSK skall upphöra med sin verksamhet. Avsikten har emellertid angetts vara att 1980 års företagsskattekommitté (B 1979: 3) skall få tilläggsdirektiv att överta flertalet av KUSKs uppgifter.

Kulturskattekommittén har efter samråd under hand med företrädare för företagsskattekommittén funnit hinder inte föreligga att nu framföra ett förslag om ett ytterligare undantag, nämligen för kulturarbetarnas vidkommande.

Kulturskattekommittén har härvid gjort följande bedömningar.

De situationer i vilka kvittningsrätt nu är medgiven kännetecknas av att intäkter och utgifter, som äger ett nära inbördes samband, hänförs till olika förvärvskällor beroende på den systematik som kommit till användning i KL. De båda förvärvskällorna ingår i en ekonomisk enhet som bör bedömas såsom sådan i ett sammanhang som det förevarande.

Detsamma kan sägas när en fri kulturarbetare tar en tillfällig anställning inom sitt verksamhetsområde. Intäktsförvärven är genomgående ett utflöde av samma konstnärliga skapande. Att vad han förvärvat i det ena hänseendet är att anse som rörelseinkomst och i det andra som inkomst av tjänst beror på KLs systematik. De omkostnader, t.ex. för ateljé och arbetsutrustning, som naturligen redovisas i rörelsebilagan, har normalt haft sin betydelse även för förvärvet av tjänsteinkomsten. Om samtliga intäkter redovisats som rörelseinkomst, något som taxeringsmyndigheterna i åtskilliga fall inte skulle haft anledning motsätta sig, så pass inexact som lagstiftningen på området är, hade en kvittning automatiskt kommit till stånd.

Kommittén förordar alltså att kvittningsrätt införs. Detta föreslås ske genom ett tillägg till 10 § 4 mom. SiL. Kvittningsrätten bör avse det fall då underskott uppkommit i förvärvskällan rörelse och tjänsteinkomst redovisas. En kvittningsrätt i den omvända riktningen torde sakna aktualitet. Tjänsteinkomsten skall vidare bero på en tillfällig anställning. Vad som menas därmed kan naturligtvis understundom vara svårbedömt. Att i praxis hänföra sig till om tillsvidareanställning eller inte föreligger i arbetsrättslig mening skulle inte alltid ge tillfredsställande resultat. Inte heller är lämpligt att fixera någon bestämd tidsgräns. Projektanställningen kan t.ex. vara ett deltidsuppdrag som under en längre tid utförs vid sidan av den vanliga verksamheten. En friare prövning bör ske och hänföra sig till att anställningen är ett naturligt inslag i den verksamhetsform varunder vederbörande bedriver sitt arbete. Har han åter på ett varaktigt sätt givit upp verksamheten såsom fri kulturarbetare finns ingen kvittningsrätt och rimligen inte heller någon rörelse som visar underskott. Frågan om vad som avses med en tillfällig anställning har också betydelse inom uppskovslagstiftningen, som behandlas i avsnitt 7 av detta betänkande. I båda fallen talar föreslagen lagtext om en anställning "av tillfällig beskaffenhet". Begreppet bör i de båda fallen ha samma innebörd.

En kvittningsrätt bör också föreligga när en kulturarbetare har flera förvärvskällor inom inkomstslaget rörelse.

Även villkoret att det i båda de aktuella förvärvskällorna är fråga om en litterär eller konstnärlig verksamhet kan understundom vara svårbedömt. Prövningen får ske utifrån allmänna bedömningsgrunder för vad som är att hänföra till sådan verksamhet.

För utnyttjande av kvittningsrätten bör gälla att skattskyldig yrkat det och förebringa erforderlig utredning till styrkande av yrkandet.

Vid sidan av anställningsinkomster redovisas i förekommande fall under inkomst av tjänst även annan inkomst som kan sägas ha ett nära samband

med litterärt eller konstnärligt betingade inkomster. Här åsyftas stipendier och bidrag som kan ha utgått till en kulturarbetare.

Grunden för att sådana inkomster skall vara skattepliktiga är deras periodiska karaktär. Om ett stipendium utgår för tre år eller mer anses detta villkor för uppfyllt. Man kan alltså inte tala om att en sådan inkomst är av tillfällig beskaffenhet. Kommittén har ändock ansett att sådana stipendier och bidrag bör få tas med vid en kvittning. Detsamma bör gälla beträffande sådant belopp som utges enligt förordningen (1976:504) om inkomstgaranti för konstnärer.

6.6 Förlustavdrag i förvärvskällan

6.6.1 Inledning

Vid sammanträffande som kulturskattekommittén haft med aktiva uppfinnare har framförts kritik mot effekterna av den nuvarande lagstiftningen om förlustavdrag såvitt gäller uttaget av socialavgifter i form av egenavgifter. Det har sagts att eftersom förlustavdraget görs från den sammanlagda inkomsten under överskottsåret och inte – i förekommande fall – i samma förvärvskälla, som den vari underskottet uppkom under förluståret, leder förlustavdraget visserligen till den åsyftade lägre taxeringen men inte till en korrigering av underlaget för beräkning av egenavgifterna. Uttaget av egenavgifter blir därigenom högre än om förlustavdraget gjorts i förvärvskällan.

6.6.2 Gällande rätt

Som bakgrund till en diskussion av den väckta frågan erinras om följande.

Vid inkomsttaxeringen beräknas utfallet inom varje förvärvskälla för sig. Överstiger intäkterna omkostnaderna, framkommer en nettointäkt, som tillsammans med sådan intäkt från andra förvärvskällor utgör den sammanräknade inkomsten. Om åter omkostnaderna är större än intäkterna, uppkommer ett underskott i förvärvskällan, som får dras av från den sammanräknade inkomsten av andra förvärvskällor.

Ett underskott i förvärvskälla är ett s.k. allmänt avdrag. Andra allmänna avdrag kan avse periodiskt understöd eller sådana egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter (SAL), som inte dras av från inkomsten av särskild förvärvskälla. Det finns ytterligare en del utgifter som den skattskyldige kan ha haft och som dras av som allmänna avdrag. De är i detta sammanhang utan intresse, eftersom de inte kan ingå i de förlustavdrag, som den framförda kritiken riktar sig mot.

Allmänna avdrag avseende periodiska understöd och egenavgifter dras av från den sammanräknade inkomsten, sedan underskottsavdrag i förekommande fall har gjorts.

Först härefter görs ett förlustavdrag, om den skattskyldige har ett sådant till godo från tidigare år. Vad som återstår utgör taxerad inkomst.

Reglerna om förlustavdrag (antydde i 46 a § KL och 4 a § SiL) finns i en

särskild författning, nämligen lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst. Enligt denna lag får avdrag göras för förlust, hänförlig till tidigare beskattningsår. Avdrag får göras med belopp, varmed summan av den skattskyldiges underskott i förvärvskälla och övriga aktuella allmänna avdrag visst beskattningsår (förluståret) överstiger sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor samma år. En förutsättning för avdragsrätt är att den skattskyldige det år, då underskottet uppkom, har varit deklarationsskyldig på någon annan grund än att han skulle ta upp garantibelopp för fastighet eller hade förmögenhet över skattepliktsgränsen och att han också har fullgjort deklarationsskyldigheten under taxeringsåret. För rätt till förlustavdrag förutsätts vidare att förlusten för förluståret uppgår till minst 1 000 kr. Förlustavdrag får av fysisk person utnyttjas senast det beskattningsår, för vilket beskattning sker sjätte året efter det, då taxering för förluståret ägt rum. Inom den angivna tidsperioden får den skattskyldige efter eget gottfinnande fördela förlustavdraget på två eller flera år. Förlustavdraget skall – såsom ovan angivits – göras från sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomst från en eller flera förvärvskällor, sedan i förekommande fall avdrag gjorts för underskott i förvärvskälla och för övriga allmänna avdrag. Skattskyldig, som yrkar förlustavdrag, har att visa i vad mån rätt till det yrkade avdraget föreligger. Äkta make kan under vissa förutsättningar utnyttja sådant förlustavdrag som andra maken inte kunnat utnyttja.

Lagstiftningen om allmänna avdrag och om förlustavdrag var in dragen i den reform av inkomstbeskattningen, som beslutats till genomförande med början fr.o.m. 1983. Ett av syftena med reformen var att genomföra en avdragsbegränsning. Denna gäller dock inte den kommunala beskattningen och inte heller den statliga inkomstskatten i den mån beskattningsunderlaget inte överstiger 16 basenheter (116 800 kr år 1983). Den statliga skatten delas, såsom tidigare framhållits, i två delar, grundbelopp och tilläggsbelopp. Grundbelopp beräknas för alla men tilläggsbelopp endast för inkomstdelar över nämnda beloppsgräns. Vid beräkningen av tilläggsbeloppet utgörs beskattningsunderlaget i princip av den beskattningsbara inkomsten ökad med underskottsavdrag och förlustavdrag (10 § 3 mom. SiL). Underskott i en förvärvskälla får alltså inte kvittas mot överskott i en annan förvärvskälla.

Vissa undantag från detta kvittningsförbud har dock gjorts. Sålunda föreskrivs bl.a. (10 § 5 mom. SiL) att underskott av jordbruksfastighet, konventionellt taxerad annan fastighet eller rörelse får – om den skattskyldige yrkar det – avräknas vid beräkning av underlag för tilläggsbelopp vid en senare taxering, dock högst med belopp motsvarande den vid taxeringen fastställda inkomsten av samma förvärvskälla. Avräkning får ske senast vid den taxering som sker sjätte året efter det då taxering för underskottsåret har ägt rum. Avräkningen får fördelas på två eller flera år. Avräkning får ske bara för underskott som har uppkommit under beskattningsår för vilket den skattskyldige enligt 22 § 1 mom. första stycket 1, 2 eller 3 eller tredje stycket TL har varit skyldig att avlämna självdeklaration och även har fullgjort deklarationsskyldigheten under taxeringsåret. Den skattskyldige skall visa i vad mån rätt till avräkning föreligger.

Bestämmelserna om egenavgifter redovisas närmare i avsnitt 8.2.3 av detta

betänkande. Här må endast nämnas följande. Den sammanlagda avgiftsprocenten för de sju egenavgifterna för 1983 uppgår i regel till 33,85. Underlaget för egenavgifterna liksom den pensionsgrundande inkomsten för tilläggspension fastställs med ledning av den försäkrades taxering till statlig inkomstskatt. Detta innebär såvitt avser rörelse bl.a. att till grund läggs den vid taxeringen framkomna nettointäkten av rörelsen, dvs. intäkten efter avdrag för driftkostnader och avsättning för egenavgifter samt för inbetalning på upphovsmanna- eller uppfinnarkonto m.m. Vid beräkning av inkomst av annat förvärvsarbete än anställning får fr.o.m. 1982 från inkomst av viss förvärvskälla inte dras av underskott i annan förvärvskälla.

Vidare skall här nämnas att skattskyldig, som här i riket brukar jordbruksfastighet eller bedriver rörelse, får såsom en driftutgift i förvärvskällan göra avdrag för det belopp som han i sin bokföring eller deklaration sätter av för att täcka det löpande årets egenavgifter. Avsättningen får uppgå till högst 25 % av avsättningsunderlaget. I fråga om egenavgifter, som hänför sig till annan inkomst än av jordbruksfastighet eller rörelse, får avdrag göras som allmänt avdrag vid taxeringen för det beskattningsår då de slutliga avgifterna fastställts.

6.6.3 Kommitténs överväganden

Inkomstskattelagstiftningen bygger på principen om beskattningsårets slutenhets. Detta är till nackdel för skattskyldig som startar en näringsverksamhet med begynnelsekostnader som överstiger intäkterna eller som bedriver en verksamhet med från år till år fluktuerande resultat. Nackdelen förstärks för fysiska personer genom progressiviteten i den statliga inkomstbeskattningen. I avsikt att lindra dessa effekter har under årens lopp genomförts olika lagstiftningsåtgärder i resultatutjämnande syfte. Ett exempel härpå är 1960 års lag om förlustutjämnning vid taxering för inkomst.

Genom denna lag infördes en möjlighet att förskjuta avdrag för förlust ett år till ett eller flera följande vinstår. Genom att förlustavdraget konstruerats som ett avdrag, som görs först från den sammanlagda inkomsten och inte – i möjlig mån – från inkomsten i den förvärvskälla som tidigare gett underskott, uppnås visserligen åsyftad utjämnning av skatten men inte någon inverkan på underlaget för beräkning av egenavgifterna. Med hänsyn till dessas storlek numera, 33,85 % år 1983, är den från uppfinnarhåll framförda kritiken förstälilig.

I sammanhanget skall emellertid beaktas att gällande metod för förlustavdrag inte enbart behöver innebära en nackdel för den skattskyldige. Om man i syfte att reducera underlaget för egenavgifter låter förlustavdraget i stället få ske i förvärvskällan, leder detta i många fall – dvs. då inkomsten understiger 7 1/2 gånger basbeloppet enligt AFL (145 500 kr år 1983) – till en sänkt pensionsgrundande inkomst för tilläggspensioneringen eller rent av till förlust av pensionspoängar. I båda fallen kan effekten bli en försämrad pension. Men eftersom för "full" tilläggspension krävs endast 30 pensionspoängar och tilläggspensionen beräknas på grundval av genomsnittspoängen för de 15 åren med högst pensionspoäng, kan förlust av poängar eller sänkt poäng för ett antal år vara utan betydelse. – En reducerad pensionsgrun-

dande inkomst liksom ett förlorat poängår kan vidare vara till nackdel för en företagare, som tar ut pension enligt lagen (1979:84) om delpensionsförsäkring.

Eftersom egenavgifter är avdragsgilla vid taxeringen medför givetvis lägre sådana avgifter minskade avdrag och därigenom högre skatt. För det löpande årets egenavgifter får avdrag göras med högst 25 % av underlaget för dem. Detta svarar på ett ungefär mot den senare påförda avgiften. Ett avdrag i förvärvskällan med t.ex. 10 000 kr för förlust i den ett tidigare år medför sålunda en ökning av den beskattningsbara inkomsten med upp till 2 500 kr. Skatteökningen kommer dock i de allra flesta fall att väsentligt understiga avgiftsminskningen.

För den skatt- och avgiftsskyldige är det givetvis svårt att göra en bedömning av om nuvarande ordning eller förlustavdrag i förvärvskällan skulle vara det för honom gynnsammaste. Likväl talar skäl för att – om möjlighet till det sistnämnda öppnas – ett hänförande av förlustavdraget till förvärvskällan görs beroende av att den skattskyldige begär detta.

Den påtalade konsekvensen av de nuvarande reglerna om förlustavdrag är inte begränsad till uppfinnare utan kan vara i lika mån aktuell för alla fria företagare, kulturarbetare och andra, och för jordbrukare. Ev. bestämmelser bör avse även dem.

Även om enligt kommitténs mening det framställda ändringsyrkandet är välmotiverat, hyser dock kommittén tveksamhet inför att framlägga ett förslag till erforderliga lagändringar. Anledningen härtill är följande.

Det har uppgivits att nuvarande regler om förlustavdrag medför betydande komplikationer i taxeringsarbetet. Dessa ökar med bestämmelser som skulle möjliggöra ett beaktande av den framförda kritiken. Vid en översyn av 1960 års lag om förlustutjämnning är vidare möjligt att lagen skulle ges en delvis annan utformning än den nuvarande. Vid lagens tillkomst var omfattningen av allmänna avdrag en helt annan än vad numera är fallet, och det var naturligt att då inbegripa dessa avdrag under vad som fick omfattas av ett förlustavdrag. Det är inte uteslutet att efter en översyn av lagen densamma fortsättningsvis skulle avse endast underskott i förvärvskälla. Skulle så bli fallet, blev det möjligt att lösa det för kulturskattekommittén aktuella problemet med mindre komplikationer vid tillämpningen än som skulle föranledas av vad nu gäller. Det vill också synas som om en översyn av lagen om förlustutjämnning är förestående.

I tilläggsdirektiv (Dir. 1982:30) för kommittén (B 1980:05) om underskottsavdrag, KUSK, har nämligen angetts att denna vid sin översyn av reglerna om rätt till underskottsavdrag vid inkomsttaxeringen även skall se över gällande regler för förlustutjämnning. Visserligen har regeringen därefter beslutat att KUSK skall upphöra med sitt arbete, men i samband därmed har angivits att avsikten är att 1980 års företagskattekommitté skall få tilläggsdirektiv att överta KUSKs uppgifter. Det av kulturskattekommittén i detta avsnitt av betänkanDET behandlade spörsmålet kunde lämpligen tas upp i sådant sammanhang.

Då det emellertid är ovisst när en mer omfattande översyn av förlustutjämningsbestämmelserna kan komma till stånd och likaså om problemet rörande egenavgifter därvid tas upp, har kulturskattekommittén funnit anledning närmare överväga hur problemet med egenavgifterna skulle kunna lösas i

nuläget. Resultatet av övervägandena redovisas i det följande.

I det belopp som nu kan användas som förlustavdrag kan ingå såväl tidigare underskott i förvärvskälla som andra allmänna avdrag, t.ex. egenavgifter i vissa fall och periodiska understöd. Man måste därför klara ut i vilken ordning dessa avdrag skall göras vad gäller förluståret. Regeln är att av nämnda avdrag underskottet i förvärvskällan dras av före de övriga. Detta följer bl.a. av 68 § TL. Om sålunda för förluståret i deklarationen som allmänna avdrag upptagits 30 000 kr som förlust i viss förvärvskälla och tillhoppa 6 000 kr för egenavgifter och periodiskt understöd och samtidigt nettot sammanlagt av övriga förvärvskällor uppgår till 20 000 kr, återstår alltså som förlust i förvärvskälla 10 000 kr. Enligt de tänkta reglerna skall beloppet 10 000 kr få dras av i förvärvskälla överskottsår, medan beloppet 6 000 kr behandlas som förlustavdrag av traditionellt slag.

Närmast till hands synes ligga att åstadkomma det åsyftade resultatet genom att ändra 4 § förlustutjämningslagen, där nu föreskrivs att avdraget skall göras från den sammanlagda inkomsten sedan i förekommande fall avdrag gjorts för allmänna avdrag. Paragrafen kunde ges följande lydelse:

”4 § Är förlustavdrag helt eller delvis att hänföra till förvärvskälla, däri för beskattningsåret redovisas intäkter i sådan omfattning att efter det avdrag gjorts för omkostnader utrymme finns för att i förvärvskällan i sin helhet eller till viss del utnyttja förlustavdraget eller behörig del därav, får det ske om den skattskyldige så begär. I annat fall skall förlustavdraget eller vad därav återstår göras från det sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomst från en eller flera förvärvskällor, sedan i förekommande fall avdrag gjorts för underskott i förvärvskälla och för övriga allmänna avdrag.”

Mot denna lösning kan invändas att av 46 a § KL – där det sägs att avdrag får ske för förlust hänförlig till tidigare beskattningsår i enlighet med vad därom är särskilt stadgat – framgår att förlustavdrag är avsett att alltid dras av efter allmänna avdrag och alltså inte i förvärvskälla. Ordalagen i nämnda paragraf och i den ifrågasatta ändrade 4 § förlustutjämningslagen kommer dock inte i strid med varandra. Om man likväl tycker att invändningen har tillräckligt fog för sig, kan övervägas att komplettera 46 a § med orden: ”Sådant avdrag görs efter allmänna avdrag i den mån detsamma inte har gjorts i förvärvskälla.” – En motsvarighet till stadgandet i 46 a § KL finns i 4 a § SiL. Paragraferna bör ha samma lydelse.

Kommittén har emellertid också övervägt en annan lösning, som innebär ett systematiskt måhända riktigare ingrepp. I nya anvisningspunkter till 22 och 29 §§ KL skulle beträffande jordbruk och rörelse direkt anges att avdrag fick åtnjutas i förvärvskällan för underskott i densamma som framkommit tidigare år. Bestämmelserna skulle i övrigt innebära följande.

Rätten till avdrag, som i viss överensstämmelse med vad som gäller enligt den alternativt tillämpliga förlustutjämningslagen bör ifrågakomma endast om underskottet uppgår till minst 1 000 kr, tillkommer den skattskyldige personligen. Avdragsrätten bör emellertid kunna tillämpas av en rörelseidkare eller jordbrukare, som överlåtit t.ex. hälften av förvärvskällan till annan, dock givetvis endast mot det överskott som faller på honom.

Rätten att utnyttja tidigare underskott bör vara tidsbegränsad såsom fallet

är med nuvarande förlustavdrag och avräkningsrätten enligt 10 § 5 mom. SiL, dvs. till sex år från underskottsåret. Under denna tid bör den skattskyldige ha rätt att efter eget gottfinnande fördela underskottet. Avdraget får aldrig utnyttjas så att underskott uppkommer i förvärvskällan.

För avdrag skall gälla att den skattskyldige yrkar det. Han skall också förebringa utredning som visar att avdraget är hänförligt till samma förvärvskälla, som den däri underskottet uppkom.

Förutsättning för avdragsrätt bör också vara att – i likhet med vad som gäller enligt förlustutjämningslagen och för avräkningsrätt enligt 10 § 5 mom. SiL – den skattskyldige det år, då underskottet uppkom, var deklarationsskyldig på annan grund än att han skulle ta upp garantibelopp för fastighet eller hade förmögenhet över skattepliktsgränsen samt att han också fullgjort deklarationsskyldigheten under taxeringsåret.

I anvisningarna till 22 § KL skulle följande föras in som en ny punkt 12:

”Fysisk person, som tidigare beskattningsår har haft större underskott i förvärvskälla än 1 000 kronor och som önskar dra av detta mot intäkt i samma förvärvskälla, får göra detta under förutsättning att underskottet det tidigare året inte har utnyttjats som allmänt avdrag eller senare år som förlustavdrag i enlighet med vad därom är särskilt stadgat. Avdraget får inte medföra underskott i förvärvskällan. Avdrag får ske senast det beskattningsår, för vilket taxering äger rum sju kalenderår efter det, då taxering för förluståret har ägt rum. Avdraget får fördelas på två eller flera år. Avdrag får ske bara för underskott som har uppkommit under beskattningsår, för vilket den skattskyldige enligt 22 § 1 mom. första stycket vid 3) taxeringslagen (1956:623) har varit skyldig att avlämna allmän självdeklaration och även har fullgjort deklarationsskyldigheten under taxeringsåret. Den skattskyldige skall visa i vad mån rätt till avdrag föreligger.”

Ett motsvarande stadgande tas upp som en ny punkt 21 i anvisningarna till 29 § KL.

I samband härmed bör anges att förlustutjämningslagen ej omfattar sådant underskottsbelopp som dragits av i förvärvskällan. Dess 2 § första stycket kan kompletteras med vad som förslagsvis kan formuleras sålunda:

”Detsamma gäller underskottsbelopp som enligt punkt 12 av anvisningarna till 22 § eller punkt 21 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen dragits av i där angiven ordning.”

Tillika kan övervägas att – ehuru detta inte nödvändigtvis synes behöva ske – omformulera 46 a § KL enligt följande.

”Avdrag för förlust hänförlig till tidigare beskattningsår får, i den mån avdrag ej har gjorts enligt punkt 12 av anvisningarna till 22 § eller punkt 21 av anvisningarna till 29 §, ske enligt bestämmelserna i lagen (1960:63) om rätt till förlustutjämnin vid taxering för inkomst.”

En motsvarande ändring ifrågakommer då också av 4 a § SiL.

Av de sålunda skisserade båda möjligheterna att genom lagstiftning nå vad som åsyftats är alltså den förra mindre omständlig medan den senare är systematiskt mer korrekt. Vid en allmän översyn av förlustutjämningsbe-

stämmelserna kan befinnas att den för kulturskattekommittén aktualiserade frågan lämpligare löses på ett något annorlunda sätt.

Följande skall här tilläggas. I båda de ovan angivna alternativen uppkommer särskilda problem, då överskottet i förvärvskällan inrymmer såväl sådant belopp för vilket arbetsgivaravgifter skall erläggas som sådant varå egenavgifter skall tas ut. I sådant fall bör prövas i vad mån det tidigare underskottet är att hänföra till det ena eller andra slaget av inkomster. Kan detta ej ske får avdragsbeloppet fördelas proportionellt mellan de båda inkomstposter som ingår i överskottet.

6.7 Vissa bidrag och stipendier hänförs till A-inkomst

6.7.1 Inledning

Av 11 kap. 1 § lagen (1962:381) om allmän försäkring (AFL) framgår, att rätten till ATP grundas på inkomst av förvärvsarbete. I vissa hänseenden har lagstiftaren emellertid medgett undantag från denna princip. Sålunda gäller bl.a. att vissa från Sveriges författarfond och konstnärsnämnden – inklusive Sveriges bildkonstnärnsfond – utgående skattepliktiga bidrag skall anses som inkomst av anställning och därför pensionsgrundande i den mån regeringen så förordnar. Med stöd av denna bestämmelse i 11 kap. 2 § m) AFL har regeringen i förordningen (1983:190) om pensionsgrundande konstnärnsbidrag m.m. föreskrivit att såsom inkomst av anställning skall anses konstnärnsbidrag enligt 8 § första stycket förordningen (1976:528) om bidrag till konstnärer, under förutsättning att bidraget lämnas under en tid av minst tre år, ersättning enligt 3 och 4 §§ förordningen (1982:600) om Sveriges bildkonstnärnsfond, under förutsättning att ersättningen lämnas under en tid av minst tre år och ej är av pensionskaraktär, samt femåriga arbetsstipendier från Sveriges författarfond.

I 8 § första stycket förordningen (1976:528) om bidrag till konstnärer föreskrivs att konstnärnsbidrag kan utgå för att ge aktiv konstnär en sådan ekonomisk trygghet under viss tid att han kan ägna sig åt konstnärlig yrkesutövning utan avbrott eller åt experiment och nydanande inom konstnärlig verksamhet.

Förordningen (1962:652) om Sveriges författarfond innefattar bestämmelsen att stipendier skall kunna utgå till förtjänta upphovsmän till litterära och konstnärliga verk samt till bokillustratörer.

Av förordningen (1982:600) om Sveriges bildkonstnärnsfond framgår att ersättning från fonden kan utgå till yrkesverksam bild- och formkonstnär samt att syftet är att ge mottagaren ekonomisk och arbetsmässig trygghet.

Ett stipendium eller bidrag av nu aktuellt slag betraktas i beskattningshänseende såsom ett periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt. I denna egenskap utgör stipendiet eller bidraget enligt 32 § KL skattepliktig intäkt av tjänst. Kravet på periodicitet anses i praxis uppfyllt om stipendiet eller bidraget utgår för en tid av minst 3 år.

Enligt 9 § 3 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SiL) gäller, att med A-inkomst avses bl.a. inkomst av tjänst, dock icke periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt. De aktuella

stipendierna och bidragen utgör sålunda B-inkomst, i följd varav sambeskattning i förekommande fall äger rum.

Från kulturarbetarhåll har riktats kritik häremot. Denna kritik har förts fram inom kommittén men också redovisats av författarfonden och konstnärsnämnden i skrivelser till regeringen. Dessa har överlämnats till kommittén. Frågan berörs också i kommittédirektiven.

Kritiken kan sammanfattas enligt följande.

När genom lagstiftning de aktuella bidragen och stipendierna gjorts ATP-grundande bör detta ses som ett uttryck för uppfattningen att ifrågavarande inkomster står arbetsinkomster mycket nära. Det är därför inte konsekvent att i beskattningshänseende betrakta de ATP-grundande bidragen och stipendierna som B-inkomst.

6.7.2 Skillnaden mellan A- och B-inkomst

I ett tidigare skede sambeskattades äkta makars inkomster. Genom 1970 års skattereform infördes en individuell beskattning (särbeskattning) av arbetsinkomster, s.k. A-inkomster. Arbetsfria inkomster, B-inkomster, skulle behandlas som tidigare. Därvid medgavs dock att sambeskattning inte skulle ske när makarnas sammanlagda B-inkomst inte överstiger 2 000 kr.

Genom 1982 års inkomstskattereform har emellertid reglerna om A- och B-inkomst delvis ändrats i enlighet med följande.

Fr.o.m. 1986 års taxering inskränks sambeskattningen till att avse beräkningen av det s.k. tilläggsbeloppet. Sambeskattning aktualiseras alltså först när den ene makens inkomst överstiger 16 basenheter, den s.k. brytpunkten. Vidare införs i sammanhanget ett grundavdrag på 5 000 kr. Det nya avdraget skall tillämpas första gången vid 1984 års taxering. Den ovan omnämnda gränsregeln vid 2 000 kr upphör därvid att gälla.

6.7.3 Pensionskommittén m.m.

I pensionskommitténs betänkande Pensionsfrågor m.m. (SOU 1977:46) föreslogs att bidrag som utgår enligt förordningen om bidrag till konstnärer och som syftar till att ge aktiva konstnärer en sådan ekonomisk trygghet att de under viss tid kan ägna sig åt sin konstnärliga verksamhet skulle vara pensionsgrundande. Kommittén menade – mot bakgrund av den uppmjukning som skett av bestämmelserna om vilka ersättningar som skall vara pensionsgrundande – att sådana bidrag kunde ses som en ersättning för utebliven inkomst även om konstnärernas verksamhet i detta hänseende inte har ansetts som förvärvsarbete i traditionell mening.

Departementschefen – prop. 1978/79:202 – delade i princip denna inställning men fann att även andra till kulturellt verksamma personer utgående statliga beskattade bidrag än de pensionskommittén inskränkt sig till borde bli pensionsgrundande. De femåriga arbetsstipendierna från Sveriges författarfond omnämndes därvid. Enligt departementschefen borde det ankomma på regeringen att i särskild ordning föreskriva vilka bidrag som skall vara pensionsgrundande.

Regeringen har därefter föreskrivit att de nämnda bidragen och stipendierna från konstnärnämnden resp. Sveriges författarfond skulle bli

pensionsgrundande som inkomst av anställning. Sedan Sveriges bildkonstnärnfond inrättats med uppgift att utge vissa ersättningar har regeringen förordnat att även dessa skall vara pensionsgrundande.

6.7.4 Kommitténs överväganden och förslag

Kommittén delar den uppfattning som ligger till grund för att de nu omtalade stipendierna och bidragen genom särskild lagstiftning gjorts ATP-grundande. Kommittén finner att denna uppfattning inte låter sig förenas med att i skattehänseende behandla dem som arbetsfria inkomster, dvs. B-inkomster.

Att tillrättalägga detta genom att – såsom Sveriges författarfond i den nämnda skrivelsen ifrågasatt – föreskriva att de aktuella stipendierna och bidragen i beskattningshänseende skall hänföras till inkomst av rörelse kan dock ej ifrågakomma. Ett sådant tillvägagångssätt skulle – inte minst ur avgiftssynpunkt – bli onödigt komplicerat och det skulle ej stå i överensstämmelse med hävdvunna skatterättsliga principer.

Kommittén föreslår att de ifrågavarande stipendierna och bidragen skall även fortsättningsvis vara att hänföra till inkomst av tjänst men förklaras vara att anse som A-inkomst. Förslag till omformulering av 9 § 3 mom. SiL läggs fram.

Här må avslutningsvis påpekas, att reglerna om A- och B-inkomst också har betydelse i andra hänseenden såsom exempelvis makes rätt till förvärvsavdrag enligt 46 § 3 mom. KL. Mot de effekter härutinnan, som föränleds av en lagändring enligt kommitténs förslag, synes intet vara att erinra.

6.8 Åtgärder för enhetlig taxering

I olika tidigare avsnitt av detta betänkande har beträffande kulturarbetarna påvisats att åtskilliga skattebestämmelser, t.ex. de om förvärvskälla och avdragsrätt i olika hänseenden, kan vara svårpraktiserade särskilt för de taxeringsnämnder, som mer undantagsvis möter problemen eller eljest inte har någon större erfarenhet av de villkor och betingelser, varunder många kulturarbetare verkar. Omotiverade skönstaxeringar liksom oriktigt vägrade avdrag har påvisats för kommittén. En olikartad praxis hos taxeringsnämnderna har också visats förekomma. Vad som godtas på ett håll underkänns på ett annat.

Såsom ett något häpnadsväckande uttryck för bristande inlevelse hos en taxeringsfunktionär vad gäller en kulturarbetares verksamhet och inställning till denna kan in extenso återges en skrivelse till en bildkonstnär: ”1. Var god lämna utförlig beskrivning av er verksamhet. 2. Rörelsen synes under ett antal år ha gått med underskott. Vad är anledningen till att ni fortsätter?”

Iakttagelser av detta slag har föränlett kommittén att överväga om det kunde vara möjligt att få kulturarbetarnas deklARATIONER granskade av taxeringsnämnder med särskilda erfarenheter och insikter på området.

Taxeringslagen anger att ett län delas i lokala taxeringsdistrikt och

särskilda taxeringsdistrikt. För dessa skall finnas lokal resp. särskild taxeringsnämnd. Ett särskilt distrikt kan omfatta kommun, del av kommun eller flera kommuner. Där taxeras skattskyldiga med mer invecklade inkomstförhållanden. Länsstyrelserna har stor frihet att göra en ändamålsenlig indelning i taxeringsdistrikt och bestämma om de särskilda taxeringsnämndernas verksamhetsområden.

Företrädare för kommittén har haft tillfälle att ta upp hithörande frågor vid ett av RSV den 19 oktober 1982 anordnat möte med länens skattechefer. Därvid återgavs för kommitténs sekretariat tillgängliga, om än högst osäkra, uppgifter om antalet verksamma kulturarbetare, nämligen i hela riket närmare 25 000 personer. Närstående till dem, som skulle behandlas av samma taxeringsnämnd, beräknades till 10 000. Ett försök att ange spridningen över landet gav siffror om ungefär 300 i de län där antalet var minst upp till 9 000 i AB-län.

Åtskilliga skattechefer ställde sig frågande till om antalet verkligen var så högt. Det befogade i att inrätta särskilda taxeringsnämnder för ett litet antal skattskyldiga ifrågasattes samtidigt som man framhöll möjligheten av att tillföra nämnden även andra deklARATIONER som kunde behöva specialgranskas. Från något håll påpekades att kostnader var förenade med inrättande av särskilda taxeringsnämnder och att det fanns även andra mindre grupper skattskyldiga som kunde ha likvärda krav på en motsvarande handläggning av deras deklARATIONER. Från annat håll påpekades åter att fråga var om en branschgranskning, som kunde bidra till effektivitet och ett rationellare arbete.

Olika meningar framkom också om hur ett önskemål som det av kommittén framförda bäst tillgodosågs.

Några skattechefer syntes inte vara främmande för tanken att inom sina län verka för inrättandet av det erforderliga antalet särskilda nämnder. Andra, kanske flertalet, syntes emellertid föredra ett annat vid sammankomsten från företrädare för RSV framfört uppslag, nämligen följande.

Kulturarbetarnas deklARATIONER skulle förbli hos de lokala taxeringsnämnderna. Men förarbetet med granskningen, åtminstone när det gällde deklARATIONER där bedömningen inte var uppenbar, skulle ske av tjänstemän, som var specialiserade på området. I den mån sådana ej fanns på fögderinivå, kunde de vara knutna till länsstyrelsernas skatteavdelningar. Till dem skulle deklARATIONERNA överlämnas för granskning och detta innebar att, när kontakt med den skattskyldige erfordrades, kulturarbetaren mötte en tjänsteman med insikter på och erfarenheter av området. I rutinerna kunde också s.k. kontaktbesök ingå. Granskaren redovisade sedan till taxeringsnämnden vad som framkommit och lämnade förslag till taxering. Begärde den skattskyldige företrädare inför taxeringsnämnden, kunde den särskilde utredaren närvara om det ansågs behövt.

Överläggningarna avslutades dels med ett konstaterande från företrädare för kommittén, att förståelse uppenbarligen fanns i stor omfattning för att i den ena eller andra ordningen få till stånd förbättrade förutsättningar för en mer insiktsfull och jämlik taxering av kulturarbetarna än som f.n. på sina håll kunde vara fallet och dels med ett uttalande av dåvarande chefen för RSV att man därifrån ville i samråd med skattecheferna verka för den i varje län lämpligaste ordningen.

Sedan vad som förekommit vid mötet den 19 oktober 1982 redovisats för kommittén, uttalades att en ordning med särskilda taxeringsnämnder enligt kommitténs mening bör komma till stånd. Kommittén beslöt också framhålla önskvärldheten av att regeringen på lämpligt sätt gav till känna, att åtgärder i denna riktning vidtas i syfte att få förbättrade förutsättningar för en insiktsfull handläggning av kulturarbetarnas deklARATIONER. Det ligger i sakens natur att inom de särskilda nämnderna bör finnas personer med god kännedom om de speciella förhållanden som kulturarbetarna arbetar under. Detta innebär att även utbildningsaspekten beaktas, något som f.ö. också togs upp och vann förståelse vid det nyss omnämnda mötet med skattecheferna.

7 Skatteutjämning genom upphovsmanna- och uppfinnarkonton

7.1 Nuvarande bestämmelser

I tidigare avsnitt av detta betänkande har erinrats om de fria kulturarbetarnas ofta mycket fluktuerande inkomster och deras i ett tidigare läge i praktiken starkt begränsade eller rent av obefintliga möjligheter att utnyttja skattelagstiftningens bestämmelser i vad dessa medger reserveringar och därigenom skapar förutsättningar för en skattemässig inkomstutjämning mellan åren.

Denna brist i tillgodoseendet av berättigade krav från kulturarbetarnas sida tillrättalades i betydande omfattning genom lagen (1979:611) om upphovsmannakonto, som blev tillämplig fr.o.m. 1980 års taxering. Avdrag medges för avsättning till sådant konto; uttag därifrån beskattas.

För enskilda uppfinnare kunde situationen i nu förevarande hänseende vara densamma som för kulturarbetarna. Efter förslag från kulturskattekommittén i delbetänkandet Ds B 1981:9 tillkom lagen (1982:2) om uppfinnarkonto. Som förebild tjänade därvid 1979 års lag.

Från såväl kulturarbetarhåll som från företrädare för uppfinnarna har yrkanden framställts om utvidgningar i olika hänseenden av uppskavsbestämmelsernas räckvidd. Härtill kommer att kommittén, som har i uppdrag att utvärdera och överpröva dessa bestämmelser, funnit desamma behäftade med brister som bör leda till omarbetningar.

Som bakgrund till framförda yrkanden och kommitténs egna iakttagelser skall här ges en kortfattad sammanfattning av bestämmelserna så långt detta är av intresse i förevarande sammanhang.

Till upphovsmannakonto kan avsättning skattefritt göras när fråga är om intäkt, som tillkommit den skattskyldige i egenskap av upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Intäkten skall vara att hänföra till rörelse i skatterättslig mening.

Avsättning till uppfinnarkonto ifrågakommer för intäkt av rörelse, som den skattskyldige förvärvat genom en av honom gjord uppfinning som kan tillgodogöras industriellt.

I övrigt gäller bl.a.

att uppskov inte tillkommer delägare i handelsbolag,

att uppskov medges endast för vad som satts in på konto i bank inom viss föreskriven tid, därvid gäller att insättningen måste uppgå till lägst 10 000 kr,

att de sammanlagda upphovsmanna- resp. uppfinnarintäkterna av en eller flera förvärvskällor måste med minst femtio procent överstiga motsvarande

intäkter under något av de två närmast föregående beskattningsåren (jämförelseåren) för att avdragsgill avsättning skall ifrågakomma,

att uppskov ej medges om medel finns insatta på allmänt investeringskonto enligt lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv eller om yrkande därom framställts i avseende å det aktuella beskattningsåret,

att rätt till uppskov för ett och samma beskattningsår föreligger bara i fråga om en förvärvskälla,

att befintlig avsättning till upphovsmannakonto förhindrar skattefri avsättning till uppfinnarkonto och vice versa,

att uppskovsbeloppet är maximerat till två tredjedelar av nettointäkten av förvärvskällan före uppskov och avdrag för avsättning för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter och vidare till högst sådant belopp att nettointäkten, efter uppskov men före avdrag för avsättning för egenavgifter, uppgår till minst 30 000 kr,

att ränta utgår för på konto insatta medel enligt bankens bestämmande av räntesats,

att uttag från kontot får göras först efter utgången av november månad taxeringsåret och att deluttag inte får understiga 1 000 kr,

att, sedan fem år förflutit från utgången av det år då inbetalning avseende visst beskattningsår senast skall ha gjorts, banken är skyldig att utbetala ev. kvarstående medel jämte upplupen ränta, samt

att utbetalt belopp skall tas upp som intäkt av rörelse men inte medräknas när fråga är om avdragsgill kontoinsättning.

Avslutningsvis skall under detta avsnitt något anges beträffande den omfattning vari uppskovskontona utnyttjats.

Lagen om upphovsmannakonto trädde i kraft den 31 juli 1979 för att första gången tillämpas vid 1980 års taxering. I oktober 1981, alltså efter det att lagen varit i kraft något mer än två år, inhämtade kommittén att antalet befintliga konton i affärsbankerna var 184 med inestående belopp om sammanlagt inemot 11,5 milj. kr. Flertalet konton, nämligen 130, visade en behållning från 10 000 till 60 000 kr med en relativt jämn spridning i intervaller om 10 000 kr. Förhållandevis få konton fanns med behållning i storleksordningen 60 000 - 100 000 kr, medan 31 konton hade inestående belopp överstigande 100 000 kr.

Från sparbankerna erhöles uppgift om att det sammanlagda insättningsbeloppet hösten 1981 rörde sig om ca 3,5 milj. kr, fördelade på 104 konton.

Kommittén har inte funnit det behövt att förnya förfrågningarna utan har nöjt sig med att våren 1983 efterhöra antalet upphovsmannakonton och den sammanlagda behållningen på dem hos en av de största affärsbankerna. Därvid inhämtades att antalet konton där var 122 med en total behållning av ca 9 milj. kr.

Om den sålunda erhållna uppgiften skulle vara representativ för övriga affärsbanker och även för sparbankerna, kunde i nuläget hela antalet konton antas vara omkring 600 med en sammanlagd behållning av ca 30 milj. kr.

Lagen om uppfinnarkonto trädde i kraft den 28 januari 1982 och tillämpades första gången vid 1982 års taxering. Samma affärsbank, som enligt vad nyss sagts våren 1983 lämnat uppgifter om upphovsmannakonton i banken, har också upplyst om där befintliga uppfinnarkonton. Antalet var 7 och den sammanlagda behållningen omkring 2,6 milj. kr.

Om sistnämnda uppgift sammanställs med vad som antagits beträffande upphovsmannakontona och om uppfinnarkontona fördelar sig mellan affärs- och sparbanker i samma proportion som upphovsmannakontona, skulle kunna förmodas att hela antalet uppfinnarkonton uppgår till omkring 35 med en sammanlagd behållning av omkring 12 milj. kr.

De sålunda redovisade uppgifterna om konton och behållningen på dem är givetvis högst osäkra. Så mycket kan emellertid konstateras att uppskovskontona utnyttjas i en inte obetydlig omfattning och i det enskilda fallet fyller en angelägen funktion.

7.2 Kritik mot uppskovslagstiftningen

Som ovan antytts har viss kritik anförts från kulturarbetarhåll mot lagen om upphovsmannakonto och från uppfinnarhåll mot lagen om uppfinnarkonto. De kritiska synpunkterna saknar inbördes sammanhang och hänger inte heller samman med vad som i det följande tas upp i detta avsnitt. Kritiken redovisas under avsnitten 7.3 och 7.4.

Kommittén har enligt sina direktiv att närmare granska uppskovslagstiftningen i avseende å utformning och effekter. När så skett har kommittén funnit anledning till åtskilliga kritiska synpunkter av generell natur.

Sättet för att beräkna avdragsgill avsättning till uppskovskonto är påtagligt krångligt. Till viss del är detta något oundvikligt – det handlar ju om att uppställa beräkningsgrunder för framräkning av merintäkter eller merinkomster under ett år i jämförelse med tidigare år och sedan ange vad som avdragsgillt får tillföras ett konto. Oundvikliga är också de komplikationer som föranleds av rätten till avdrag för avsättning för egenavgifter, aktuella just för de här ifrågakarande skattskyldiga. Likväl menar kommittén att enklare och tankemässigt klarare regler kan ställas upp. Härtill kommer, som i det följande närmare behandlas, att de nuvarande bestämmelserna i vissa fall leder till helt orimliga resultat; avdragsrätt saknas i vissa fall där sådan borde finnas och avdrag är medgivet i andra fall där detta inte är förenligt med lagstiftningens syfte att möjliggöra en skattemässig inkomstutjämning.

Ett villkor för avdragsrätt är att bruttobeloppet av uppburna upphovsmanna- resp. uppfinnarintäkter med minst 50 % överstiger motsvarande bruttobelopp under något av de båda jämförelseåren. Så snart detta är fallet föreligger i princip avdragsrätt. Intet avseende fästes vid omkostnadssidan. Detta leder till följande i några helt vanliga situationer.

Intäkterna är under några intilliggande år om än inte konstanta så dock inte så fluktuerande att de ökar med minst 50 % i förhållande till jämförelseårens intäkter. Omkostnaderna ligger på de båda första åren med låga nettointäkter som följd. Fr.o.m. det tredje året, då omkostnaderna är ringa, blir nettointäkterna höga. Avsättning för inkomstutjämning borde då få göras men det medger inte lagen.

Om åter bruttointäkterna har ökat med minst 50 % föreligger alltid avdragsrätt och detta även om – med hänsyn till omkostnaderna – nettointäkterna är oförändrade eller t.o.m. lägre än under jämförelseåren.

Avdragsrätt i sådana fall är givetvis inte åsyftad.

Med det sagda – som kommer att siffermässigt belysas under avsnitt 7.5 i samband med att kommittén där diskuterar och förordar en annan utformning av bestämmelserna – har alltså påvisats att uppskovslagstiftningen inte är ändamålsenligt utformad.

Att den, såsom ovan getts uttryck för, även är krånglig och till sin innebörd svåröverskådlig framgår av följande. Sedan konstaterats utifrån bruttointäkterna att kravet på en ökning med 50 % av upphovsmanna- resp. uppfinnarintäkterna i en förvärvskälla eller i flera förvärvskällor tillhoppa är uppfyllt, hänför sig lagen fortsättningsvis till nettointäkten av den förvärvskälla eller en av de förvärvskällor däri de ifrågavarande intäkterna redovisats. Man har att räkna fram en nettointäkt före avdrag för avsättning till uppskovskonto och före avdrag för avsättning för egenavgifter. Den avdragsgilla kontoavsättningen får uppgå till högst sådant belopp att 2/3 kvarstår av den på nyssnämnda sätt framräknade nettointäkten. Man får vidare inte med bibehållen avdragsrätt sätta in på kontot så mycket att nettointäkten efter avsättningen till uppskovskonto men före avdrag för avsättning för egenavgifter understiger 30 000 kr.

Till detta kommer, som förut omtalats, att avdrag förutsätter en kontoinsättning om minst 10 000 kr.

7.3 Önskemål om ändring i lagen om upphovsmannakonto

I avsnitt 7.1 omnämns att en förutsättning för avdrag för avsättning till upphovsmannakonto är att det är fråga om en intäkt, som tillkommit den skattskyldige i egenskap av upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Intäkten skall skatterättsligt vara att hänföra till rörelse.

Häri ligger de begränsningar mot vilka KLYS vänt sig.

En utövande konstnär, som framför ett litterärt eller konstnärligt verk, t.ex. en sångare, en musiker, en recitator, är inte inordnad under samma bestämmelser i upphovsrättslagen som den som skapat ett litterärt eller konstnärligt verk i den betydelse som anges i 1 § nyssnämnda lag. Däremot talas i den lagen om "vissa upphovsrätten närstående rättigheter", varvid avses de rättigheter som tillagts en utövande konstnär i avseende å ett av honom framfört litterärt eller konstnärligt verk.

KLYS yrkar att även en utövande konstnär, vars inkomster kan i hög grad fluktuera, skall berättigas göra avsättning till upphovsmannakonto.

Detta yrkas också beträffande den som framställt en fotografisk bild och som därigenom kommit i åtnjutande av det skydd varom ges bestämmelser i lagen (1960:730) om rätt till fotografisk bild.

KLYS har vidare påyrkat en annan utvidgning av möjligheterna till skattefri kontoavsättning, nämligen till den som har sådan intäkt som avses i upphovsrättslagen men har att ta upp intäkten såsom inkomst av tjänst. Därvid har särskilt två grupper av kulturarbetare omnämnts: turnerande musiker med upprepade kortvariga anställningar och fria kulturarbetare som inom området för sin yrkesverksamhet tagit tillfälliga s.k. projektanställ-

ningar. Dessa grupper har ansetts ha samma behov av en skatteutjämning som de kulturarbetare som skattemässigt hänförs till rörelseidkare.

7.4 Önskemål om ändring i lagen om uppfinnarkonto

När kulturskattekommitténs förslag till uppfinnarkonto remissbehandlades – ett förslag som anknöt till lagen om upphovsmannakonto även därutinnan – delägare i handelsbolag inte ägde utnyttja uppskovsbestämmelserna – framhölls, att det var en normal företeelse att en uppfinnarverksamhet fullföljdes i samverkan mellan två eller flera personer och i handelsbolagsform. Man framhöll det önskvärda i att uppskovsrätten också omfattade delägare i handelsbolag.

I prop. (1981/82:79) om uppfinnarkonto framhölls att en utvidgning av uppskovsreglerna till att omfatta även inkomst som tillfaller handelsbolag skulle komplicera regelsystemet. Dessa och liknande frågor behövde klarläggas ytterligare, framhölls det i propositionen, innan ställning kunde tas till om lagen skulle omfatta även inkomst som tillfallit ett handelsbolag.

Från uppfinnarhåll har framförts önskemålet om en utvidgning av uppskovsmöjligheterna i enlighet med vad ovan återgivits.

7.5 Kommitténs överväganden och förslag

7.5.1 Bestämmelsernas allmänna utformning

Här skall först behandlas frågan om uppskovslagstiftningens allmänna utformning i vad den avser beräkning av vad som avdragsgillt får avsättas till uppskovskonto.

Lagstiftningens syfte är att bereda upphovsmän och uppfinnare möjlighet till skattefria reserveringar att återföras till beskattning under ett antal framförliggande år för att därigenom få en inkomstutjämnande effekt.

Vad som avgör behovet och värdet av sådana reserveringar kan synas vara förändringar i den skattskyldiges sammantagna situation i inkomstskattehänseende, alltså med andra ord förändringar mellan åren av den taxerade inkomsten. Att knyta uppskovsrätten till en sådan förutsättning torde emellertid knappast ifrågakomma. Det kunde ske om fråga var om en allmänt föreliggande möjlighet för fysiska personer till skattemässig inkomstutjämning, något varom nu ej är tal. En sådan förutsättning skulle också kunna förhindra en kulturarbetare eller uppfinnare, som under jämförelseåren haft inkomst t.ex. av anställning men övergått till verksamhet som fri kulturarbetare eller uppfinnare, att utnyttja uppskovskonto.

Att åter, som nu gäller, hänföra sig endast till förändringar av bruttointäkterna i förvärvskällan kan visserligen understundom ge tillfredsställande resultat, men sådana förändringar ger i och för sig inte uttryck för att behov av skatteutjämning föreligger. Vad mera är: avdrag ifrågakommer inte i vissa fall där avdragsrätt är motiverad medan avdrag i andra fall får göras utan att det finns skäl därför. Detta har redan omnämnts under avsnitt 7.2 men skall

nedan ytterligare belysas samtidigt som genom tabellariska uppställningar skall påvisas hur avdragsrätten med nuvarande ordning kan utnyttjas utöver vad som är rimligt och åsyftat. Först skall emellertid kommittén ange hur enligt dess mening bestämmelserna bör vara utformade.

I stället för att utgå från de för uppskovsbehovet föga belysande förändringarna beträffande bruttointäkternas storlek bör man hänföra sig till förändringar under åren av nettointäkterna (före uppskov och före avdrag för avsättning för egenavgifter) i förvärvskällan. Nettoutfallet ger en bild av den faktiska situationen och skapar förutsättningar för en meningsfull jämförelse mellan det aktuella året och de båda nästföregående åren.

Nuvarande krångliga och till sin innebörd ganska svåröverskådliga regler för beräkning av högsta avdragsgilla kontobelopp kan också med den av kommittén förordade ordningen avsevärt förenklas. Man jämför alltså nettointäkten (före uppskov och före avdrag för avsättning för egenavgifter) för beskattningsåret med motsvarande intäkter under jämförelseåren. Skillnadsbeloppet utgör underlag för beräkningen av vad som får avsättas. Kommittén har funnit att avdrag med 70 procent av detta underlag ger ett tillfredsställande utfall.

Så skulle dock inte bli fallet om nettointäkten under något av jämförelseåren är mycket låg eller helt saknas, kanske därför att verksamheten i fråga då inte bedrevs. Det bör därför föreskrivas att om nettointäkt saknas under något av jämförelseåren eller om den understigit 10 000 kr jämförelse likväl skall göras med 10 000 kr.

Övriga nu gällande begränsningsregler utgår. Dock bör föreskriften om ett lägsta insättningsbelopp på kontot av 10 000 kr bibehållas för att undvika att uppskovslagstiftningen nyttjas i fall av ringa betydelse för den skattskyldige.

I avsnitt 7.2 har påvisats att nuvarande bestämmelser leder till att avdrag för kontoinsättning i vissa fall inte får göras, oaktat sådant avdrag kan vara väl motiverat. Det har också konstaterats att avdrag i andra lägen medges utan att det finns skäl härför med hänsyn till uppskovslagstiftningens syfte. Reglerna är därjämte sådana att det avdragsgilla uppskovsbeloppet kan komma att avsevärt överstiga den inkomstökning under beskattningsåret som framkommer vid en jämförelse med de närmast föregående åren.

Inom kommitténs kansli har upprättats de siffersammanställningar, som i det följande återges. Avsikten med dem har varit att påvisa utfallet enligt nuvarande regler och enligt de som föreslås av kommittén. Därvid har varit ofrånkomligt – för att en adekvat jämförelse skall kunna göras – att utgå från den i och för sig inte realistiska förutsättningen att bruttointäkterna och nettointäkterna är lika stora eller att med andra ord avdragsgilla omkostnader saknas.

Om alltså bruttointäkterna antas sammanfalla med nettointäkterna och om tillika antas att dessa under jämförelseåren är 10 000 kr, visar följande tabell vilka avdragsbelopp, som maximalt ifrågakommer när inkomsten ökar på sätt framgår av tabellen.

Beskattningsårets intäkter	Maximalt avdrag enligt	
	gällande regler	enligt förslaget
24 300	0	10 010
30 000	0	14 000
40 000	10 000	21 000
50 000	20 000	28 000
60 000	30 000	35 000
70 000	40 000	42 000
80 000	50 000	49 000
90 000	60 000	56 000
100 000	66 666	63 000
120 000	80 000	77 000
140 000	93 333	91 000
160 000	106 666	105 000
180 000	120 000	119 000
200 000	133 333	133 000
240 000	160 000	161 000
260 000	173 333	175 000
300 000	200 000	203 000

Kommentar. Avdragsrätt enligt förslaget finns redan när inkomsten ökar från 10 000 kr till 24 300 kr och är generösare upp till en inkomstökning av omkring 60 000 kr. Den är därefter mera dämpad för att på ett ungefär sammanfalla med vad nu gäller.

Om de sammanfallande brutto- och nettointäkterna under jämförelseåren varit 40 000 kr, framkommer följande vid en intäktsökning i enlighet med vad nedan anges.

Beskattningsårets intäkter	Maximalt avdrag enligt	
	gällande regler	enligt förslaget
60 000	30 000	14 000
70 000	40 000	21 000
80 000	50 000	28 000
90 000	60 000	35 000
100 000	66 666	42 000
150 000	100 000	77 000
200 000	133 333	112 000
300 000	200 000	182 000

Kommentar. Man finner att f.n. kan vid vissa inkomstökningar avsevärt större belopp än själva inkomstökningen skattefritt avsättas till uppskovskonto. Förslaget ger ett betydligt mer välbalanserat utfall.

Slutligen skall här ges en bild av läget när jämförelseårens intäkter (= nettot) är 80 000 kr.

Beskattningsårets intäkter	Maximalt avdrag enligt	
	gällande regler	enligt förslaget
90 000	0	0
100 000	0	14 000
120 000	80 000	28 000
150 000	100 000	49 000
200 000	133 333	84 000
300 000	200 000	154 000

Kommentar. Vid en inkomstökning om upp till 20 000 kr kan inget avdrag erhållas enligt gällande regler. Stiger inkomstökningen till 40 000 kr, kan avdrag däremot erhållas med ej mindre än 80 000 kr. Liknande är läget fortsättningsvis om än med någon dämpning successivt. Förslagets motsvarande maximibelopp är väsentligt bättre avvägda.

Det framgår av det återgivna att nuvarande regler genom sin mindre lyckade konstruktion ger i vissa lägen större avdragsmöjligheter än de regler som kommittén föreslår. Detta har på sina håll setts som en invändning mot de senare – kommitténs uppdrag är ju inte att försämbra avdragsmöjligheterna enligt uppskovslagstiftningen. Mot denna invändning får vägas att förbättrade avdragsmöjligheter tillskapas i andra situationer. Detta gäller särskilt när en inte obetydlig men likväl modest inkomstökning inträffar för den som har mer blygsamma inkomster under jämförelseåren. Kommittén finner detta förhållande beaktansvärt liksom tillrättaläggandet av avdragsmöjligheter utöver vad som varit åsyftat.

Kommitténs förslag till utformning av uppskovslagstiftningen är alltså i sina grunddrag synnerligen enkelt.

En förenkling får anses föreligga även i kommitténs förslag för den – visserligen ovanliga – situationen med intäkter av aktuellt slag i mer än en förvärvskälla. Enligt nuvarande bestämmelser avser 50-procentregeln summan av aktuella intäkter från flera förvärvskällor, men uppskov får avse endast en av förvärvskällorna och 2/3-regeln tillämpas på denna ensam. Kommittén föreslår däremot – såsom närmare redovisas nedan – att beräkningsreglerna skall användas på de sammanlagda nettointäkterna i fråga.

Undantagsvis kan emellertid komplicerande omständigheter tillkomma och för dessa säkerligen sällan återkommande fall bör regler uppställas. Det kan beklagas att lagtexten därigenom ger intryck av att den föreslagna nya ordningen skulle vara krånglig i tillämpningen.

I förvärvskällan i fråga kan tänkas att även andra intäkter, med dit hänförliga kostnader, redovisas än sådana som berättigar till kontoavsättning. Detta kan gälla såväl beskattningsåret som jämförelseåren. Det blir då nödvändigt att urskilja vad av nettointäkten som är att hänföra till upphovsmanna- resp. uppfinnarintäkt. Till intäkt av sistnämnda slag får i detta sammanhang räknas även sådana intäkter som har en omedelbar anknytning till verksamheten såsom uppburna projektbidrag, försäkringersättning avseende material och inventarier, intäkt genom avyttring av sådana tillgångar samt sjukpenning m.m. i vissa fall.

Det kan här inskjutas att – som längre fram redovisas – kommittén föreslår att vad en utövande konstnär eller en fotograf i denna sin egenskap förvärvar skall i uppskovshänseende jämnställas med de intäkter som f.n. berättigar till uppskov. Genomförs detta torde det bli mycket ovanligt med ”blandade” intäkter i en fri kulturarbetares förvärvskälla.

En annan likaledes ovanlig situation, som också regleras i den föreslagna lagtexten, är att uppskavsberättigande intäkter redovisas i mer än en förvärvskälla. Man får då – såsom nyss nämnts – se till det sammanlagda resultatet av förvärvskällorna när avdragsgillt belopp framräknas. Avdraget får den skattskyldige sedan hänföra till vilken som helst av förvärvskällorna, dock att underskott i förvärvskälla därigenom inte får uppkomma. – När sådant belopp återförs till beskattning, finns i lagförslaget endast den föreskriften att beloppet jämte ränta skall tas upp som inkomst av rörelse. Finns fler förvärvskällor att välja mellan, bör det uttagna beloppet hänföras till den förvärvskälla med vilken sambandet ter sig störst. – Har åter verksamheten nedlagts, bildar det uttagna likväl en förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse.

Uppskov får enligt nuvarande lagstiftning inte medges om man har medel insatta på allmänt investeringskonto eller yrkar avdrag för sådan insättning. Inte heller kan avdrag medges för avsättning till uppfinnarkonto om man har medel inestående på upphovsmannakonto och vice versa. Med den konstruktion av uppskovslagstiftningen, som kommittén förordar, är inte behövt med några sådana begränsningar.

Riksbanken har meddelat kommittén att banken avstår från att lägga upp upphovsmanna- och uppfinnarkonton. Detta har beaktats i den utarbetade lagtexten.

7.5.2 Särskilt om upphovsmannakontot

Kommittén övergår här efter till att behandla de särskilda yrkanden som KLYS gjort beträffande lagen om upphovsmannakonto.

Förut har omnämnts att endast sådan inkomst berättigar till uppskov, som någon uppburit i egenskap av upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Till sådan upphovsman är inte en utövande konstnär att hänföra; han ges visst skydd enligt nämnda lag men han går inte in under det lagtekniska begreppet upphovsman. KLYS önskar att uppskavsbestämmelserna vidgas att avse utövande konstnärer.

Enligt kommitténs mening finns goda skäl härför. Begreppet ”utövande konstnär” finns i civilrättslig lagstiftning och dess innebörd är klargjord. Behovet av uppskov kan vara lika stort för en utövande konstnär som för andra kulturarbetare. Det är också till förmån för tillämpningen om en förvärvskälla inrymmer enbart sådana intäkter som ger uppskovsrätt. Så är inte fallet f.n. när t.ex. en kompositör framför egna och andras verk.

Kommittén föreslår alltså att utövande konstnärer får uppskovsrätt.

Vidare yrkar KLYS att även fotografer skall omfattas av uppskovsmöjligheterna. För dem gäller skyddsbestämmelser upptagna i lagen (1960:730) om rätt till fotografisk bild. Fotograferna kan, framhåller KLYS, ha samma behov av en uppskovsrätt som andra kulturarbetare och de bör omfattas av lagstiftningen härom.

Denna fråga uppmärksammades i den prop. 1978/79:210 om ändrad företagsbeskattning, där riksdagen förelades förslag till lag om upphovsmannakonto. Sedan där konstaterats att fotografer omfattades av uppskovsrätten bara i den mån fotografiet ingår som ett moment i ett konstverk eller annat upphovsrättsligt skyddat verk, anförs följande.

Det skulle i och för sig vara motiverat att låta även vissa grupper bland fotograferna få rätt till uppskov. Å andra sidan är det inte lämpligt att låta uppskovsrätten generellt omfatta fotograferna. En stor grupp fotografer driver en mer etablerad verksamhet i form av ateljérelse eller liknande och har varken större eller mindre behov av inkomstutjämning än rörelseidkare i allmänhet. Det skulle strida mot uppskovsreglernas begränsade syfte och ge upphov till kompensationskrav från andra rörelseidkare om man lät denna grupp av fotografer få del av uppskovsrätten. Det enda återstående alternativet skulle då vara att försöka urskilja och definiera de grupper bland fotograferna som skulle få komma i fråga. Enligt min mening finns det åtminstone f.n. inte tillräckligt underlag för en sådan avgränsning.

Även vid riksdagsbehandlingen blev frågan om fotografernas uppskovsrätt uppmärksammat, nämligen i anledning av en motion där sådan rätt förordades för deras vidkommande. Utskottet (SkU 1978/79:57) ställde sig avvisande med en motivering snarlik den i propositionen. Avslutningsvis erinrade utskottet om att en allsidig utredning av kulturarbetarnas ställning i skatte- och avgiftshänseende var förestående. Frågan om skattemässig inkomstutjämning för kulturarbetare fick då prövas på nytt.

Kommittén kan inte tillföra diskussionen om fotograferna och uppskovsrätten något i sak nytt. Frågan är därför nu som tidigare vad som väger tyngst: önskemålet att ge de fotografer, som i lika mån som bildkonstnärer och författare borde ha rätt till skattemässig inkomstutjämning, en sådan rätt eller att uppskovsrätten då också skulle tillkomma renodlat kommersiellt verkamma ateljéfotografer som inte skiljer sig från rörelseidkare i allmänhet.

Kommittén finner för sin del att ett hänsynstagande till den förra gruppen är angelägnare än att förhindra att den andra gruppen får en utökad inkomstutjämningsmöjlighet. För denna finns redan åtskilliga sådana möjligheter och en ytterligare sådan framstår knappast som någon avgörande invändning. Det skall också hållas i minnet att det inte handlar om annat än just inkomstutjämning. Inte heller bedömer kommittén faran för kompensationskrav från andra företagargrupper i avseende å utökade utjämningsmöjligheter som betydande.

Kommittén föreslår alltså att fotograferna skall omfattas av uppskovslagstiftningen.

KLYS har ytterligare ett yrkande om utvidgning av den krets av skattskyldiga, som skall omfattas av lagen om upphovsmannakonto. Yrkandet är i så måtto långtgående att det handlar om upphovsmannaintäkt i inkomstslaget tjänst.

Utgångspunkten för yrkandet är att vissa kulturarbetare har upprepade korttidsanställningar hos olika arbets- eller uppdragsgivare och att andra fritt verkamma kulturarbetare kan ta en tillfällig anställning inom ramen för sin verksamhet.

Till den förra gruppen hör t.ex. turnerande musiker, till den senare t.ex.

fritt verksamma kulturarbetare som tar anställning i och för ett visst projekt, alltså i båda fallen upphovsmannaintäkter sådant kommittén har utformat detta begrepp men intäkter som skall tas upp som inkomst av tjänst.

Här erinras om att i avsnitt 6.5.3 kvittningsrätt föreslås när det gäller att framräkna underlaget för det i den statliga inkomstskatten i vissa lägen ingående tilläggsbeloppet, nämligen när någon har underskott i rörelse avseende litterär eller konstnärlig verksamhet och överskott från verksamhet av likartat slag men av beskaffenhet att utgöra inkomst av tjänst. Som exempel på därvid åsyftade fall nämns just en fri kulturarbetare med tillfällig projektanställning.

Ifrågavarande yrkande av KLYS innebär en inbrytning på området för tjänst till förmån för de nyss antydda kulturarbetarna. Det kan givetvis finnas även andra med inkomst av tjänst som kan ha varierande inkomster och därför vara intresserade av en möjlighet till kontoavsättning, t.ex. byggnads- eller andra anläggningsarbetare. Om en sådan utvidgning är inte tal; det ankommer i varje fall inte på kulturskattekommittén att pröva den frågan. Kommittén finner emellertid det avgörande böra vara att det av KLYS ställda yrkandet avser kulturarbetare med intäkter av det slag, som kommittén vill innefatta under uppskovsrätt, och där det är KLs systematik och dess tillämpning som gör att intäkterna i fråga tas upp som inkomst av tjänst. Mot det materiellt befogade i yrkandet finns i och för sig ingen invändning.

Fråga skall alltså vara om en anställning av tillfällig beskaffenhet. Därmed skall avses detsamma som föreslås gälla vid den nyss omnämnda kvittningen enligt vad som närmare utvecklats i avsnitt 6.5.3 Dit får här hänvisas.

Kommittén föreslår alltså att även denna av KLYS påyrkade utvidgning av upphovsmannakontots tillämplighet kommer till stånd.

Från upphovsmannakonto återfört belopp skall enligt gällande lag tas upp som inkomst av rörelse. Detta bör gälla även framdeles och oaktat det avsatta beloppet kan härröra från inkomst av tjänst. På sådant konto kan ju finnas medel, som emanerar delvis från rörelse och delvis från tjänst. Särskilt vid deluttag från kontot skulle besvärligheter uppstå om fördelning skulle ske mellan skilda förvärvskällor. Frågan är av underordnad betydelse.

7.5.3 Särskilt om uppfinnarkontot

Lagen om uppfinnarkonto utformades med lagen om upphovsmannakonto som förebild. Detta gällde även i det hänseendet att delägare i handelsbolag inte medgavs rätt till uppskov. Häremot har riktats kritik, och kommittén tar upp frågan till förnyad prövning.

Först skall erinras om följande.

Bestämmelser om handelsbolag finns i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag. Av denna framgår bl.a. att delägarna i ett handelsbolag äger träffa avtal om deras inbördes rättigheter och skyldigheter. Om sådant avtal inte träffats ger lagen vissa föreskrifter: varje bolagsman skall för räkenskapsåret tillgodoräknas dels ränta på den behållna insats han hade i bolaget vid årets ingång och dels skäligt arvode för sin förvaltning av bolagets angelägenheter. Vad härefter kan återstå delas lika mellan bolagsmännen om annat inte avtalats.

I skatterättsligt hänseende gäller att handelsbolaget såsom sådant inte taxeras. Inkomsten hänförs enligt 53 § 2 mom. KL i stället till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för var och en motsvarar hans andel i bolagets inkomst. Av punkt 10 av anvisningarna till samma paragraf framgår att delägare beskattas för sin andel i vinsten oavsett hur denna använts och oberoende av om han fått ut något eller ej. I punkt 9 av anvisningarna till 32 § KL anges, att om delägare uppburit lön från handelsbolaget denna inkomst skall hänföras inte till tjänst utan till den förvärvskälla varur bolagets inkomst härflutit. Även annan delägarens inkomst från bolaget behandlas på samma sätt.

När kommitténs förslag till lag om uppfinnarkonto remissbehandlades, uttalades från en del håll – däribland styrelsen för teknisk utveckling och Lantbrukarnas Riksförbund – önskvärldheten av att uppskovslagstiftningen skulle gälla även när uppfinnarinkomsten förvärvats av handelsbolag. Det uppgavs vara vanligt att uppfinnare arbetade tillsammans med andra i handelsbolagets form.

Chefen för budgetdepartementet genmålde härtill i prop. (1981/82:79) om uppfinnarkonto följande.

Handelsbolagsformen torde ha väsentligt större betydelse för uppfinnarverksamhet än för t.ex. litterär och konstnärlig verksamhet. Detta talar i och för sig för att personer som i egenskap av delägare i handelsbolag utför uppfinnarverksamhet skall omfattas av möjligheten att erhålla uppskov med beskattningen. En utvidgning av uppskovsreglerna till att omfatta även inkomst som tillfaller handelsbolag skulle emellertid komplicera regelsystemet. En besvärlig fråga skulle bli om uppskovsrätten skulle gälla samtliga delägare i handelsbolaget oberoende av om de själva deltagit i uppfinnarverksamheten eller ej. Dessa och liknande frågor måste enligt min uppfattning klarläggas ytterligare innan ställning kan tas till om lagen skall omfatta även inkomst som tillfallit ett handelsbolag.

Skatteutskottet berörde inte frågan om handelsbolag i sitt betänkande (1981/82:25) i anledning av nämnda proposition.

När kulturskattekommittén nu ånyo prövat om uppskovsrätten skall få avse även uppfinnarinkomst från handelsbolag, har först övervägts den av departementschefen särskilt omnämnda frågan huruvida en ev. uppskovsrätt skulle gälla samtliga delägare i handelsbolaget oberoende av om de deltagit i uppfinnarverksamheten eller ej.

Till förmån för att låta en uppskovsrätt gälla alla delägare oberoende av om de medverkat till uppfinningen och inte endast avse den eller de som gjort uppfinningen skulle möjligen kunna tala önskemålet att stimulera personer till ett engagemang av detta slag. Emellertid måste det antas att det för deras del handlar om insatser av kapital eller arbete, som måste förutsättas vara bedömda från rent affärsmässiga synpunkter. Och det ter sig inte rimligt eller påkallat att i det sammanhanget ifrågasätta en rätt till skatteuppskov.

Skulle även andra bolagsmän än uppfinnaren ha rätt till skatteuppskov, fanns knappast anledning att upprätthålla något krav på att uppfinnaren överhuvud är med bland delägarna. Självfallet kan något så långtgående inte allvarligt övervägas.

Ett skatteuppskov bör följaktligen, när det gäller handelsbolag, uteslutas de gälla den eller de delägare som är uppfinnare av det som gett bolaget

inkomst. Kommittén finner det emellertid nödvändigt med en restriktion även av annat slag.

Handelsbolagets verksamhet skall vara begränsad just till att exploatera den eller de uppfinningar, vartill delägaren-uppfinnaren är upphovsman. Skulle handelsbolaget driva även annan verksamhet, får inkomsten därav inte ingå i uppskovsrätten. Det torde i sådana fall vara mycket svårt att renodla uppfinnarinkomsten hos handelsbolaget och de dit hänförliga kostnaderna. Därför bör gälla att uppskovsrätten förutsätter att handelsbolagets verksamhet är strikt begränsad till vad nyss angivits.

Kommittén har också ställt sig frågan om en utvidgning av uppskovsrätten på nu ifrågasatt sätt kan innebära fara för missbruk. Just handelsbolag erbjuder ju ett uppmärksammat sätt för inkomstspridning och därigenom lättad i den progressiva inkomstbeskattningen. Kommittén har emellertid inte kunnat finna att den vidgade uppskovsrätten skulle öka benägenheten att bilda handelsbolag där detta betingas av skattemässiga överväganden. Möjligen skulle uppskovsrätten, som ju är förbehållen uppfinnaren, ha den motsatta effekten. Inte heller i övrigt synes anledning föreligga att anta att den utökade uppskovsrätten skulle kunna obehörigt utnyttjas.

Kommittén föreslår alltså att även en uppfinnare, som är delägare i handelsbolag med inkomst från en av honom gjord uppfinning, skall omfattas av uppskovsrätt. Det kan här tilläggas att det ligger i sakens natur att uppfinnaren har att förebringa all den utredning, som erfordras för att uppskovsrätt skall kunna konstateras föreligga.

Lagtekniskt åstadkommes inte det nu föreslagna endast genom att ta bort den nuvarande föreskriften om handelsbolag i 1 § tredje stycket lagen om uppfinnarkonto. Den föreskriften är obehövlig när man vill förvägra delägare i handelsbolag uppskovsrätt. Första stycket i samma paragraf anger nämligen att fråga skall vara om "sådan intäkt av rörelse som han har förvärvat genom en av honom gjord uppfinning". Eftersom det är handelsbolaget som förvärvat inkomsten men förvisso inte gjort uppfinningen, är uppskovsrätt utesluten i avseende å sådan inkomst. Ett uttryckligt positivt stadgande i lagens första paragraf måste ersätta vad där nu sägs om handelsbolag.

7.5.4 Blanketter till uppskovskontona m.m.

Den som vill göra avsättning till uppskovskonto skall använda sig av RSVs blankett R 7 (upphovsmannakonto) eller R 8 (uppfinnarkonto). På blanketterna R 1 resp. R 5 skall uppgifter även lämnas om gjord kontoavsättning och om befintliga medel på sådant konto.

Kulturskattekommittén har tagit fram förslag till formulär för nya blanketter avsedda att ersätta nuvarande R 7 och R 8. Där avses vidare vissa uppgifter lämnade som med nuvarande ordning tas upp på R 1 eller R 5.

Vid sidan av lagtext till de båda uppskovslagarna, som föreslås benämnda lagen om uppskovskonto för upphovsmän m.fl. resp. lagen om uppskovskonto för uppfinnare, har utarbetats förslag till förordningar rörande de båda uppskovskontona att utfärdas av regeringen om de nya uppskovslagarna antas av riksdagen.

Blanketterna R 7 och R 8 i föreslagen ändrad lydelse samt ovan

omnämnda förslag till förordningar fogas vid detta betänkande som bilaga 1-4.

7.5.5 Avgifter på återförda kontobelopp

Rörelseidkaren har – såsom närmare redovisas i avsnitt 8.2.3 – att betala egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter (SAL). Underlag för egenavgifterna är i princip nettointäkten av rörelsen enligt taxeringen till statlig inkomstskatt. I vissa fall skall dock inkomst som skattemässigt räknas som inkomst av rörelse inte läggas till grund för egenavgifter utan i stället föranleda skyldighet för någon annan (en motpart) att betala arbetsgivaravgifter enligt nyssnämnda lag. Detta gäller – såvitt här är av intresse – ersättningar som omfattas av ett likställighetsavtal enligt 3 kap. 2 § andra stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring (AFL). Denna ersättning skall då i socialförsäkringshänseende behandlas som inkomst av anställning.

Den omständigheten att ett belopp, som omfattas av likställighetsavtal, sätts in på upphovsmanna- eller uppfinnarkonto och vid uttag från kontot tas upp som intäkt av rörelse bör givetvis inte medföra att beloppet i fråga föranleder egenavgifter för uttagsåret. Viss risk torde emellertid – redan vid nu gällande lagstiftning – finnas för att så kan ske.

Föreligger likställighetsavtal redovisar nu ersättningsutbetalaren ersättningen som "kontant bruttolön m.m." i kontrolluppgiften för utbetalningsåret. Vidare tar han med beloppet i sin arbetsgivaruppgift för samma år och betalar arbetsgivaravgifter för detsamma. För att kulturarbetaren/uppfinnaren skall slippa egenavgift på beloppet lämnar han i rörelsebilagen (R 1 eller R 5) uppgift om likställighetsavtalet och gör avdrag för beloppet i deklara-tionsblanketten 11 "Egenavgifter" (RSV 3095). Vid inkomsttaxeringen kontrollerar taxeringsnämnden det avdragna beloppet med hjälp av den i dator inmatade kontrolluppgiften från ersättningsutbetalaren och ev. kompletterande utredning. Godkännes avdraget, kommer beloppet att undantas från underlaget för egenavgifter vid lokala skattemyndighetens beslut om avgiftsdebiteringen.

Om kulturarbetaren/uppfinnaren har uppskovsberättigande intäkter, varav en del omfattas av likställighetsavtal och andra inte, torde han likväl i allmänhet föredra att omedelbart beskattas för sådana intäkter, för vilka han inte skall betala egenavgifter, och på uppskovskontot sätta in för honom avgiftspliktiga intäkter. Sätts på kontot inte in något belopp, som omfattas av likställighetsavtal, uppkommer inga komplikationer. Egenavgifter påförs vid uttag från kontot. Om kulturarbetaren/uppfinnaren däremot har på uppskovskonto satt in belopp som omfattas av likställighetsavtal, måste detta beaktas vid uttag från kontot. För detta år får taxeringsmyndigheterna inte från ersättningsutbetalaren någon kontrolluppgift, som utvisar att beloppet tidigare omfattats av ett likställighetsavtal. Risk föreligger då att det uttagna beloppet inte blir undantaget när nettointäkten av rörelse i övrigt läggs till grund för egenavgifterna. En ökad frekvens av ersättningar som omfattas av likställighetsavtal och en ökad frekvens av rörelseidkares utnyttjande av uppskovskonto accentuerar angelägenheten av att eliminera nämnda risk. Angelägenheten accentueras ytterligare om man – såsom kulturskattekommittén föreslår – utvidgar uppskovsmöjligheten vid upphovsmannaintäkt till

att avse även vissa tjänsteinkomster och samtidigt föreskriver att dessa vid uttag från kontot skall taxeras som intäkt av rörelse. På dessa tjänsteinkomster har ju arbetsgivaren betalat arbetsgivaravgifter. Vid uttag från uppskovskontot skall dessa inkomster behandlas på samma sätt som de inkomster på kontot som omfattas av likställighetsavtal.

Fråga uppkommer då hur risken för felaktigt uttag av egenavgifter skall förebyggas. Det måste ankomma på den skattskyldige att begära att visst belopp skall undantas vid avgiftsbeläggningen och att visa att beloppet omfattas av likställighetsavtal eller ursprungligen utgjort tjänsteinkomst. Så kan ske på olika sätt.

I första hand bör vederbörande tänka på att omsorgsfullt bevara avskrifter av sina deklarationshandlingar inklusive mottagna dupletter av kontrolluppgifter för hela den tid, som till uppskovskonto avsatta medel kvarstår där. Med stöd av detta material jämte eventuella meddelanden i saken från skattemyndigheterna är möjligt att fastslå hur saldot på uppskovskontot sammansätter sig av – förutom ränta – intäkter för vilka egenavgifter skall utgå resp. inte skall utgå. Vederbörande kan då också ange, och vid behov styrka, om ett uttaget belopp helt eller delvis är sådant att egenavgifter skall utgå eller ej. Det förutsätts därvid att han också i deklARATIONEN för det år, som kontoavsättningen avser, angett – när han har haft intäkter av såväl det ena som det andra slaget – varifrån det insatta beloppet härrör.

Emellertid kan en större och mer lättillgänglig överskådlighet ernås om alla relevanta omständigheter på ett fortlöpande sätt noteras i enlighet med vad som framgår av en blankett, som det synes lämpligt att RSV tillhandahåller den intresserade. Inom kulturskattekommitténs sekretariat har utarbetats ett formulär för en sådan blankett och i en promemoria har närmare angetts vilka upplysningar till ledning för blankettens ifyllande som bör lämnas. RSV kommer att tillställas promemorian, varefter verket har att överväga vad som lämpligen bör göras för att underlätta för såväl de avgiftsskyldiga som skattemyndigheterna att avgiftsmässigt rätt hantera från uppskovskonto återförda medel.

8 Överflyttning på kulturarbetares motparter av skyldigheten att betala avgifter till socialförsäkringarna m.m.

8.1 Direktiven

Socialförsäkringarna och vissa andra sociala ändamål finansieras helt eller till väsentlig del genom avgifter. I fråga om anställd personal skall avgifterna erläggas av arbetsgivaren. I vissa fall jämställs uppdragsgivare direkt enligt lagen med arbetsgivare. Om ersättningen utgör intäkt av rörelse eller jordbruksfastighet för uppdragstagaren, kan parterna genom att träffa ett s.k. likställighetsavtal flytta över uppgiftsskyldigheten från uppdragstagaren/egenföretagaren till uppdragsgivaren. I den mån likställighetsavtal inte föreligger är – framhålls i direktiven – kulturarbetare och uppfinnare som bedriver rörelse liksom andra egenföretagare skyldiga att erlägga egenavgifter.

I direktiven anges att beträffande egenavgifterna på senare tid aktualiserats bl.a. frågan om vem som skall svara för avgiftsbetalningen. Direktiven fortsätter: "Om t.ex. en konstnärs verksamhet betraktas som rörelse skall han – som framgår av det nyss sagda – enligt huvudregeln betala egenavgifter på sina inkomster av verksamheten. Genom likställighetsavtal kan dock avgiftsskyldigheten läggas över på uppdragsgivaren. KLYS har framfört önskemål om att avgiftsskyldigheten i ökad omfattning skall läggas över på uppdragsgivaren. Kommittén bör undersöka möjligheterna att genomföra en sådan omläggning."

Kommitténs ifrågavarande uppdrag avser således frågan om överflyttning av avgiftsansvaret för sådana kulturarbetarinkomster som nu i socialförsäkringshänseende behandlas som inkomst av rörelse och därför medför skyldighet för kulturarbetaren att betala egenavgifter.

8.2 Gällande avgiftsregler

8.2.1 Inledning

Den 1 januari 1982 genomfördes en reform av de tidigare bestämmelserna om avgifterna till socialförsäkringarna m.m., varvid reglerna förenklades och sammanfördes till en gemensam lag, nämligen lagen (1981:691) om socialavgifter (nedan benämnd SAL). Härvid upphävdes en rad separata lagar innehållande avgiftsbestämmelser.

Om de väsentligaste ändringarna i övrigt genom den nya lagen kan nämnas

följande. Tidigare beräknades arbetsgivaravgiften till tilläggs pensioneringen på den del av utgiven lön som för arbetstagare och år låg mellan det vid årets ingång gällande basbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring (AFL) och 7 1/2 gånger detta belopp. Man gjorde alltså ett basbeloppsavdrag och ett maximeringsavdrag, vilket krävde en noggrann redovisning av arbetstiden. Motsvarande avdrag gjordes också vid fastställande av pensionsgrundande inkomst för egenföretagaren och därmed även av underlaget för dennes egenavgift till tilläggs pensioneringen. Genom den nya lagen infördes den väsentliga förenklingen att basbelopps- och maximeringsavdragen inom tilläggs pensioneringen slopades på avgiftssidan. I likhet med vad som redan tidigare gällde för övriga socialförsäkringsavgifter beräknas avgiften till tilläggs pensioneringen i fortsättningen på hela lönesumman resp. hela nettoinkomsten av rörelse eller jordbruk. Procentsatsen för uttag av avgift till tilläggs pensioneringen sattes ned med hänsyn härtill. Genom den nya lagstiftningen infördes även en gemensam övre åldersgräns för uttag av alla arbetsgivaravgifter och alla egenavgifter.

8.2.2 Arbetsgivaravgifter

Enligt 2 kap. 1 § SAL skall arbetsgivare på ett i lagen närmare angivet avgiftsunderlag för varje år betala sjukförsäkringsavgift (med 9,50 %), folkpensionsavgift (med 9,45 %), tilläggs pensionsavgift (med 9,60 % för 1983 och 9,80 % för 1984), delpensionsavgift (med 0,50 %), barnomsorgsavgift (med 2,20 %), arbetsskadeavgift (med 0,60 %), arbetsmarknadsavgift (med 1,30 %), arbetarskyddsavgift (med 0,155 %), vuxenutbildningsavgift (med 0,25 %) samt lönegarantiavgift (med 0,20 %).

Varje arbetsgivare skall – med tre undantag – betala samtliga tio avgifter (med tillhoppa 33,755 % för 1983). Ett undantag är att staten inte betalar arbetsskadeavgift. Om en arbetsskada har ådragits i anställning eller uppdrag hos staten, utges nämligen ersättningen direkt av statsmedel. De andra undantagen behandlas senare i detta avsnitt.

Sedan riksdagen bifallit prop. 1981/82:113 om program för regional utveckling och resurshushållning, sker fr.o.m. utgiftsåret 1983 en viss geografisk differentiering av arbetsgivaravgifterna. Sålunda sätts för en arbetsgivare, som bedriver verksamhet med fast driftställe i området Kiruna, Gällivare, Jokkmokk och Pajala kommuner, arbetsgivaravgifterna ned med tio procentenheter i den mån de avser arbete som utförs i området. Den sammanlagda procentsatsen blir då för 1983 23,755 i stället för 33,755. Bestämmelsen om nedsättning gäller inte arbetsgivare som är kommun, allmän försäkringskassa eller statlig myndighet med undantag av statens affärsdrivande verk. Nedsättningen avser i första hand folkpensionsavgiften och därefter barnomsorgsavgiften. Här föreligger ett undantag från regeln att alla arbetsgivare skall betala samtliga avgifter.

Det första steget i den 1982 beslutade reformerade inkomstbeskattningen finansieras genom införande av en allmän löneavgift om två procentenheter fr.o.m. den 1 januari 1983. Enligt lagen (1982:423) om allmän löneavgift skall sålunda arbetsgivare varje år betala sådan avgift beräknad på det underlag som gäller för arbetsgivaravgift till folkpensioneringen enligt SAL. Avgiften skall helt följa de regler som gäller för socialavgifterna. Den sammanlagda

procentsatsen för arbetsgivaravgifter blir då för 1983 35,755 (25,755 i de fyra Norrbottenskommunerna). Det bör dock tilläggas att genom lagen (1983:581) om tillfällig höjning av den allmänna löneavgiften denna höjts till 3 procent i fråga om ersättningar som utges under perioden juli–december 1983.

Arbetsgivaravgifterna beräknas enligt 2 kap. 3 § SAL på ett underlag bestående av summan av vad arbetsgivaren under året har utgett som lön i pengar eller naturaförmåner i form av kost, bostad eller bil eller, i fall som avses i 3 kap. 2 § andra stycket AFL, annan ersättning för utfört arbete.

Reglerna om avgiftsunderlag korresponderar mot reglerna i 3 kap. 2 § AFL om sjukpenninggrundande inkomst och i 11 kap. 2 § samma lag om inkomst av anställning som pensionsgrundande inom tilläggs pensionering- en.

Enligt 3 kap. 2 § första stycket AFL är sjukpenninggrundande inkomst den inkomst i pengar eller naturaförmåner i form av kost, bostad eller bil, som en försäkrad kan antas för år räknat komma att tills vidare få för eget arbete, antingen som arbetstagare i allmän eller enskild tjänst (inkomst av anställning) eller på annan grund (inkomst av annat förvärsarbete). Den sjukpenninggrundande inkomsten fastställs av försäkringskassan.

I andra stycket av sistnämnda lagrum finns bestämmelser, enligt vilka inkomst av annat förvärsarbete i vissa fall likställs med inkomst av anställning. Enligt dessa bestämmelser skall ersättning i pengar eller ovannämnda naturaförmåner för arbete, som någon utför för annans räkning utan att vara anställd i dennes tjänst (ett s.k. uppdragsförhållande), anses som inkomst av anställning såvida ersättningen under ett år uppgår till minst 500 kr. I fråga om ersättning som utgör inkomst av rörelse som bedrivs av den som utför arbetet (eller av jordbruksfastighet som denne brukar) gäller detta dock endast under förutsättning att den försäkrade och den som utger ersättningen är ense härom, dvs. ett s.k. likställighetsavtal föreligger. I båda de angivna fallen skall den som utför arbetet anses som arbetstagare och den som utger ersättningen som arbetsgivare. Detta innebär bl.a. att parterna genom ett s.k. likställighetsavtal flyttar över avgiftsskyldigheten från uppdragstagaren/egenföretagaren till uppdragsgivaren, varvid samtidigt – som närmare berörs i nästa avsnitt – omfattningen av avgiftsskyldigheten något ökas.

Om ersättning för arbete för någon annans räkning under året inte kan antas uppgå till minst 500 kr, skall ersättningen från denne inte tas med vid beräkningen av den sjukpenninggrundande inkomsten i annat fall än då den utgör inkomst av rörelse (eller jordbruk).

I fråga om tilläggs pensioneringen föreskrivs i 11 kap. 2 § första stycket AFL att med inkomst av anställning avses den lön i pengar eller naturaförmåner i form av kost, bostad eller bil, som en försäkrad har fått som arbetstagare i allmän eller enskild tjänst. Till sådan inkomst räknas dock inte från en och samme arbetsgivare utgiven lön, som under ett år inte har uppgått till 500 kr.

Härefter uppräknas i lagrummet ett antal sociala förmåner, som (enbart) inom tilläggs pensioneringen skall anses som inkomst av anställning trots att de över huvud taget inte utgör inkomst av förvärsarbete men emellertid kan anses träda i stället för sådan. Som exempel på sådana förmåner eller

ersättningar kan nämnas sjukpenning enligt AFL i den mån ersättningen träder i stället för försäkrads inkomst såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst, föräldrapenning, dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa, delpension enligt 1975 och 1979 års lagar om delpensionsförsäkring samt egenlivränta enligt lagen om arbetsskadeförsäkring.

Efter förslag av pensionskommittén i dess betänkande (SOU 1977:46) Pensionsfrågor m.m. har genom lagändring (1979:650) i förteckningen över ersättningar som inom tilläggs pensioneringen skall jämföras med inkomst av anställning intagits en punkt "m) från Sveriges författarfond och konstnärnämnden utgående bidrag som ej är att hänföra till inkomst av annat förvärvsarbete enligt 3 §, i den mån regeringen så förordnar". Med stöd härav har – såsom redovisats i avsnitt 6.7.1 – föreskrivits att som inkomst av anställning enligt 11 kap. 2 § första stycket m) AFL skall anses vissa minst treåriga bidrag eller ersättningar från konstnärnämnden, inkluderande styrelsen för Sveriges bildkonstnärnsfond, samt femåriga arbetsstipendier från Sveriges författarfond. Enligt 1 kap. 2 § andra stycket SAL skall i avgiftshänseende författarfonden och konstnärnämnden anses som arbetsgivare beträffande ifrågasvarande stipendier och bidrag och enligt 2 kap. 3 § samma lag skall dessa likställas med lön. Författarfonden och konstnärnämnden skall på dessa stipendier och bidrag betala endast tilläggs pensionsavgift (2 kap. 1 § andra stycket SAL). Detta är det tredje av undantagen från regeln att alla arbetsgivare skall betala alla de i det föregående angivna arbetsgivaravgifterna. Detta undantag har motiverats med att ifrågasvarande stipendier och bidrag inte kan grunda rätt till annan socialförsäkringsförmån än tilläggs pension.

Vidare må här nämnas att bestämmelserna i 3 kap. 2 § andra stycket AFL om jämförelse av vissa ersättningar av annat förvärvsarbete med inkomst av anställning genom likställighetsavtal (vid rörelse och jordbruk) eller direkt enligt lagen (vid övriga uppdragsfall) enligt 11 kap. 2 § andra stycket AFL gäller även inom tilläggs pensioneringen.

Beträffande arbetsgivaravgifterna föreskrivs vidare i SAL (2 kap. 4 §) att vid bestämmande av avgiftsunderlaget skall bortses från bl.a. ersättning till en och samme arbetstagare om den under året inte har uppgått till 500 kr, ersättning till arbetstagare som vid årets utgång har fyllt 65 år och "ersättning till den del denna motsvarar kostnader i arbetet som arbetstagaren haft att täcka med ersättningen, i den mån riksförsäkringsverket medger detta". Sådant medgivande får lämnas endast om kostnaderna beräknas uppgå till minst en tiondel av ersättningen samt får avse arbetstagare i viss verksamhet eller, efter framställning av arbetsgivaren, viss eller vissa arbetstagare. Riksförsäkringsverket har medgett att, utan särskild framställning, vissa procentuella kostnadsavdrag får göras beträffande ersättning till skogskörare för traktor eller häst, till skogshuggare med egen motorsåg och till hemarbetare med egen symaskin o.d. Beträffande traktor får även andra generella grunder för kostnadsavdrag tillämpas.

Någon närmare överensstämmelse i fråga om reglerna för kostnadsavdrag vid bestämmande av avgiftsunderlag för arbetsgivaravgifterna och på förmånssidan föreligger inte och har ej heller eftersträfvats. Beträffande förmånssidan kan nämnas att enligt 4 § tredje stycket lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän

försäkring vid beräkning av inkomst av anställning avdrag skall göras för kostnader som arbetstagaren haft att bestrida i innehavd anställning i den mån kostnaderna, minskade med erhållen kostnadsersättning, överstiger 1 000 kr. Med "kostnader i innehavd anställning" avses kostnader som arbetstagaren fått vidkännas direkt i samband med tjänstens fullgörande. Hit räknas exempelvis kostnader för arbetsredskap och facklitteratur samt – för t.ex. handelsresande – resekostnader och fördyrade levnadskostnader. Kostnader för inkomstens förvärvande, som inte kan hänföras direkt till tjänsten, dras inte av från anställningsinkomsten. Hit hör exempelvis kostnad för regelbundna resor till och från arbetsplatsen samt ränta på studielån.

Inom sjukpenningförsäkringen saknas lagbestämmelser om kostnadsavdrag. Där tillämpas såsom en allmän princip att såsom anställningsinkomst räknas endast nettolönen, dvs. lönen efter avdrag för kostnader för inkomstens förvärvande. I praxis görs dock inte avdrag för kostnad för resor till och från arbetet, för räntor på studielån och för kostnader av mindre storlek.

Slutligen må här nämnas att arbetsgivaravgifterna beräknas och uppbärs av riksförsäkringsverket. Beräkningen sker på grundval av en särskild arbetsgivaruppgift, som arbetsgivarna skall lämna varje år i regel före den 1 februari året efter utgiftsåret.

8.2.3 Egenavgifter

Enligt 3 kap. 1 § SAL skall försäkrad med inkomst av annat förvärvsarbete som avses i 3 kap. 2 § eller 11 kap. 3 § AFL för varje år betala följande sex egenavgifter, nämligen sjukförsäkringsavgift, folkpensionsavgift, tilläggs-pensionsavgift, delpensionsavgift, barnomsorgsavgift och arbetsskadeavgift. I fråga om avgiftssatserna gäller i regel detsamma som för motsvarande sex arbetsgivaravgifter. Den sammanlagda avgiftssatsen är således 31,85 % för 1983. Vid överflyttning av betalningsansvaret genom likställighetsavtal ökas den sammanlagda avgiftssatsen med tillhoppa 1,905 procentenheter för arbetsmarknadsavgift, arbetarskyddsavgift, vuxenutbildningsavgift och lönegarantiavgift.

Den förut nämnda prop. 1981/82:113 om program för regional utveckling och resurshushållning avsåg en viss geografisk differentiering även av egenavgifterna. Sålunda skall i fråga om egenavgifter, som beräknas med ledning av 1984 (och senare) års taxering, för en egenföretagare avgifterna sättas ned med tio procentenheter, om han för året före det taxeringsår då avgifterna debiteras är mantalsskriven i Kiruna, Gällivare, Jokkmokk eller Pajala kommun. Den sammanlagda avgiftsprocenten blir då för 1983 21,85 i stället för 31,85. Nedsättningen skall i första hand avse folkpensionsavgiften och därefter barnomsorgsavgiften.

Den i föregående avsnitt nämnda, nya allmänna löneavgiften om två procentenheter skall betalas även av egenföretagarna. Den tas ut på inkomst som hänför sig till tiden fr.o.m. den 1 januari 1983 och beräknas på samma underlag som egenavgiften till folkpensioneringen. Den sammanlagda procentsatsen för egenavgifter blir då för 1983 33,85 (23,85 i de fyra Norrbottenskommunerna). Genom den ovannämnda lagen (1983:581) om

tillfällig höjning av den allmänna löneavgiften har denna höjts till 3 procent även för egenföretagarna i fråga om inkomst som hänför sig till perioden juli–december 1983.

Fr.o.m. 1982 har avskaffats den tidigare möjligheten att göra anmälan om undantagande från tilläggs pensioneringen såvitt avser inkomst av annat förvärvsarbete än anställning. Försäkrade som är födda 1923 eller tidigare och som hade sådant undantagande gällande under 1981 får dock, om de så önskar, även i fortsättningen behålla sitt undantagande. De slipper då att betala tilläggs pensionsavgift och arbetsskadeavgift och får en lägre sjukförsäkringsavgift. Lägre sjukförsäkringsavgift gäller även för den som har valt karenstid inom sjukpenningförsäkringen.

Enligt 3 kap. 3 § SAL beräknas inte heller egenavgifter för år efter det då den försäkrade har fyllt 65 år. Andra avgifter än tilläggs pensionsavgift betalas inte av den som vid utgången av inkomståret inte var inskriven hos allmän försäkringskassa. Sådana avgifter betalas inte heller av den som för någon del av samma år har uppburit hel förtidspension (helt sjukbidrag) enligt AFL eller för hela året har uppburit hel ålderspension enligt nämnda lag. Tilläggs pensionsavgift betalas inte för år före det då den försäkrade fyllt 16 år eller för det år då den försäkrade har avlidit. Sådan avgift betalas inte heller då den försäkrade för hela året har uppburit hel ålderspension enligt AFL. Vidare betalas inte avgift då avgiftsunderlaget understiger 500 kr.

De i 3 kap. 3 § SAL angivna begränsningarna i avgiftsskyldigheten beträffande egenavgifter har sin motsvarighet i fråga om arbetsgivaravgifterna endast såvitt avser 65-års- och 500-kronorsgränserna.

Avgiftsunderlaget är inte detsamma för alla egenavgifterna. Sålunda utgörs (3 kap. 4 § SAL) avgiftsunderlaget för sjukförsäkrings-, barnomsorgs- och arbetsskadeavgifterna av den inkomst av annat förvärvsarbete som avses i 3 kap. 2 § AFL. Grunden för beräkning av folkpensions-, tilläggs pensions- och delpensionsavgifterna utgörs däremot av sådan inkomst av annat förvärvsarbete som avses i 11 kap. 3 § AFL.

Beträffande vad som förstås med inkomst av annat förvärvsarbete som avses i 3 kap. 2 § AFL hänvisas till föregående avsnitt.

Enligt 11 kap. 3 § första stycket AFL avses inom tilläggs pensioneringen med inkomst av annat förvärvsarbete

- a) inkomst av här i riket bedriven rörelse,
- b) inkomst av här belägen jordbruksfastighet, som brukas av den försäkrade,
- c) ersättning för arbete för någon annans räkning i pengar eller naturaförmåner i form av kost, bostad eller bil samt
- d) sjukpenning enligt AFL eller lagen (1976:380) om arbetsskade försäkring eller motsvarande ersättning som utgår enligt annan författning eller på grund av regeringens förordnande, i den mån ersättningen träder i stället för inkomst som ovan nämnts,

allt i den mån inkomsten inte enligt 11 kap. 2 § AFL är att hänföra till inkomst av anställning.

I 11 kap. 3 § tredje stycket AFL föreskrivs att om inkomst som avses i första stycket a) eller b) inte har uppgått till 500 kr för år den inte tas i beräkning. Inte heller tas sådan ersättning som avses i första stycket c) i beräkning, om ersättningen från den, för vilken arbetet har utförts, under

året inte har uppgått till 500 kr.

Med bestämmelsen i 11 kap. 3 § tredje stycket AFL korresponderar en föreskrift i 3 kap. 5 § SAL, enligt vilken vid bestämmande av avgiftsunderlaget skall bortses från ersättning för arbete för någon annans räkning, om ersättningen från denne under året inte har uppgått till 500 kr. Detta gäller dock inte om ersättningen utgör inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet.

I 3 kap. 5 § SAL föreskrivs vidare att vid bestämmande av avgiftsunderlaget skall bortses från inkomst som avses i 11 kap. 3 § första stycket d) AFL. Detta innebär att egenavgift inte skall betalas på sjukpenning enligt AFL och annan därmed enligt ovan jämställd ersättning.

Av en hänvisning i 3 kap. 5 § SAL till 11 kap. 4 § AFL följer att till grund för beräkning av inkomst av annat förvärvsarbete för visst år skall läggas den försäkrades taxering till statlig inkomstskatt avseende nämnda år. Detta innebär bl.a. att till grund läggs den vid taxeringen framkomna nettointäkten av rörelse, dvs. intäkten efter avdrag för driftkostnader inkl. avsättning för egenavgifter enligt SAL, inbetalning på upphovsmanna- eller uppfinnarkonto m.m.

Vidare framgår av hänvisningen att vid beräkning av inkomst av annat förvärvsarbete än anställning från inkomst av en viss förvärvskälla inte får dras av underskott i en annan förvärvskälla, inte ens inom samma inkomstslag. Det senare är en nyhet som tillämpas första gången vid bestämmande av pensionsgrundande inkomst för 1982.

Slutligen må här redovisas vissa bestämmelser i 11 kap. 6 § första stycket AFL. Där föreskrivs att för varje år, för vilket pensionsgrundande inkomst har fastställts för en försäkrad, pensionspoäng skall tillgodoräknas honom. I den mån den pensionsgrundande inkomsten härrör från inkomst av annat förvärvsarbete – utom sjukpenning enligt AFL och därmed enligt ovan jämställd ersättning – får dock pensionspoäng tillgodoräknas den försäkrade endast om tilläggsavgift för året till fullo har betalats inom föreskriven tid. Utan hinder av att sådan avgiftsbetalning inte har skett skall emellertid pensionspoäng tillgodoräknas den försäkrade för de båda år som närmast har föregått det år då pension vid bifall till ansökningen skulle börja utgå. I sistnämnda fall får (enligt 20 kap. 4 § AFL) vid utbetalning av tilläggsavgift avdrag göras för ogulden tilläggsavgift.

Egenavgifterna debiteras och uppbärs som skatt enligt uppbördslagen (1953:272). Lokal skattemyndighet debiterar preliminära avgifter i samband med debiteringen av preliminär B-skatt. Även den slutliga debiteringen ombesörjs av lokal skattemyndighet. Avgifterna uträknas samtidigt med beräkningen av pensionsgrundande inkomst för tilläggsavgift och påförs skattsedeln för slutlig skatt.

8.3 Överflyttningsfrågans aktualisering i skilda sammanhang

Frågan om kulturarbetares sociala avgifter har behandlats bl.a. i kulturrådets betänkande (SOU 1975:14) Konstnärerna i samhället och i pensionskommitténs betänkande (SOU 1977:46) Pensionsfrågor m.m. I dessa

betänkanden finns en redovisning av yrkanden i avgiftshänseende för kulturarbetare, som framställts i skilda sammanhang. Ur dessa betänkanden, till vilka i övrigt hänvisas, lämnas nedan korta redogörelser för kulturrådets och pensionskommitténs synpunkter.

Kulturrådet tog i sitt betänkande upp spörsmål beträffande skyldigheten för självständigt konstnärligt verksamma yrkesutövare att i egenskap av rörelseidkare erlagga socialförsäkringsavgifter. Kulturrådet pekade på möjligheten att sluta likställighetsavtal och anförde att dessa syntes vara en framkomlig väg för att undanröja vissa ekonomiska problem för de självständigt arbetande konstnärerna. Slutandet av likställighetsavtal var visserligen i första hand en facklig fråga men det var enligt kulturrådets mening angeläget att staten och kommunerna intar en positiv attityd och i möjligaste mån tillmötesgår önskemålen från konstnärsorganisationernas sida i fråga om sådana avtal. Kulturrådet framhöll att ett sådant tillmötesgående i en del fall kunde vara förenat med vissa juridiska komplikationer som kunde förutsätta ändringar i gällande lag. Kulturrådet erinrade om att Sveriges Författarförbund hos Kungl. Maj:t begärt att få sluta likställighetsavtal avseende författarpenning från författarfonden. Kulturrådet förutsatte att en lösning uppnåddes så att fonden kunde erlagga berörda avgifter. Om likställighetsavtal inte kunde slutas på visst område på grund av svårigheter av legal natur, borde enligt kulturrådets mening staten och kommunerna då konstnärer anlitas bestämma ersättningen med hänsyn till de sociala avgifternas storlek.

På grundval av bl.a. kulturrådets betänkande lades i *prop. 1975/76:135* om den statliga kulturpolitiken fram förslag till förbättringar av konstnärernas villkor. Enligt propositionen hade kulturrådets förslag i fråga om likställighetsavtal mottagits mycket positivt av remissinstanserna. Några förslag med avseende på konstnärernas avgiftsskyldighet till socialförsäkringen m.m. upptogs dock inte i propositionen. Departementschefen hänvisade härvidlag till att pensionskommittén behandlade frågan om utformningen av avgiftsreglerna inom socialförsäkringssystemet samt erinrade om att en i maj 1975 dagtecknad skrivelse från KLYS överlämnats till kommittén.

Pensionskommittén redovisade i sitt betänkande skrivelsen i maj 1975 från KLYS. Kommittén framhöll därefter att sedan nämnda skrivelse överlämnats till kommittén KLYS hade arbetat vidare med att belysa de konstnärliga och litterära yrkesutövarnas skatte- och avgiftssituation och utarbetat en i maj 1977 dagtecknad utredningsrapport med förslag till reformer beträffande kulturarbetares skatter och avgifter. Rapporten innehöll förslag till lösningar som i vissa avseenden skilde sig från de tidigare framförda yrkandena. Skiljaktigheterna bestod främst i att det tidigare framställda förslaget om införande av en särskild skattegrupp för "självsysselsatta arbetare" ändrats till att gälla införandet för kulturarbetare av ett nytt skatterättsligt inkomstslag, benämnt "Inkomst av konstnärlig och litterär verksamhet". Pensionskommitténs överväganden redovisades mot bakgrund av KLYS-rapporten. Med hänsyn härtill är det motiverat att här först lämna en redogörelse för rapporten i nu aktuella avseenden.

I *KLYS-rapporten av maj 1977* upplystes att KLYS-organisationerna hade prövat möjligheten med likställighetsavtal men haft framgång endast då motparten hade insett att den fr.o.m. 1976 införda "uppdagsregeln" – dvs

att uppdragsgivare obligatoriskt har att betala socialförsäkringsavgifter på uppdragsinkomster, som inte ingår i rörelse (eller jordbruk) – eventuellt eljest skulle gälla. Inom KLYSområdet hade slutits ett fåtal likställighetsavtal.

KLYS uppgav att det vid förhandlingar med motparter ofta hade invänts att systemet för beräkning av ATP-avgifternas storlek, när det gäller uppdragsinkomster, royalty m.m., är så krångligt att man enbart av den anledningen tycks bjuda motstånd för att slippa från de administrativa uppgifterna. Beräkningsreglerna kunde förenklas genom avskaffande av det första avgiftsfria basbeloppet och slopande av beloppstaket. För personer med blandade inkomster (inkomst av tjänst/uppdrag och rörelse) kunde vidare enligt KLYS likställighetsavtal på grund av att första basbeloppet skall dras från det inkomstslag för vilket avgiften redan är betald (av motparten) aldrig ge full effekt.

KLYS framhöll att kulturarbetarorganisationerna är relativt svaga motparter när det gäller att sluta likställighetsavtal. Flertalet KLYSorganisationer saknar i regel möjlighet att sätta kraft bakom sina yrkanden. KLYS påpekade – mot bakgrund av att fr.o.m. 1976 hade tagits bort den tidigare möjligheten att sluta s.k. begränsade likställighetsavtal omfattande enbart tilläggs pensioneringen – att det självfallet är svårare att träffa avtal med en motpart om hela kostnaden på en gång jämfört med när man kunde genomföra ett likställighetsavtal i etapper.

Den möjlighet som AFL ger att lösa frågan om kulturarbetarnas socialförsäkringsavgifter genom likställighetsavtal fann KLYS inte vara en framkomlig väg beträffande andra inkomster än uppdragsinkomster. På grund av konstruktionen av beräkningen av socialförsäkringsavgifter måste samtliga motparter omfattas av avtal för att full effekt skall uppnås. KLYS bedömde det dock inte som realistiskt att med föreliggande struktur på kulturområdet få till stånd avtal över hela fältet.

I rapporten anförde KLYS att en ordning som ger ovillkorlig rätt att sluta likställighetsavtal avseende rörelseinkomster alternativt ett slopande av socialförsäkringsavgifterna för vissa grupper måste avvisas som realistisk lösning på kulturarbetarnas avgiftsfrågor. Det framhölls att det inte torde vara en politiskt framkomlig väg att utan någon som helst annan åtgärd bara slopa socialförsäkringsavgifterna för vissa grupper. I stället ansåg KLYS att det särskilda inkomstslaget ”Inkomst av konstnärlig och litterär verksamhet” borde skapas. Samtidigt borde kulturarbetarnas motparter åläggas att med hänvisning till det nya inkomstslaget svara för socialförsäkringsavgifter på ersättningar som är att hänföra till detta.

KLYS gjorde gällande att kulturarbetarna med några få undantag (ekonomiskt av liten omfattning) har direkta motparter som utnyttjar deras olika prestationer. Motparterna är ofta desamma för många olika kulturarbetargrupper. De stora och viktigaste motparterna är sådana som dessutom är arbetsgivare i förhållande till egna anställda. Detta gäller exempelvis bokförlag, tidningar och tidskrifter, Sveriges Radio, staten och kommunerna.

I vissa fall kan, framhöll KLYS, en enskild person bli motpart. Så är exempelvis fallet när en bildkonstnär säljer en tavla till en enskild person, som ej har beställt verket. Enligt KLYSs mening skulle det dock vara att gå

för långt om man i rena stycke-köpssituationer skulle ålägga köparen att inleverera arbetsgivaravgifter. Sådana situationer borde falla utanför avgiftsplikt. KLYS menade att de avgiftsbelopp, som då skulle bortfalla, är så små att staten utan vidare borde kunna bortse från dessa utan att låta förmånssidan påverkas. Detta bidrag från statens sida kunde ses som en form av statens stöd till kulturen.

KLYS ansåg att Svenska Tonsättares Internationella Musikbyrå (STIM) och Svenska Artisters och Musikers Intresseorganisation (SAMI) inte bör belastas med arbetsgivaravgifter för ersättningar som bevakas och distribueras av dessa organisationer. "Arbetsgivarna" är många och finns i både Sverige och utlandet. Summorna som distribueras till de enskilda konstnärerna är små. Man borde enligt KLYS i dessa fall befria från de egentliga arbetsgivaravgifterna och kompensera bortfallet genom att lägga bevilningsavgifter på arrangörerna (t.ex. Sveriges Radio).

Enligt KLYS var sådana ersättningar som bibliotekersättning och väntad visningsersättning till bildkonstnärer olika former av ersättning till upphovsmännen för ianspråktagande av deras arbeten. KLYS föreslog att staten skall betala arbetsgivaravgifter på alla ersättningar som utgår till kulturarbetare, oavsett om ersättningarna härrör från uppdrag, bibliotekersättning, visningsersättning, långtidsbidrag etc. KLYS framhöll i anslutning här till att ersättningarna givetvis får bestämmas med hänsyn till att "fonderna" skall betala avgifterna.

Pensionskommittén framhöll i sitt betänkande att en målsättning för kommitténs arbete att utforma ett enklare och enhetligare avgiftssystem inom socialförsäkringarna m.m. varit att åstadkomma så generella lösningar som möjligt. Lösningar som innebär särbehandling av speciella yrkeskategorier borde enligt kommitténs mening undvikas.

Det förslag som KLYS presenterat i 1977 års rapport byggde, framhöll kommittén, på en koppling mellan ett nytt skatterättsligt inkomstslag och ett nytt inkomstbegrepp inom den allmänna försäkringen. Det skatterättsliga inkomstslaget rörelse var vägledande för bedömningen av vad som enligt AFL är att anse som inkomst av annat förvärvsarbete (såsom inkomst av rörelse). Ett genomförande på socialförsäkringens område av den av KLYS förordade lösningen skulle enligt kommitténs mening därför förutsätta att det dessförinnan företas ändringar inom skattesystemets ram. Först om reglerna på det området skulle ändras kunde det bli aktuellt att överväga om socialförsäkringens inkomstbegrepp bör revideras i motsvarande delar. KLYSs rapport hade lagts fram så sent som i maj 1977 då pensionskommitténs arbete med föreliggande betänkande befann sig i avslutningsskedet. Statsmakterna hade givetvis ännu inte hunnit ta ställning till de förslag på det skatterättsliga området som presenterats i KLYSs rapport. Med hänsyn till angivna omständigheter lade kommittén inte fram förslag till några principiella ändringar i vad avser reglerna om socialförsäkringsavgifter för litterära och konstnärliga yrkesutövare.

På grundval av pensionskommitténs förslag har (jfr prop. 1980/81:178) fr.o.m. 1982 genomförts enhetligare och enklare regler för beräkningen av arbetsgivaravgifter och egenavgifter. De nya reglerna finns huvudsakligen i den i avsnitt 8.2 refererade lagen (1981:691) om socialavgifter.

Här må vidare nämnas att styrelsen för *Sveriges författarfond* i skrivelse till

regeringen den 23 februari 1978 hemställt om en sådan ändring i lagstiftningen om socialförsäkringsavgifter som gör det möjligt att överflytta skyldigheten att erlagga socialförsäkringsavgifter m.m. på inkomster av författarpenning på fonden som utbetalande organ. I skrivelsen, som överlämnats till kulturskattekommittén, framhåller fonden att förslaget kräver höjning av biblioteksersättningsanslaget, så att kostnaderna för avgiftserläggandet kan täckas.

Förutom den i kulturrådets betänkande (SOU 1975:14) enligt ovan omnämnda framställningen från *Sveriges Författarförbund* om likställighetsavtal rörande författarpenning föreligger en skrivelse den 19 mars 1980 från förbundet till socialdepartementet om "ATP-avgifter på ersättningar från *Sveriges Författarfond*". Skrivelsen har överlämnats till kulturskattekommittén för övervägande i anslutning till dess utredningsuppdrag. I skrivelsen hemställs att socialministern vidtar erforderliga åtgärder för att författarfonden skall åläggas att betala på författarpenningen (den statistiskt beräknade och den garanterade) grundade ATP-avgifter. Förbundet säger sig förutsätta härvid att författarpenningen i avgiftshänseende behandlas på samma sätt som 5-årsstipendierna, dvs att fondens förpliktelse begränsas till att avse enbart ATP-avgiften eftersom författarpenningen – liksom långtidsstipendier – utgår oavkortad under sjukdom m.m. Som följd härav – anför förbundet – skall författarpenningen inte utgöra underlag för andra ersättningar från socialförsäkringen och ej heller skall några andra socialförsäkrings- eller andra arbetsgivaravgifter belasta författarpenningen.

Frågan om likställighetsavtal har aktualiserats vid ett flertal tillfällen i samband med träffande av allmänna avtal mellan kulturarbetarorganisationer, å ena sidan, och stat, kommun eller andra motpartsorganisationer, å andra sidan. Ibland har likställighetsavtal ansetts inte kunna träffas inom ramen för gällande bestämmelser i 3 kap. 2 § andra stycket AFL. I andra fall har sådant avtal träffats. Här finns exempel på avtal, som i skilda hänseenden går mer eller mindre långt utöver den i nämnda lagrum angivna ramen. Det nu sagda kan exemplifieras med följande.

I ett mellan staten, å ena, samt Konstnärernas Riksorganisation, Föreningen Sveriges Konsthantverkare och Industriformgivare, Föreningen Svenska Tecknare och Svenska Fotografernas Förbund, å andra sidan, träffat *Huvudavtal om utställningsersättning 1978* har i 14 § tagits in att parterna är överens om att i annat sammanhang slutföra diskussionen om förutsättningar för ett likställighetsavtal beträffande de sociala avgifterna. I protokollsanteckning har som förklaring härtill angetts att statens förhandlare – på grundval av ett från riksförsäkringsverket inhämtat yttrande – inte kunnat finna att möjlighet förelagat att inom ramen för gällande bestämmelser träffa likställighetsavtal. Konstnärorganisationerna däremot har – under hänvisning till redan ingångna avtal – ansett att det bör vara möjligt att träffa likställighetsavtal för ersättningar av ifrågavarande slag.

Konstnärernas Riksorganisation och Konstfrämjandets Riksförbund har träffat det s.k. *Grafikavtal 78*. Avtalet gäller Konstfrämjandets utgivning och försäljning av grafik samt Konstfrämjandets inköp och försäljning av delupplagor av grafik. I avtalets § 6 föreskrivs att utöver honorar enligt avtalets §§ 2 och 8 skall Konstfrämjandet så snart honoraret för samme konstnär under ett år överstiger 500 kr betala de sociala avgifterna enligt

AFL. I protokollsanteckning anges bl.a. att när det gäller avgifter på ersättning enligt § 8 (avser skissuppdrag) utgår dessa endast på honorarde- len, ej på ersättning för tryckkostnaderna.

Mellan Teatrarnas Riksförbund, å ena, och Föreningen Svenska Teckna- re, Konstnärernas Riksorganisation, Art, Bild, Copy och Design samt Svenska Fotografernas Förbund, å andra sidan, har *den 26 januari 1978 träffats avtal om villkor vid utnyttjande av konstverk och fotografier vid Sveriges Radio AB*. I avtalets § 10 punkt G. Socialförsäkringsavgifter anges att ersättningar enligt detta avtal, som överstiger 500 kr per kalenderår, betraktas som inkomst av anställning enligt AFL. Denna avtalspunkt sträcker sig långt utöver den i 3 kap. 2 § andra stycket AFL angivna ramen för likställighetsavtal. Sådant avtal kan nämligen – såsom redovisats i avsnitt 8.2.2 – avse endast ersättning för arbete som någon utför för annans räkning utan att vara anställd i dennes tjänst (s.k. uppdragssituation). I förevarande avtal regleras emellertid bl.a. organisationsmedlems rätt till "sändningsho- norar" för att Sveriges Radio i TV sänder medlems tidigare offentliggjorda verk (även utan att Sveriges Radio i förväg ens har tillfrågat medlemmen) och verk som av upphovsmannen har överlåtits till annan. Här kan det ju i regel inte vara fråga om ersättning för en arbetsprestation, som upphovsmannen utfört för Sveriges Radios räkning. Vidare kan nämnas att enligt § 10 punkt D i avtalet de honorar och andra ersättningar, som i avtalet tillförsäkrats medlem, skall tillkomma även den, som genom giftorätt, arv eller testamente förvärvat upphovsrätt eller fotografirätt efter avliden medlem i organisatio- nen. Ovannämnda § 10 punkt G i avtalet gäller enligt ordalagen även den i punkt D av samma paragraf reglerade ersättningen, vilken inte heller faller inom ramen för 3 kap. 2 § andra stycket AFL.

I avtal den 13 oktober 1977 mellan Teatrarnas Riksförbund och Sveriges Dramatikerförbund avseende dramatiska verk och översättningar samt den 18 september 1980 mellan Teatercentrum och Sveriges Dramatikerförbund avseende inköp av dramatiska verk och översättningar har föreskrivits att då ersättning till författare/översättare från företaget sammanlagt uppgår till minst 500 kr per kalenderår ersättningen skall betraktas som inkomst av anställning enligt AFL. Motsvarande gäller enligt *avtal den 12 september 1978 mellan Amatörteatrarnas Riksförbund och Sveriges Dramatikerförbund avseende dramatiska verk och översättningar*. En liknande bestämmelse har tagits in i *avtal den 14 februari 1980* mellan Teatrarnas Riksförbund som företrädare för Sveriges Riksradio Aktiebolag och Sveriges Utbildningsradio Aktiebolag å ena och Sveriges Dramatikerförbund å andra sidan *angående utnyttjande av DF-medlemmars verk m.m. i ljudradio* samt i *tre den 6 april 1982 ingångna avtal* mellan Teatrarnas Riksförbund som företrädare för *Sveriges Television AB och Sveriges Utbildningsradio AB å ena och Sveriges Författarförbund (SFF) å andra sidan angående utnyttjande av SFF-medlemmars verk m.m.*, mellan Teatrarnas Riksförbund såsom företrädare för *Sveriges Lokalradio AB å ena och Sveriges Författarförbund å andra sidan angående utnyttjande av SFF-medlemmars verk m.m.* samt mellan Teatrarnas Riksförbund som företrädare för *Sveriges Riksradio Aktiebolag och Sveriges Utbildningsradio Aktiebolag å ena sidan samt Sveriges Författarförbund å andra sidan angående utnyttjande av SFF-medlemmars verk m.m. i ljudradio*. Ifrågavarande avtalsbestämmelser sträcker sig utöver den i 3 kap. 2 § AFL

angivna ramen för likställighetsavtal bl.a. på det sättet att de avser ersättning även utanför vad som kan kallas uppdrag.

Den 18 januari 1980 har mellan Svenska Bokförläggareföreningen (SBF) och Sveriges Författarförbund (SFF) träffats *Ramavtal för förlagsavtal mellan författare och bokförläggare*. Ramavtalet äger tillämpning på förlagsavtal som sluts fr.o.m. den 1 april 1980. Enligt 22 § i ramavtalet skall för förlagsavtal slutet enligt ramavtalet gälla likställighetsavtal enligt AFL. Undantag från likställighetsavtal får emellertid överenskommas om författaren a) erhållit allmän ålderspension eller eljest trätt i pension, b) utträtt ur ATP-systemet, c) redan har ATP-försäkring på grund av tjänsteinkomst om lägst sex basbelopp. När likställighetsavtal är tillämpligt erhåller författaren en lägre s.k. likställighetsroyalty med royaltysatser enligt en särskild mellan SBF och SFF träffad överenskommelse, därvid royaltysatserna fastställs med beaktande av de för varje period gällande socialförsäkringsavgifterna. Om likställighetsavtal inte gäller, erhåller författaren den högre s.k. basroyaltyn. Enligt anmärkning till 4 § i ett ramavtalet bifogat kontraktsformulär för förlagsavtal skall, om författaren under avtalets löptid erhåller ålderspension eller förtidspension, avtalets royaltysatser fr.o.m. nästföljande 1 april justeras i enlighet härmed. Även detta ramavtals bestämmelser om likställighetsavtal sträcker sig utöver vad som medges enligt 3 kap. 2 § andra stycket AFL. Ramavtalet men ej bestämmelserna i sistnämnda lagrum omfattar sålunda den situationen att ett förlagsavtal sluts om en av författaren till förlaget erbjuden redan färdigskriven bok, liksom det fallet att ett särskilt förlagsavtal sluts om en ny upplaga av en tidigare utgiven bok.

8.4 Kommitténs överväganden och förslag

8.4.1 Allmänt

Kulturskattekommitténs utredningsuppdrag i fråga om skyldigheten att betala de sociala avgifterna för kulturarbetares inkomster av annat förvärvsarbete än anställning (dvs rörelseinkomster) har enligt kommittédirektiven som bakgrund av KLYS framställda önskemål. Som pensionskommittén har framhållit bygger de av KLYS i 1977 års rapport framställda yrkandena och önskemålen på en koppling mellan ett nytt skatterättsligt inkomstslag – inkomst av konstnärlig och litterär verksamhet – och ett nytt inkomstbegrepp inom den allmänna försäkringen. Vid den ståndpunkt i fråga om införande av ett sådant nytt skatterättsligt inkomstslag, som kulturskattekommittén intagit i avsnitt 4.3 ovan, är en sådan koppling inte aktuell här. Men därmed förfaller ingalunda frågan om överflyttning av avgiftsskyldigheten till kulturarbetarnas motparter. Det må betonas att ett införande av det nya inkomstslaget inte skulle skapa förbättrade förutsättningar för att tillgodose önskemålen beträffande socialavgifterna.

Kulturarbetarnas önskemål går i första hand ut på att de skall befrias från skyldigheten att betala socialförsäkringsavgifter på sina kulturarbetarinkomster av annat förvärvsarbete än anställning, oaktat dessa inkomster i oförändrad utsträckning skall förbli förmånsgrundande inom socialförsäk-

ringssystemet. Kulturarbetarna är emellertid – enligt den ovan nämnda rapporten – införstådda med att det är helt orealistiskt att tänka sig att utan någon som helst annan åtgärd bara slopa socialförsäkringsavgifterna för vissa yrkesgrupper. Deras yrkande går därför ut på att som huvudregel kulturarbetarnas "motparter" skall ha att betala avgifterna. I "rena styckeköpsituationer" – t.ex. då en enskild person av en bildkonstnär köper en icke beställd tavla – vore det enligt KLYSs mening att gå för långt om man ålade köparen att betala arbetsgivaravgifter. Med hänsyn till att det rörde sig om så små summor borde man kunna avstå från avgifterna utan att låta förmånssidan påverkas. Beträffande STIM- och SAMI-ersättningar borde man – bl.a. av administrativa skäl – befria från de egentliga arbetsgivaravgifterna och kompensera bortfallet genom att lägga bevillningsavgifter på arrangörerna.

Ett av huvudsyftena med den avgiftsreform, som resulterade i lagen (1981:691) om socialavgifter, var att få enhetligare och enklare regler för beräkningen av avgifterna till socialförsäkringarna och vissa andra sociala ändamål. Det skulle enligt kulturskattekommitténs mening strida mot det synsätt, som ligger till grund för denna reform, om för finansiering av ifrågavarande ändamål de i lagen angivna socialavgifterna till en – visserligen synnerligen ringa – del skulle bytas ut mot bevillningsavgifter av något slag. Redan på denna grund motsätter sig kommittén en sådan förändring.

Vad angår KLYSs yrkande om hel avgiftsbefrielse – dvs att slopa såväl egenavgifter som arbetsgivaravgifter – beträffande vissa kulturarbetarinkomster av annat förvärvsarbete trots att inkomsterna behålls som förmånsgrundande, så skulle detta strida mot de principer som gäller i fråga om avgifter för sådana inkomster av förvärvsarbete som är förmånsgrundande.

Det här ovan sagda åsyftar socialavgifter enligt SAL. Från kulturarbetarhåll har emellertid anförts att det är motiverat att se på frågan om den allmänna löneavgiften på ett annat sätt än då det gäller de egentliga socialavgifterna. Löneavgiften hade nämligen inte något som helst samband med några sociala förmåner som kunde tillfalla de avgiftspliktiga. Kulturarbetarna hade inga möjligheter att kompensera sig för nya eller höjda avgifter/skatter av detta slag. De borde enligt KLYS befrias från sådana pålagor som den allmänna löneavgiften. I vart fall borde de i fråga om denna åtnjuta ett fribelopp såsom för alla egenföretagare var fallet med den tidigare allmänna arbetsgivaravgiften (senast gällande fribelopp var 30 000 kr).

Den allmänna löneavgiften infördes för att finansiera det första steget i den marginalskattesänkning som skall ske inom ramen för den reformerade inkomstbeskattningen. I samband med överläggningar inför reformen diskuterades frågan om ett fribelopp för egenföretagare. I ett enhälligt betänkande av skatteutskottet (SkU 1982/83:35 s. 34) erinrades om att s, c och fp därvid gjort ett uttalande av innebörd att förutsättningarna för ett avgiftsfritt belopp i botten av egenföretagarinkomsten borde undersökas. Utskottet hänvisade tillika till företagsskattekommitténs arbete. Betänkandet godtogs av riksdagen.

Trots att den nu aktuella frågan får förutsättas vara föremål för företagsskattekommitténs överväganden, finner kulturskattekommittén det angeläget att nu föreslå att ett fribelopp för de fria kulturarbetarna snarast

införs.

Kommittén instämmer därvid i de nyss återgivna synpunkterna i denna sak som framförts från kulturarbetarhåll och konstaterar tillika att en särbehandling av detta slag är motiverad med hänsyn till de särskilda förhållanden som gäller för de fria kulturarbetarna.

Kommittén föreslår alltså att det för egenföretagare med inkomst av litterär eller konstnärlig verksamhet införs ett fribelopp vid beräkning av den allmänna löneavgiften enligt de lagar (1982:423 och 1983:581) som därom gäller. Fribeloppet bör vara konstruerat efter mönster av vad som gällde den nu avskaffade allmänna arbetsgivaravgiften, dvs avgiften bör utgå endast på underlag överstigande fribeloppet. Härigenom undviks tröskeleffekter.

Med hänsyn till motiven för den allmänna löneavgiften anser kommittén att fribeloppet bör vara så avvägt att det i första hand gynnar de inkomsttagare, vars marginalskatt sänks endast i mindre mån. Detta sker lämpligen genom att fribeloppet bestäms till ett belopp motsvarande 16 basenheter enligt lagen (1977:1071) om basenhet, dvs 116.800 kr vid 1984 års taxering.

Med hänsyn till att bestämmelserna om den allmänna löneavgiften delvis har provisorisk karaktär har kommittén inte utarbetat något förslag till författningsändring. Det förutsätts att så sker i samband med en proposition i frågan.

Härefter övergår kommittén till att undersöka skälen för och emot en överflyttning i större eller mindre utsträckning av kulturarbetarnas avgiftsskyldighet till en "motpart" och den lämpliga metoden för en eventuell sådan överflyttning.

Först skall därvid behandlas frågan om de avgifter/avgiftssatser som skall användas efter en överflyttning av avgiftsskyldigheten för viss ersättning till en motpart. Egenföretagaren betalar nu sju avgifter och den sammanlagda avgiftssatsen är för 1983 i regel 33,85 %, om bortses från den tillfälliga höjningen av den allmänna löneavgiften. Arbetsgivarens avgiftsskyldighet omfattar ytterligare fyra avgifter och den sammanlagda avgiftssatsen är – med samma reservation – 35,755 % för 1983. Sistnämnda procentsats gäller såväl för arbetslöner som för uppdragsersättningar och beträffande sistnämnda ersättningar oberoende av om de likställs med arbetslöner direkt enligt lagen eller till följd av likställighetsavtal. Tidigare betalade uppdragsgivaren inte samtliga arbetsgivaravgifter. Den sista resten av skiljaktigheter togs bort genom den fr.o.m den 1 januari 1982 genomförda socialavgiftsreformen som ett led i strävandena att förenkla reglerna för sådana avgifter. Mot bakgrund härav bör utgångspunkten för överväganden beträffande den nu aktuella överflyttningen av avgiftsskyldigheten vara att "motparten" skall betala alla de elva arbetsgivaravgifterna trots att kulturarbetarens avgiftsskyldighet omfattar endast de sju av dem. Ifrågavarande ökning av avgiftsbördan – dvs med 1,905 procentenheter jämte den allmänna löneavgiften såsom denna kan komma att bli med hänsyn till förslaget om ett fribelopp för de fria kulturarbetarna – bör inte ses som något avgörande hinder mot en överflyttning av avgiftsskyldigheten. Betydelsen av de tio procentenheter lägre avgifterna i de fyra Norrbottenskommunerna behandlas i ett senare avsnitt (8.4.4).

I detta sammanhang tas upp även den ovan (avsnitt 8.3) omnämnda

framställningen den 19 mars 1980 från Sveriges Författarförbund. Förbundet hemställer häri om erforderliga åtgärder för att Sveriges författarfond skall åläggas att betala på författarpenningen grundade ATP-avgifter. Förbundet säger sig förutsätta att avgiftsplikten skall begränsas till att avse enbart ATP-avgiften, eftersom författarpenningen – liksom långtidsstipendier – utgår oavkortad under sjukdom m.m. Ingen av de övriga sociala avgifterna skulle därför betalas, vare sig av författaren eller fonden.

Nu förhåller det sig emellertid ingalunda så, att den omständigheten att visst slag av arbetsersättning utgår oavkortad under sjukdom etc. utesluter att ersättningen läggs till grund vid fastställande av sjukpenninggrundande inkomst och vid utgivande av sjukpenning. Det finns grupper av anställda, t.ex. handelsresande och andra provisionsavlönade, som uppbär oavkortad arbetsersättning under sjukdom – eftersom ersättningen avser tidigare utfört arbete – men för vilka ett sjukdomsfall kan vara orsaken till en inkomstminskning under en senare tidsperiod. På motsvarande sätt förhåller det sig med många egenföretagare. Även sådana anställnings- och företagarkomster beaktas vid fastställande av den sjukpenninggrundande inkomsten.

Parallellen mellan nyssnämnda arbetsinkomster vid sjukdom och författarens författarpennning under sjukdom synes uppenbar. När försäkringskassan skall fastställa den sjukpenninggrundande inkomsten för en yrkesförfattare, görs en uppskattning av hans påräkneliga inkomster av författarverksamheten under det närmaste året. Dessa inkomster utgörs ju främst av royalt och andra förlagsersättningar samt författarpennning. Storleken belyses bl.a. av författarens tidigare motsvarande inkomster. Om emellertid författaren skulle ha upphört med sin verksamhet, skall i fortsättningen utgående royalt och författarpennning dock givetvis ej vara sjukpenninggrundande (ehuru de kan bli bedömda som pensionsgrundande för ATP).

Hänvisningen till långtidsstipendierna är inte heller något bärkraftigt argument. Beträffande dessa – dvs vissa minst treåriga bidrag eller ersättningar från konstnärnämnden (bildkonstnärnsfonden) samt från författarfonden utgående femåriga arbetsstipendier – förhåller det sig på följande sätt. Dessa bidrag och stipendier är inte inkomst av anställning eller av annat förvärvsarbete enligt AFL. De är därför inte förmånsgrundande enligt de allmänna bestämmelserna inom socialförsäkringssystemet. Förmånsgrundande blev de först som följd av att genom riksdagsbeslut 1979 ett tillägg gjordes till 11 kap. 2 § första stycket AFL, enligt vilket regeringen gavs möjlighet att förordna att vissa från författarfonden och konstnärnämnden utgående bidrag skall "anses" såsom inkomst av anställning vid beräkning av pensionsgrundande inkomst. Detta jämställande med anställningsinkomst begränsades uttryckligen till tilläggs pensioneringen. Samtidigt beslöts att arbetsgivaravgift som belöper på bidragen skall erläggas av det utbetalande organet. Med hänvisning (jfr prop. 1979/80:128 s. 30) till att bidragen inte skulle grunda rätt till andra förmåner från de olika socialförsäkringsgrenarna än ATP beslöt riksdagen – på grund av uppkommen tvist om avgiftsskyldigheten – 1980 att inga andra arbetsgivaravgifter än till försäkringen för tilläggs pension skulle tas ut för bidragen (SFS 1980:315). Bestämelsen om till ATP begränsad avgiftsskyldighet för ifrågakvarande bidrag innebär således inte ett undantag för något slag av ersättning av förvärvsarbete från de allmänna reglerna om socialavgifter för inkomst av förvärvsarbete.

På grund av det anförda finner kulturskattekommittén att någon begränsning av avgiftsskyldigheten för författarpennning till tilläggspensionsavgiften inte bör komma ifråga, oavsett vem avgiftsskyldigheten åvilar.

8.4.2 För- och nackdelar med en överflyttning av avgiftsskyldigheten

Kulturarbetarna har sedan länge strävat efter att i likhet med löntagarna få de sociala avgifterna betalda av sina motparter. Kravet har skärpts i takt med att socialavgifterna höjts. Ett av argumenten för en överflyttning av avgiftsskyldigheten är att kulturarbetarna i umgänget med sina motparter inte lyckats kompensera sig för avgiftshöjningarna på samma sätt som de egentliga rörelseidkarna. Det har framhållits att de ständigt ökade socialavgifterna utgör ett av skälen till att de fria kulturarbetarna fått vidkännas en kraftig inkomstefterläpning i förhållande till andra grupper.

Om avgiftsskyldigheten – genom lag eller avtal – läggs över på kulturarbetarnas motparter, kommer dessa troligen att ställa krav på reducering av utgående ersättningar i de fall dessa är avtalsbundna. I vad mån en sådan reducering skall ske är emellertid en förhandlingsfråga och därför kan i detta sammanhang inga slutsatser dras huruvida en överflyttning av socialavgifterna på motparterna skulle medföra några direkta ekonomiska fördelar för kulturarbetarna eller ej.

Vid ställningstagande till storleken av en eventuell nedsättning av eljest utgående ersättningsbelopp aktualiseras inte endast den ovan berörda omständigheten att det sammanlagda procenttalet för arbetsgivaravgifter – om bortses från de fyra Norrbottenskommunerna (jfr avsnitt 8.4.4 nedan) – är något större än för egenavgifter. En större avgiftsskillnad kan uppkomma som följd av de olika reglerna om kostnadsavdrag. Om vid fastställande av avgiftsunderlag för ersättningsutbetalaren inte görs något kostnadsavdrag och ersättningen reduceras med hänsyn till beräknad avgift på bruttobeloppet men vid fastställande av avgiftsunderlag för ersättningsmottagarens egenavgift kostnadsavdrag skulle ha skett, kommer ett överflyttande av avgiftsskyldigheten från ersättningsmottagaren till ersättningsutbetalaren att innebära att "socialförsäkringen" får en "för hög avgiftsinkomst" på ersättningsmottagarens bekostnad. I den mån man inte kan godtagbart lösa detta problem, kan ifrågovarande omständighet ses som ett starkt skäl mot överflyttning av avgiftsansvaret. Kostnadsavdragsproblematiken kommer att behandlas närmare i nästföljande avsnitt.

Även om förhandlingsresultatet inte medför en direkt ekonomisk förmån för ersättningsmottagaren, kan en överflyttning av avgiftsansvaret innebära en fördel för honom. För åtskilliga kulturarbetare inflyter en väsentlig del av kulturarbetarinkomsterna vid ett eller två tillfällen under året. Författarroyalty exempelvis utbetalas – bortsett från garantibelopp – normalt i oktober månad för tiden fr.o.m. mars månad samma år och ett år bakåt i tiden. Författarpennning utbetalas också en gång om året, nämligen i mars månad för löpande år. Många bildkonstnärer uppbär huvuddelen av sina konstnärsinkomster i samband med en utställning med något eller några års mellanrum. Även i övrigt är det för de fritt verksamma kulturarbetarna vanligt att inkomsterna inflyter mycket oregelbundet. Dessa kulturarbetare

skall emellertid själva inbetala preliminär B-skatt omfattande skatter och socialavgifter. Inbetalningarna skall ske fortlöpande under året varannan månad med som regel samma belopp varje gång. Detta kan medföra temporära betalningssvårigheter, som kan mildras genom en överflyttning av avgiftsansvaret på ersättningsutbetalaren.

En överflyttning av avgiftsansvaret på ersättningsutbetalaren innebär för kulturarbetaren den väsentliga fördelen att han – i likhet med anställda – slipper risken att genom utebliven avgiftsbetalning såväl förlora ATP-poäng som även i övrigt få en försämrad tilläggspension.

En sådan överflyttning kan medföra en ytterligare fördel för kulturarbetaren som följd av de olika reglerna om kostnadsavdrag vid beräkning av pensionsgrundande inkomst för egenföretagare å ena och anställda å andra sidan (jfr avsnitt 8.2.2 och 8.2.3). Överflyttningen kan sålunda medföra en ökning av den pensionsgrundande inkomsten med upp till 1 000 kr om året.

En överflyttning av avgiftsansvaret innebär i allmänhet att en säkrare avgiftsbetalning erhålls. Eftersom uteblivna egenavgifter inte reducerar försäkringens förpliktelser mot den försumlige egenföretagaren i annat hänseende än beträffande tilläggspensioneringen, innebär överflyttningen en fördel för "försäkringen" i den mån överflyttningen inte åsamkar den en väsentlig merbelastning i administrativt hänseende. De administrativa problemen behandlas i följande avsnitt. Här må endast tilläggas att om en överflyttning skulle förorsaka mycket betydande administrativt merarbete för ersättningsutbetalaren resp. försäkringsadministrationen så utgör detta ett skäl mot överflyttning.

Som skäl för en överflyttning av avgiftsansvaret i större omfattning än enligt nuvarande föreskrifter i AFL kan tilläggas följande. De bestämmelser om likställighetsavtal, som har införts i 1980 års ramavtal för förlagsavtal (se avsnitt 8.3), har uppenbarligen som grund ett påtagligt intresse hos de fria författarna för likställande i avgiftshänseende med de anställda. Detta intresse, som godtagits av förlagen, får anses vara detsamma oavsett om författaren skrivit sin bok "på uppdrag" av förlaget eller om författaren utbjuder och försäljer förlagsrätten till en redan skriven bok eller om avtal träffas angående ny upplaga av en tidigare bok. Föreskrifterna i AFL om likställighetsavtal gäller emellertid endast i uppdragssituationer. Risk föreligger alltså att socialförsäkringsadministrationen underkänner de likställighetsavtal som inte omfattas av AFLs föreskrifter. Detta måste anses som otillfredsställande ur såväl författar- som förlagssynpunkt. Det sist sagda gäller även bl.a. ersättningar som utgår enligt de ovan (avsnitt 8.3) nämnda avtalen avseende utnyttjande av vissa verk i television eller ljudradio.

Som i avsnitt 8.3 redovisats strandade ett införande av likställighetsavtal i 1978 års huvudavtal om utställningsersättning på riks-försäkringsverkets besked att detta inte var möjligt inom ramen för gällande bestämmelser i AFL. Som också redovisas i samma avsnitt har från såväl författarfondens som författarförbundets sida framförts önskemål om en ändring i avgiftsreglerna i syfte att överflytta avgiftsskyldigheten för författarpennningen från författarna till fonden.

8.4.3 Administrativa problem, kostnadsavdrag m.m.

Basbeloppsproblematiken

Gällande föreskrifter i AFL om likställande av uppdragsförhållande med anställningsförhållande genom avtal (i rörelse- och jordbruksfall) eller genom lag (övriga uppdragsfall) har tidigare aktualiserat stora problem och svårigheter i tillämpningen orsakade av andra lagbestämmelser. Särskilda komplikationer uppstod på grund av reglerna om basbelopps- och maximeringsavdrag vid bestämmande av avgiftsunderlaget för ATP-avgiften (jfr avsnitt 8.2.1). Dessa regler förutsatte en arbetstidsredovisning i arbetsgivaruppgifterna. Att lämna riktiga uppgifter om arbetad (alternativt avlönad) tid kan sägas var relativt enkelt när det gäller den stora majoriteten av de anställda. Det kan emellertid vara svårt redan när det gäller vissa grupper av anställda (t.ex. skogsarbetare, handelsresande, hemarbetare) men det är svårt för att inte säga ofta omöjligt beträffande de flesta uppdragstagare. Kontrollmöjligheterna för de lokala skattemyndigheterna och riks försäkringsverket var ofta obefintliga. Vid en överflyttning av avgiftsansvaret till en motpart för personer utanför arbetstagar- och uppdragstagarkretsarna skulle det som regel vara omöjligt att lämna en kontrollerbar riktig arbetstidsredovisning. Sådana ersättningar som t.ex. författarpennning samt STIM- och SAMI-ersättningar kan sålunda knappast sägas på något sätt anknyta till en viss arbetstid i timmar.

Reglerna om basbelopps- och maximeringsavdrag innebar en olägenhet för parterna även från den synpunkten att det var svårt för dem att räkna ut hur stor avgiftssumman blev om avgiftsansvaret låg hos den arbetspresterande resp. hos ersättningsutbetalaren. Man fick på grund härav ett bristfälligt underlag för diskussion om vilken inverkan en överflyttning av betalningsansvaret kunde få.

Reglerna om basbeloppsavdrag innebar en olägenhet för i vart fall den arbetspresterande även i följande hänseende. Om en egenföretagare hade en deltidsanställning, som gav honom en inkomst som uppgick till minst ett basbelopp, fick arbetsgivaren göra ett partiellt basbeloppsavdrag medan egenföretagaren inte fick något avdrag alls. Att överföra avgiftsskyldigheten från en egenföretagare till en motpart kunde alltså i vissa fall medföra att en del av basbeloppsavdraget inte kunde utnyttjas. Försäkringen kunde därvid sägas få en för hög avgiftsinkomst.

Nu angivna omständigheter kan antas – vilket också kan utläsas ur 1977 års KLYSrapport – ha i viss mån minskat intresset för att utnyttja möjligheten enligt AFL att träffa likställighetsavtal. Och de måste antas ha utgjort ett väsentligt hinder vid övervägande av frågan om överflyttning av avgiftsansvaret för grupper utöver arbetstagar- och uppdragstagarkretsarna. Genom SAL har emellertid reglerna om basbelopps- och maximeringsavdrag vid beräkningen av ATP-avgiften slopats såvitt avser avgifter som belöper på tid efter ikraftträdandet den 1 januari 1982. Härefter behövs därför ingen arbetstidsredovisning. Vidare blir det enkelt att räkna ut arbetsgivaravgifter och egenavgifter och något basbeloppsavdrag kan inte förloras. Förutsättningarna för en överflyttning i större omfattning av avgiftsskyldigheten har sålunda betydligt ökat såväl inom den nuvarande ramen i AFL som när det gäller att gå utöver denna ram.

Åldersgränsproblematiken m.m.

Intill den 1 januari 1982 fanns en övre åldersgräns (65 år) för arbetsgivares ATP-avgift, medan ingen åldersgräns alls gällde i fråga om övriga arbetsgivaravgifter. Beträffande egenföretagarnas avgifter gällde alltid en övre åldersgräns, i vissa fall 64 år och i andra fall 65 år. Dessa olika åldersgränser vållade särskilda komplikationer vid ingåendet av likställighetsavtal.

Numera är läget långt mindre komplicerat. I SAL föreskrivs nämligen nu en gemensam åldersgräns, nämligen att socialavgifter skall erläggas längst t.o.m. det år då arbetstagaren resp. egenföretagaren uppnår 65 års ålder. Reglerna om övre åldersgräns för avgiftsskyldighet kan göra det angeläget för kulturarbetarna att genom avtal med motparter tillförsäkra sig en högre ersättning i fråga om utbetalning som sker efter den tidpunkt då avgiftsskyldigheten upphört genom att 65-årsgränsen passerats.

Vissa här aktuella skillnader mellan arbetsgivar- och egenavgiftsreglerna kvarstår dock alltså. Det finns nämligen beträffande egenavgifterna vissa individanknutna begränsningar i avgiftsskyldigheten, vilka saknar motsvarighet i fråga om arbetsgivaravgifterna. Sålunda skall (enligt 3 kap. 3 § SAL) andra egenavgifter än tilläggs pensionsavgift inte betalas av den som vid utgången av inkomståret inte var inskriven hos allmän försäkringskassa. Sådana avgifter skall inte heller betalas av den som för någon del av samma år har uppburit hel förtidspension eller för hela året har uppburit hel ålderspension enligt samma lag. Tilläggs pensionsavgift skall inte betalas för år före det då den försäkrade har fyllt 16 år eller för det år då han avlidit eller då han för hela året har uppburit hel ålderspension enligt AFL. Dessa specialregler kan motivera att en "överflyttning av avgiftsansvaret" kombineras med en avtalsreglering motsvarande den som angetts i föregående stycke.

Många här aktuella kulturarbetaresättningar fortsätter att utgå efter det att kulturarbetaren har avlidit. Så är fallet exempelvis med författarroyalty, författarpenning, STIM- och SAMI-ersättningar. För ersättning som belöper på tid efter dödsfallet föreligger ingen avgiftsskyldighet, vare sig fråga är om arbetssgivaravgift eller om egenavgift. Även för denna situation kan behov av den ovan angivna avtalsregleringen anses föreligga.

Kostnadsavdragsproblematiken

Som framgår av redogörelsen i avsnitt 8.2.2 och 3 gäller olika regler om kostnadsavdrag vid bestämmandet av avgiftsunderlag för arbetsgivaravgifter resp. för egenavgifter. För kulturarbetares rörelseinkomster gäller alltså olika regler om kostnadsavdrag beroende på om socialavgifterna skall inbetalas av kulturarbetaren eller av dennes motpart. Om kulturarbetaren skall betala själv, görs vid fastställande av avgiftsunderlaget avdrag för alla hans vid taxeringen godkända kostnadsavdrag i rörelsen. För att motparten – om denne gjorts avgiftsansvarig för viss ersättning till kulturarbetare – skall få kostnadsavdrag vid bestämmande av underlaget för arbetsgivaravgifter krävs medgivande av riksförsäkringsverket. Sådant medgivande får lämnas endast om kostnaderna beräknas uppgå till minst en tiondel av ersättningen. Medgivande kan avse arbetstagare/uppdragstagare i viss verksamhet eller, efter framställning av arbetsgivaren/uppdragsgivaren, viss eller vissa arbets-

tagare/uppdragstagare. Arbetsgivare/uppdragsgivare, som önskar erhålla kostnadsavdrag, måste göra skriftlig motiverad framställning härom till riksförsäkringsverket som bilaga till sin arbetsgivaruppgift. Riksförsäkringsverket har dock medgett att, utan särskild framställning, kostnadsavdrag efter särskilt angivna grunder får göras beträffande vissa yrkeskategorier. Sådant generellt medgivande gäller f.n. beträffande skogskörare, skogshug-gare och hemarbetare.

Av det anförda framgår att socialavgifterna i fråga om viss rörelseinkomst till följd av de olika avdragsreglerna många gånger kommer att beräknas på ett lägre underlag om avgifterna tas ut som egenavgift än om de tas ut som arbetsgivaravgift. En överflyttning av avgiftsansvaret till kulturarbetares motpart kan därför leda till att "försäkringen får en för hög avgift på kulturarbetares bekostnad" (jfr avsnitt 8.4.2). Anförda omständighet kan försvåra beräkningen av och överenskommelsen om den reduktion av ersättningsbeloppen som kan komma att aktualiseras genom överflyttning av avgiftsskyldigheten till motparten resp. den ökning av ersättningsbeloppen som kan bli aktuell när motparten inte längre skall betala avgifter på ersättningen. Detta är ett problem som föreligger redan vid tillämpning av nuvarande lagregler om likställighetsavtal. Problemet blir emellertid vanligare i samma mån som åtgärder vidtas för att avgiftsskyldigheten i ökad omfattning skall läggas över på kulturarbetarnas motparter.

Att överväga en lösning av kostnadsavdragsproblematiken genom ändring av gällande lagbestämmelser faller utanför kulturskattekommitténs mandat vare sig ändringen görs generellt eller begränsas till kulturarbetarna. Vad kommittén kan göra är att överväga vad som kan åstadkommas inom ramen för gällande allmänna bestämmelser.

Inom många yrkesområden är det vanligt att lönen eller annan ersättning till den arbetspresterande är så bestämd att den skall täcka hans kostnader i arbetet, exempelvis för resor i arbetet, ökade levnadskostnader vid resorna, arbetsmaterial och arbetsredskap. Men parterna kan också avtala – och detta förekommer inom åtskilliga yrkesområden – att den arbetspresterande vid sidan av lönen eller ersättningen skall få en särskild kontant ersättning för att täcka ifrågavarande kostnader. Inom socialförsäkringen medräknas en sådan kostnadsersättning varken på förmåns- eller avgiftssidan, inte ens om den innebär en förtäckt löneförmån.

Kostnadsavdragsproblematiken skulle – som framgår av det anförda – elimineras i den mån parterna (organisationerna, myndigheterna) överenskom att uttryckligen dela upp ersättningen till kulturarbetaren på dels en kostnadsersättning och dels övrig ersättning. Denna lösning bör enligt kulturskattekommitténs mening användas i alla situationer där den är möjlig. Framförallt bör man söka att komma fram den vägen i alla fall då kostnaderna – utan att vara negligerbara – inte uppgår till tio procent av det totala ersättningsbeloppet, eftersom ju i dessa fall ersättningsutbetalaren – i motsats till ersättningsmottagaren – aldrig kan få kostnadsavdrag vid bestämmande av avgiftsunderlaget för socialavgifterna. Men den metoden kan vara lämplig även i fall då kostnaderna överstiger tio procent.

Beträffande här aktuella ersättningar torde en lösning via systemet med kostnadsersättning vara att rekommendera för utställningsersättning. Denna lösning torde också kunna passa vid exempelvis många beställningsarbeten

hos bildkonstnärer.

I fråga om andra här aktuella ersättningar kan hävdas att det inte föreligger några till ersättningen direkt anknutna kostnader eller att dessa är så små att de är negligerbara. Detta torde vara fallet med författarpenningen samt STIM- och SAMI-ersättningarna. De kostnader, som uppkom vid skapandet av de verk eller inspelningen av de fonogram etc. som ligger till grund för nu nämnda ersättningar, synes kunna förutsättas vara avdragna på ett tidigare stadium.

Vad beträffar royalty eller ersättning i annan form från ett förlag till en författare torde man i allmänhet (utom vid ny upplaga) kunna förutsätta att författandet föranlett kostnader för upphovsmannen om minst tio procent av den totala ersättningen. Men kostnadsvariationerna från fall till fall är givetvis stora. Och lösningen av problemet genom särskild kostnadsersättning torde vara möjlig endast i vissa fall. Om författarsättningen i övriga fall skulle utgå enbart i form av en royalty fördelad på ett stort antal år, kan uppkomma den praktiska frågan om och i jakande fall hur ett års kostnader skall fördelas på flera royaltyår. Om sådana utbetalningsregler som finns intagna i 1980 års ramavtal för förlagsavtal tillämpas, torde emellertid frågan om kostnadsavdrag för förlaget, om detta gjorts avgiftspliktigt, i allmänhet kunna klaras av det första utbetalningsåret. En förutsättning för att kostnadsavdrag skall kunna beviljas av riksförsäkringsverket är emellertid att författaren tillhandahåller förlaget erforderliga uppgifter om sina kostnader.

Som ovan har nämnts har riksförsäkringsverket utfärdat medgivande för arbetsgivare att, utan särskild framställning, göra kostnadsavdrag efter vissa regler för vissa yrkesgrupper. Det synes inte uteslutet att sådant medgivande kan komma ifråga beträffande vissa typfall av kulturarbetaresättningar. Förutsättning härför måste emellertid vara att berörda organisationer kan lämna riksförsäkringsverket erforderligt material för ståndpunktstagande och att förhållandena för de individuella mottagarna av samma typ av ersättning inte skiljer sig från varandra i beaktansvärd grad. I allmänhet torde det vara oundvikligt med en prövning i det enskilda fallet av frågan om avdrag för kostnader med de administrativa komplikationer detta innebär såväl för myndigheterna som för parterna.

8.4.4 Kommitténs slutsatser och förslag

En överflyttning i ökad omfattning av skyldigheten att betala socialavgifter för en kulturarbetares kulturarbetarinkomster av rörelse till en motpart är i och för sig ägnad att skapa vissa administrativa problem såväl för parterna som för vederbörande myndigheter. Som framgår av föregående avsnitt har de stora problem som förorsakades av bestämmelserna om basbeloppsavdrag och maximeringsavdrag eliminerats såvitt avser arbetsersättning fr.o.m. ingången av 1982. Från samma tidpunkt har försvunnit de problem som föranleddes av de olika åldersgränser som gällde för arbetsgivar- resp. egenavgifterna. I några fall kan dock alltjämt viss problem uppkomma för kulturarbetare med ålders- eller förtidspension. Av vad som anförts i föregående avsnitt om kostnadsavdragsproblematiken framgår att man för vissa typfall kan bortse från kostnadsfrågan. I andra fall kan problemet lösas

genom att parterna avtalar om en uppdelning av ersättningen på en kostnadsdel och en arbetsdel eller genom generella föreskrifter från riksförsäkringsverket. I åter andra fall torde inte kunna undvikas att kostnadsfrågan föranleder visst merarbete och vissa svårigheter för såväl parterna som vederbörande myndigheter. De för vissa situationer aktuella administrativa problemen är emellertid enligt kulturskattekommitténs mening inte av den tyngden att de bör förhindra en överflyttning i ökad omfattning av avgiftsskyldigheten till kulturarbetarnas motparter. Med hänsyn härtill och mot bakgrund av de skäl för en sådan reform, som redovisats under avsnittet 8.4.2, förordar kommittén att åtgärder vidtas i angivet syfte.

Alternativa lösningar

En överflyttning i ökad omfattning av avgiftsskyldigheten för en kulturarbetares kulturarbetarinkomster av rörelse till en motpart kan åstadkommas genom två alternativa metoder. Den ena, i det följande benämnd lagmetoden, innebär att i lagen (AFL resp. SAL) anges vissa närmare preciserade situationer där avgiftsansvaret skall åvila motparten i stället för kulturarbetaren. Den andra, i det följande benämnd avtalsmetoden, innebär dels att man underlättar de praktiska möjligheterna att träffa likställighetsavtal och även på annat sätt animerar parterna att träffa sådant avtal och dels att man väsentligt utvidgar den i 3 kap. 2 § AFL angivna ramen för i vilka situationer likställighetsavtal får träffas.

För lagmetoden kan i första hand anföras de svårigheter att få till stånd likställighetsavtal, som kulturarbetarna och deras organisationer uppgett föreligga. I KLYSrapporten 1977 uppges att inom KLYSområdet har slutits ett fåtal likställighetsavtal. Kulturarbetarorganisationerna anges i rapporten vara relativt svaga motparter när det gäller att sluta likställighetsavtal och flertalet KLYSorganisationer sägs i regel sakna möjlighet att sätta kraft bakom sina yrkanden.

Det kan emellertid konstateras att under åren efter KLYSrapporten vissa kulturarbetarorganisationer har träffat en rad omfattande avtal innehållande likställighetsavtal (se avsnitt 8.3). Exempel härpå är 1978 års avtal om villkor vid utnyttjande av konstverk och fotografier vid Sveriges Radio AB samt 1980 års ramavtal för förlagsavtal mellan författare och bokförläggare. Och i 1978 års huvudavtal om utställningsersättning från staten hade förmodligen tagits in bestämmelser om likställighetsavtal om inte riksförsäkringsverket hade förklarat att sådant avtal inte kunde träffas enligt gällande lydelse av 3 kap. 2 § AFL.

Motpartens bristande vilja eller intresse för att träffa likställighetsavtal kan mången gång – såsom framgår av KLYSrapporten – helt eller delvis ha haft sin grund i att han inte velat åsamkas de problem som föranleddes av basbeloppsproblematiken, dvs arbetstidsredovisning, svårighet att beräkna "skillnadsbeloppet" eller m.a.o. bedöma hur mycket ersättningen borde sänkas om ersättningsutbetalaren övertog avgiftsansvaret, etc. (se avsnitt 8.3 och 8.4.3).

I vissa fall kunde – såsom också framgår av KLYSrapporten – basbeloppsproblematiken leda till minskat intresse hos kulturarbetaren att omfattas av

likställighetsavtal. Reglerna om det första avgiftsfria basbeloppet kunde resultera i att basbeloppsavdraget till större eller mindre del gick förlorat.

Genom den fr.o.m. 1982 genomförda socialavgiftsreformen med avskaffande av basbelopps- och maximeringsavdragen har eliminerats de anförda på intresset att ingå likställighetsavtal negativt inverkan omständigheterna. Möjligheterna i praktiken att få till stånd likställighetsavtal kan sägas därigenom ha väsentligt underlättats.

Lagmetoden innebär ett avsteg från den systematik som ligger till grund för AFL. Avtalsmetoden däremot är helt förenlig med de principer på vilka AFL hittills byggts. Den sistnämnda metoden innebär ju lagtekniskt bara att man vidgar nuvarande ram för möjligheten att avtalsvägen "överflytta rörelseinkomst till anställningsinkomst".

Problemen i förevarande sammanhang gäller kulturarbetarnas rörelseinkomster dels av uppdragsnatur, vilka nu omfattas av AFLs möjlighet att träffa likställighetsavtal, och dels av annat slag. Att för kulturarbetarnas del åstadkomma en överflyttning av avgiftsansvaret efter en metod när det gäller andra än uppdragsinkomster och efter en annan metod för uppdragsinkomster kan svårigen försvaras. Förutom att det komplicerar lagstiftningen kommer det att förorsaka gränsdragningssvårigheter och kan det leda till missuppfattningar hos parterna. Uppdragsinkomsterna omfattas nu av AFLs möjlighet att träffa likställighetsavtal för alla rörelseidkare, såväl kulturarbetare som andra. Att i fråga om uppdragsinkomster övergå till lagmetoden för kulturarbetarnas del men inte för övriga rörelseidkares del kan knappast komma ifråga. Tillräckliga sakskalet för en sådan olikabehandling synes inte föreligga. Men att ta upp frågan om att övergå från avtalsmetoden till lagmetoden för samtliga egenföretagare faller utanför kulturskattekommitténs mandat.

Vid användande av lagmetoden måste krävas att man i lagtexten klart kan ange vem som skall betala socialavgifter för viss person och beträffande vilka slag av ersättningar detta skall gälla. En noggrant preciserad uppräkningslagen skulle behövas. Området för en lagreglering måste redan av denna grund bli åtskilligt mindre än för en utvidgad möjlighet till likställighetsavtal. Om lagmetoden används och man sedermera finner det motiverat att utvidga området för lagregleringen till nya situationer, måste man tillgripa det ofta omständliga förfarandet med ny riksdagsbehandling.

Om avtalsmetoden används, behöver i AFL anges endast den yttre gränsen för de situationer då möjlighet till likställighetsavtal medges. Den nya ramen för denna möjlighet kan i och för sig ges en tämligen allmänt hållen utformning och man synes inte behöva tveka inför en mycket vidsträckt ram.

I de fria kulturarbetarnas intresse torde ligga att den här diskuterade reformen av avgiftsskyldigheten kommer att omfatta så många av dem som möjligt och så mycket av deras kulturarbetarinkomster som möjligt.

Användande av lagmetoden innebär inte att man slipper ifrån en kompletterande avtalsreglering. En sådan kan i många fall vara nödvändig för att i möjlig mån eliminera konsekvenserna av att det gäller så olika regler om kostnadsavdrag för å ena sidan arbetsgivaravgifter och å andra sidan egenavgifter (jfr avsnitt 8.4.3). Avtalsreglering behövs även av andra skäl. Om det belopp som (löpande) skall betalas till kulturarbetaren sänkts för att

motparten svarar för socialavgifterna, kan kulturarbetaren vilja ha beloppet höjt när avgifter inte (längre) skall betalas. Detta bör då vara reglerat i ett avtal, såsom har skett genom ramavtalet för förlagsavtal där det skiljs mellan basroyalty och likställighetsroyalty, eller vara reglerat t.ex. i de bestämmelser som gäller om författarpenning. En reglering av storleken av ersättningsbeloppen kan behövas inte bara för det fallet att kulturarbetaren passerar den fr.o.m. 1982 för alla arbetsgivaravgifter och egenavgifter gemensamma åldersgränsen 65 år utan också för det fallet att han avlider. En sådan reglering aktualiseras även för år före det då kulturarbetaren fyller 65, om han för hela det året har uppburit hel ålderspension enligt AFL eller för någon del av året har uppburit hel förtidspension enligt samma lag. Eftersom dessa pensionärsgrepp är undantagna från avgiftsplikt när det gäller egenavgifter men något motsvarande undantag inte finns beträffande arbetsgivaravgifter för ersättningar till dem, torde kunna förutsättas att kulturarbetare i dessa grepp vanligen hellre vill ha en högre ersättning än att motparten betalar avgifter för ersättningen.

Här må vidare nämnas att det finns skattepliktiga kulturarbetarinkomster, som trots att de utgör inkomst av förvärvsarbete inte är förmåns- eller avgiftsgrundande inom socialförsäkringen. Detta gäller ersättningar för visst författarskap. Royaltysättning av författarskap har i beskattningshänseende bedömts som intäkt av tjänst om verksamheten varit tillfälligt bedriven. Inom socialförsäkringen däremot har sådan inkomst behandlats som inkomst av rörelse även vid tillfälligt bedriven verksamhet och därför föranlett egenavgifter. I den av riksdagen godkända propositionen 1981/82:10 om ändrade avdragsregler för egenavgifter m.m. har emellertid departementschefen förordat att ersättning – i form av royalty eller utbetalad på annat sätt – av tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, som inte grundas på ett anställnings- eller uppdragsförhållande, inte skall anses som inkomst av annat förvärvsarbete inom socialförsäkringen. Ersättningen blir därmed inte förmåns- eller avgiftsgrundande.

Den som skall uppbära nu nämnd författarsättning är säkerligen inte intresserad av regler som gör förlaget avgiftspliktigt för författarsättningar. Han torde naturligen vilja ha ersättning som inte är reducerad med hänsyn till att förlaget skall erlagga socialavgifterna. Ett undantag för här avsedda fall från en huvudregel om förlagsersättningar kan svårligen åstadkommas vid användande av lagmetoden i motsats till vid begagnande av avtalsmetoden.

Genomförandet fr.o.m. 1983 av geografiskt differentierade arbetsgivar- och egenavgifter bör även beaktas i förevarande sammanhang. Exempelvis en författare som är mantalsskriven i Kiruna torde väl i regel föredra att på inkomster från ett förlag i Stockholm betala med 10 procentenheter reducerade egenavgifter och få den högre basroyaltyn framför att låta förlaget betala arbetsgivaravgifter och utge en lägre likställighetsroyalty, vars storlek bestämts med hänsyn till fulla arbetsgivaravgifter utan tioprocentreduktion. Kulturarbetarna i Kiruna, Gällivare, Jokkmokk och Pajala kan antas vilja ha möjlighet att välja att själva betala socialavgifterna för ersättning från företag som inte har fast driftställe inom dessa fyra kommuner. Sådan valfrihet ordnas enklast och naturligast om man valt

avtalsmetoden.

Efter övervägande av anförda omständigheter har kulturskattekommittén stannat för att förorda användande av avtalsmetoden för att åstadkomma att avgiftsskyldigheten för kulturarbetarinkomster i ökad omfattning flyttas över på kulturarbetarens motpart. Kommittén vill härvid – liksom kulturrådet i betänkandet *Konstnärerna i samhället* (SOU 1975:14) – betona angelägenheten av att staten intar en positiv attityd och i möjlig mån tillmötesgår önskemål från kulturarbetarorganisationernas sida i fråga om likställighetsavtal. Staten bör härvid vara ett gott föredöme för kommuner, konstföreningar, massmedia och andra som i sin verksamhet utnyttjar de fria kulturarbetarnas arbeten.

Förslag till lagändringar

Mot bakgrund av vad som anförts i det föregående föreslår kulturskattekommittén att önskemålet om att avgiftsskyldigheten för kulturarbetarinkomster i ökad omfattning flyttas över på kulturarbetarnas motparter tillgodoses genom ökad användning av likställighetsavtal. Härför erfordras en väsentlig utvidgning av den i 3 kap. 2 § AFL angivna ramen för de situationer då inkomst av rörelse genom en överenskommelse kan bli likställd med inkomst av anställning.

Liksom den nuvarande bestämmelsen för uppdragsfallen avser ersättning till den som utför arbetet, bör kompletteringen av bestämmelsen avse kulturarbetaren personligen. Upphovsrättsliga ersättningar utgår ju ofta lång tid efter upphovsmannens död. I detta sammanhang finns dock ingen anledning att ta med ersättningar som utgår till någon, till vilken upphovsrätten har övergått genom giftorätt, arv, testamente, försäljning eller annan överlåtelse. För dessa rättsinnehavares del är det ju regelmässigt inte fråga om inkomst av eget förvärvsarbete och inkomsterna är då ej förmånsgrundande inom socialförsäkringen.

I fråga om personkretsen bör bestämmelsen avse i första hand upphovsmän enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Med dessa upphovsmän bör enligt kommitténs mening i detta sammanhang jämnställas fotografer enligt lagen (1960:730) om rätt till fotografisk bild.

Viss tvekan kan råda om den kompletterande lagbestämmelsen bör avse även ersättning till utövande konstnär för framförande av litterärt eller konstnärligt verk inkl. ersättning för s.k. närstående rättigheter (5 kap. lagen 1960:729). Upphovsmannaersättning utgör mängden gång inkomst av anställning eller av uppdrag. De utövande konstnärernas gage och andra ersättningar behandlas oftast av dem själva som inkomst av tjänst, vilket skattemyndigheterna lämnar utan åtgärd även om verksamheten uppfyller vanliga kännetecken på rörelse. I åtskilliga fall, exempelvis SAMI-ersättningar, rör det sig emellertid rätteligen om inkomst av rörelse och deklarerar inkomsten vanligen som tillhörande detta inkomstslag. Kommittén förordar att den kompletterande lagbestämmelsen skall avse även de utövande konstnärerna i den mån de ej redan omfattas av AFLs bestämmelser om anställning och uppdrag.

De ersättningar som bör komma i fråga är sådana som utgår till

upphovsmannen, fotografen eller den utövande konstnären för att någon annan – staten, kommun, konstförening, bokförlag, pressen, radio, TV etc. – utnyttjar verket eller bilden eller framförandet genom att göra det tillgängligt för allmänheten genom försäljning, utlåning, utställning, offentligt framförande etc. Även sådana situationer åsyftas som exempelvis den att en enskild person förvärvar ett konstverk av upphovsmannen utan avsikt att hålla det tillgängligt för allmänheten.

Förslaget avses omfatta sådana vanliga fall av författarroyalty eller annan författarsättning, som inte omfattas av nuvarande lagbestämmelse eftersom arbetet inte utförts på uppdrag av förlaget (jfr avsnitt 8.3). Vidare omfattas t.ex. utnyttjande av litterära verk samt av konstverk m.m. vid ljudradion och televisionen utan att något anställnings- eller uppdragsförhållande kan anses föreligga (jfr avsnitt 8.3). Den föreslagna formuleringen avses självfallet täcka även författarpenning samt utställningsersättning, den sistnämnda oberoende av om den utges av staten eller av annan arrangör. Om framdeles skulle införas ett system med individuellt beräknad visningsersättning för att ett konstverk som inte längre är i upphovsmannens ägo visas offentligt, medger det föreslagna stadgandet att likställighetsavtal träffas om denna ersättning.

Som ytterligare exempel på sådant som åsyftas med den föreslagna bestämmelsen kan nämnas de ersättningar som utbetalas av STIM och SAMI.

Den utvidgade bestämmelsen bör liksom den nuvarande innebära att genom likställighetsavtal blir i socialförsäkringshänseende utbetalaren av ersättningen att anse som arbetsgivare och mottagaren som arbetstagare. Eftersom kulturarbetarna uppbär STIM- och SAMI-ersättningarna från dessa organisationer, blir det dessa som genom likställighetsavtal får arbetsgivarställning. Detta kan inte anses vara något onaturligt. Av de ersättningar, som de inkasserar för upphovsmäns och utövande konstnärers räkning, håller de ju redan nu inne en viss andel, dels för att täcka sina omkostnader och dels för allmänt stöd åt musiklivet m.m. Om likställighetsavtal träffas, kunde detta innebära att STIM och SAMI skulle innehålla – och till staten inleverera – belopp motsvarande arbetsgivaravgifterna på de utbetalda ersättningarna. SAMI och STIM har ju tillgång till erforderliga uppgifter för varje aktuell kulturarbetare om efter avgiftsavgdrag utbetalt belopp, mottagarens namn, adress och personnummer. Av det sistnämnda framgår om avgiftsskyldighet inte föreligger för att mottagaren är över 65 år. Då skall avgiftsavgdrag och avgiftsinbetalning givetvis ej ske. Så skall ej heller ske då beloppet per år understiger 500 kr eller i det fall att kulturarbetaren meddelat att han inte vill att STIM resp. SAMI skall fungera som arbetsgivare t.ex. med hänsyn till att han har förtidspension eller förtidsuttagen ålderspension eller för att han är mantalsskriven i Kiruna. Och detsamma gäller givetvis om kulturarbetaren är avliden och ersättningen utbetalas till dödsbodelägare efter honom.

I detta sammanhang bör nämnas följande. I det föregående har genomgående begagnats den vanligen använda termen "likställighetsavtal". Det bör emellertid påpekas att termen "avtal" inte innebär att lagstiftaren uppställt något krav på ett skriftligt avtal mellan ersättningsutbetalare och ersättningsmottagare. Lagen kräver endast att parterna "är ense om detta".

Det räcker således med ett muntligt avtal eller bara en tyst överenskommelse. I många fall har avtalet träffats genom olika former av kollektiva avtal genom vederbörande organisationer. Detta kan ofta vara ett lämpligt förfarande men är inte någon nödvändig förutsättning.

Beträffande vissa andra, ovan ej nämnda kulturarbetarinkomster av beskaffenhet att böra deklarerars som inkomst av rörelse må här anföras följande.

Från konstnärsnämnden kan utgå projektbidrag till målinriktat konstnärligt utvecklingsarbete av mer kostnadskrävande natur. Bidraget utgår till kostnader som är direkt förenade med det konstnärliga utvecklingsarbetet. Häri inbegrips visserligen ersättning för konstnärens egen arbetsinsats, men mången gång går bidraget i realiteten helt eller nästan helt till direkta omkostnader. I många fall samverkar flera personer (som inte alla behöver vara konstnärer) om projektet men hela beloppet betalas ut till en av dem personligen (som måste vara konstnär). Av vad som har anförts ovan (avsnitt 8.4.3) om kostnadsavdragsproblematiken torde framgå att en överflyttning av avgiftsskyldigheten för en i projektbidraget eventuellt ingående arbetsersättning till en konstnär knappast är praktiskt möjlig. Lagtextförslaget har därför inte utformats så att det täcker även dessa bidrag.

Det sist sagda torde gälla även de produktionsbidrag och vissa andra bidrag, som utges av statens kulturråd eller exempelvis en kommun. Här kan det också vara så att bidraget utges till en grupp, som har en sådan fast organisation med stadgar etc. att den kan bedömas som juridisk person och arbetsgivare – och därmed avgiftsskyldig – för sina i gruppens verksamhet sysselsatta medlemmar.

Den föreslagna utvidgningen av möjligheten att träffa likställighetsavtal bör ske genom tillägg till och en viss omdisposition av 3 kap. 2 § AFL. Den nuvarande hänvisningen i 11 kap. 2 § andra stycket AFL till 3 kap. 2 § andra stycket samma lag bör jämkas och anslutas härtill. Vidare erfordras jämkning av hänvisningar till 3 kap. 2 § andra stycket AFL i 2 kap. 3 § SAL, i 1 § lagen (1954:269) om skyldighet för arbetssgivare att lämna uppgift rörande arbetsanställning samt i anvisningarna till 22 och 29 §§ KL. Dessutom bör bestämmelserna om kontrolluppgifter i 37 § 1 mom. punkt 1 TL kompletteras.

9 Avslutande synpunkter

Kommitténs ställningstaganden och förslag har ovan redovisats under de särskilda avsnitten. I en sammanfattning intagen i början av detta betänkande återges relativt utförligt vad kommittén kommit fram till. I ett kortfattat sammandrag kan huvudpunkterna anges sålunda.

Kommittén har av administrativa och andra skäl ställt sig avvisande till ett önskemål av KLYS att inrätta ett särskilt inkomstslag för fria kulturarbetare. De fördelar i skatte- och avgiftshänseende, som enligt KLYS skulle vara förenade med att inrätta ett särskilt inkomstslag, tillgodoses i huvudsak med de förslag som kommittén lägger fram. Dessa förslag är:

- litterär och konstnärlig verksamhet klassificeras inte längre som en verksamhet i vinstsyfte men skall skattemässigt likväl anses som en förvärvskälla om verksamheten medför eller kan antas medföra intäkter
- bokföringsskyldigheten för fria kulturarbetare bibehålls men reglerna förenklas avsevärt genom att – vid sidan av uttag ur rörelse – endast vad som kontant flutit in och getts ut behöver bokföras
- ingående resonemang förs om när kulturarbetares och uppfinnares verksamhet är att anse som förvärvskälla, synpunkter som förutsätts bli intagna i RSVs taxeringsanvisningar
- rätt till avdrag för kostnader för arbetslokal i egen bostad utöver vad som medges med nuvarande restriktiva praxis införs
- genom lagändring understryks kulturarbetarnas rätt till avdrag för resekostnader och ökade levnadskostnader under resor, och det förutsätts att i taxeringsanvisningarna uppmärksamheten riktas på att resor ofta är ett villkor för en kulturarbetares fortsatta skapande verksamhet
- rätt till avdrag införs för kostnader som härrör från ett utvecklingsskede innan verksamheten i fråga ännu var att bedöma som förvärvskälla
- rätt till kvittning införs mellan underskott i en fri kulturarbetares rörelse och hans inkomst av tjänst i anledning av tillfällig anställning inom verksamhetsområdet när det i den statliga inkomstskatten ingående tilläggsbeloppet beräknas
- reglerna för förlustavdrag förutsätts bli ändrade så att underlaget för beräkning av egenavgifter minskas när detta bör ske för att förhindra för stort uttag av sådana avgifter
- skattepliktiga bidrag och stipendier från Sveriges författarfond och konstnärsnämnden förändras från B-inkomst till A-inkomst

- åtgärder vidtas för en mer enhetlig och insiktfull bedömning av kulturarbetarnas självdeklarationer, därvid kommittén föreslår att särskilda taxeringsnämnder inrättas för att granska kulturarbetarnas deklara- tioner
- förbättrade regler för skatteutjämning genom avsättning till upphovs- manna- och uppfinnarkonto införs och kontona görs tillgängliga även för utövande konstnärer och fotografer resp. för uppfinnare som i egenskap av delägare i handelsbolag har inkomst av sin uppfinning
- möjligheterna att ingå likställighetsavtal i syfte att överföra avgiftsskyl- digheten till socialförsäkringen till kulturarbetarnas motparter utvidgas
- i fråga om egenavgift i form av allmän löneavgift för inkomst av litterär eller konstnärlig verksamhet införs ett fribelopp motsvarande 16 basen- heter, dvs. vid 1984 års taxering 116.800 kronor
- uttalande görs om att grunderna för beräkning av bostadsbidrag så ändras att en fri kulturarbetare med underskott i rörelsen men med inkomst av tjänst i anledning av tillfällig anställning inom verksamhetsområdet inte oförmånligt påverkas av underskottet när bidraget beräknas, ett uttalan- de som kommittén bringar till regeringens kännedom där hela regelkom- plexet f.n. är under omprövning.

Kommittén vill understryka att dess förslag måste anses vara av sådan vikt och betydelse för kulturarbetarna och uppfinnarna att förslagen i sin helhet bör godtas. Enligt kommitténs mening är det önskvärt att den kommande propositionen om kulturarbetares och uppfinnares skatter och avgifter så utformas att riksdagen bereds tillfälle till ett samlat ställningstagande till vad i betänkandet redovisats.

Det skall här omnämnas att kommittén också haft uppe några frågor som inte lett till ställningstagande eller förslag. En sådan fråga har gällt den preliminära B-skatten för fria kulturarbetare. De problem som är förenade därmed – t.ex. situationen vid mellan åren starkt fluktuerande inkomster eller när inkomsten, såsom förhållandet är med författarroyalty, utfaller en gång om året efter ett antal passerade uppbördsterminer – har kommittén inte gått in på. I mycket är nämligen fråga om problem som är gemensamma för många B-skattebetalare och som måste behandlas i ett vidare samman- hang än som är aktuellt för kulturskattekommittén. Vad gäller författar- royalty har regeringen uppdragit åt RSV att behandla denna fråga som kommittén därför funnit sig inte böra ingå på.

Ett annat spørsmål har gällt den s.k. artistskatten. Därvid har särskilt påtalats att det råder osäkerhet om vad som i kungörelsen (1969:5) om skatteavdrag i vissa fall från artistsättning avses med artistisk verksamhet. Det torde få ankomma på RSV att ta ställning till om behov föreligger av förnyade upplysningar i detta hänseende.

För kulturskattekommittén har från kulturarbetarhåll också påtalats de gränsdragningsproblem, som kan uppkomma i fall då en fri kulturarbetare åtar sig ett arbete åt en motpart. Mången gång är det oklart för parterna om arbetsåtagandet faller inom ramen för kulturarbetares rörelse eller ej och vilken av parterna som avgiftsmyndigheterna vid sin bedömning på ett senare stadium kommer att förklara avgiftsskyldig för socialavgifterna. Ibland löses problemet genom ett likställighetsavtal "för säkerhets skull". I andra fall

diskuterar parterna inte frågan, eftersom båda utgår från eller i varje fall hoppas att vederbörande myndighet kommer att besluta att den andra parten skall betala avgifterna. Myndighetens beslut kommer då som en obehaglig överraskning för den ena parten. Från kulturarbetarhåll har framhållits det angelägna i att regler tillskapas som i möjlig mån förhindrar olägenheter av detta slag.

Kulturskattekommittén har informerats om att frågan om vad som kan göras för att eliminera sådana överraskningar – aktuella även beträffande många andra yrkesgrupper – behandlas av socialavgiftsutredningen (S 1981:04), som beräknas i slutet av innevarande år avlämna ett betänkande, som tar upp bl. a. denna fråga. Kommittén saknar därför anledning att pröva frågan.

Några av de förslag, som kommittén för fram, kan ge taxeringsmyndigheterna vissa ökade problem när det gäller tolkningen och tillämpningen av bestämmelserna i fråga. Mot detta måste dock vägas angelägenheten av att i möjlig mån undanröja ett berättigat missnöje hos kulturarbetarna och uppfinnarna med vad nu gäller.

Reservationer och särskilda yttranden

1. *Reservation av Gustaf Hedborg, kulturskattekommitténs ordförande, med instämmande av ledamoten Anders Högmärk, mot förslaget om rätt för de fria kulturarbetarna till bokföring enligt kontantmetoden.*

Kommitténs förslag har som förebild vad som gäller enligt norsk rätt, nämligen att mindre företagare inte behöver i sina räkenskaper notera – förutom egna uttag ur rörelsen – annat än vad som kontant inlutit eller utgetts i verksamheten.

Såsom av kommittén redovisats råder i Norge viss kritik mot vad där gäller. Det är också känt att man på sakkunnigt håll i Sverige ser med viss skepsis på den förenklade bokföringsmetoden. Likväl är jag av den uppfattningen att det bör allvarligt övervägas om denna förenklade metod kan för vissa grupper näringsidkare godtas även i Sverige. Vad nu generellt gäller ter sig för mig onödigt invecklat för de mindre näringsidkarnas vidkommande, och det torde också förhålla sig så att bestämmelserna i många fall inte heller efterlevs utan att detta påtalas. En sådan lagstiftning är ingen god lagstiftning.

En förenklad bokföringsmässig redovisningsmetod bör emellertid – om metoden nu kan godtas – ges en i princip generell utformning och den bör begränsas till verkligt små företagare. En anknytning kan därvid lämpligen ske till bruttoomsättningens storlek, men denna bör vara betydligt lägre än enligt kommitténs förslag, möjligen ej högre än fem, högst tio basbelopp. Det är också troligt att vid en närmare prövning det kan befinnas – såsom i Norge – att vissa näringsidkare oavsett bruttoomsättningens storlek inte skall äga tillämpa metoden och att, å andra sidan, företagare av annat slag skall av bokföringsnämnden kunna ges rätt att tillämpa de enklare bokföringsreglerna oberoende av bruttoomsättningens storlek.

Jag har den uppfattningen att ett förslag till erforderliga ändringar i bokföringslagen och i skattelagstiftningen bör föregås av mer djupgående överväganden och att detta bör ske i betydligt mer omfattande sammanhang än som varit aktuellt för kulturskattekommitténs vidkommande.

Härutöver vill jag tillägga att – såsom också framgår av kommittébetänkandet – den nuvarande bokföringslagen fått en systematiskt mindre lyckad utformning genom att väsentliga frågor däri, när det gäller näringsidkare med lägre bruttoomsättning än vad som motsvarar 20 basbelopp, lämnats oregerade under hänvisning till vad som vid taxeringen kan vara föreskrivet

beträffande uppgiftslämnande i och för beskattningsändamål. Enligt min mening bör den nuvarande författningskonstruktionen omprövas, gärna även i detta hänseende med norsk lagstiftning som förebild, och i samband därmed möjligheterna till förenklade regler för vissa näringsidkare, däribland de fria kulturarbetarna, prövas. En sådan översyn borde komma till stånd utan onödigt dröjsmål.

2. *Reservation av Gustaf Hedborg, kulturskattekommitténs ordförande, med instämmande av ledamoten Lars Starkerud, mot förslaget att i förevarande ordning för de fria kulturarbetarnas vidkommande införa ett fribelopp beträffande underlaget för beräkning av den allmänna löneavgiften.*

Av skatteutskottets av riksdagen godtagna betänkande 1982/83:35, omnämnt ovan under avsnitt 8, framgår att 1980 års företagsskattekommitté förutsatts skola pröva frågan om ett fribelopp i avseende å den allmänna löneavgiften. Frågan härom blir då bedömd i det större sammanhang där den hör hemma, och kritik behöver inte befaras av beskaffenhet att vissa grupper avgiftsskyldiga gynnas utan någon prövning av om även andra grupper bör förmånsbehandlas. Jag anser att kulturskattekommittén inte bort ta upp denna fråga.

3. *Reservation av ledamöterna Per Olof Sundman och Sven Gustafson.*

Kulturskattekommittén tillsattes för att granska och analysera de villkor under vilka kulturarbetare och uppfinnare arbetar i våra dagars samhälle, särskilt med hänsyn till att de jämställs med konventionella rörelseidkare och egenföretagare vad angår skatter, sociala avgifter och andra pålagor.

I kommitténs direktiv betonas att kulturarbetare och uppfinnare lever och verkar under förhållanden som avsevärt skiljer sig från dem som gäller för yrkesutövare i allmänhet. Dessa omständigheter belyses tämligen utförligt i kommitténs betänkande och det framgår att nuvarande lagregler och deras tillämpning i icke ringa utsträckning missgynnar de här aktuella yrkeskategorier. En rad förslag framläggs i betänkandet för att förbättra deras situation.

Vi finner dessa förslag värdefulla men finner det likväl nödvändigt att markera en avvikande hållning i en särskrivning. Våra invändningar är dels av mera generell natur, dels berör de vissa konkreta delfrågor. Vi behandlar i första hand de frågor och problem som gäller för de konstnärliga och litterära yrkesutövarna.

Särskilt inkomstslag.

Kommitténs majoritet har helt avvisat den av KLYS sedan länge framförda tanken, att bl.a. fritt verksamma kulturarbetares inkomster inte skall betraktas som inkomst av rörelse i vanlig mening utan hänföras till ett särskilt inkomstslag. Enligt direktiven tillhör det kommitténs huvuduppgifter att granska och värdera denna tankegång. Den har också utförligt diskuterats i betänkandet. Majoriteten drar emellertid den slutsatsen att de önskade målen kan uppnås på ett enklare sätt än genom att införa ett särskilt inkomstslag, vilket därtill skulle medföra stora administrativa och tekniska komplikationer.

Vi delar inte majoritetens uppfattning på denna punkt. Deras alternativa förslag har betydande förtjänster och innebär avsevärda förbättringar för de berörda yrkesgrupperna. Många frågor kvarstår emellertid som olösta även om förslagen genomförs. Tidigare erfarenheter tyder på att nya problem kan komma att uppstå vid framtida justeringar och ändringar i skattereglerna om inte de konstnärligt och litterärt yrkesverksammas särställning markeras just genom detta särskilda inkomstslag.

Vi har emellertid i föreliggande situation godtagit majoritetens förslag, dock med de ändringar som nämns i det följande. De innebär nödvändiga och värdefulla förbättringar som kan genomföras utan tidsutdräkt. Vi vill emellertid framhålla att vi inte till alla delar accepterar majoritetens motiveringar.

Frågan om särskilt inkomstslag berörs ytterligare i slutavsnittet i vår reservation.

Utredningsuppdraget. Vissa delfrågor.

Direktiven ger kommittén ett omfattande utredningsuppdrag med stor frihet att ta upp till behandling de frågor den finner vara i behov av översyn. Enligt vår mening har kommitténs majoritet gjort en alltför snäv tolkning av direktivens innebörd.

Sålunda har majoriteten så långt möjligt eftersträvat nya bestämmelser som kan tillämpas på alla rörelseidkare och egenföretagare. Man menar sig därvid ha funnit stöd i direktivens formulering att "någon generell skattemässig favorisering" inte skall tillskapas för kulturarbetare och uppfinnare.

Vi har givetvis inget att invända mot att av kommittén föreslagna nya regler och bestämmelser kan tillämpas även för andra yrkesutövare – i den mån man finner att deras verksamhet är förknippad med problem, jämförbara med dem som besvarar de grupper vi har att behandla. Kommitténs primära uppgift har emellertid varit att granska kulturarbetarnas och uppfinnarnas särpräglade belägenhet och att undanröja den orättvisa som drabbat dem, därför att de infogats i ett regelsystem som egentligen avser rörelseidkare vilka driver sin verksamhet med andra bevekelsegrunder och under helt andra ekonomiska förutsättningar. Utgångspunkt för kommitténs arbete har alltså varit att överväga rimliga korrigeringar och inte att tillskapa favoriseringar.

Ambitionen att finna generellt tillämpliga regler har i icke ringa mån

präglat kommitténs arbete och majoritetens skrivning. Som ett exempel kan nämnas det relativt stora utrymme som i kapitel 6.4 ägnas frågan om avdrag för utvecklingskostnader vid uppfödning av travhästar. Spörsmålet saknar givetvis relevans vid en diskussion av de problem som är egenartade för en konstnärlig och kreativ verksamhet utan egentligt vinstsyfte.

Om statsmakterna vid en effektivering av kommitténs förslag eftersträvar regler som är generellt tillämpliga på alla rörelseidkare, befarar vi att de kan realiseras först efter lång och besvärande tidsutdräkt och få en i flera hänseenden icke önskad utformning. Av detta skäl föreslår vi följande.

De avdrag för *utvecklingskostnader* som läggs fram i kapitel 6.4 görs tillämpliga enbart för de yrkesgrupper vår kommitté har att behandla.

De *förlustavdrag* i förvärvskällan som behandlas i kapitel 6.6 blir föremål för omedelbar lagstiftning för enbart nyssnämnda kategori.

Föreslagna regler för *avdrag för arbetsrum*, kapitel 6.2 bör – om svårigheter tillstöter – endast tillämpas för konstnärliga och litterära yrkesutövare.

Det har vid tidigare diskussioner kring skatteregler, som direkt avser kulturarbetarna, ofta framförts att gränsdragningsproblem kan uppstå. Frågan om definition av begreppet kulturarbetare behandlas i betänkandets avsnitt 2.1.4. Vi önskar därutöver understryka att definitionsfrågan egentligen är blott ett teoretiskt och inte ett praktiskt problem. Sedan 1950-talet har genomförts en omfattande serie statliga och kommunala beslut om stipendier, ersättningar och inkomstgarantier riktade till konstnärliga och litterära yrkesutövare. Det är icke känt att det uppstått några problem att definiera de avsedda mottagargrupperna.

I betänkandet föreslås att kulturarbetarnas deklARATIONER skall granskas och behandlas av *särskilda taxeringsnämnder*. Det är ett förslag av stor betydelse för att undvika en från taxeringsdistrikt till taxeringsdistrikt hittills ofta starkt växlande bedömning av kulturarbetarnas deklARATIONER. Vi önskar, utöver majoritetens formuleringar, betona nödvändigheten av att sådana särskilda taxeringsnämnder kommer till stånd. Att vissa län har ett tämligen begränsat underlag av konstnärliga och litterära yrkesutövare behöver icke utgöra något hinder. Det måste understrykas att ett system med särskilda taxeringsnämnder, för att uppnå avsedd effekt, förutsätter klara och distinkta direktiv och anvisningar från de centrala skattemyndigheterna.

Behovet av fortsatt utredning kring de konstnärliga och litterära yrkesutövarnas situation i samhället.

Vi beklagar att det nu inte varit möjligt att få till stånd en mera allmän och övergripande granskning av kulturarbetargruppernas ekonomiska och sociala situation. Det var egentligen en sådan som begärdes av 1978/79 års riksdag, något som också nämns i kulturskattekommitténs direktiv. En sådan framstår idag som mera nödvändig än tidigare.

Vi finner det uppenbart att kulturarbetarnas belägenhet avsevärt försämrats under senare år. Deras inkomstutveckling har varit ogynnsam i jämförelse med de mera kommersiellt inriktade yrkesutövarna och de har t.ex. inte kunnat kompensera sig för stigande sociala avgifter genom att ta ut

högre ersättningar för sina produkter och tjänster. De har inte heller kunnat komma i åtnjutande av de förmåner som erbjudits praktiskt taget alla andra yrkesgrupper i form av förkortad arbetstid och längre semester. Trots att vi saknar faktiska, statistiska uppgifter törs vi hävda att särskilt medelålders kulturarbetare med minderåriga barn hamnat i besvärande ekonomiskt och socialt underläge.

Vi är medvetna om att en grupp konstnärliga och litterära yrkesutövare är höginkomsttagare enligt gängse värderingar. Vi vill framhålla att denna grupp dels är liten, dels att dess företrädare, med mycket få undantag, uppnått sin position först vid tämligen hög ålder. Deras livsinkomst är inte särskilt hög, deras "livsskatt" är däremot betydande.

Vi kan här antyda dessa problem men vi har i kulturskattekommittén saknat möjligheter att genomföra en mera ingående analys av kulturarbetarnas allmänna ekonomiska och sociala belägenhet.

I denna situation tvingas vi hemställa om att en ny utredning tillsätts med klara och entydiga direktiv att helt förutsättningslöst granska och värdera de konstnärliga och litterära yrkesutövarnas belägenhet i våra dagars svenska samhälle. Därvid bör även frågan om ett särskilt inkomstslag ingående prövas.

En sådan ny utredning får inte medföra att kulturskattekommitténs nu framlagda förslag läggs på is. De kan genomföras i avvaktan på de mera övergripande lösningar vi på sikt finner nödvändiga.

Utöver det anförda ansluter vi oss i allt väsentligt till vad Gun Magnusson och Harry Breidensjö i sitt särskilda yttrande anför under rubrikerna "Beträffande frågan om ett särskilt inkomstslag för konstnärlig och litterär verksamhet" och "Ny utredning".

4. Särskilt yttrande av Harry Breidensjö och Gun Magnusson, expert resp. sakkunnig i kommittén.

Beträffande frågan om ett särskilt inkomstslag för konstnärlig och litterär verksamhet.

Kulturskattekommittén har avvisat KLYS' krav på ett särskilt inkomstslag för konstnärlig och litterär verksamhet. Detta har skett under hänvisning bl.a. till att vad som därmed hade kunnat vinnas i allt väsentligt kunnat uppnås på annat sätt. Vi delar inte denna uppfattning.

Kulturskattekommitténs förslag innebär, om de genomförs och tillämpas på det sätt kommittén avsett, en rad betydelsefulla förändringar för kulturarbetarna på skatte- och taxeringsområdena. Det är därför mycket viktigt att de föreslagna ändringarna genomförs utan dröjsmål dvs utan att avvakta det utredningsarbete som torde krävas för att åstadkomma de mer genomgripande förändringar varom talas nedan.

Det är vår uppfattning att nu föreslagna bestämmelser, t.ex. om vinstsyftets minskade betydelse, rätt till avdrag för resor m.m. i praktiken skulle få mycket större genomslagskraft om de kombinerades med ett särskilt

inkomstslag. I betänkandet talas på en rad ställen om att kulturarbetarnas deklARATIONER blivit felbedömda, att kulturarbetarna blivit njuggt eller orättvist behandlade. Vi förutsätter att detta förhållande inte enbart har sin grund i bristande insikter hos tjänstemän och taxeringsnämnder utan i hög grad beror på det faktum att enligt gällande lagstiftning kulturarbetarna ska jämföras med vanliga företagare, men att många taxeringsnämnder samtidigt enligt våra erfarenheter ändå inte uppfattar dem som "riktiga" rörelseidkare. Det är i detta tolkningsklimat som taxeringsnämnderna haft att bedöma kulturarbetarnas deklARATIONER. Det hade enligt vår uppfattning nu behövts en kraftig markering i form av inrättandet av ett särskilt inkomstslag för att åstadkomma en förändring av detta tolkningsklimat.

En nackdel med att, som kommittén nu föreslår, söka lösa kulturarbetarnas skatteproblem enbart genom ändring i enskilda bestämmelser är, att de förbättringar som nu genomförs lätt kan bli uttraderade eller att dagens problem ersätts av nya problem inom en snar framtid. Skattelagstiftningen är ju ständigt under utveckling och förändring. I resonemang om skattefrågor betraktas rörelseidkarna som en homogen grupp skattskyldiga. När det gäller skatteuttag, avdragsregler, inkomstberäkning, lagervårdning etc utgår diskussioner och förslag till förändringar naturligen från de mest typiska rörelseidkarna. Vad som är bra för dem – eller med motsatt utgångspunkt vad de kan tänkas orka med av bördor – blir utgångspunkten för lagstiftningens innehåll. Mot detta har vi intet att invända. Vad vi däremot invänder emot är, att alla sådana ändringar också blir gällande för de fria kulturarbetarna trots att deras villkor och verksamhet som rörelseidkare företer många särdrag i förhållande till vanliga företagares.

Vi anser att företagsskattekommittéer, regering och riksdag inte ständigt ska behöva hålla den lilla företagargruppen kulturarbetare i minnet vid överväganden angående företagsbeskattningen, vilket blir nödvändigt om kommunalskattelagens nuvarande systematik bibehålles. Erfarenheten hittills visar också att detta inte varit möjligt. Det förefaller därför vara en arbetsbesparing inför framtiden att en gång för alla mönstra ut kulturarbetarna ur det klassiska rörelseidkarfacket och skapa ett särskilt inkomstslag för dem såsom skett för andra typer av verksamhet. På så sätt ger man politiker och andra beslutsfattare en plattform utifrån vilken konkreta ställningstaganden kan göras beträffande skattereglerna för kulturarbetarna. Då blir dessa regler inte längre bara en bieffekt av övrig rörelsebeskattning utan resultat av särskilda överväganden.

De skäl emot ett särskilt inkomstslag som kommittén redovisar finner vi inte övertygande. Man hänvisar till tolknings- och tillämpningsproblem utan närmare precisering. I övrigt inskränker sig kommitténs invändningar till tekniska frågor såsom att deklARATIONSBANKETTER och datorprogrammering måste ändras. Vi är väl medvetna om att ett omfattande hantverksmässigt arbete måste läggas ner för att genomföra ett särskilt inkomstslag, men detta kan inte vara skäl av tillräcklig bärkraft att hindra en materiellt riktig lagstiftning. I detta sammanhang bör också påminnas om att nuvarande ordning innebär en hård arbetsbelastning på skattedomstolar, politiker och andra.

Ett annat skäl till att skapa ett särskilt inkomstslag för konstnärlig och litterär verksamhet är de smittoeffekter som kommunalskattelagens rörel-

seidkarbegrepp har på kulturarbetarnas ställning i andra sammanhang. En rad sociala förmåner i vårt samhälle respektive storleken av avgifter man i olika sammanhang har att erlagga är beroende av inkomsten. Reglerna för beräkningen av denna inkomst, dvs det förmånsgrundande resp. det avgiftsgrundande beloppets storlek, är olika från fall till fall. Ofta behandlas i dessa sammanhang rörelseidkare annorlunda än löntagare, många gånger, såsom exempelvis beträffande bostadsbidragen, med motiveringen att rörelseidkare med hjälp av skattereglerna kan skapa ekonomiska reserver och dolda förmögenheter. Detta resonemang är sällan giltigt för kulturarbetare vilket medför att de vid tillämpning av bestämmelserna får en i förhållande till sin bärkraft för liten förmån resp. för hög avgift. Ett särskilt skatterättsligt inkomstslag skulle kunna vara ett naturligt anknytningsmoment för regler som kunde ge kulturarbetarna adekvata förmåner resp. avgifter.

Status av rörelseidkare/näringsidkare har vidare betydelse på en rad områden såsom exempelvis konkurrensrättens och konsumenträttens. Näringsidkarbegreppet tillämpat på kulturarbetare kan stundom få rent absurda konsekvenser. Sålunda har exempelvis Näringsfrihetsombudsmanen, som ju har att övervaka den fria konkurrensen mellan näringsidkare, intresserat sig för fackligt betonade avtal träffade av kulturarbetarnas organisationer.

Även om kommunalskattelagens rörelseidkarbegrepp inte direkt som legaldefinition används för att avgöra om någon är näringsidkare eller inte har det naturligtvis sin betydelse. Även här skulle tillskapandet av ett nytt skatterättsligt inkomstslag fästa såväl lagstiftarens som de tillämpande myndigheternas uppmärksamhet på att kulturarbetarna som rörelseidkare är unika och att reglerna för dem därför bör bli föremål för andra överväganden än vad som gäller för företagare i allmänhet.

Ny utredning.

KLYS har sedan början på 70-talet försökt att få till stånd en offentlig utredning med uppgift att granska kulturarbetarnas situation och föreslå sådana ändringar i lagstiftningen på olika områden, att kulturarbetarna i likhet med andra grupper av yrkesutövare fick möjlighet att i någorlunda trygghet utöva sina yrken. Detta har för kulturarbetarna framstått som ett rimligt rättvisekrav.

Den främsta anledningen till många kulturarbetares mindre goda förhållande till myndigheterna och den ofta orättvisa behandling de därvid utsätts för har sin grund i att kulturarbetarna i skatte- och avgiftshänseende hänförs till skattegruppen rörelseidkare/egenföretagare. Rörelseidkarbegreppet får konsekvenser långt utanför skatteområdet.

Det har under kulturarbetarnas långa kamp för en rättvisare ställning i samhället varit svårt eller omöjligt att hos myndigheter och andra vinna förståelse för svårigheten att på kommersiella villkor bedriva kvalificerad kulturverksamhet. Rörelselagstiftningen förutsätter nämligen generellt en produktion som hävdar sig i marknadskonkurrensen och ger vinst.

Vi har under utredningsarbetet sökt övertyga kommittén att det krävs längre gående ingrepp i lagstiftningen, om man vill skapa rättvisa åt

kulturarbetarna, än vad som föreslås i föreliggande betänkande. Emellertid har enligt kommittén direktiven hindrat kommittén från att ta itu med den samlade översyn av kulturarbetarnas ställning som krävdes i den socialdemokratiska motion (1978/79:1851) vilken var den direkta anledningen till att Kulturskattekommittén tillsattes. Kulturutskottet tillstyrkte motionen och framhöll därvid bl.a.: "Det är enligt utskottets mening angeläget med en samlad översyn av de frågor inom *olika* (vår kursivering) lagstiftningsområden som det här rör sig om. Syftet med en översyn bör vara att skapa sådana betingelser för kulturarbetarna att de under större trygghet kan utöva sina yrken". Riksdagen följde utskottets förslag.

Självfallet intar skatte- och avgiftsfrågorna en framträdande plats i det frågekomplex som tas upp i ovannämnda motion och i kulturutskottets betänkande. Vi anser det därför riktigt att dessa frågor fått stort utrymme i utredningssammanhanget. Direktivens utformning har uppenbarligen gjort att kommittén inte ansett det möjligt att i ett vidare perspektiv och med positiva utgångspunkter granska KLYS förslag till ett särskilt inkomstslag eller i övrigt komma med förslag av mer genomgripande och långtgående karaktär.

Mot denna bakgrund anser vi att Kulturskattekommittén själv borde ha föreslagit att ytterligare en utredning kommer till stånd, en utredning med mer vidsträckt arbetsuppgifter än de kommittén haft.

Ett sådant utredningsarbete borde enligt vår uppfattning inledas med en studie/kartläggning av kulturarbetarnas totala situation i samhället med avseende på bland annat inkomster, arbetsmöjligheterna inom kultursektorn, effekter av rörelsebegreppets tillämpning på de fria kulturarbetarna och deras möjligheter att utöva sina yrken. Med en sådan kartläggning som bakgrund bör det vara möjligt att föreslå åtgärder ägnade att skapa social och ekonomisk rättvisa för kulturarbetarna i förhållande till andra yrkesgrupper i samhället. En förbättrad ställning för kulturarbetarna är nämligen en av förutsättningarna för att samhällets kulturpolitiska mål ska kunna förverkligas – dvs ett rikare kulturliv för alla.

Beträffande rätt till avdrag för arbetsrum i egen bostad.

I kommitténs betänkande föreslås en generell rätt till avdrag för alla som har kostnader för arbetsrum i egen bostad. Vi delar den oro som ledamöterna Gustafson och Sundman ger uttryck för i sin reservation, en oro för att förslaget genomförande kan komma att försenas eller förhindras på grund av förväntade tillämpningssvårigheter.

Kulturarbetarna har på grund av arbetets karaktär ett särskilt behov av att ha sin arbetsplats förlagd i nära anslutning till bostaden. Konstnärligt arbete låter sig sällan planeras eller inrangeras i fasta tidsschemata på samma sätt som flertalet andra arbeten. Idéer och inspiration kan inte kommenderas fram under kontorstid. Vi anser alltså att, oavsett om lagstiftningen kan göras generell eller inte, en avdragsrätt omedelbart bör införas för kulturarbetarna. Kretsen av personer som ska kunna komma i åtnjutande av avdragsrätten kan lämpligen avgränsas på samma sätt som skett i kommitténs förslag beträffande kvittningsrätt och upphovsmannakonto.

Avdrag för utvecklingskostnader och förlustavdrag.

Vi instämmer i vad som i dessa avsnitt anförs i ledamöterna Gustafsons och Sundmans reservation.

Beträffande upphovsmannakonto.

Kulturskattekommittén föreslår ett nytt beräkningssystem för avsättning till upphovsmannakonto och föreslår samtidigt att avsättning får göras med upp till 70 % av skillnaden i nettointäkt mellan inkomståret och något av jämförelseåren. Enligt vår uppfattning bör avsättning få göras med 100 % av intäktsökningen. Syftet med uppskovslagstiftningen är ju att ge möjlighet till utjämning av tillfälligt höga inkomster och vi kan då inte finna något bärkraftigt argument för att reducera avsättningsmöjligheten till 70 %.

Beträffande socialförsäkringsavgifterna.

KLYS har krävt att skyldigheten att betala socialförsäkringsavgifter på ersättningar till kulturarbetarna ska överflyttas på deras motparter. Enligt KLYS' förslag skulle detta kunna möjliggöras genom en koppling mellan ett nytt skatterättsligt inkomstslag, "inkomst av konstnärlig och litterär verksamhet", och ett nytt inkomstbegrepp inom den allmänna försäkringen. Den som erlade ersättning till konstnärliga och litterära yrkesutövare skulle således genom uttryckliga bestämmelser därom bli skyldig att betala på ersättningarna grundade socialförsäkringsavgifter.

Kommittén har avvisat KLYS' förslag om ett särskilt inkomstslag för kulturarbetare. Kommittén har övervägt två andra vägar att flytta över avgiftsskyldigheten på kulturarbetarnas motparter, nämligen vad kommittén kallar lagmetoden och avtalsmetoden.

Kommittén har förkastat lagmetoden och föreslår i stället avtalsmetoden. Avtalsmetoden innebär att man utvidgar ramen för i vilka situationer likställighetsavtal får träffas. Då de flesta KLYS-organisationer sedan länge slutit likställighetsavtal avseende sådana fall som nu föreslås bli legala innebär den ändring av bestämmelserna som nu föreslås i stort sett endast en kodifiering av gällande praxis, vilket i och för sig är tillfredsställande men inte tillräckligt.

Kommittén har granskat för- och nackdelar med överflyttning av avgiftsskyldigheten på kulturarbetarnas motparter. Vi kan inte finna att de nackdelar som redovisas skulle vara mera framträdande vid en tillämpning av lagmetoden jämfört med avtalsmetoden vid överflyttning av avgiftsskyldigheten. De praktiska problemen finns redan idag och måste bemästras vid förhandlingar om likställighetsavtal. Dessa problem kommer att finnas även framdeles vid tillämpning av avtalsmetoden.

Kommittén förutsätter att frågor som har ekonomisk betydelse för parterna kan lösas lättare genom avtal än med lagstiftning. Allmänt sett äger denna filosofi giltighet på en del områden. I föreliggande fall torde det dock förhålla sig tvärtom. Den erfarenhet vi har av att träffa likställighetsavtal för kulturarbetare pekar inte alls i den riktning kommittén föreställer sig. Även om avgiftsskyldigheten läggs över på motparterna kan tillämpningen av lagen

kompletteras genom avtal mellan parterna. På så sätt kan lagen anpassas till olika förutsättningar. På arbetsmarknaden i övrigt är det ofta förekommande att lagar kompletteras genom avtal. Vissa lagar på arbetsrättens område förutsätter dessutom att dessa kompletteras med avtal mellan arbetsmarknadens parter. Det är en betydande skillnad – särskilt för små och svaga organisationer – att förhandla om en lags anpassning till olika områden än att direkt ställa krav på en avtalsreglering av en intressefråga.

Det kan enligt vår mening inte vara problem av praktisk natur som väglett kommittén när den sagt nej till lagmetoden. De praktiska problemen är inte särskilt svårlösta, vilket delvis påstås i betänkandet.

Kommittén betonar ofta att en lösning si eller så inte skulle vara förenlig med det allmänna påbudet till utredningskommittéer att eftersträva förenklingar. Ett ständigt återkommande argument har också varit att förslag inte får innebära avsteg från systematiken i viss lagstiftning. "Lagmetoden innebär ett avsteg från den systematik som ligger till grund för AFL", skriver utredningen. Dessutom anser kommittén att det knappast kan komma i fråga att övergå till lagmetoden för kulturarbetare och lämna övriga rörelseidkare utanför. Å andra sidan anser sig kommittén på grund av direktiven inte kunna lägga generellt verkande förslag i denna fråga. Ett sådant cirkelresonemang i samband med tolkning av direktiven leder naturligtvis alltid fram till att kommittén ingenting kan eller får göra. Argumentet är därför enligt vår uppfattning inte användbart. Eftersom kommittén tillsatts just för att utreda kulturarbetarnas förhållanden och lägga förslag till ändringar för dessa där så kan anses befogat anser vi att så hade bort ske när det gäller överflyttning av socialförsäkringsavgifterna.

Vi är helt överens med alla som anser att lagstiftning inte i onödan ska kompliceras, men vi är också av den åsikten att förenkling och schablonisering inte får drivas så långt att en stelbent lagstiftning hotar att kväva vissa för kultursamhället viktiga yrkesgrupper – i detta fall kulturarbetarna.

Sammanfattningsvis anser vi alltså att lagmetoden är den bästa när det gäller att överflytta betalningsskyldigheten för socialförsäkringsavgifterna på kulturarbetarnas motparter. Frågan om kostnadsavdragen vid beräkning av avgiftsgrundande belopp måste lösas samtidigt.

5. *Särskilt yttrande av Tore Lundin, sakkunnig i kommittén.*

Kommittén föreslår att rätten till avdrag för arbetsrum i egen bostad skrivs in i kommunalskattelagen. Jag får i denna fråga anmäla avvikande mening.

Sedan regeringsrätten år 1975 avkunnat några domar (R 76 1:30 I-V) finns en fast praxis i fråga om avdrag för arbetsrum i egen bostad. Detta utgör enligt min mening inte hinder för att rätt till avdrag föreligger enligt gällande regler för ateljé eller liknande, som inte kan användas för bostadsändamål.

Enligt kommitténs förslag skall avdragsrätten gälla inom inkomstlagen rörelse och tjänst. Antalet avdragsyrkanden kan förväntas bli stort. Härtill kommer svårigheten att i lagtext klart ange när avdragsrätt skall föreligga.

Kommittén har varit tvungen att använda en sådan lokution som ”i väsentlig mån” och andra svårtolkade begrepp, såsom att det avdragsgilla beloppet i skälig mån kan jämkas.

Ett genomförande av kommitténs förslag kommer att innebära ökad administration för skattemyndigheter och domstolar. Detta står inte i överensstämmelse med regeringens direktiv (1980:20) till samtliga kommittéer och särskilda utredare angående finansiering av reformer.

I direktiv (1982:27) till samtliga kommittéer och särskilda utredare angående kontroll och förenklingsfrågor vid reformer på skatteområdet uttalas att ”utgångspunkten bör vara att i alla förslag som läggs fram särskilt beakta möjligheterna till förenklingar och effektiviseringar av kontrollarbetet”. Den av kommittén föreslagna avdragsrätten innebär att man inte beaktat rekommendationen i direktiven.

6. *Särskilt yttrande av Allan Lundberg, expert i kommittén, och Tore Lundin, sakkunnig i kommittén.*

Vi delar den uppfattning som redovisas i reservation nr 1 av kommitténs ordförande Gustaf Hedborg angående bokföringsskyldigheten för kulturarbetare.

7. *Särskilt yttrande av Lars Ivarsson, och Allan Lundberg, experter i kommittén, samt Tore Lundin, sakkunnig i kommittén.*

Vi delar den uppfattning som redovisas i reservation nr 2 av kommitténs ordförande Gustaf Hedborg angående införande av ett fribelopp beträffande underlaget för beräkning av den allmänna löneavgiften.

Bilaga 2

Upplysningar, se baksidan.

Utlämnas gratis

Den skattskyldiges namn
Personnummer/Organisationsnummer
Förelsens namn (firma)
Kommun(er), där förelsen bedrivits

UPPGIFTER OM UPFFINNARKONTO

R8

Kalenderåret Deklarationsbilaga nr

Räkenskapsåret from—tom

INSÄTTNING PÅ UPFFINNARKONTO

1. Nettointäkt — före uppskov och avdrag för egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter — av en eller flera förvärvskällor, vari uppfinnarintäkt finns redovisad:

- a) under beskattningsåret
- b) under första året före beskattningsåret
- c) under andra året före beskattningsåret

Har nettointäkten något av åren påverkats av intäkter eller kostnader, som inte har en mer omedelbar anknytning till uppfinnarintäkten, skall nettointäkten för det året korrigeras genom att de ovidkommande intäkterna dras av och de därmed sammanhängande kostnaderna läggs till. Uppgår beloppet vid b) eller c) ej till 10.000 kr, skall det höjas till detta belopp.

2. Skillnaden mellan beloppet vid 1 a) och det lägsta av beloppen vid 1.b) och 1.c)

3. 70% av beloppet vid 2

Uppskov medges högst med beloppet vid 3. Uppskov medges ej om på kontot inbetalt belopp understiger 10.000 kr. Belopp för vilket uppskov yrkas förs in på blankett R1 eller R5.

Kr	Taxeringsnämndens anteckningar
=	
=	

Bankbesked om inbetalning på uppfinnarkonto skall bifogas.

UPPGIFTER OM BEFINTLIGA UPFFINNARKONTON

Kol 1		Kol 2	Kol 3	Kol 4
Den skattskyldiges uppfinnarkonton		Uttag under beskattningsåret	För beskattningsåret gottskriven ränta	Utgående behållning (kol 1—2+3)
Insättning avseende beskattningsåret	Kr 19.....:	 	Kr	Kr
Ingående behållning på konton avseende tidigare beskattningsår	Kr 19.....: 19.....: 19.....: 19.....: 19.....: 19.....:	Kr	Kr	Kr

Bankbesked avseende de tidigare beskattningsåren bifogas lämpligen.

Särskilda upplysningar:

.....

.....

.....

Bilaga 3 Förslag till förordning om uppskovskonto för upphovsmän m.fl.

1 § Med upphovsmannakonto förstås i denna förordning ett sådant särskilt konto i bank som anges i 2 § första stycket lagen (0000:000) om uppskovskonto för upphovsmän m.fl.

2 § Insättning på upphovsmannakonto får göras vid ett eller flera tillfällen med belopp som innehavaren av kontot bestämmer.

3 § Den som gör insättning på upphovsmannakonto skall till banken lämna uppgift om vilket beskattningsår som insättningen avser.

Banken skall lägga upp ett upphovsmannakonto för varje beskattningsår för vilket en insättning görs.

Ett kontonummer som används för ett upphovsmannakonto får inte användas för något annat konto.

Bilaga 4 Förslag till förordning om uppskovskonto för uppfinnare

1 § Med uppfinnarkonto förstås i denna förordning ett sådant särskilt konto i bank som anges i 2 § första stycket lagen (0000:000) om uppskovskonto för uppfinnare.

2 § Insättning på uppfinnarkonto får göras vid ett eller flera tillfällen med belopp som innehavaren av kontot bestämmer.

3 § Den som gör insättning på uppfinnarkonto skall till banken lämna uppgift om vilket beskattningsår som insättningen avser.

Banken skall lägga upp ett uppfinnarkonto för varje beskattningsår för vilket en insättning görs.

Ett kontonummer som används för ett uppfinnarkonto får inte användas för något annat konto.

Statens offentliga utredningar 1983

Kronologisk förteckning

1. Fristående skolor för inte längre skolpliktiga elever. U.
 2. Nytt militärt ansvarssystem. Ju.
 3. Skatteregler om traktamenten m. m. Fi.
 4. Om hälften vore kvinnor. A.
 5. Koncession för försäkringsrörelse. Fi.
 6. Radon i bostäder. Jo.
 7. Ersättning för miljöskador. Ju.
 8. Stämpelskatt. Fi.
 9. Lagstiftningen på kärnenergiområdet. I.
 10. Användning av växtnäring. Jo.
 11. Bekämpning av växtskadegörare och ogräs. Jo.
 12. Former för upphandling av försvarsmateriel. Fö.
 13. Att möta ubåtshotet. Fö.
 14. Barn kostar. S.
 15. Kommunalforskning i Sverige. C.
 16. Sysselsättningsstrukturen i internationella företag. I.
 17. Näringspolitiska effekter av internationella investeringar. I.
 18. Lag mot etnisk diskriminering i arbetslivet. A.
 19. Den stora omställningen. I.
 20. Bättre miljöskydd II. Jo.
 21. Vilt och jakt. Jo.
 22. Utbildning för arbetslivet. A.
 23. Lag om skatteansvar. Fi.
 24. Ny konkurslag. Ju.
 25. Internationella faderskapsfrågor. Ju.
 26. Bestrålning av livsmedel. Jo.
 27. Bilar och renare luft. Jo.
 28. Bilar och renare luft. Bilaga. Jo.
 29. Invandringspolitiken. A.
 30. Utbyggd havandeskapspenning m. m. S.
 31. Familjeplanering och abort. S.
 32. Företagshälsovård för alla. A.
 33. Kompetens inom hälso- och sjukvården m.m. S.
 34. Information som styrmedel. I.
 35. Patentprocessen och sanktionssystemet inom patenträtten. Ju.
 36. Effektivare företagsrevision. Ju.
 37. Fastighetsbildning 1. Avveckling av samfällda vägar och diken. Ju.
 38. Fastighetsbildning 2. Ersättningsfrågor. Ju.
 39. Politisk styrning-administrativ självständighet. C.
 40. Konsumentpolitiska styrmedel-utvärdering och förslag. Fi.
 41. Kontroll av rådgivare. Ju.
 42. Barn genom insemination. Ju.
 43. Områden för turism och rekreation. Jo.
 44. Kapitalplaceringar på aktiemarknaden. Fi.
 45. Turism och friluftsliv 2. Om förutsättningar och hinder. Jo.
 46. Bulvanlag. Ju.
 47. Skatteregler. Om reservering för framtida utgifter. Fi.
 48. Egenföretagares sjukpenning m. m. S.
 49. Vattenkraft. I.
 50. Översyn av lagstiftningen om förmögenhetsbrott utom gäldenärsbrott. Ju.
 51. Ensamföräldrarna och deras barn. S.
 52. Företagshemligheter. Ju.
 53. Kulturarbetare och uppfinnare. Fi.
-

Statens offentliga utredningar 1983

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

Nytt militärt ansvarssystem. [2]
Ersättning för miljöskador. [7]
Ny konkurslag. [24]
Internationella faderskapsfrågor. [25]
Patentprocessen och sanktionssystemet inom patenträtten. [35]
Kommissionen mot ekonomisk brottslighet. 1. Effektivare företagsrevision. [36] 2. Kontroll av rådgivare. [41] 3. Bulvanlag. [46]
Fastighetsbildningsutredningen. 1. Fastighetsbildning 1. Avveckling av samfällida vägar och diken. [37]
2. Fastighetsbildning 2. Ersättningsfrågor. [38]
Barn genom insemination. [42]
Översyn av lagstiftningen om förmögenhetsbrott utom gäldenärsbrott. [50]
Företagshemligheter. [52]

Försvarsdepartementet

Former för upphandling av försvarsmateriel. [12]
Att möta ubåtshotet. [13]

Socialdepartementet

Barn kostar. [14]
Utbyggd havandeskapspenning m. m. [30]
Familjeplanering och abort. [31]
Kompetens inom hälso- och sjukvården m.m. [33]
Egenföretagares sjukpenning m.m. [48]
Ensamföräldrarna och deras barn. [51]

Finansdepartementet

Skatteregler om traktamenten m. m. [3]
Koncession för försäkringsrörelse. [5]
Stämpelskatt. [8]
Lag om skatteansvar. [23]
Konsumentpolitiska styrmedel-utvärdering och förslag. [40]
Kapitalplaceringar på aktiemarknaden. [44]
Skatteregler. Om reservering för framtida utgifter. [47]
Kulturarbetare och uppfinnare. [53]

Utbildningsdepartementet

Fristående skolor för inte längre skolpliktiga elever. [1]

Jordbruksdepartementet

Radon i bostäder. [6]
Utredningen om användningen av kemiska medel i jord och skogsbruket m. m. 1. Användning av växtnäring. [10] 2. Bekämpning av växtskadegörare och ogräs. [11]
Bättre miljöskydd II. [20]
Vilt och jakt. [21]
Bestrålning av livsmedel. [26]
Bilavgaskommittén. 1. Bilar och renare luft. [27] 2. Bilar och renare luft. Bilaga. [28]
Områden för turism och rekreation. [43]
Turism och friluftsliv 2. Om förutsättningar och hinder. [45]

Arbetsmarknadsdepartementet


Om hälften vore kvinnor. [4]
Lag mot etnisk diskriminering i arbetslivet. [18]
Utbildning för arbetslivet. [22]
Invandringspolitik. [29]
Företagshälsövård för alla. [32]


Industridepartementet

Lagstiftningen på kärnenergiområdet. [9]
Direktinvesteringskommittén. 1. Sysselsättningsstrukturen i internationella företag. [16] 2. Näringspolitiska effekter av internationella investeringar. [17]
Den stora omställningen. [19]
Information som styrmedel. [34]
Vattenkraft. [49]

Civildepartementet

Kommunalforskning i Sverige. [15]
Politisk styrning-administrativ självständighet. [39]



 **Liber**
Allmänna Förlaget

ISBN 91-38-07749-3
ISSN 0375-250X