Återbetalning av bevillningsavgift

Av länsrättsassessor Ivan Ström

Inledning

Det har under våren kommit ett rättsfall från regeringsrätten ang återbetalning av bevillningsavgift (dom den 15 maj 1979 på besvär av Föreningen Växjö Folkpark upa, mål nr 3299-1976). Även om den nu mer än 70-åriga bevillningsavgiftens avveckling förbereds inom regeringskansliet (jfr betänkandet om Artistavgift SOU 1977:96) finns det skäl att närmare kommentera rättsfallet. Det berör bl a begreppet avgiftsskyldighet (skattskyldighet) som ju är en fråga av allmänt intresse. RR anför följande:

> Skyldigheten att erlägga bevillningsavgift åvilar enligt 4 § 2 mom första stycket lagen (1908:128) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter den i utlandet bosatta artisten. Föreskriften i andra stycket av samma moment om vem som svarar för att avgiften erlägges är en sekundär föreskrift som tillkommit senare i syfte att göra artistens avgiftsskyldighet effektiv. Genom föreskriften läggs ansvaret för att artistens avgiftsskyldighet blir fullgjord på sådant rättssubjekt här i riket som regelmässigt har faktiska förutsättningar att oberoende av artistens medverkan beräkna och ta ut avgiften ur den ersättning som tillkommer honom och inleverera den till staten. Befrielse från avgiftsskyldighet innebär i enlighet med det sagda att artisten befrias från en avgift som eljest skolat belasta hans ersättning. Har sådan avgift redan erlagts när befrielse medges skall, oavsett hur avtalet mellan artisten och hans uppdragsgivare utformats, återbetalning ske till artisten. Vem av dem som slutligt skall få fördelen av att staten avstått från bevillningsavgiften beror däremot av vad som kan ha avtalats mellan dem och påverkar inte frågan till vem staten skall återbetala den erlagda avgiften. Regeringsrätten lämnar besvären utan bifall.

Avgiftsskyldighet

Enligt 4 § 2 mom bevillningsavgiftslagen skall i utlandet bosatt artist (utländsk artist) som medverkar vid en offentlig tillställning här i landet erlägga bevillningsavgift för inkomst (gage) som pga hans medverkan tillflyter honom. Det kan ligga nära till hands att ange utländsk artist som omfattas av denna bestämmelse som avgiftsskyldig. RR gör så i sin dom. Det är emellertid då också viktigt att ange att innebörden av bestämmelsen i fråga dock inte är den att den utländske artisten är avgiftsskyldig enligt en allmänt vedertagen tillämp-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:43

ning av detta begrepp. Avgiftsskyldighet (skattskyldighet) innebär utan undantag en personlig, straffsanktionerad ansvarighet för den avgiftsskyldige (skattskyldige) gentemot statsverket eller annan myndighet för avgiftens erläggande. Den utländske artisten har emellertid inte — och har aldrig haft — något som helst personligt ansvar gentemot statsverket eller annan myndighet för bevillningsavgiften. Allt ansvar för bevillningsavgiften (ekonomiskt, straffrättsligt och administrativt) vilar på anordnaren av den offentliga tillställningen. Det är också anordnaren som har besvärsrätt betr frågan om tillstånd och avgiftens beräkning m m. (Anordnaren är den som ansvarar för tillställningen som sådan, bjuder in publik, uppbär biljettintäkter, engagerar artisten för framträdandet m m; visst ansvar för avgiften har även lokalupplåtaren). Anordnaren betalar bevillningsavgiften (samt stämpelavgift) i förskott som en tillståndsavgift för artistens medverkan.

Den utländske artisten ansvarar inte på något sätt gentemot anordnaren för avgiftens betalning. Artisten står utanför avgiftssystemet och berörs indirekt av detta bara i den mån han vid gageöverenskommelsen är beredd att jämka sina anspråk med hänsyn till den avgift som i förskott beräknas för anordnaren. Det är emellertid en internationell praxis att gageöverenskommelsen begränsas till ett avtal om vad artisten skall uppbära för egen del. Att anordnaren vid kontraktsskrivningen ibland förutom kontraktssumman också anger den avgift som han skall betala i förskott är ett tekniskt sätt att redovisa avgiften och inte något uttryck för en överenskommelse mellan parterna att gaget skulle vara något annat än det belopp som anordnaren senare skall betala ut till artisten.

Syftet med bevillningsavgiften

Av förarbetena framgår att syftet med bevillningsavgiften var att effektivisera beskattningen av utländsk artist genom ett ovillkorligt tillståndskrav för anordnaren av offentlig tillställning — svensk eller utländsk — i kombination med förskottsbetalning (eller säkerhet). Bestämmelsen att medverkande utländsk artist skulle erlägga avgift var en formell teoretisk konstruktion (i prop 1908:61 — den fanns ej med i kommittéförslaget) som skulle ge (ett efter uppvaktningar från svenska musiker nödvändigt) intryck av ''verklig'' beskattning av den medverkande artisten samtidigt som dock avgiften i verkligheten togs ut av anordnaren. Genom bestämmelsen blev det inte fördelaktigare för anordnaren att anlita utländsk artist som i verkligheten ej betalade skatt än att anlita svensk artist som betalade skatt. Skillnaden i skattehänseende mellan dessa kunde därmed anses utjämnad. Detta var det viktiga och inte om den utlänske artisten verkligen fick vidkännas avgiften eller ej. En annan sak i sammanhanget är att bestämmelsen — som synes — kan ge upphov till missförstånd om man inte är närmare insatt i avgiftens konstruktion eller den teknik med vilken en lagstiftning av detta slag byggs upp.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:43

Själva bestämmelsen att utländsk artist skall erlägga bevillningsavgift blev således inte mer än en teoretisk konstruktion och bestämmelsen att avgift skall erläggas med 30 % av gaget är bara en föreskrift om det sätt på vilket avgiften skall beräknas. En annan sak är att bestämmelsen (numera) har viss betydelse i fråga om dubbelbeskattningsavtal vilket emellertid inte är av direkt intresse i detta sammanhang. (Ett dubbelbeskattningsavtal kan naturligtvis inte heller på något sätt förändra konstruktionen av de skatter och avgifter som det omfattar). Bevillningsavgiften har helt utformats som en anordnaravgift med ersättningen till artisten som avgiftsunderlag. Den kan i fråga om konstruktionen av avgiftsskyldigheten närmast liknas vid en särskild arbetsgivaravgift (''löneskatt'') som beräknas på den anställdes lön. Enligt ett särskilt undantagsstadgande betr arbetsgivaravgiften behöver inte heller anordnare (arbetsgivare) betala arbetsgivaravgift för ersättning för vilken bevillningsavgift erlagts. Karaktären av anordnaravgift framgår även bl a därav att en anordnare enligt den s k minimiregeln (4 § 2 mom första stycket bevillningsavgiftslagen) skall erlägga avgift även i det fall något gage inte utgår för en artists medverkan.

Sammanfattningsvis är det således, som framgått av bevillningsavgiftens konstruktion, enligt en normal tillämpning av begreppet avgiftsskyldig, anordnaren som är avgiftsskyldig för bevillningsavgiften. Bestämmelsen att utländsk artist skall erlägga avgift ger en skenbar bild av att artisten skulle vara avgiftsskyldig. Bestämmelsens verkliga innebörd är att det är artistens gage som avgiften skall beräknas på. (Huruvida man därvid rätteligen bör beräkna avgiften till 30 % av det utbetalda gaget eller vid avgiftsberäkningen räkna in den på gaget belöpande avgiften kommer jag att beröra i det följande). Anordnaren kan därför inte — i motsats till vad RR påstår i domen — ''fullgöra'' en avgiftsskyldighet för någon annan än sig själv.

Uppbördsbestämmelser

Bevillningsavgiften för utländsk artist som skall medverka vid offentlig tillställning här i landet har alltifrån lagstiftningens tillkomst tagits ut som en tillståndsavgift för anordnaren av tillställningen. Uppbördsbestämmelserna för bevillningsavgiften finns i bevillningsavgiftslagen och i en särskild tillståndskungörelse till vilken lagen hänvisar (Kungörelsen (1913:380) om rätt för den som är bosatt i utlandet att giva eller medverka i offentlig föreställning m m i Sverige).

Kungörelsen var före allmänna ordningsstadgans tillkomst även ordningsstadga för tillställningar vid vilka utlänningar framträdde. Före 1965 var även polismyndighet tillståndsmyndighet.

Anordnaren skall hos länsstyrelsen före tillställningen ansöka om tillstånd för artisten att få medverka vid tillställningen. I ansökan skall bl a anges vilken ersättning artisten skall få. Avgiften skall betalas i förskott innan tillstånd

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:43

till medverkan meddelas. Enligt lagen skall avgift erläggas med 30% av artistens gage — numera torde emellertid avgiftsmyndigheterna allmänt tillämpa 42,86 %. Denna tillämpning, som jag anser felaktig och för vilken det inte finns något stöd i lagen eller dess förarbeten, torde ha börjat under 60—talet hos dåvarande poliskammaren i Stockholm och — under påverkan av det nya källskattesystemet — grundats på den s k ''skatt på skatt''-principen. Jag skall dock inte här närmare bemöta denna tillämpning — även om det inte kan uteslutas att tillämpningen getts betydelse vid RR:s ställningstagande i förevarande dom. Tillämpningen förändrar dock naturligtvis inte avgiftens karaktär utan innebär ''endast'' att anordnaren får betala en högre avgift än den i lagen angivna.

Om avgiften inte kan betalas i förskott — artistens ersättning är t ex beroende av storleken av biljettintäkterna från föreställningen (dvs utgör en andel av intäkten av tillställningen) — måste anordnaren ställa säkerhet för avgiften och betala efter föreställninge. Behovet av bestämmelse om säkerhet förbisågs i den ursprungliga förslaget men beaktades i prop 1929:226. Bestämmelser om säkerhet för avgiftsskyldig utländsk anordnare fanns däremot redan tidigare. I samma prop föreslogs också bestämmelsen i 4 § 2 mom andra stycket om anordnares ansvar för bevillningsavgiften. Dessa båda tilläggsbestämmelser utgjorde som framgått inte några egentliga nyheter i lagstiftningen utan var endast naturliga kompletteringar till det befintliga avgiftssystemet.

Anordnaren skall som sagt betala avgiften i förskott dvs innan den för anordnaren — förhoppningsvis — inkomstgivande tillställningen hållits och alltså före den tidpunkt då artisten skall framträda och förvärva sin rätt till ersättning från anordnaren. Anordnaren tar alltså vid betalningen inte bevillningsavgiften ur någon ersättning som tillkommer artisten utan svarar för avgiften med egna tillgångar. När artisten kan göra rättsliga anspråk på ersättningen för framträdandet är avgiftsskyldigheten redan fullgjord.

Anordnarens betalning av bevillningsavgift kan således i uppbördshänseende inte alls jämföras med preliminärskatteavdrag vid inkomstbeskattningen. För att arbetsgivaren (anordnaren) skall göra preliminärskatteavdrag krävs att han har praktiska förutsättningar för att göra avdrag och att lagbestämmelse om avdragsskyldighet finns, alltså — förutsättningar som inte föreligger i fråga om bevillningsavgift.

Anordnaren skall vidare erlägga bevillningsavgift även om anordnaren inte alls är uppdragsgivare till artisten utan — vilket är mycket vanligt — har ingått avtal ang framträdandet med artistens arbetsgivare som i sin tur (är uppdragsgivare för och) avlönar artisten (arbetsgivaren skall lämna uppgift till anordnaren på heder och samvete om artistens ersättning, se 2 § tillståndskungörelsen — före 1970 i 4 § 4 mom bevillningsavgiftslagen). Enligt ett enhälligt utslag från HD (NJA 1943:47; prejudikat- och intressedispens beviljades; fem justitieråd deltog i beslutet) skulle travsällskap i sin egenskap av anordnare av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:43

offentlig travtävlingar erlägga bevillningsavgift för den ersättning som utländska travtränare fått från en hästägare för hästägarens uppdrag att medverka vid travtävlingarna genom att köra hästägarens hästar. Den avgift anordnaren skulle betala — avgiftsfrågan avgjordes i hovrätten — utgjorde 10% av ersättningen till travtränarna (samt minimiavgift för de dagar då utredning om utgiven ersättning saknades). Här tillämpades alltså den procentsats som lagen då angav. Även i rättsfallet RÅ 1949:52 beräknades avgiften till 10% av utbetalt belopp (dvs utan något tillägg enligt principen ''skatt på skatt'').

Befrielse

Av förarbetena framgår att enligt det ursprungliga förslaget till befrielse från bevillningsavgift skulle anordnare som främjade välgörande ändamål (t ex Röda Korset) generellt befrias från bevillningsavgift av avgiftsmyndigheten. I ett senare betänkande ansågs generell befrielse inte lämplig ur kontrollsynpunkt (betr utländska ''välgörande'' anordnare). Det ansågs inte heller lämpligt att en avgiftsmyndighet skulle få efterge allmänna avgifter. I stället föreslogs att regeringen (Kungl Maj:t) skulle få rätt att befria från avgift i varje särskilt fall. Propositionen följde detta förslag.

Anordnare som önskar erhålla befrielse från avgift kan vända sig direkt till regeringen eller enligt förfarandet vid befrielse pga s k kulturutbyte gå via vederbörande utländska ambassad. Enligt det normala tillvägagångssättet föreligger regeringens befrielsebeslut i sådan tid före tillställningen att länsstyrelsen kan meddela tillståndsbevis utan att någon avgift behöver betalas. I fall då befrielsebeslutet kommer sedan anordnaren har betalt avgiften och länsstyrelsen meddelat tillstånd måste avgiften återbetalas. Återbetalning av avgift kan komma i fråga både före och efter själva föreställningen.

I detta sammanhang bör framhållas att enligt ett annat befrielsestadgande från 1955 i bevillningsavgiftslagen (4 § 10 mom b/) behöver anordnare av idrottstävling ansluten till Sveriges riksidrottsförbund inte erlägga bevillningsavgift för ersättning som uppbärs av deltagare i idrottstävlingen. Den som har fördelen av detta befrielsestadgande är självfallet anordnaren.

Återbetalning

Det torde för det första vara en allmän förvaltningsrättslig princip att återbetalning av felaktigt inbetald avgift i ett ansöknings- och tillståndsärende skall ske till den som inbetalt avgiften (sökanden).

Beträffande återbetalning av bevillningsavgift vid befrielse från avgift är det lika naturligt och följdriktigt att återbetalning sker till anordnaren — sökanden — som inbetalt avgiften, begärt och fått befrielsen. Den utländske artisten är inte parti i avgiftsärendet och redan av denna omständighet inte berättigad till någon ''återbetalning''. Bestämmelserna i bevillningsavgiftslagen och tillståndskungörelsen har utformats för kontakter endast mellan anordnare och länsstyrelserna. Uppgift om artisternas postadress saknas exempelvis.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:43

Det är vidare lätt att inse vilka praktiska svårigheter som skulle uppkomma vid befrielse om olika länsstyrelser skulle ”återbetala” avgift till kanske ett trettiotal artister i en danstrupp från Tibet! Förmodligen skulle även artisterna bli mycket överraskade över den svenska generositeten!

Själva befrielsebeslutet innebär för anordnaren att han inte är skyldig att erlägga bevillningsavgift för att tillståndsbevis för en viss tillställning skall kunna meddelas. Om emellertid i visst fall anordnaren redan erlagt avgiften då befrielsebeslutet meddelas har han således fullgjort en betalning till länsstyrelsen för vilken — enligt vad som således framkommit senare — någon betalningsskyldighet för honom i verkligheten inte förelåg. Anordnaren har således gjort en ”felaktig” inbetalning vilket länsstyrelsen helt naturligt skall rätta till genom att som en ren verkställighetsåtgärd återbetala beloppet till inbetalaren — anordnaren. Så gjorde också flera länsstyrelser i det aktuella fallet, det var alltså fråga om befrielse vid en turné, och så har också bestämmelserna tillämpats i mer än 65 år — tills RSV blev tillsynsmyndighet för avgiften och omgående i brev till länsstyrelserna gav direktiv om återbetalning till artisten.

Att avgiften skall återbetalas till anordnaren är således en följd av att bevillningsavgiften har konstruerats som en anordnaravgift för vilken endast anordnaren ansvarar. Att en ”återbetalning” till artisten däremot kan ge rent orimliga konsekvenser visar bl a följande exempel. Vid en ”återbetalning” som aktualiseras innan den tillställning som omfattas av befrielsen ännu ägt rum skulle artisten bli berättigad till ett belopp innan han ännu framträtt och förvärvat någon rätt till ersättning från anordnaren! Ännu orimligare skulle resultatet bli vid ”återbetalning” till artisten om det senare t ex pga artistens indisposition inte blir någon föreställning!

Som tidigare framgått måste anordnaren betala bevillningsavgift även om artisten skall framträda här i landet utan att få något gage (minimiregeln). Det vore också i sådana fall orimligt att ”återbetala” den avgift som anordnaren måste inbetala (för varje dag artisten skall uppträda här) till artisten som varken krävt eller fått någon ersättning av anordnaren för sitt framträdande!

Ett annat exempel på en ologisk konsekvens som skulle bli följden av en tillämpning av principen om ”återbetalning” till artisten är det fall att anordnaren ställt säkerhet (t ex bankgaranti) för avgiften vilket i princip innebär att avgiften är betald. Vid befrielse i sådant fall kan någon ”återbetalning” inte komma i fråga eftersom det inte trots betalningen finns någon avgift att återbetala. I och med befrielsebeslutet upphör anordnarens avgiftsskyldighet och därmed också skyldigheten att ställa säkerhet (som då skall återlämnas till anordnaren).

Avslutningsvis kan påpekas att om avgiften skulle ”återbetalas” till artisten vid befrielse vore det logiskt att i alla de fall avgiften sänks efter besvär av anordnaren (till LR, KR och RR) återbetala den till artisten, som ju enligt RR:s mening genom beslutet om sänkning ”befriats från en avgift som eljest skolat

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:43

belasta hans ersättning''. Däremot skulle han aldrig kunna krävas när för lite avgift betalts in! Nu ligger det ju dock inte alls till på detta sätt. Som framgår av 4 § 10 mom är det anordnaren som får frihet från erläggande av avgift för framträdande av viss artist.

Sammanfattning

Förestående redogörelse visar att bevillningsavgiften utformats som en anordnaravgift som beräknas på artistens gage och som betalas av anordnaren innan artisten framträtt och fått någon ersättning. Anordnaren har inga rättsmedel för att belasta artisten med avgiften. Anordnaren har allt ansvar och alla rättigheter i fråga om avgiften gentemot statsverket och övriga berörda myndigheter. Avgift utgår vare sig anordnaren är uppdragsgivare till artisten eller ej och även om artisten inte skall få något gage. I enlighet med bevillningsavgiftens konstruktion skall vid en ev återbetalning av avgift — pga befrielsebeslut eller av annat skäl — återbetalning alltid ske till anordnaren. Att ''återbetala'' till artisten är således felaktig och ger dessutom — som exempel visar — både ologiska och orimliga resultat.

RR har grundat sin dom på påståendet att anordnarens skyldighet att erlägga bevillningsavgift är en sekundär föreskrift. Som torde ha framgått är sanningen i stället den att det är bestämmelserna om anordnarens ansvarighet som är grundläggande för avgiftssystemet. Något sekundärt finns inte i dessa bestämmelser. Bestämmelsen att artisten skall erlägga bevillningsavgift är däremot som jag påpekat en teoretisk konstruktion, som står som uttryck för att artisten skall anses ha blivit ''beskattad'' med det avgiftsbelopp som anordnaren har betalt. Denna ''beskattning'' anses ha skett alldeles oberoende av om artisten begränsat sitt gageanspråk med hänsyn till anordnarens avgift eller inte. Att denna konstruktion har betydelse i fråga om dubbelbeskattningsavtal är som jag har sagt förut en sak för sig som inte är av direkt intresse i förevarande sammanhang. Att av anordnaren betald bevillningsavgift enligt dubbelbeskattningsavtalen ses som en av artisten erlagd skatt är rimligt eftersom man i dessa avtalssammanhang har ansett sig kunna utgå från att avgiften i högre eller mindre grad begränsar artistens gageanspråk. Något bevisligt stöd för antagandet att avgiften begränsar gaget finns dock självfallet inte. Som tidigare framgått lämnas också, i överensstämmelse med en internationell praxis vilken grundas på rent praktiska skäl, bevillningsavgiften utanför gageöverenskommelsen. Det kan vidare nämnas att utredningen om beskattning av utländska artister har utarbetat sitt förslag med beaktande av denna praxis och de vägande skäl som finns för den.

Till sist bara några mindre påpekanden. Enligt RR:s dom skulle önskemål om en effektiv uppbörd av bevillningsavgiften vara skäl för att ansvaret för avgiften läggs på ''rättssubjekt här i riket''. Som framgått är dock förhållandet det att även anordnare som icke är bosatt här i riket ansvarar för bevill-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:43

ningsavgifter för medverkande artister. Det kan vidare nämnas att bevillningsavgiften inte är en rent statlig avgift — hälften av avgiften tillfaller den kommun där tillställningen skall äga rum. Vid befrielse är det således denna kommun som också får avstå bevillningsavgift.

Jag vill avslutningsvis göra ett förtydligande. Bestämmelsen i bevillningsavgiftslagen att utländsk artist skall erlägga särskild bevillningsavgift med 30 % av den inkomst som på grund av hans medverkan tillflyter honom säger alltså ingenting om till vem, när eller hur avgiften skall erläggas eller vad som händer om avgiften inte betalas m m. De bestämmelser som finns på annan plats i dessa avseenden gäller bara anordnaren. Bestämmelsen om erläggande av bevillningsavgift har därför inte någon reell innebörd för artisten i dessa hänseenden. Den kan då inte heller ges någon betydelse för artisten vid återbetalning av avgift.

SKATTEKONSULT

Vi söker en toppkraft på området — erfaren skatteexpert, säker rådgivare och god stilist. En partner eller blivande sådan.

Arbetsprogrammet omfattar kvalificerad skatterådgivning, skatteplanering, biträde i skattemål o. dyl. Vi har även en relativt betydande informationsverksamhet — medverkan i böcker, tidskrifter och kurser. Våra klienter utgörs främst av företag och organisationer inom näringslivet. Vår byrå är helt fristående.

Närmare upplysningar lämnas av Harry Jonsson, tel. 08-24 67 70.

SKATTETEKNISKA BYRÅN AB

— svensk och internationell beskattning —
Norrlandsgatan 11, Box 7505, 103 92 Stockholm.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:43