Några synpunkter på bevillningsavgiften — ett inlägg

Av bitr skattedirektören Tore Lundin

Länsassessorn Ivan Ström redovisar i en artikel i Skattenytt nr 7 år 1977 sina synpunkter på bevillningsavgiften. Ström redogör för gällande rätt och för fram vissa synpunkter som får anses vara personliga. Några av dessa är små brandfacklor och det finns anledning att se på några av de frågor som Ström på detta sätt för fram i ljuset.

Avgiftens storlek

Bevillningsavgift utgår enligt tre moment av 4 § lagen om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter (Bev L). Enligt 1 mom skall *utländsk anordnare* betala avgift med 15 %. I 2 mom stadgas att *medverkande artist* som är bosatt i utlandet skall betala avgift med 30 %. Detsamma gäller för den som är hemmahörande i utlandet och som är berättigad till ersättning för *annans medverkan* (3 mom). Den aktuella frågan gäller tolkningen av 2 mom.

Enligt lagtexten skall artisten erlägga ”särskild bevillningsavgift med trettio procent av den inkomst, som på grund av hans medverkan eller verksamhet tillflyter honom, vare sig denna inkomst utgöres av i penningar bestämd ersättning, naturaförmåner eller andel av intäkten av tillställningen eller verksamheten”. Till inkomsten skall räknas ersättning till annan om ersättningen avser omkostnad för artisten. Tillställningens anordnare svarar för avgiftens erläggande. Motsvarande gäller då ersättning utgår för artistisk verksamhet för ljudradio eller television. Ström anför att avgift skall erläggas i förskott av anordnaren med 30 % av den inkomst som tillflyter artisten. Numera tillämpas i praxis ett avgiftsuttag på 42,86 % (beräknat på belopp som utges till artisten) då avgiften anses böra beräknas enligt principen om ”fri skatt”. Enligt Ströms uppfattning kan det ifrågasättas om författningsenligt stöd finns för att kräva högre avgift än i BevL angivna 30 %. Ström finner det förvånande att det inte finns prejudicerande utslag i frågan och anser att en tillämpning av ”fri skatt”-principen inte heller synes förenlig med utformningen av bestämmelserna om bevillningsavgift.

Ström ifrågasätter således om det finns författningsenligt stöd för att kräva högre avgift än de 30 % som lagen föreskriver. För egen del får jag anföra att det är helt klart att avgiftssatsen är 30 %. Vad frågan gäller är inte procentsatsens storlek utan underlaget för avgiftens beräknande.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:42

Det finns två metoder för ersättning till utländska artister. Den ena metoden är att artisten begär viss ersättning före skatt. Den andra metoden är att artisten vill ha ett nettobelopp och ”fri skatt”. Sistnämnda metod är den vanligaste för utländska artister. Någon skillnad i skattebelastning skall inte uppkomma om man väljer den ena metoden eller den andra. Om en artist begär en ersättning av 5 000 kr före skatt blir skatten 1 500 och nettobeloppet 3 500 kr. Begär artisten i stället 3 500 kr i handen och s k fri skatt skall självfallet inte någon skillnad uppkomma. För att få fram bruttobeloppet och den fria skatten använder man talet 42,86 % för att multiplicera nettobeloppet 3 500 kr. Vid en sådan beräkning kommer man fram till bruttobeloppet 5 000 kr och på detta belopp är bevillningsavgiften 1 500 kr. Det är samma metodik som man använder för beräkning av fri skatt i källskattesystemet och som har förekommit betr hembiträden m fl. Och inom moms-systemet använder man två procenttal, ett för bruttopriset inkl moms och ett annat för priset på varan eller tjänsten exkl moms. Före den 1 juni 1977 räknade man med 15 % på bruttot och 17,65 % på nettot. Numera är momsen 17,1 % vilket motsvarar 20,63 % på nettot.

En jämförelse kan också göras med artistskatten, d v s den preliminära skatt som utgår på ersättning till svenska artister. Sådan skatt utgår med ”40 procent av det utbetalade beloppet”. Skatteavdrag utgår inte på särskilt beräknad reseersättning, såvitt den avser kostnaden för själva resan. Inom det svenska artistskattesystemet har det — såvitt jag känner till — aldrig ifrågasatts att beräkna 40 % av nettobeloppet, d v s vad som återstår efter skatt. S k fri skatt inom artistskattesystemet har jag inte heller hört talas om och om det skulle förekomma måste man räkna med 66 2/3 % som uppräkningsfaktor för att få fram bruttobeloppet.

De jämförelser jag gör här mellan bevillningsavgiften och andra skatter har naturligtvis den svagheten att man jämför den ålderdomliga bevillningsavgiften med moderna skattesystem. Man kan fråga sig om det finns någon anledning att av dessa skäl se annorlunda på bevillningsavgiften än på de andra skattesystemen. Jag kan inte finna något klargörande uttalande i förarbetena till 1908 års lagstiftning. Procentsatsen har emellertid ändrats och svaret på frågan får man nog söka i förarbetena till de justeringar av skattesatsen som skett senare. Vid senaste ändring av avgiftssatsen uttalade departementschefen följande: ”Jag föreslår att avgiften för medverkan vid tillställning höjs från nuvarande 20 till 30 % av bruttoinkomsten” (prop 1969: 153 s 12). Här nämnes således ”bruttoinkomsten” och enligt allmänt språkbruk inom beskattningsområdet avses härmed inkomsten inklusive skatt. Motivet till höjningen av procentsatsen var att den tidigare procentsatsen var för låg i förhållande till inkomstskatten och detta orsakade snedvridningar i konkurrensen mellan svenska och utländska artister. Den jämförelse som jag gjort ovan mellan bevillningsavgiften och inkomstskatten

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:42

stämmer väl överens med propositionens syfte att skapa bättre överensstämmelser mellan de båda skatteslagen. Liknande uttalande gjordes vid föregående höjning, där man även övervägde att ha progressiv bevillningsavgift för att få ännu större likhet med inkomstskatten (prop 1952:214).

Befrielse från bevillningsavgift

Regeringen har möjlighet att medge befrielse från bevillningsavgift. Även om befrielse sökts är anordnaren i princip skyldig att söka tillstånd och erlägga avgift före föreställningen så länge befrielsebeslut inte föreligger. Om befrielse medges skall erlagd avgift återbetalas. Fråga uppkommer då om återbetalning skall ske till artisten eller anordnaren.

Ström anför att eftersom artisten inte har något ansvar gentemot länsstyrelsen för betalningen av avgiften (ansvaret vilar på anordnaren) kan omvänt länsstyrelsen inte ha något ansvar mot artisten vid återbetalning av avgiften utan avgiften skall återbetalas till den som sökt tillståndet och erlagt betalningen, d v s till anordnaren. Både avgiften och ev återbetalning av den är en fråga mellan anordnaren och artisten som regleras vid kontraktsskrivningen. En ''försiktig'' länsstyrelse kan naturligtvis trots detta be att få se kontraktet. Normalt skrivs dock kontrakten så att anordnaren svarar för alla ev skatter och avgifter i samband med ett framträdande.

Det är bra att Ström för fram denna fråga i ljuset. För anordnare och artister är det viktigt att veta vem som är berättigad till återbetalning av bevillningsavgift. Om lagreglerna är klara behöver inte några problem uppkomma. Om de är oklara kan en anordnare eller artist gardera sig genom överenskommelse om vem som skall vara berättigad till eventuell återbetalning. Men värst är det om anordnare eller artist anser lagreglerna så pass klara att han eller hon anser sig berättigad till eventuell återbetalning och inte garderar sig i kontraktet men senare får veta att myndigheterna funnit andra parten vara berättigad till återbetalning.

Lagreglerna (4 § 2 mom) säger att bevillningsavgift skall erläggas av i utlandet bosatt fysisk person, som medverkar vid vissa tillställningar (1:a stycket). Tillställningens anordnare svarar för avgiftens erläggande (2:a stycket).

Man frågar sig nu: ''Vem är skattesubjektet — d v s den som enligt lagen har att erlägga skatten?'' Som allmän regel inom finansrätten gäller att skattemyndigheterna har att hålla sig till skattesubjektet i alla skattefrågor, såsom fastställande av underlaget för beskattningen, debitering av skatten, indrivning, restitution m m. Beskattning är av tvingande natur och det går inte att överlåta ansvaret för skatterna på annan.

Skattelagarnas definitioner av skattesubjektet är i regel klara och otvetydiga. I fråga om bevillningsavgiften är det inte lika klart. I första stycket står att i utlandet bosatt fysisk person *skall erlägga* avgiften. I andra stycket står att tillställningens anordnare *svarar för* avgiftens erläggande.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:42

Enligt min mening bör bestämmelserna tolkas så att avgiftsskyldigheten regleras av första stycket. Där står att den utländska artisten skall erlägga avgiften. Denne är således skattesubjektet. Det är han som erlägger avgiften. Andra stycket får ses som ett komplement till första stycket. De svenska skattemyndigheternas arm kan vara lång men även om man förlänger armen kan man inte nå utanför rikets gränser och ha myndighetsutövning där. Det finns små möjligheter att driva in skatt i utlandet. Kompletteringsregeln i andra stycket är således nödvändig för att garantera avgiftens erläggande.

Denna tolkning kan anses få stöd av bestämmelserna i 4 § 15 mom BevL. Där talas om ''den som är avgiftsskyldig eller ansvarig för erläggande av avgift''. Man använder således begreppet ''avgiftsskyldig'' om den utländska artisten.

Bestämmelserna bör således tolkas så att avgiftsskyldigheten åvilar artisten men anordnaren svarar gentemot myndigheterna för att avgiften blir erlagd.

På liknande sätt är det ordnat i fråga om inkomstskatten. Skattskyldigheten åvilar den som haft inkomsten. Löntagare erlägger skatten genom skatteavdrag och arbetsgivaren inbetalar den innehållna skatten. Om den skattskyldige får överskjutande preliminär skatt skall det överskjutande beloppet återbetalas till honom och inte till den arbetsgivare som inbetalat skatten. Detsamma gäller om återbetalning skall ske till följd av nedsättning av taxeringarna.

Om denna tolkning är riktig kan anordnare, som anser sig berättigad till återbetalning av bevillningsavgift, i kontraktet med artisten ta in en punkt om att återbetalning skall tillfalla honom och eventuellt se till att han får fullmakt att lyfta återbetalningen.

Konkurrens mellan BevL å ena sidan och KL och SIL å andra sidan

Frågan om taxering kan ske för sådan inkomst, som bevillningsavgift erlagts för, är intressant. Bevillningsavgiften har i detta avseende varit något av beskattningens heliga ko. Om bevillningsavgift erlagts har det varit tabu för inkomstbeskattarna.

Ström anför att det inte finns några bestämmelser i BevL om undanröjande av avgift då artist taxerats för inkomst vid offentlig föreställning p g a att skattskyldighet bedöms föreligga enligt bestämmelserna i KL och SIL. Så som BevL ursprungligen var tänkt att tillämpas torde något behov av sådana bestämmelser inte ansetts föreligga. Såvitt går att bedöma av förarbeten och tidigare tillämpning synes ha förutsatts att inkomst för vilken bevillningsavgift erlagts inte skulle bli föremål för beskattning enligt KL och SIL.

I denna fråga får jag anmäla avvikande mening mot Ström. Före 1970

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:42

var rättsläget helt klart och helt överensstämmande med Ströms uppfattning. Då fanns nämligen en bestämmelse i 54 § KL av den innebörden att skattskyldighet inte förelåg för inkomst av föreställning för vilken bevillningsavgift ”utgjorts eller beträffande vilken befrielse från avgift jämlikt särskilt stadgande i samma förordning åtnjutits”. Med samma förordning avsågs bevillningsavgiftsförordningen. Lagregeln var klar på så sätt att om bevillningsavgift erlagts — med rätt eller orätt — så kunde inkomstbeskattning inte ske av den inkomst som bevillningsavgift erlagts för. Men fr o m 1970 är läget annorlunda, vilket jag får utveckla närmare.

I prop 1966:127 som var en följd av dubbelbeskattningssakkunnigas betänkande SOU 1962:59 föreslogs en revidering av det skatterättsliga bosättningsbegreppet. Tidigare var skyldigheten att erlägga bevillningsavgift knuten till medborgarskapet men man ändrade till att binda avgiftsskyldigheten till bosättningen.

I prop 1967:130 s 142 gör departementschefen ett uttalande i denna fråga. Han uttalar följande:

> Enligt gällande bestämmelser är frågan, huruvida skatt skall erläggas som inkomstskatt eller enligt förordningen den 23 oktober 1908 (nr 128) angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, beroende av om den skattskyldige anses bosatt här i riket eller i utlandet. Motsvarande gäller vid avgörandet huruvida inkomstskatt eller kupongskatt skall erläggas för utdelning på aktier. Den situation kan därför uppkomma att skattskyldig blir berättigad återfå erlagd inkomstskatt samtidigt som han blir skyldig att erlägga bevillningsavgift eller kupongskatt. Även den motsatta situationen kan givetvis föreligga. I sådana fall bör enligt min mening det belopp, som tillkommer den skattskyldige, omedelbart kunna tas i anspråk för betalning av den påförda skatten. Detta fordrar ändring i den sistnämnda förordningen samt förordningen den 12 februari 1943 (nr 44) om kupongskatt och 68 § 5 mom UF.

Bestämmelsen i BevL (5 § 1 mom 2 st) fick följande lydelse:

> Har den, som är berättigad att återfå erlagd bevillningsavgift enligt denna förordning, i stället att erlägga skatt som avses i uppbördsförordningen, skola bestämmelserna i 68 § 3 och 4 mom sistnämnda förordning äga motsvarande tillämpning.

Här infördes således en möjlighet att genom s k kvittning ta i anspråk skatt som överförs från bevillningsavgift till inkomstskatt. Bestämmelserna blev emellertid utan betydelse eftersom det i 54 § KL och 7 § lagen om statlig inkomstskatt stod att inkomstbeskattning inte kunde ske för inkomst, som bevillningsavgift erlagts för. Detta rättades dock till i prop 1969:153 där nämnda stadgande om frikallelse från skattskyldighet för sådan inkomst, som bevillningsavgift erlagts för, ändrades till ”sådan inkomst, för vilken avgift enligt förordningen angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter skall erläggas eller beträffande vilken befrielse från sådan avgift skall åtnjutas jämlikt särskilt stadgande i samma förordning”. Det avgörande är således inte längre om bevillningsavgift *erlagts* utan om sådan avgift *skall erläggas,* d v s rätteligen skall erläggas.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:42

Samma tolkning redovisas av Lars Sjöblom i Svensk skattetidning 1971 s 114 f i hans kommentar till BevL.

Denna tolkning är helt logisk. Om ett fel har gjorts bör det rättas till. Avgiftsskyldigheten är numera knuten till bosättningen. Det är allmänt bekant att det i det enskilda fallet många gånger kan vara svårt att tillämpa bestämmelserna om bosättning. Någon prövning av denna fråga sker sällan då det är fråga om bevillningsavgift eftersom det ofta saknas tillräckliga uppgifter för en sådan prövning. Vid inkomsttaxeringen sker emellertid en sådan prövning.

Taxeringsnämnder och förvaltningsdomstolar är vid bedömning av frågan om bosättning föreligger här i riket eller ej inte bundna av om bevillningsavgift erlagts. Om det visar sig att inkomstbeskattning i stället skall ske får bevillningsavgiften överföras för att avräknas mot den debiterade inkomstskatten.

Slutord

Ett utredningsförslag om beskattning av utländska artister väntas inom kort. Det är med spänning och intresse förslaget emotses. Låt oss hoppas på ett förslag till en modern lag med entydig och klar lagtext så att tolkningsproblem kan undvikas.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:16:42