

<b>Målnummer:</b>	5844-98	<b>Avdelning:</b>	1
<b>Avgörandedatum:</b>	2002-10-30		
<b>Rubrik:</b>	Ett utländskt bolag utan fast driftställe i Sverige har anordnat föreställningar (Holiday on Ice) här i landet. Skatt har betalats enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. på den lön som deltagarna uppbar för sin medverkan i föreställningarna. Förutsättningar har däremot inte ansetts föreligga att beskatta bolaget enligt samma lag för inkomst från föreställningarna.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 4 §, 7 § och 8 § lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.</li><li>• Artikel 7 och artikel 17 i dubbelbeskattningsavtalet (1992:17) mellan Sverige och Nederländerna</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>	RÅ 1987 ref. 162		

---

**REFERAT**

Skattemyndigheten i Kopparbergs län beslutade den 22 juli 1993 att påföra A.I.B. BV (bolaget) särskild inkomstskatt för redovisningsperioderna mars-april 1993 jämte ränta.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut.

Länsrätten i Kopparbergs län (1994-06-01, ordförande Andersson) yttrade: Bolaget har sitt säte i Nederländerna. I Sverige saknas fast driftställe. Bolaget bedriver omfattande verksamhet med framför allt "Holyday on Ice" i ett stort antal länder. Under 1993 arrangerade bolaget en turné i Sverige den 26 mars - den 13 april. Truppledammarna har såvitt framkommit inte något ägarintresse i bolaget. De erhåller fast veckolön oavsett det ekonomiska resultatet av uppvisningarna. Målet gäller om bolaget är skattskyldigt i Sverige för sina intäkter av turnén. - Enligt 7 § lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (artistskattelagen) är skattepliktig inkomst för artist, idrottsman eller artistföretag kontant ersättning eller annat vederlag som upp bärs från Sverige för artistisk eller idrottslig verksamhet som bedrivs i Sverige eller på svenskt fartyg. Skattepliktig inkomst för arrangör är de inkomster i form av biljettintäkter, reklamintäkter eller andra intäkter av en tillställning i Sverige eller på svenskt fartyg som arrangören uppbar. - Av 8 § 4 nämnda lag framgår att från skatteplikt enligt lagen undantas inkomst som är undantagen från beskattning på grund av dubbelbeskattningsavtal. - Bolaget har som grund för sitt överklagande i första hand åberopat att det saknar fast driftställe och därför enligt artikel 7 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Nederländerna inte skall beskattas i Sverige för de i målet aktuella inkomsterna. Bolaget anser att beskattning i Sverige inte heller kan ske med tillämpning av artikel 17 i avtalet. - Enligt artikel 7 punkt 1 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Nederländerna skall inkomst av rörelse, som företag i en avtalsslutande stat förvärvat, beskattas endast i denna stat, såvida inte företaget bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe. I punkt 6 stadgas att om i inkomst av rörelse ingår inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar av avtalet, berörs bestämmelserna i dessa artiklar inte av reglerna i artikel 7. Enligt artikel 17 punkt 2 får i fall då inkomst genom personlig verksamhet, som artist eller idrottsman utövar i denna egenskap, inte tillfaller artisten eller idrottsmannen själv, denna inkomst, utan hinder av bestämmelserna i bl.a. artikel 7, beskattas i den avtalsslutande stat där artisten

eller idrottsmannen utövar verksamheten. - Bolaget har till stöd för sitt överklagande anfört bl.a. följande. Dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Nederländerna är träffat vid en tidpunkt då OECD:s modellavtal från 1977 ännu utgjorde grunden för dubbelbeskattningsavtal som träffades av Sverige. Modellavtalet utgör i avsaknad av särskilda protokollsanvisningar den främsta källan för tolkning av Sveriges dubbelbeskattningsavtal. Enligt kommentaren till 1977 års modellavtal är syftet med artikel 17 punkt 2 "att motverka vissa arrangemang i skatteundandragande syfte i fall då ersättningen för en artists eller en idrottsmans framträdande inte betalas till artisten eller till idrottsmannen själv utan till annan person, exempelvis ett så kallat artistbolag, på sådant sätt att ersättningen inte beskattas i den stat där verksamheten utövas, varken som inkomst av personlig verksamhet av artisten eller idrottsmannen eller som inkomst hos företaget i avsaknad av fast driftställe. - Punkt 2 tillåter den stat i vilken föreställningen ges att beskatta den inkomst som har överförts från artistens eller idrottsmannens inkomst till företaget i fall då exempelvis artisten eller idrottsmannen kontrollerar eller har rätt till den överförda inkomsten eller direkt eller indirekt har tillgodogjort sig eller kommer att tillgodogöra sig inkomsten." Mot bakgrund av bolagets verksamhet och truppmedlemmarnas anställningsförhållanden står det klart att den av skattemyndigheten åberopade bestämmelsen i artikel 17 punkt 2 i dubbelbeskattningsavtalet inte berättigar Sverige att beskatta bolaget för dess bruttointäkter av arrangörsverksamhet i Sverige. Det förhållandet att arrangörsinkomsterna helt tillkommer bolaget kan inte på något sätt ses som något skatteflyktsarrangemang. - - - Länsrätten gör följande bedömning. Utgångspunkten vid tolkningen av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Nederländerna torde vara att om Sverige enligt intern lagstiftning äger beskatta viss inkomst och inte uttryckligen har avstått från rätten att beskatta denna så skall inkomsten beskattas i Sverige. Enligt 7 § artistskattelagen är bolaget såsom arrangör skattskyldigt i Sverige med anledning av den i målet aktuella artistiska verksamheten. Bestämmelserna i artikel 7 punkt 1 jämförd med artikel 17 punkt 2 i dubbelbeskattningsavtalet innebär inte att Sverige uttryckligen har avstått från sådan beskattning. Bestämmelserna utgör därför inte något hinder mot att bolaget beskattas med stöd av nämnda lag. Den bedömningen ändras inte av att den ursprungliga avsikten med artikel 17 punkt 2 var att motverka skatteundandragande genom att betalning till en artist sker via ett bolag som artisten har inflytande i. - - - Länsrätten avslår bolagets överklagande.

I överklagande vidhöll bolaget sin i länsrätten förda talan.

Kammarrätten i Sundsvall (1998-06-22, Ekman, Heidling, Svedberg, referent) yttrade: Bolaget har till stöd för sin talan åberopat vad bolaget anfört i länsrätten och därjämte tillagt i huvudsak följande. Den aktuella bestämmelsens (artikel 17 punkt 2 i dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna) ordalydelse kan lösryckt ur sitt sammanhang synas medge beskattning, men en tolkning mot bakgrund av bestämmelsens placering i avtalet ger anledning till försiktighet. I rubriken till artikeln talas om artister och idrottsmän. I punkten 1 i artikeln talas om inkomst som förvärfvas av artist eller idrottsman. I punkten 2 utvidgas källstatens beskattningsrätt till att omfatta även inkomster genom artists eller idrottsmans personliga verksamhet, som inte tillfaller artisten eller idrottsmannen själv utan annan person. Det är alltså fråga om inkomst genom personlig verksamhet som av något skäl inte tillfaller artisten själv utan annan person. Den för utländska arrangörer skattepliktiga inkomsten enligt artistskattelagen utgörs av biljettintäkter, reklamintäkter eller andra intäkter av en tillställning så som exempelvis av försäljning av programblad m.m. Dylika intäkter kan knappast anses utgöra inkomst genom personlig verksamhet. Artistskattelagen innebär således beskattning som avser även andra inkomster än sådana som omfattas av artikel 17 punkt 2 i dubbelbeskattningsavtalet. Den punkten kan därför inte läggas till grund för att ge Sverige rätt till beskattning enligt artistskattelagen. - - - Skattemyndigheten har åberopat vad myndigheten anfört i länsrätten och därjämte tillagt i huvudsak följande. Skattemyndigheten hävdar att artikel 17 punkt 2 i

dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Nederländerna skall tolkas i enlighet med vad som uttryckts i överlagade domen. Om denna länsrätts bedömning skulle anses felaktig hävdas i andra hand att artikel 17 punkt 2 bör tolkas utifrån vad som anges i punkt 11 av kommentaren till OECD:s modellavtal från 1992. Där framhålls bl.a. att den del av inkomsten som inte kan beskattas hos artisten i stället kan beskattas hos den person som erhåller ersättningen. Denna skrivning kan möjligtvis tolkas vad gäller bolaget så, att från bolagets samlade bruttointäkter för beskattning skall undantas belopp motsvarande vad bolaget utbetalat till sina artister och som beskattats hos dessa. Vad gäller bolagets påstående att vissa intäkter inte kan anses utgöra "inkomst genom personlig verksamhet" och att därför beskattningsrätt saknas enligt artikel 17 punkt 2 i dubbelbeskattningsavtalet finns enligt myndighetens uppfattning inte beskrivet någonstans vilka inkomster som artikeln omfattar eller inte omfattar. Om detta angivits hade syftet att säkerställa källstatens beskattningsrätt genom artikeln lätt kunnat kringgås på så sätt att inkomster styrs eller karaktäriseras på visst skatteundrandragande sätt. - - - Bolaget har genmält bl.a. I artistskattelagen skiljer man mellan inkomst i form av kontant ersättning eller annat vederlag för artistisk verksamhet (7 § första stycket) och inkomst för arrangör i form av biljettintäkter, reklamintäkter eller andra intäkter av en tillställning (7 § andra stycket). Såvitt gäller normal arrangörsinkomst finns inte någon utbetalare som kan göra skatteavdrag utan arrangören skall i dessa fall själv redovisa och betala in eventuell skatt. När det gäller vederlag däremot föreligger en utbetalare som skall göra skatteavdrag för mottagarens skattepliktiga inkomst. Vederlag för artistisk verksamhet enligt 7 § första stycket kan inte också beskattas som arrangörsinkomst av tillställning enligt 7 § andra stycket. Bolaget har som arrangör av tillställningar i Sverige endast uppburit arrangörsinkomst, dvs. biljettintäkter från allmänheten. Detta är också grunden för skattemyndighetens beslut. Bolaget har således inte uppburit någon ersättning som är att hänföra till 7 § första stycket artistskattelagen. En annan sak är att bolaget för egen del utbetalat ersättningar till hos bolaget anställda artister, vilka ersättningar beskattats som vederlag enligt 7 § första stycket artistskattelagen. Bolagets arrangörsinkomst utgör således inkomst av rörelse som enligt artikel 7 punkt 1 i dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna skall undantas från beskattning i Sverige. Länsrätten har felaktigt utgått från att bolagets arrangörsinkomst skall kunna beskattas som inkomst av artistisk verksamhet enligt 7 § första stycket artistskattelagen. Arrangörens inkomst utgör inte inkomst av personlig verksamhet. Sådan verksamhet utövas av artisten vilken för detta erhåller ersättning härför från arrangören. Om denna ersättning i stället skulle tillfalla artistens bolag medger artikel 17 punkt 2 i dubbelbeskattningsavtalet att detta bolag beskattas. I det fallet är det tydligt att bolagets inkomst består av inkomst som uteslutande härrör från personlig verksamhet. I bolagets fall har de medverkande artisterna inte haft någon rätt till arrangörsinkomsterna utan har i vanlig ordning erhållit lön från bolaget. Bolaget utgör obestridligen inte något s.k. artistföretag som bildats av de uppträdande artisterna. Dessa har inte något annat intresse i bolaget förutom fordringar på lön med anledning av deras anställningar. Bolaget har inte heller uppburit inkomst som egentligen skulle tillfalla artisterna. Artikel 17 punkt 1 i dubbelbeskattningsavtalet medger inte beskattning av arrangörsinkomster. Bolagets inkomster är att betrakta som sådana inkomster. Beskattningen av bolaget med stöd av artistskattelagen strider mot artikel 7 punkt 1 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Nederländerna. - Skattemyndighetens tolkning, att den skattepliktiga arrangörsinkomsten skulle kunna reduceras med "belopp motsvarande vad bolaget utbetalat till sina artister och som beskattats hos dem" strider mot artistskattelagen, som förutsätter bruttobeskattning av arrangörsinkomst. - När det gäller tolkningen av artikel 17 punkt 2 i dubbelbeskattningsavtalet vill bolaget hänvisa till ett nyligen undertecknat dubbelbeskattningsavtal med USA. Av detta avtal framgår klart att tillämpning av källstatens beskattningsrätt i fall som avses i artikel 17 punkt 2 i det holländska avtalet är utesluten om det visas att varken artisten eller någon honom närstående på något sätt har direkt eller indirekt del i vinsten hos sådan annan person. - Enligt Wienkonventionen skall internationella avtal tolkas i enlighet med den normala betydelsen av varje

avtalsuttryck i dess sammanhang och i ljuset av dess syfte och ändamål. Det bestrids därför att det finns en allmän tolkningsprincip som innebär att Sverige behållit sin beskattningsrätt såvida inte annat uttryckligen följer av ett dubbelbeskattningsavtal. Av artikel 22 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Nederländerna följer snarare den motsatta uppfattningen, eftersom hemviststaten ges exklusiv beskattningsrätt såvida inte avtalet stadgar annorlunda. - Kammarrätten gör följande bedömning. - I målet har inte framkommit något som i och för sig ger anledning att ifrågasätta att de intäkter som bolaget uppburit i samband med uppträdandena i Sverige omfattas av den skatteplikt som regleras i 7 § artistskattelagen. Målet rör i stället i första hand om en beskattning enligt nämnda lag står i strid med dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna (SFS 1992:17). - Enligt artikel 7 jämförd med artiklarna 3 och 4 i dubbelbeskattningsavtalet skall inkomst av rörelse beskattas i den stat där företaget ifråga har sitt säte (hemvist). Bolaget skulle, om endast denna regel gällde i sammanhanget, således beskattas i Nederländerna och Sverige skulle generellt vara förhindrat att beskatta företagets inkomster (enligt artistskattelagen). - Artiklarna 14 och 15 i dubbelbeskattningsavtalet rör frågan om vilket land som skall beskatta inkomster hänförliga till självständig yrkesutövning respektive enskild tjänst. - Artikel 17, som avser artister och idrottsmän, har följande lydelse. - 1. Utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 14 och 15 får inkomst, som person med hemvist i en avtalslutande stat förvärvat genom sin personliga verksamhet i den andra avtalslutande staten i egenskap av artist, såsom teater- eller filmskådespelare, radio- eller televisionartist eller musiker, eller av idrottsman, beskattas i denna andra stat. 2. I de fall då inkomst genom personlig verksamhet, som artist eller idrottsman utövar i denna egenskap, inte tillfaller artisten eller idrottsmannen själv utan annan person, får denna inkomst, utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 7, 14, 15, beskattas i den avtalslutande stat där artisten eller idrottsmannen utövar verksamheten. - Artikeln, som således upptar en särreglering för artister och idrottsmän, innebär att verksamhet som dessa kategorier medverkar i, kan beskattas i det land verksamheten äger rum. Fråga är om en s.k. källbeskattning. Syftet med särbestämmelsen måste anses vara att ge de länder där verksamheterna utövas, en rätt att beskatta de inkomster som så att säga genereras i landet. Införandet av punkten 2 i dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna har uppenbarligen - som bolaget anfört - varit motiverat av en önskan att komma tillrätta med att artister och idrottsmän genom olika konstruktioner såg till att inkomsterna inte tillföll dem själva, med påföljd att någon källbeskattning inte kunde genomföras. Icke desto mindre är emellertid det grundläggande syftet med artikel 17 att åstadkomma möjligheter till en källbeskattning i enlighet med vad som angetts i det föregående. - Mot bakgrund av det anförda bör artikel 17, enligt kammarrättens mening, i sin helhet tolkas så att den ger en möjlighet för de enskilda staterna att i intern lagstiftning bestämma beskattningen av inkomster som uppstår i anledning av artisters och idrottsmäns verksamhet i landet. Artikel 17 punkten 2 ger vidare klart stöd för att sådan beskattning också kan komma ifråga även om inkomsterna tillfaller t.ex. ett företag i den andra staten. Övervägande skäl talar således för - såsom även skattemyndigheten och länsrätten funnit - att dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna inte utgör hinder för en beskattning enligt artistskattelagen. - - - Med hänsyn till det anförda skall överklagandet avslås.

Bolaget fullföljde sin talan.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (2002-10-30, Ragnemalm, Hulgaard, Almgren, Dexe, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Bolaget är hemmahörande i Nederländerna. Under mars och april månader 1993 anordnade bolaget ett antal föreställningar i Sverige av isshowen Holiday on Ice. I föreställningarna medverkade 55 personer i egenskap av artister. Med ett undantag var artisterna utländska medborgare, bosatta utomlands. För den inkomst som dessa artister uppbär för sin medverkan i föreställningarna i

Sverige har bolaget betalat in skatt i enlighet med bestämmelserna i artistskattelagen utom i några fall där dubbelbeskattningsavtal med artistens hemland medfört att sådan beskattning inte skolat ske (8 § första stycket 4 artistskattelagen).

Genom beslut den 22 juli 1993 av Skattemyndigheten i Kopparbergs län påfördes bolaget skatt enligt 7 § andra stycket artistskattelagen också för den inkomst som bolaget självt uppburit med anledning av föreställningarna. Denna inkomst omfattade främst entréavgifter.

Regeringsrätten delar underinstansernas uppfattning att beskattning av inkomst av det slag som bolaget uppburit kan ske enligt bestämmelserna i artistskattelagen. Det finns således i och för sig utrymme enligt intern svensk rätt för att beskatta hela den inkomst som bolaget uppburit. Frågan i målet är om dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Nederländerna medför att beskattning av inkomsten helt eller delvis inte kan ske i Sverige.

Det dubbelbeskattningsavtal som är aktuellt i målet undertecknades den 18 juni 1991 och trädde i kraft den 1 januari 1993. Avtalet har tagits in som bilaga till lagen (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna. Avtalet är avfattat på engelska men finns i bilagan också i svensk översättning.

De bestämmelser i avtalet som är aktuella i målet är främst artiklarna 7 och 17.

I artikel 7 anges i den första punkten att inkomst av rörelse, som företag i en avtalsslutande stat förvärvar, beskattas i denna stat, såvida inte företaget driver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe. I artikelns sjätte punkt anges dock att, om det i inkomst av rörelse ingår inkomster som behandlas särskilt i andra artiklar av avtalet, bestämmelserna i dessa artiklar inte berörs av reglerna i artikel 7.

Enligt den i artikel 7 intagna huvudregeln för rörelseinkomster har Sverige således avstått från sin beskattningsrätt beträffande sådana inkomster som uppbärs av personer med hemvist i Nederländerna som inte har fast driftställe i Sverige. I målet är ostridigt att bolaget under den i målet aktuella tiden inte bedrev rörelse från fast driftställe i Sverige. Bolagets inkomst av den i Sverige bedrivna verksamheten får således beskattas här endast om utrymme för detta ges genom bestämmelser som avser sådan rörelseinkomst som behandlas särskilt i någon annan av avtalets artiklar. Från RSV:s sida hävdas att sådana bestämmelser finns i avtalets artikel 17.

Artikel 17 har i svensk översättning följande lydelse.

1. Utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 14 och 15 får inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom sin personliga verksamhet i den andra avtalsslutande staten i egenskap av artist, såsom teater- eller filmskådespelare, radio- eller televisionsartist eller musiker, eller av idrottsman, beskattas i denna andra stat.
2. I fall då inkomst genom personlig verksamhet, som artist eller idrottsman utövar i denna egenskap, inte tillfaller artisten eller idrottsmannen själv utan annan person, får denna inkomst, utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 7, 14 och 15, beskattas i den avtalsslutande stat där artisten eller idrottsmannen utövar verksamheten.

Enligt punkt 1 får således en artists inkomst av personlig verksamhet i egenskap av artist beskattas i källstaten. Detta gäller även i det fall artisten inom ramen för en anställning uppbär en tjänsteinkomst i anledning av sitt framträdande. I förevarande mål är upplyst att de medverkande artisterna uppburit ersättning för sin medverkan vid föreställningarna i Sverige och att denna inkomst beskattats enligt artistskattelagen. Beskattning har således skett enligt punkt 1.

Bestämmelserna i punkt 2 har till syfte att förhindra att beskattningsregeln i punkt 1 kringgås genom bildande av s.k. artistbolag eller dylikt (prop. 1991/92:62 s. 47). Den beskattning som kan ske enligt punkt 2 får därför anses subsidiär i förhållande till en beskattning enligt punkt 1 i artikeln och således träda in endast när en sådan beskattning inte kan ske.

Det förhållandet att beskattning av vissa artister inte har skett på grund av dubbelbeskattningsavtal med artistens hemland kan inte medföra att beskattning kan ske av bolaget.

Det har inte framkommit några omständigheter som tyder på att bolaget underlåtit att under tiden i Sverige betala ut den ersättning som artisterna varit berättigade till för föreställningarna här. Förutsättningar för att beskatta bolaget för uppburna entréintäkter m.m. föreligger därför inte.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten bifaller bolagets talan och upphäver kammarrättens och länsrättens domar samt Skattemyndighetens i Kopparbergs län beslut att beskatta bolagets inkomst i Sverige enligt artistskattelagen.

Föredraget 2002-09-18, föredragande Åkerrén, målnummer 5844-1998

---

**Sökord:** Artistskatt; Inkomstskatt

**Litteratur:**

---