

HFD 2016 ref. 57

En ändring i kommentarerna till OECD:s modellavtal som inneburit att tillämpningsområdet för artikel 17 i avtalet utvidgats har inte beaktats vid tolkningen av ett dessförinnan ingånget skatteavtal.

4 § och 7 § första stycket lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., Artikel 18 lagen (1987:103) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Irland

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 20 juni 2016 följande dom (mål nr 3960-14).

Bakgrund

Abhann Productions Ltd är ett irländskt bolag som under åren 2004 och 2008 arbetade med och ägde rättigheterna till föreställningen Riverdance The Show som turnerade i Sverige. Bolaget samarbetade med två svenska arrangörer som betalade ersättning till bolaget och innehöll skatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (artistskattelagen). Bolaget ansökte om återbetalning av artistskatt med 734 802 kr för 2004 och med 445 257 kr för 2008 motsvarande den del av ersättningen som översteg vad bolaget utbetalat till artisterna.

Skatteverket avslog ansökan med motivering att Sverige har beskattningsrätten enligt artistskattelagen och artikel 18.2 i skatteavtalet mellan Sverige och Irland.

Efter överklagande av bolaget ändrade förvaltningsrätten beslutet och fann att bolaget var berättigat till återbetalning på grund av att ersättningen inte kunde beskattas enligt artistskattelagen utöver vad som svarar mot artistföretagets ersättning till artisterna.

Skatteverket överklagade domen till kammarrätten som biföll överklagandet och fann att ersättningen skulle beskattas i sin helhet.

Yrkanden m.m.

Bolaget yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen med ändring av kammarrättens dom ska fastställa förvaltningsrättens dom. Vidare yrkar bolaget att ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten ska beviljas med där yrkade belopp samt att ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen ska medges med 12 000 kr inklusive mervärdesskatt. Bolaget anför bl.a. följande.

Det är ostridigt i målet att de aktuella inkomsterna är skattepliktiga här enligt intern svensk rätt. Sverige har emellertid inte stöd i skatteavtalet mellan Sverige och Irland att beskatta inkomster som inte utbetalas till artisterna. Artisterna har inte något ägarintresse i bolaget och det är således inte fråga om ersättning som indirekt tillfaller artisterna. Eftersom artikel 18.1 ger Sverige rätt att beskatta ersättning till artisterna endast för deras medverkan i de föreställningar som hålls i Sverige, är det inte rimligt att de intäkter som bolaget erhåller ska beskattas i Sverige i den mån dessa inte går till artisterna. Artikel 18.2 i avtalet, som medger beskattning av artistbolag, tillkom för att förhindra skatteplanering genom kringgående av beskattning enligt artikel 18.1. Artikel 18.2 kan då inte utsträcka Sveriges beskattningsrätt till inkomster som inte täcks av artikel 18.1.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande.

Artikel 8 i avtalet ska inte tillämpas på inkomster som omfattas av andra artiklar i avtalet, exempelvis inkomster som omfattas av artikel 18. Om bolaget, som har hemvist i Irland, erhåller en inkomst som omfattas av artikel 18 och verksamheten bedrivs i Sverige, får inkomsten beskattas i Sverige. Uttalandet ”The profit element accruing from a performance to the legal entity would be liable to tax” i punkt 11(b) i kommentaren till artikel 17.2 i OECD:s modellavtal stödjer tolkningen att källstaten har rätt att beskatta all inkomst som hänför sig till artist- och idrottsverksamhet. Det framgår inte heller att Sverige har ansett att artikel 18.2 i skatteavtalet med Irland bara ska tillämpas i missbruksfall.

Skälen för avgörandet

Vad målet gäller

Frågan i målet gäller om beskattning enligt artistskattelagen ska ske i Sverige för ersättning som en arrangör i Sverige utbetalat till ett bolag hemmahörande på Irland, till den del ersättningen inte avsett lön och traktamenten som bolaget betalat till artisterna.

Rättslig reglering m.m.

Skattskyldiga enligt artistskattelagen är enligt 4 § fysiska personer som är bosatta utomlands och juridiska personer som är hemmahörande i utlandet och som uppbar enligt lagen skattepliktig inkomst. Enligt 7 § första stycket avses med skattepliktig inkomst för artist eller artistföretag kontant ersättning eller annat vederlag som uppbars från Sverige för artistisk verksamhet som bedrivs i Sverige. Med artistföretag avses enligt 3 § en fysisk eller juridisk

person som utan att vara arrangör mot ersättning tillhandahåller artist.

Skatteavtalet med Irland undertecknades den 8 oktober 1986 och trädde i kraft den 5 april 1988 (lagen [1987:103] om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Irland). Av artikel 18.1 i avtalet följer att en inkomst som en person med hemvist i Irland förvärvar genom sin personliga verksamhet i egenskap av underhållare (oavsett om denna sker individuellt eller som medlem i en grupp) i Sverige får beskattas här.

Av artikel 18.2 i skatteavtalet följer vidare att i det fall då inkomst genom personlig verksamhet som en underhållare bedriver i denna egenskap inte tillfaller underhållaren själv utan annan person får denna inkomst beskattas i Sverige om underhållaren bedriver verksamheten här.

Artiklarna motsvarar artiklarna 17.1 och 17.2 i OECD:s modellavtal. I kommentaren till artikel 17.2, i den lydelse som gällde före den 23 juli 1992, anges i punkt 4 att syftet med artikeln är att motverka vissa arrangemang i skatteundandragande syfte i fall då ersättningen för en artists framträdande inte betalas till artisten själv utan till annan person, exempelvis ett s.k. artistbolag, på sådant sätt att ersättningen inte beskattas i den stat där verksamheten utövas, varken som inkomst av personlig verksamhet hos artisten eller som inkomst hos företaget i avsaknad av fast driftställe. Den stat i vilken föreställningen ges tillåts att beskatta den inkomst som har överförts från artistens inkomst till företaget i fall då exempelvis artisten kontrollerar eller har rätt till den överförda inkomsten eller direkt eller indirekt har tillgodogjort sig eller kommer att tillgodogöra sig inkomsten.

I den reviderade kommentar som OECD:s råd antog den 23 juli 1992 ändrades skrivningarna och enligt punkt 11 skulle, förutom i det fall som beskrivits ovan, beskattning enligt punkt 17.2 kunna ske i ytterligare två situationer. Det skulle gälla dels i fall då rörelsedrivande företag erhåller ersättning för framträdanden av exempelvis en grupp artister, dels då en sådan grupp i sig utgör en juridisk person som uppbär ersättningen. Tre länder reserverade sig mot ändringen och ansåg att artikeln endast skulle tillämpas i det fall som beskrevs i kommentaren före ändringarna.

Den reviderade kommentaren bygger på uttalanden som gjordes i punkterna 85–89 i en OECD-rapport (*The Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities*) som hade godkänts av rådet den 27 mars 1987.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Bolaget har yrkat återbetalning av skatt enligt artistskattelagen på ersättning som arrangörer i Sverige har betalat till bolaget, till den del ersättningen överstiger vad bolaget i sin tur har betalat till

artisterna i form av lön och traktamenten. Högsta förvaltningsdomstolens prövning begränsas således till denna fråga.

Med artistföretag avses i 3 § artistskattelagen bl.a. en juridisk person som utan att vara arrangör mot ersättning tillhandahåller en artist. Begreppet artistföretag är inte avsett att vara begränsat till sådana företag där artisten har ett avgörande inflytande (prop. 1990/91:159 s. 26). Bolaget är därför att anse som ett artistföretag i artistskattelagens mening.

Enligt 7 § samma lag är skattepliktig inkomst för ett artistföretag ersättning som uppbärs från Sverige för artistisk verksamhet som bedrivs i Sverige. Bestämmelsen inskränker inte tillämpningsområdet till ersättning som utgår till artisten utan avser generellt den ersättning som artistföretaget erhåller för framträdandet. Den i målet aktuella ersättningen är således skattepliktig enligt artistskattelagen.

Frågan är då om skatteavtalet med Irland medför att beskattning ändå inte ska ske här. Enligt artikel 18.2 i avtalet (som motsvarar artikel 17.2 i modellavtalet) får, i det fall då inkomst genom personlig verksamhet som artisten bedriver inte tillfaller artisten själv utan annan person, inkomsten beskattas här om artisten bedriver verksamhet här.

Vid tolkningen av skatteavtal ska i första hand avtalsparternas gemensamma avsikt vara avgörande. Fastställandet av vad som utgör den gemensamma partsavsikten ska ske med anlitande av de metoder och medel som anvisas i artiklarna 31–33 i 1969 års Wienkonvention om traktaträtten. I övrigt bör inom området för internationell beskattning särskild betydelse tillmätas OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen (se t.ex. RÅ 1996 ref. 84).

Vid den tidpunkt då skatteavtalet med Irland undertecknades framgick av den då föreliggande kommentaren till artikel 17.2 i modellavtalet att bestämmelsen syftade till att motverka vissa arrangemang i skatteundandragande syfte och att det gällde inkomster som artisten hade kontroll över, hade rätt till eller tillgodgjorde sig.

Först efter det att avtalet ingicks tillades i kommentaren att artikeln också skulle kunna avse situationer som den nu aktuella, nämligen då ett rörelsedrivande företag erhåller ersättning för framträdanden för en grupp artister utan att artisterna har något inflytande över inkomsterna i företaget och utan att hela ersättningen betalas ut till artisterna. Även den rapport som tillägget i kommentaren bygger på godkändes av OECD:s råd först efter det att avtalet undertecknades.

Inte minst det förhållandet att flera länder reserverade sig när tillägget togs in i kommentaren visar att den tillagda skrivningen inte endast är ett klagande av bestämmelsens innebörd. Tillägget medför snarare att bestämmelsens tillämpningsområde utvid-

gas, vilket alltså skedde efter det att Irland och Sverige undertecknade skatteavtalet. Vid sådant förhållande bör bortses från tillägget vid tolkningen av den gemensamma partsavsikten.

Den kommentar som förelåg vid avtalets undertecknande ger inte stöd för uppfattningen att den i målet aktuella ersättningen skulle ha beskattats i Sverige. Bolaget är därmed berättigat till återbetalning av skatt. Skäl saknas att ifrågasätta de yrkade beloppens storlek. Överklagandet ska bifallas, kammarrättens dom upphävas och det slut förvaltningsrättens dom innehåller fastställas i den del det avser återbetalning av artistskatt.

Ersättning för kostnader

Bolaget har fått bifall till sitt överklagande och målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget ska därför beviljas skälig ersättning för sina kostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med yrkat belopp för processen i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Med bifall till överklagandet upphäver Högsta förvaltningsdomstolen kammarrättens dom och fastställer förvaltningsrättens domslut i den del det avser återbetalning av artistskatt.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Abhann Productions Ltd ersättning för kostnader i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med sammanlagt 64 250 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Nord, Silfverberg, Askersjö* och *Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Maria Sundberg.

Förvaltningsrätten i Falun (2012-12-21, ordförande Nygren):

I praxis (RÅ 2002 ref. 89) har ett utländskt bolag, utan fast driftställe i Sverige, som anordnat föreställningar i Sverige med anställda artister bosatta utomlands, inte ansetts kunna beskattas i Sverige enligt gällande dubbelbeskattningsavtal (Nederländerna) för denna verksamhet. I följd härav har förutsättningar för att beskatta bolaget enligt artistskattelagen för uppburna entréavgifter m.m. inte ansetts föreligga.

Förvaltningsrätten konstaterar att den skattepliktiga inkomsten enligt 7 § artistskattelagen bestäms på olika sätt beroende på om den skattskyldige är ett artistföretag eller en arrangör. En arrangör beskattas för de

inkomster i form av biljettintäkter, reklamintäkter eller andra intäkter av en tillställning som arrangören uppbär. Artistföretaget beskattas för den ersättning som uppbärs från Sverige för verksamheten här.

Det är ostridigt att artistskatt har innehållits på ersättningar som utbetalats till bolaget för de anställda artisterna och att bolaget betalat dem lön för föreställningarna här samt att artisterna inte har något bestämmande inflytande i bolaget.

Frågan blir då om skillnaden i underlaget för den skattepliktiga inkomsten beträffande en arrangör eller ett artistföretag bör medföra ett annat synsätt vid tolkningen av det liknande skatteavtal som föreligger i detta mål jämfört med det som bedömdes i RÅ 2002 ref. 89.

Bolaget har inte självt arrangerat framträdandena i Sverige utan detta har skötts av två företag här. Dessa företag har betalat bolagets kostnader i samband med framträdandena samt betalat ut en vinst till bolaget för deras verksamhet. Som ovan antecknats är det ostridigt att dessa båda företag har innehållit artistskatt som belöper på de anställda artisternas löner för föreställningarna i Sverige.

Enligt förvaltningsrättens mening får dåvarande Regeringsrätten i avgörandet RÅ 2002 ref. 89 i fråga om tillämpligheten av skatteavtal med här aktuellt innehåll anses ha fastslagit en generell princip om möjligheten för Sverige att beskatta utländska företag med utländska anställda som utför artistiska uppträdanden i Sverige. Som förvaltningsrätten tolkar den principen gäller att beskattning av ersättning som tillfaller ett företag med anställda artister som utför framträdanden inte kan ske enligt artistskattelagen i vidare mån än för den ersättning som tillfaller artisterna själva. Det får därvid anses sakna betydelse om den skattepliktiga inkomsten är av det ena eller andra slag som nämns i 7 § första eller andra styckena artistskattelagen.

Det är ostridigt att bolaget för år 2004 har betalat 872 782 kr i artistskatt och att 137 980 kr av detta belopp belöper på artistlöner och traktementen.

För år 2008 är det ostridigt att motsvarande belopp är 616 150 kr och 170 893 kr.

Bolaget har därmed rätt enligt 20 § artistskattelagen att få återbetalning av vad som inbetalats för mycket. Bolagets överklagande ska därmed bifallas.

I följd av denna utgång i huvudsaken är bolaget berättigat att få ersättning enligt 3 § i här tillämpliga lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. (ersättningslagen). Bolaget har yrkat ersättning med 21 000 kr avseende sju timmars arbete för biträde. Det yrkade beloppet får anses skäligt.

Enligt 6 § första stycket ersättningslagen får ersättningen inte betalas ut förrän beslutet har vunnit laga kraft mot det allmänna. – Förvaltningsrätten bestämmer med ändring av Skatteverkets beslut att Abhann Productions Ltd är berättigat att få återbetalning av för mycket erlagd artistskatt med 734 802 kr för år 2004 och med 445 257 kr för år 2008. – Förvaltningsrätten bestämmer att ersättning ska betalas till bolaget för kostnader i målet med 21 000 kr.

Kammarrätten i Sundsvall (2014-05-27, Johansson och Ärlebrant):***Kammarrättens bedömning***

Kammarrätten instämmer i underinstansernas bedömning att beskattning av inkomst av det slag som bolaget uppburit kan ske enligt bestämmelserna i artistskattelagen. I det tidigare angivna rättsfallet (RÅ 2002 ref. 89) hade ersättningen som betalades till artisterna beskattats enligt artistskattelagen vid utbetalningen av den utländske arrangören i enlighet med 7 § första stycket artistskattelagen och frågan i målet var om även den utländske arrangörens egna inkomster kunde beskattas enligt 7 § andra stycket artistskattelagen. I nu aktuellt mål är istället fråga om ersättning som betalas av de svenska arrangörerna till artistbolaget ska beskattas i sin helhet eller endast till den del som svarar mot artistbolagets ersättning till artisterna. Till skillnad mot förhållandena i det aktuella avgörandet från HFD kan ersättningen till artisterna inte beskattas hos artisterna eftersom ersättningen i målet utgått från ett artistföretag (5 § artistskattelagen). Eftersom beskattningen därmed inte kan ske enligt artikel 18 punkt 1 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Irland träder punkt 2 in. Hinder mot att beskatta bolaget för hela ersättningen föreligger alltså inte enligt dubbelbeskattningsavtalet. Skatteverkets överklagande ska därför bifallas.

Ersättning för ombudskostnader

Abhann Productions Ltd har inte vunnit bifall i huvudfrågan i målet. Med hänsyn härtill och då skäl att på annan grund bevilja bolaget ersättning för ombudskostnader inte finns ska någon ersättning inte utgå vare sig i förvaltningsrätten eller kammarrätten.

– Kammarrätten ändrar förvaltningsrättens dom och fastställer Skatteverkets beslut den 5 maj 2010 att avslå ansökan om återbetalning av 1 180 059 kr i skatt samt bestämmer att Abhann Productions Ltd inte ska beviljas ersättning för sina kostnader i förvaltningsrätten. – Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

Kammarrättsrådet *Lind* var av skiljaktig mening och anförde att han ville fastställa förvaltningsrättens dom.