

Målnummer: 1149-00 **Avdelning:** 1

Avgörandedatum: 2003-07-31

Rubrik: Bestämmelserna i 46 § 1 mom. kommunalskattelagen om rätt till avdrag för underskott i förvärvskälla avseende litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet har ansetts tillämpliga på författande av läroböcker.

Lagrum: 46 § 1 mom. fjärde stycket kommunalskattelagen (1928:370)

Rättsfall:

REFERAT

A.J. yrkade i sin deklaration till ledning för 1995 års taxering avdrag för underskott av aktiv näringsverksamhet i handelsbolaget J:s Läromedel med 187 554 kr. Skattemyndigheten i Stockholms län beslutade den 27 oktober 1995 att inte medge avdraget. Som skäl angavs att för att underskott i näringsverksamhet skall få kvittas mot inkomst av tjänst gäller att verksamheten är nystartad, dvs. den måste i detta fall ha påbörjats tidigast 1990. A.J. hade påbörjat sin verksamhet före nämnda tidpunkt.

A.J. begärde omprövning och hänvisade härvid till 46 § 1 mom. fjärde stycket kommunalskattelagen (1928:370), KL, varav framgår att femårsregeln inte är tillämplig när fråga är om konstnärlig eller litterär verksamhet.

Skattemyndigheten vidhöll vid omprövning den 22 maj 1996 sitt tidigare beslut och anförde i huvudsak följande. Personer som bedriver litterär, konstnärlig eller likartad verksamhet, s.k. fria kulturarbetare, får under vissa förhållanden kvitta underskott mot förvärvsinkomst. Vad som utgör nyss nämnd verksamhet kan många gånger vara svårt att avgöra. Konstnärsnämnden har därför i samarbete med Sveriges Författarfond angivit att kulturarbete kännetecknas av att vederbörande ägnar sig åt skapande eller konstnärligt arbete, är yrkeskunnig inom sitt område och ägnar sig yrkesmässigt åt konstnärligt arbete. Härmed skall förstås sådan skapande verksamhet som utmynnar i skönlitterära produkter. Arbete med läromedel är inte en sådan typ av författarverksamhet som omfattas av avdragsrätt enligt 46 § KL. Eftersom det inte heller är fråga om en verksamhet som är startad inom de fem senaste åren skall avdrag inte medges.

A.J. överklagade och yrkade att hon skulle beviljas yrkat avdrag. Enligt A.J. var författande av läromedel en i hög grad skapande, litterär och konstnärlig verksamhet.

Länsrätten i Stockholms län (1997-12-29, ordförande Axelsson) yttrade: Av 46 § 1 mom. KL, i aktuell lydelse, framgår av första stycket att underskott av förvärvskälla som utgör aktiv näringsverksamhet får efter yrkande av den skattskyldige och med de begränsningar som anges i andra-fjärde styckena dras av från den skattskyldiges inkomst. - Av andra stycket följer att avdrag får göras för underskott avseende det beskattningsår då den skattskyldige började bedriva förvärvskällan (startåret) och de fyra närmast följande beskattningsåren. - Enligt fjärde stycket får, i fråga om förvärvskälla som utslutande eller så gott som utslutande avser litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, avdrag göras även efter den i andra stycket angivna tiden. Avdrag får göras i den mån underskottet överstiger avdrag för underskott från närmast föregående beskattningsår. Ett villkor för avdrag är

dock att den skattskyldige under den period som omfattas av beskattningsåret och de tre närmast föregående beskattningsåren redovisat intäkter från verksamheten av någon betydelse. Härvid beaktas även intäkter som hänförs till inkomstslaget tjänst. - Av handlingarna i målet framgår i huvudsak följande. A.J. startade före 1990 handelsbolaget J:s Läromedel med läromedelsproduktion som huvudsaklig verksamhet. För beskattningsåren 1991-1993 redovisades intäkter av verksamheten med 210 996 kr (1991), 226 958 kr (1992) och med 190 216 kr (1993). - Länsrätten gör följande bedömning. - Utöver den avdragsrätt för underskott som uppkommit i nystartad verksamhet har förvärvskälla som uteslutande avser litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet en fortsatt rätt till allmänt avdrag för ett beskattningsårs underskott mot inkomst av tjänst eller av annan näringsverksamhet. Fråga i målet är därmed om författande av läroböcker skall anses utgöra sådan verksamhet. I målet har framkommit att A.J. skriver läromedel i engelska. A.J. har själv uppgivit att läroböckerna bestå av sammanställningar av texter av varierande slag, ehuru komplicerade sådana, och även till viss del av egna texter. Länsrätten, som är av den uppfattningen att med litterär eller annan konstnärlig verksamhet avses sådan skapande verksamhet som utmynnar i t.ex. skönlitteratur, anser inte att författande av läromedel kan jämföras härmed. Verksamheten har inte heller startats inom de fem senaste åren. Överklagandet skall således avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

A.J. fullföljde sin talan och vidhöll vad hon tidigare anfört. Hon anförde därutöver bl.a. följande. Kravet på att förvärvskällan skall avse litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet är uppfyllt. Något stöd för skattemyndighetens uppfattning att det krävs att den skapande verksamheten utmynnar i skönlitterära produkter har inte redovisats. Med denna definition skulle fackböcker inte anses som litterär verksamhet. Att det saknas allmänt accepterade definitioner skall inte föranleda att hennes överklagande inte bifalls. Hon är medlem i Läromedelsförfattarnas förening som i sin tur är medlem i Konstnärliga och litterära yrkesutövares samarbetsnämnd. Läromedel är den mest lästa litteraturen i vårt land och måste anses vara en kulturbärare av inte obetydligt mått.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (1999-12-08, Wennerholm, Lagebrant Torén, referent, Fries) yttrade: - Fråga i målet är om den av A.J. bedrivna verksamheten skall anses som sådan litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet som avses i 46 § 1 mom. fjärde stycket KL i dess lydelse vid 1995 års taxering. - Kulturarbetarnas skatteförhållanden har varit föremål för utredningar och lagstiftningsåtgärder vid flera tillfällen. Av förarbetsuttalanden i samband med översyn av skatte- och avgiftsfrågor med anknytning till kulturarbetare (prop. 1984/85:93 s. 10 f.) framhålls att ett levande kulturliv är beroende av kulturarbetarnas insatser och att musiker, författare, bildkonstnärer m.fl. berikar vår tillvaro och skapar bestående värden. Vidare uttalas att det inte finns någon allmänt accepterad definition av litterär eller konstnärlig verksamhet. - Kulturskattekommittén diskuterade i sitt betänkande (SOU 1983:53 avsnitt 2.1.4) vad som avses med kulturarbetare. Kommittén ansåg att den krets av kulturarbetare som den enligt sina direktiv hade att beakta i allt väsentligt sammanföll med den krets av kulturarbetare som hade omfattats av den av Konstnärsnämnden och Sveriges författarfond 1981 framlagda undersökningen av kulturarbetarnas arbetsmarknad och ekonomi (KNUFF-utredningen). För att en person skulle kunna anses som kulturarbetare krävdes bl.a. att personen ägnade sig åt skapande eller annat konstnärligt arbete. Utanför begreppet föll kulturadministratörer och liknande. Till konstnärligt arbete hänförde utredningen pedagogiskt arbete inom den konstnärliga yrkesutbildningen under förutsättning att den pedagogiska verksamheten grundades på konstnärligt yrkeskunnande. - Enligt kammarrättens mening kan författande av läromedel inte hänföras till sådan litterär verksamhet som avses i 46 § 1 mom. fjärde stycket KL med mindre än

att det litterära inslaget framstår som det väsentliga. Vad som i utredningen framkommit om den av A.J. bedrivna verksamheten utgör inte skäl att bedöma denna verksamhet på detta sätt. Vid sådant förhållande och då avdraget inte heller kan medges på annan grund skall överklagandet avslås. - Kammarrätten avslår överklagandet.

A.J. överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av kammarrättens dom, skulle medge avdrag med 187 554 kr för underskott i aktivt bedrivna näringsverksamhet vid 1995 års inkomsttaxering. Till stöd för sin talan anförde A.J. bl.a. följande. Hon har sedan 1960-talet producerat läromedel som getts ut på olika förlag i Sverige och utomlands. Hon har gett ut ett femtiotal böcker, främst på engelska men även på svenska. Läromedlen, som främst är avsedda för undervisningen i engelska på gymnasieskolan, innehåller skönlitterär prosa, dramatik och faktatexter med naturvetenskapligt eller socialt innehåll från så många delar av den engelskspråkiga världen som möjligt. Poesi, konst och musik presenteras också inom ämnet. Hon har själv skrivit många av de engelska texterna med efterföljande frågor. Vidare ingår också av henne själv författade noveller och dikter i läromedlen. Sammanfattningsvis kan hennes författande av läromedel sägas kännetecknas av personliga bearbetningar och kreativitet samt till en del av rent egenskrivet skönlitterärt material. Hennes verk är därför skyddade som litterära verk enligt 1 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Enligt skatterättsliga grundsatser skall civilrättsliga begrepp och definitioner användas också inom skatterätten, såvitt inte skatterättsliga regler uttryckligen stadgar annorlunda. Ibland uttrycks detta så att skatterätten normalt följer civilrätten. I detta fall ger 46 § 1 mom. fjärde stycket KL, dess förarbeten, kommenterande litteratur eller praxis inte någon vägledning för hur tillämpningen av lagrummet skall avgränsas. En semantisk tolkning av ordet litterär ger vid handen att ordet skall ges den innebörd det har inom upphovsrätten. Normalt är upphovsrätten till läromedel skyddad enligt upphovsrättslagen som rätt till litterärt verk. Till följd härav utgör hennes verksamhet litterär eller därmed jämförlig verksamhet och underskottsavdraget bör medges. En läromedelsförfattare har vidare samma behov av inkomstutjämning över tiden och mellan inkomstslag som andra författare och utövare av konstnärlig verksamhet. De arbetar alla under jämförliga förutsättningar när det gäller bristen på möjlighet att planera sina inkomster. Det finns inte stöd i lagtext, förarbeten eller praxis för att just läromedelsförfattare skulle undantas från möjligheten till inkomstutjämning.

A.J. yrkade ersättning för sina kostnader i Regeringsrätten med 201 550 kr inklusive mervärdesskatt.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket (RSV) bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Förutsättningen för att 46 § 1 mom. fjärde stycket KL skall vara tillämpligt är att förvärvskällan uteslutande eller så gott som uteslutande avser litterär, konstnärlig eller liknande verksamhet. Regeln infördes för att kulturarbetarnas skatteförhållanden inte ansågs vara jämförbara med andra skattskyldigas. Man menade att ett levande kulturliv är beroende av kulturarbetarnas insatser. Musiker, författare, bildkonstnärer m.fl. berikar vår tillvaro och skapar bestående värden. Därför ansågs det motiverat att särskilt gynnsamma regler infördes för denna kategori skattskyldiga. A.J. producerar utbildningsmateriel. Enligt RSV:s uppfattning är detta arbete inte jämförbart med det som man vill gynna genom den nämnda lagstiftningen. Med kulturellt bestående värden menas i detta sammanhang inte utbildningsmateriel. Inom litteraturens område torde snarast menas skönlitteratur och dylikt. RSV ifrågasätter inte att producenter av utbildningsmateriel har samma behov av inkomstutjämning över tiden och mellan inkomstslag som andra författare och utövare av konstnärlig verksamhet, men menar att det är irrelevant. Det finns många andra yrkeskategorier, utöver läromedelsproducenter, som är i behov av inkomstutjämning, exempelvis uppfinnare. Det betyder inte att man därmed kan utnyttja det aktuella regelsystemet i 46 § 1 mom. fjärde stycket KL i dess

lydelse vid 1995 års taxering.

RSV vitsordade 25 000 kr inklusive mervärdesskatt som skälig ersättning för A.J:s kostnader i Regeringsrätten.

Regeringsrätten (2003-07-31, Nordborg, Nilsson, Wennerström, Ersson, Dexe) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i målet är om A.J. vid 1995 års taxering kan medges allmänt avdrag för underskott i näringsverksamhet.

Av 46 § 1 mom. första stycket KL i dess lydelse vid 1995 års taxering framgår att underskott av förvärvskälla som är hänförlig till aktiv näringsverksamhet får dras av från den skattskyldiges inkomst som allmänt avdrag. Enligt andra stycket får avdrag ske endast under de fem första verksamhetsåren. I fråga om förvärvskälla som uteslutande eller så gott som uteslutande avser litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet får enligt fjärde stycket avdrag ske även efter denna tid.

A.J. påbörjade sin verksamhet före år 1990 varför avdrag enligt 46 § 1 mom. KL kan medges endast under förutsättning att den av henne bedrivna verksamheten kan betraktas som sådan litterär eller därmed jämförlig verksamhet som avses i nämnda lagrum.

Någon definition av begreppet litterär verksamhet ges inte i lagtexten. När uttrycket "litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet" infördes i motsvarande sammanhang i skattelagstiftningen efter förslag i prop. 1984/85:93 om kulturarbetarnas skatteförhållanden m.m. anförde departementschefen bl.a. följande (s. 11).

Flera av kommitténs (Kulturskattekommittén, SOU 1983:53) egna förslag innehåller särregler för litterär eller konstnärlig verksamhet. Begreppet som sådant är inte främmande i skattelagstiftningen. I bl.a. 27 § och 29 § 1 mom. KL talas således om "vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet". Dessa bestämmelser är emellertid av exemplifierande karaktär. I gällande lagstiftning behöver någon gräns inte dras mellan litterär eller konstnärlig verksamhet och annan verksamhet. - Det finns ingen allmänt accepterad definition av litterär eller konstnärlig verksamhet. Kommittén har också avstått från att försöka definiera begreppet. Oavsett om begreppet definieras eller ej är det ofrånkomligt att särregler för litterär eller konstnärlig verksamhet leder till tolkningssvårigheter.

Den i målet aktuella rätten till avdrag infördes genom skattereformen och avsåg också den "litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet". Departementschefen uttalade därvid följande (prop. 1989/90:110 s. 588).

Det är inte ovanligt att författare, konstnärer och andra kulturarbetare kombinerar verksamhet som i det nya systemet blir hänförlig till näringsverksamhet med arbetsanställning som skall hänföras till tjänst. Det är enligt min mening rimligt att i sådana fall underskott av näringsverksamheten får dras av mot intäkt av tjänst. En förutsättning för avdrag bör dock vara att den skattskyldige redovisat intäkter av någon betydelse från verksamheten. Bedömningen bör avse en period av fyra år inklusive det aktuella beskattningsåret.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Lagstiftaren har inte närmare angett vad som omfattas av uttrycket "litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet". Vissa förarbetsuttalanden kan tolkas så att den aktuella bestämmelsen tar sikte endast på skönlitterär verksamhet. Detta kommer emellertid inte till uttryck i lagtexten.

Begreppet "litterär verksamhet" återfinns även i andra bestämmelser i skattelagstiftningen. I fråga om rätten till uppskov med beskattning av sådan

intäkt av näringsverksamhet som tillkommer skattskyldig i egenskap av upphovsman till bl.a. litterära verk anges att fråga skall vara om intäkt som tillkommer den skattskyldige i egenskap av upphovsman enligt lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, 1 § lagen (1979:611) om upphovsmannakonto, numera 32 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229). Ett annat exempel där det nämnda begreppet används, utan att därmed avses en verksamhet som är begränsad till skönlitteratur, finns i 3 § 1 lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst, numera 66 kap. 18 § inkomstskattelagen, där det, i fråga om inkomst av näringsverksamhet, anges att lagens bestämmelser gäller bl.a. intäkt genom vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet (jfr prop. 1951:170 s. 89). Ytterligare exempel där begreppet använts i en vidare betydelse är de bestämmelser om avgränsning av rörelsebegreppet och rätt till avdrag för driftkostnader som fanns i 27 § och 29 § 1 mom. KL vid tiden för det ovan refererade departementschefsuttalandet i prop. 1984/85:93.

Mot bakgrund av det nu anförda och då utredningen i målet inte ger vid handen annat än att de läroböcker som A.J. författat är upphovsrättsligt skyddade som litterära verk, att fråga är om näringsverksamhet samt att förvärvskällan i vart fall så gott som uteslutande omfattat litterär verksamhet har hon rätt till avdrag för underskottet i enlighet med bestämmelserna i 46 § 1 mom. fjärde stycket KL.

Eftersom A.J. vunnit bifall till sitt yrkande bör hon beviljas ersättning för kostnader i målet. Ersättningen bör bestämmas till skäliga 40 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Med ändring av kammarrättens dom förklarar Regeringsrätten A.J. berättigad till avdrag för underskottet i enlighet med bestämmelserna i 46 § 1 mom. fjärde stycket kommunalskattelagen.

Regeringsrätten beviljar A.J. ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för kostnader i Regeringsrätten med 40 000 kr.

Föredraget 2003-06-11, föredragande Abrahamsson, målnummer 1149-2000

Sökord: Inkomst av näringsverksamhet; Inkomstskatt

Litteratur: Prop. 1984/85:93 s. 11; prop. 1989/90:110 s. 588
