Tillfälligt författarskap och royalty

Skatter och avgifter

Av kammarrättsassessorn Per Sjöblom

1 **Inledning**

År 1977 slog regeringsrätten fast att en inkomst från en tillfälligt bedriven författarverksamhet skall hänföras till inkomstslaget tjänst samt att detta förhållande ej rubbas av den omständigheten att ersättningen utgår i form av en royalty. Vid denna tidpunkt stadgade 28 § 1 mom tredje stycket kommunalskattelagen (KL) såvitt nu är i fråga att ”royalty . . . är att anse såsom intäkt av rörelse, såvitt icke royaltyn . . . är av beskaffenhet att böra hänföras till intäkt av jordbruksfastighet eller av annan fastighet”.

Fyra år senare, 1981, ändrades den aktuella paragrafen dithän att därav numera framgår att ”ersättning i form av royalty . . . är att anse såsom intäkt av rörelse, såvitt inte royaltyn . . . är av beskaffenhet att böra hänföras till intäkt av fastighet eller av tjänst”.

Mot bakgrund av regeringsrättens inledningsvis nämnda avgörande kan det te sig som om ändringen av 28 § KL enbart skulle innebära ett förtydligande av den materiella beskattningsrättens innehåll såsom denna kommit till uttryck i regeringsrättens dom. Lagstiftarens avsikt synes heller icke ha varit att ändra KL:s innehåll ur skatterättslig synpunkt men väl att bryta en utifrån ifrågavarande bestämmelse och dess förarbeten härledd rättstillämpning inom socialförsäkringsrätten.

Dåvarande försäkringsdomstolen hade nämligen i ett pleniavgörande år 1978 — alltså i tiden efter regeringsrättens dom och avseende samma sak som där prövats — funnit att en royaltyinkomst av ifrågavarande beskaffenhet i socialförsäkringshänseende var att betrakta som en rörelseinkomst. Egenavgifter skulle alltså utgå.

Genom ändringen av 28 § KL och genom uttalandena i den anslutande propositionen synes förutsättningarna för att en royaltyinkomst av här aktuellt slag skall hänföras till olika inkomstslag i skatte- och avgiftshänseende emellertid vara undanröjda.

Till bilden hör också att bl a mål om egenavgifter från den 1 april 1982 handläggs i länsrätt, kammarrätt och i regeringsrätten.

I och med SFS 1981:1150, dvs ändringen av 28 § KL, inleddes emellertid den avslutande fasen i ett skede som kan sägas ha påbörjats genom en artikel av fd regeringsrådet Carl W U Kuylenstierna i Svensk Skattetidning 1976.

Det är detta skeende som skall beskrivas här.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:22

2 Kuylenstiernas artikel

Artikeln ”Utgör ’royalty’ på grund av författarskap vid beskattningen inkomst av rörelse?” publicerades i Svensk Skattetidning 1976 s 342.

Vid tidpunkten härför dvs före 1977 års rättsfall synes det inom såväl beskattnings-[1] som inom socialförsäkringsrätten ha rått en praxis av innebörd att royaltyinkomster i betydelsen ”författarhonorar” regelmässigt hänfördes till inkomst av rörelse även om det inte var fråga om en yrkesmässigt bedriven författarverksamhet.

Dåvarande försäkringsdomstolen hade till skillnad mot regeringsrätten prövat frågan om praxis inom socialförsäkringsrätten var otvetydig.

Kuylenstierna framför i sin artikel den åsikten att en royaltyinkomst hänförlig till en tillfälligt bedriven författarverksamhet skulle betraktas som inkomst av tjänst och ej av rörelse. Den omständigheten att ersättningen utbetalades i form av en royalty borde inte föranleda en annan bedömning.

Enligt artikeln ville han provocera fram en ändring av skattelagstiftningen i det aktuella hänseendet. Han påpekar emellertid att det normalt saknar betydelse ur skattesynpunkt om en inkomst hänförs till det ena eller det andra inkomstslaget men att detta är helt avgörande ur avgiftssynpunkt. Det yttersta syftet med artikeln synes också har varit att påverka frågans bedömning ur avgiftssynpunkt.

Bakgrunden till artikeln var att Kuylenstierna för år 1971 av vederbörande lokala skattemyndighet påförts allmän arbetsgivaravgift. Avgiften hänförde sig till en royaltyinkomst som han uppburit på grund av att han givit ut en bok.

Kuylenstierna överklagade till riksförsäkringsverket (RFV) som — med motiveringen att ”royalty utgör inkomst av rörelse” — ej gjorde ändring i avgiftsbeslutet. Genom underställning fördes frågan till försäkringsdomstolen som fastställde RFV:s beslut.

Avgiftsbeslutet blev därigenom slutligt och därmed var saken utagerad för hans del. Något år senare kom dock Kuylenstierna genom några personliga vänner åter i kontakt med frågeställningen. För deras räkning författade han en promemoria i saken och det är denna som ligger till grund för 1976 års artikel.

Endast grunddragen i de resonemang som där förs skall här återges. Egenavgifter — inklusive den allmänna arbetsgivaravgiften[2] på sin tid — utgår för inkomst av rörelse[3].

Kuylenstierna återför inställningen att ”royalty utgör inkomst av rörelse” på den då — och alltsedan KL:s tillkomst — gällande formuleringen av 28 § KL som i detta hänseende stadgade att ”royalty och periodiskt utgående avgift för utnyttjande av patent, mönster eller dylikt är att anse såsom inkomst av rörelse, såvitt icke royaltyn eller avgiften är av beskaffenhet att böra hänföras till intäkt av jordbruksfastighet eller av annan fastighet”.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:22

Kuylenstierna — som ju medverkat vid tillkomsten av 1928 års kommunalskattelag — framhåller sammanfattningsvis följande: Det har aldrig varit lagstiftarens avsikt att ordet ''royalty'' skulle omfatta den periodiska och i förhållande till antalet försålda exemplar bestämda ersättning som en författare och ett bokförlag kan komma överens om. Vid KL:s tillkomst användes överhuvudtaget ordet ''royalty'' inte i denna betydelse. Med ''royalty'' avsågs däremot periodiska inkomster från exempelvis en utarrenderad gruva eller annan jämförlig tillgång. Uttalandet i propositionen att den som uppbär en royalty kan anses som en delägare i utbetalarens rörelse — ett uttalande som tycks ha spelat en central roll vid tolkningen av paragrafen — är därför inte tillämpligt på ''författarroyalty''.

Kuylenstierna konstaterar att lagstiftaren inte avsett att inkomster från en tillfälligt bedriven författarverksamhet skulle behandlas annorlunda än inkomster från andra tillfälliga och icke yrkesmässiga verksamheter. Kuylenstierna noterar att ''royalty'' numera otvetydigt betyder ''författarhonorar'' men menar att inte heller den omständigheten bör föranleda en annan bedömning. Han hänvisar härvid till den systematik som kommit till användning i KL: 28 § KL utgör ett specialstadgande inom ramen för 27 § KL, varav följer att 28 § KL aldrig kan medföra en utvidgning av det sakliga innehåll som återfinns i 27 § KL. Hans slutsats blir därför att en inkomst inte kan hänföras till rörelse med stöd av 28 § KL om den inte uppfyller det grundläggande kravet för rörelse — yrkesmässigheten — som det formulerats i 27 § KL.

Kontentan av Kuylenstiernas resonemang ur skattesynpunkt står därmed klart. Han låter också förstå att härav borde följa att en royalty som härleds från en tillfälligt bedriven författarverksamhet ej skall läggas till grund för egenavgifter eftersom dessa avgifter endast utgår för ''inkomst av rörelse''.

3 Regeringsrättens dom

En kort tid efter Kuylenstiernas artikel — i februari 1977 — meddelade regeringsrätten en dom vars innehåll redan omnämnts.[4]

Omständigheterna var följande. Den skattskyldige, Helge Berglund, hade ingått ett royaltyavtal med ett bokförlag. Avtalet innebar att HB dels skulle få en royalty som stod i ett visst förhållande till antalet försålda exemplar och dels få ett acontobelopp utan återbetalningsskyldighet. Under beskattningsåret hade bokförlaget betalat ut ett mindre förskott och HB hade haft vissa — förskottet överstigande — kostnader. Något manuskript hade ännu inte överlämnats till förlaget. HB tog upp förskottet som intäkt av tjänst och drog av alla kostnader.

Taxeringsnämnd, länsskatterätt och kammarrätt hänförde verksamheten som sådan till rörelse. Den avgörande frågan blev därmed om en rörelse i skattemässig mening hade påbörjats eller ej. Länsskatterätten ansåg att så ej var fallet samt att intäkter och kostnader skulle deklareras först då slutlig ersättning för boken betalades ut. Kammarrätten ansåg att rörelsen påbörjats p g a att en viss intäkt väl hade influtit under året.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:22

Regeringsrätten fann däremot att den skattskyldige under beskattningsåret icke bedrivit yrkesmässig litterär verksamhet, att hans intäkter således var att hänföra till inkomst av tjänst och att detta förhållande ej rubbades av den omständigheten att honoraret bestämts att utgå i form av en royalty. Under sådana förhållanden skulle intäkten tas upp till beskattning och avdrag skulle medges för alla kostnaderna.

Domen innebar ett avsteg från tidigare praxis inom beskattningsrätten. Det kan antas att Kuylenstiernas artikel spelat en viss roll härvidlag. I domstolsverkets utgåva av domar och notiser från regeringsrätten finns en hänvisning till artikeln omedelbart under referatet.

4 Beskattningsrätten contra socialförsäkringsrätten

Kuylenstierna skriver i sin artikel att han vill provocera fram en ändring av beskattningsreglernas innehåll — en ändring, kan här förutsättas, som skulle bli erforderlig om Kuylenstiernas ovan redovisade synpunkter inte skulle godtas av regeringsrätten. Det framgår också att det yttersta syftet med artikeln är att — via skattereglerna — åstadkomma en ändring av avgiftsreglernas innebörd i aktuellt hänseende. Genom regeringsrättens dom klarlades emellertid att beskattningsrätten hade den av Kuylenstierna hävdade innebörden. Frågan blev då i vad mån detta skulle påverka frågans bedömning ur avgiftssynpunkt.

Tidigare har nämnts att till grund för egenavgifterna ligger den avgiftsskyldiges inkomst av rörelse. I prop 1959:100 s 90[5] uttalas — angående tolkningen av begreppet ”här i riket bedriven rörelse” — att ”det skatterättsliga begreppet inkomst av rörelse bör här bli vägledande”. Samma grundsats uttalas i prop 1968:77 s 11 när det gäller den allmänna arbetsgivaravgiften.[6]

I 11 kap 4 § lagen (1962:361) om allmän försäkring stadgas att ”till grund för beräkning av . . . inkomst av annat förvärvsarbete . . . skall läggas den försäkrades taxering till statlig inkomstskatt”.

I motiven till 7 § i den nyss nämnda propositionen från 1959 — varifrån 11 kap 4 § lagen om allmän försäkring leder sitt ursprung — framgår att innebörden härav är att endast inkomster som blivit taxerade här i riket skall ligga till grund för avgifter. Vidare framgår att eftersom beräkningen av inkomst av annat förvärvsarbete normalt verkställs utifrån samma material som ligger till grund för taxeringen skall den inkomstuppskattning som därvid skett följas.

Det torde emellertid ligga i sakens natur att om taxeringen genom misstag eller feltolkning av skattelag blivit oriktig, torde avgiftsberäkningen kunna — och böra — grundas på den taxering som rätteligen bort komma till stånd.

Av motiven framgår vidare att avvikelser dock kan ske ”från den i självdeklarationen och vid taxeringen gjorda fördelningen på olika inkomstslag”. Som ett exempel anges att en ”rörelseinkomst i deklarationen oriktigt angivits som anställningsinkomst”.

Det skatterättsliga rörelsebegreppet bör vara vägledande. En korrigering

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:22

måste alltså grundas på den förutsättningen att skattebeslutet bygger på en felaktig tolkning av skattereglernas rätta innebörd.[7]

Dessa samband illustreras också i Kuylenstiernas artikel. När det gäller hans eget fall får läsaren reda på att när lokala skattemyndigheten lade Kuylenstiernas royaltyinkomst till grund för den allmänna arbetsgivaravgiften i dess egenskap av rörelseinkomst blev han underrättad om att den avvikelse från självdeklarationen som därvid skedde inte avsåg själva inkomsttaxeringen.

5 Försäkringsdomstolens dom

Den 12 oktober 1978 meddelade försäkringsdomstolen en dom[8] — avgjord i plenum — där royalty från en tillfälligt bedriven författarverksamhet hänfördes till inkomst av rörelse. Målet gällde en universitetslektor som arbetade vid Stockholms universitet där han undervisade i företagsekonomi. Den bok som föranlett royaltyinkomsten hade tillkommit såsom ett examensarbete i syfte att erhålla högre kompetens. Flera personer hade deltagit i utformandet av boken.

RFV — dit lokala skattemyndighetens avgiftsbeslut överklagats — hade fört målet till försäkringsdomstolen genom underställning. RFV konstaterade i underställningsbeslutet att verket fastställt den lokala skattemyndighetens beslut att hänföra royalty till rörelse samt att detta synes stå i överensstämmelse med försäkringsdomstolens praxis. RFV fann dock att dess beslut ändå borde underställas försäkringsdomstolens prövning ”med hänsyn till att regeringsrätten i en dom den 28 februari 1977 i ett enligt verkets mening likartat fall funnit royalty utgöra inkomst av tjänst . . .”

Försäkringsdomstolen gjorde emellertid inte någon ändring i det underställda beslutet. Praxis inom avgiftsområdet ändrades alltså ej på grund av regeringsrättens dom. Det skatterättsliga rörelsebegreppet såsom dess gränser utstakats av regeringsrätten kom sålunda ej att bli ”vägledande” för försäkringsdomstolen. Domskälen synes ha varit desamma som i tidigare pleniavgöranden avseende samma fråga. Som en nytillkommen och i domen redovisad omständighet nämns en motion i riksdagen samt ett därav föranlett utskottsutlåtande.

Domskälen kan sammanfattas enligt följande.

Inledningsvis konstateras att den allmänna arbetsgivaravgiften skall utgå för inkomst av rörelse och att det skatterättsliga rörelsebegreppet härvidlag skall vara vägledande. Efter att ha redogjort för innehållet i 27 och 28 §§ KL skriver domstolen:

”I prop 1928:213 med förslag till kommunalskattelag anslöt sig departementschefen till tankegången att den som uppbär royalty eller liknande avgift på sätt och vis är delaktig i den rörelse som för den upplåtna rättighetens exploaterande drivs av den avgiftsbetalande. I anledning av ett tidigare framlagt förslag att royalty skulle beskattas såsom inkomst av rörelse, om den som uppbär royaltyn är rörelseidkare, men eljest som inkomst av tjänst uttalade departementschefen (s 262) att rörelse bör, såvitt ej fråga är om inkomst av jordbruksfastighet eller inkomst av annan

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:22

fastighet, rent logiskt anses föreligga oavsett om den som uppbär royaltyn i övrigt bedriver någon rörelse eller ej. Ett upptagande i lagstiftningen av denna princip skulle enligt departementschefens mening komma att befordra enkelhet och reda i tillämpningen, och någon uppdelning på förvärvskällorna inkomst av rörelse och inkomst av tjänst var således ej behövlig.''

Domstolen nämner vidare två tidigare pleniavgöranden[9] samt att riksdagen efter dessa avgöranden har haft att ta ställning till en i en motion[10] framförd begäran om ett uttalande från riksdagen av innehåll att socialförsäkringsavgifter på royalty av tillfällig natur skulle erläggas av den som betalar ut royaltyn. I andra hand yrkades i motionen att gällande författningar skulle ändras så att motsvarande effekter skulle ernås.

I sitt av riksdagen godtagna betänkande[11] — vilket utförligt redovisas i domen — avstyrkte socialförsäkringsutskottet bifall till motionen. Referatet i domen inleds med orden ''Royalty utgör enligt 28 § 1 mom. kommunalskattelagen intäkt av rörelse''. Utskottet erinrar också om att ''royalty tillhör det inkomstslag beträffande vilka utbetalaren och mottagaren kan träffa likställighetsavtal''.[12]

Av referatet i domen framgår att socialförsäkringsutskottet utan undantag hänför royaltyinkomster till inkomst av rörelse. Det är dock att märka att vid tiden för utskottsbetänkandet — det är daterat den 24 februari 1976 — hade regeringsrätten ännu ej avkunnat sin dom. Detta skedde den 28 februari ett år senare.[13]

I domslutet finner en majoritet — fjorton av aderton ledamöter — att inkomsten ifråga är en rörelseinkomst och att arbetsgivaravgift skall utgå.

En minoritet var emellertid av en annan uppfattning och anförde bl a följande:

''Med bestämmelsen om royalty och viss periodisk avgift har inte avsetts att efterge det grundläggande kravet enligt 27 § på yrkesmässighet. Däremot synes lagstiftaren ha ansett sig kunna utgå från att dessa speciella slag av intäkter härflyter från yrkesmässig verksamhet. Emellertid framstår det som i hög grad tveksamt om denna på en sådan presumtion byggande regel när den infördes avsågs skola omfatta även intäkt i form av författarhonorar, som nu för tiden brukar benämnas royalty på grund av att honoraret bestämts att utgå med viss procent på priset för varje sålt bokexemplar. Med hänsyn till den ovisshet som råder i detta hänseende och då en regel av angivet slag inte bör ges en extensiv tolkning finner vi att så kallad författarroyalty bör hänföras till intäkt av rörelse endast under förutsättning att den författarverksamhet från vilken royaltyn härrör bedrivits yrkesmässigt. Det är att märka att detta synsätt står i överensstämmelse med de grunder som tillämpats av regeringsrätten i det i riksförsäkringsverkets underställningsskrivelse omnämnda avgörandet.''

6 Kulturskattekommitténs förslag

Kommittén[14] angav i november 1980 ett delbetänkande, Ds B 1980:15, ''Samordningen av egenföretagares skatter och socialförsäkringsavgifter''. Häri framfördes ett förslag i syfte att nå en bättre överensstämmelse mellan schablonavdraget för egenavgifter och de faktiska avgifterna.

Kommittén konstaterar att direktiven (Dir 1979:115) tar upp den situatio-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:22

nen att en inkomst bedöms olika ur skatte- och avgiftssynpunkt och att direktiven härmed åsyftar vissa royaltyinkomster. I direktiven anförs vidare att royaltyinkomster generellt bedöms som rörelseinkomster inom socialförsäkringsrätten; rättsfallet R 77 1:15 omnämns också. I anslutning härtill konstaterar kommittén att ett schablonavdrag för egenavgifter saknas i inkomstslaget tjänst.

Genom lagstiftning år 1977 hade förutsättningarna för den illa beryktade s k Pomperipossaeffekten undanröjts.[15] Denna reglering avsåg däremot inte det fallet att egenavgifter träffade en inkomst som i skattemässig mening hade hänförts till inkomstslaget tjänst. Genom regeringsrättens och försäkringsdomstolens olika syn på den rättsliga rubriceringen av royaltyinkomster hänförliga till en tillfälligt bedriven författargärning förelåg alltså i detta speciella fall samma förutsättningar för en Pomperipossaeffekt som tidigare varit fallet i inkomstslaget rörelse.

Kommittén vars uppgift ju bl a var att föreslå förändringar i syftet att nå en ökad samordning mellan beskattnings- och egenavgiftsregler konstaterade att ”skattedomstolarna och socialförsäkringsdomstolarna är suveräna var på sitt område” och att man måste förutsätta att ifrågavarande olika praxis skulle komma att fortsätta om lagstiftningsåtgärder ej skulle komma att vidtas.

Kulturskattekommittén föreslog emellertid inte någon direkt på detta problem inriktad lagstiftning utan löste frågan så att man förordade ett schablonavdrag för egenavgifter i inkomstslaget tjänst.[16] Härigenom skulle risken för ett Pomperipossafall i detta inkomstslag betingat av de båda högsta instansernas olika praxis vara eliminerad.

7 Prop 1981/82:10, Proposition om ändrade avdragsregler för egenavgifter m m

I propositionen frångicks den av lagstiftaren tidigare valda lösningen med ett schablonavdrag för egenavgifter. I stället infördes ett avdrag motsvarande den avsättning för årets egenavgifter som den skattskyldige gjort i sin bokföring. Tanken att införa något motsvarande i inkomstslaget tjänst avvisades. Vad kommittén uppmärksammat om konsekvenserna av de två högsta instansernas olika praxis krävde emellertid ett ingripande av något slag.

I propositionen föreslogs därför att egenavgifter överhuvud ej skulle utgå för royaltyinkomster som härrör från ett tillfälligt bedrivet författarskap.

Efter att ha omnämnt den olika praxis som är utgångspunkten för resonemanget konstaterar dep ch att det synes otillfredsställande att själva betalningsformen skall vara avgörande för frågan om egenavgifter skall utgå. Han jämför med den situationen att ett tillfälligt bedrivet författarskap resulterar i en ersättning av annan beskaffenhet än en royalty och finner det ytterst ovisst om en sådan ersättning skulle grunda rätt till sjukpenning eller ATP.

Med hänvisning till den tidigare omtalade prop 1959:100 uttalar dep ch vi-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:22

dare att det skatterättsliga rörelsebegreppet bör vara vägledande inom socialförsäkringen. Efter att ha hänvisat till innehållet i 27 och 28 §§ KL skriver han:

''Att försäkringsdomstolarna oberoende av om en verksamhet bedrivs yrkesmässigt eller inte synes hänföra royalty till inkomst av rörelse torde ha sin grund i sistnämnda bestämmelse (jfr prop 1928:213 s 262). (— — —) Enligt min mening är det inte rimligt att hänföra royalty till rörelse även i de fall då det grundläggande villkoret för rörelse, nämligen att verksamheten är yrkesmässigt bedriven, inte är uppfyllt.''

Mot bakgrund härav föreslogs att 28 § KL skulle ändras dithän att därav klart skulle framgå att en royaltyinkomst kan vara att hänföra till inkomstslaget tjänst. Den avsedda konsekvensen är alltså den att en ersättning i form av en royalty för en tillfälligt bedriven författarverksamhet, som inte grundas på ett anställnings- eller uppdragsförhållande, i socialförsäkringshänseende inte skall anses som ''inkomst av annat förvärvsarbete'' och därför ej heller vara avgifts- eller förmånsgrundande.

Numera lyder 28 § KL: ''Ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar är att anse såsom intäkt av rörelse, så vitt inte royaltyn eller avgiften är av beskaffenhet att böra hänföras till intäkt av fastighet eller av tjänst.[17]

8 Avslutande synpunkter

Den bärande tanken i Kuylenstiernas artikel 1976 var att lagstiftaren vid KL:s tillkomst inte avsett att ordet ''royalty'' i 28 § KL skulle avse också ''författarroyalty''. Kuylenstierna förnekade naturligtvis inte att ordet ''royalty'' senare fått den betydelsen men menade att inte heller detta skulle innebära att en ''författarroyalty'' av här diskuterat slag skulle hänföras till något annat inkomstslag än det som är avsett för inkomster från tillfälligt bedrivna gärningar.

Kuylenstierna ville åstadkomma en förändring av socialförsäkringsrättens materiella innehåll. Denna ändring skulle vara av sådan beskaffenhet att dess konsekvens skulle bli densamma som om ''royalty'' aldrig betytt ''författarroyalty''. Kuylenstierna anvisade också en metod att komma dithän när han skriver att 28 § KL borde ändras så att därav klart skulle framgå att författarroyalty ej avses.

Kuylenstierna torde inte ha räknat med att hans artikel skulle bidra till den effekten att frågan kom under regeringsrättens prövning. Hans avsikt var snarare att aktualisera ett lagstiftningsingripande. Utvecklingen blev alltså en annan.

Mot bakgrund av att det skatterättsliga rörelsebegreppet ansetts — och angivits — böra vara vägledande vid tolkning av avgiftsreglernas innebörd och med hänsyn till att regeringsrätten är den högsta uttolkaren av skattelagstiftningens innehåll uppstod förvisso en mycket speciell situation när försäkringsdomstolen efter regeringsrättens dom vidhöll sin tolkning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:22

Att en sådan situation uppstod torde ha berott på att försäkringsdomstolen inte accepterade — och ej heller ansåg sig vara tvungen acceptera — regeringsrättens tolkning av kommunalskattelagens innebörd i det aktuella hänseendet.

Skatte- och avgiftssystem förutsätter — med vissa undantag — ett enhetligt rörelsebegrepp. Sedan försäkringsdomstolen vidhållit sin tolkning av kommunalskattelagen fanns det emellertid rent faktiskt två olika rörelsebegrepp i det aktuella hänseendet.

Mot den bakgrunden framstår kulturskattekommitténs förslag om ett schablonavdrag för egenavgifter i inkomstslaget tjänst i och för sig som följdriktigt och konsekvent med hänsyn till de faktiska omständigheterna.

Ett sådant avdrag hade emellertid varit inkonsekvent utifrån den grundläggande förutsättning att begreppet ”inkomst av rörelse” i princip bara kan ges en tolkning: det är en logisk omöjlighet att införa ett schablonavdrag för egenavgifter i inkomstslaget tjänst när egenavgifter definitionsmässigt inte kan utgå för inkomster som hänförs till detta inkomstslag.

Hade försäkringsdomstolens tolkning av 28 § KL skett i enlighet med vad regeringsrätten funnit i sin dom hade någon ändring av 28 § KL ej behövts för att åstadkomma det materiella resultatet att royaltyinkomster hänförliga till en tillfällig verksamhet ej skulle föranleda egenavgifter.

För att uppnå det sålunda avsedda resultatet måste 28 § KL ändras, en ändring som efter regeringsrättens dom inget betyder ur skattesynpunkt men vars konsekvens är att det bara skall finnas ett rörelsebegrepp och att dess utformning skall få precis den verkan som Kuylenstierna argumenterade för i sin artikel.

[1] Jfr GRS Beskattningshandbok Del I 1972 s 83: ”Royalty anses utgöra intäkt av den förvärvskälla (oftast rörelse), därifrån den utgår. Tanken är den, att den som uppbär royalty är delägare i den verksamhet, varifrån royaltyn utgår, och att vad han uppbär därför skall behandlas som om den utgjorde motsvarande del av verksamhetens nettoöverskott.”

[2] RFV:s beslut — liksom Kuylenstiernas artikel — avsåg endast den allmänna arbetsgivaravgiften enligt den förordning därom (SFS 1968:419) som då gällde. Anledningen härtill var att några egenavgifter i övrigt inte utgick — och inte heller utgår — efter det att vederbörande uppnått pensionsåldern.

Enligt 4 § första stycket i den allmänna förordningen om allmän arbetsgivaravgift skulle fysisk person, som åtnjutit inkomst av annat förvärvsarbete enligt 11 kap 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring i form av inkomst av här i riket bedriven rörelse erlägga allmän arbetsgivaravgift.

[3] Grunden för beräkning av de sex egenavgifter som idag är aktuella utgörs av den försäkrades sjukpenning- resp pensionsgrundande inkomst av annat förvärvsarbete än anställning enligt 3 kap 2 § och 11 kap 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring.

För den pensionsgrundande inkomstens del anges vidare — 11 kap 3 § i den nämnda lagen — att med sådan inkomst avses bl a ”inkomst av här i riket bedriven rörelse”. En sådan specificering saknas dock för sjukpenningens del. I lagen (1981:691) om socialavgifter anges för var och en av de olika avgifterna vilket av de två inkomstbegreppen som skall ligga till grund för beräkning av avgiften i fråga.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:22

[4] Rå 1977 ref 27, R 77 1:15.

[5] Proposition med förslag till lag om försäkring för allmän tilläggspension m m.

[6] Proposition med förslag till förordning om allmän arbetsgivaravgift.

[7] I vissa hänseenden finns det dock avsedda skillnader i inkomstbegreppen. Det gäller exempelvis skogskörslor. En jordbrukare som med egna maskiner kör skog anses som anställd av virkesägaren och denne betalar arbetsgivaravgifter på ersättningen. Ersättningen, lönen, beskattas dock som inkomst av jordbruksfastighet och ej som inkomst av tjänst.

[8] Dnr 2746/77.

[9] 1661/72 och 1618/73.

[10] Motion 1975/76:741.

[11] SfU 1975/76:22.

[12] Utskottet syftar här på den bestämmelse i lagen (1962:381) om allmän försäkring som från den 1 januari 1976 — såvitt här är av intresse — stadgar att om någon utför arbete för annans räkning utan att vara anställd i dennes tjänst (uppdragstagare) skall uppdragsgivaren betala de socialförsäkringsavgifter som hänför sig till uppdragstagarens ersättning. Detta gäller dock ej om uppdragstagaren är rörelseidkare; han svarar då själv för egenavgifterna såvida han och uppdragsgivaren inte ingått ett s k likställighetsavtal. Jfr Pensionskommitténs betänkande ”Socialförsäkringsavgifter på uppdragsinkomster m m, SOU 1975:74.

[13] Motionärerna yrkade att socialförsäkringsavgifter hänförliga till ”royalty av tillfällig natur” skulle erläggas av den som betalar ut royaltyn. Motionen anknöt alltså till den lagändring som omtalas i not 12 och synes avse att även en tillfällig författargärning, som ej sker p g a ett uppdrag, skall jämställas med ett sådant. I så fall skulle inte den tillfällige författaren själv betala avgifter utan dessa skulle betalas av ”motparten”. Det var alltså fråga om en överflyttning av skyldigheten att betala socialförsäkringsavgifter. Det är förslaget om denna överflyttning som avslås. Tanken på att royaltyinkomster av ”tillfällig natur” överhuvudtaget ej skulle vara avgiftsgrundande synes ej ha aktualiserats. Utlåtandet är ju också — vilket redan nämnts — äldre än regeringsrättens dom.

[14] B 79:15, utredning med uppdrag att se över kulturarbetares och uppfinnares skatter och avgifter.

[15] Jfr Stig von Bahr, Skattenytt 1977 s 97.

[16] En redogörelse för förslaget finns i Skattenytt 1981 s 76.

[17] Som framgår av den nya lagtexten är ordet ”patent” borttaget. I stället talas om ”materiella och imateriella tillgångar”. Att royaltyinkomster hänfördes till rörelse oavsett omständigheterna vid dess tillkomst — yrkesmässiga eller ej — hade stöd i dep ch:ns uttalande om att royaltymottagaren kunde anses som delaktig i den rörelse som bedrevs för exploateringen. Konsekvensen av ändringen kan komma att bli att royaltyinkomster från patent tillkomna under icke yrkesmässiga förhållanden blir att betrakta som tjänsteinkomster. Inkomster från en upplåtelse av exempelvis en grustäkt däremot torde fortfarande vara att betrakta som en rörelseinkomst. För sådana inkomster gäller fortfarande resonemanget om delaktighet; själva upplåtelsen kan naturligtvis vara ”tillfällig” i den meningen att den skattskyldige inte regelbundet ägnar sig åt detta men tillfällighetsrekvisitet har inte med omständigheterna vid själva överlåtelsen att göra. Man kan tillfälligt göra en uppfinning men begreppet är inte möjligt att applicera på samma sätt på en gruva eller andra materiella tillgångar av den typen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:22