

UiO : **Det juridiske fakultet**

# Skattlegging av utenlandske artister og idrettsutøvere

Kandidater: Anine Aas Hegerstrøm og Erik Aas Hegerstrøm

Leveringsfrist: 25. november 2014

Antall ord: 24.364



# Innholdsfortegnelse

<b>1 INNLEDNING.....</b>	<b>1</b>
1.1 Oppgavens tema.....	2
1.2 Disposisjon av oppgaven.....	3
1.3 Det skatterettslige bildet .....	4
1.4 Metode .....	5
<b>2 ARTISTSKATTENS HISTORIE .....</b>	<b>8</b>
2.1 Fra skatt på luksus til avgift på inngangspenger.....	8
2.2 Honoraravgiftsloven, skatteavtalene og OECDs mønsteravtale.....	10
2.3 Artistskatteloven og OECDs rapport om artistskatt.....	12
2.4 EØS-avtalen.....	14
2.5 Skatteloven.....	15
<b>3 PARALLELFØRING AV ARTISTSKATTELOVENS OG SKATTELOVGIVNINGENS SYSTEM .....</b>	<b>17</b>
3.1 Artistskatteloven.....	17
3.2 Artistskattelovens forhold til den generelle skattelovgivningen.....	17
3.3 Skattesubjekt .....	18
3.3.1 Artistskattelovens virkeområde.....	18
3.3.2 Bosted.....	18
3.3.3 Aktivitet som artist.....	20
3.3.4 Aktivitet utøvet i riket.....	20
3.3.5 Grensen mellom artistskatteloven og sktl. § 2-3.....	20
3.3.6 Valgfrihet for EØS-borgere.....	21
3.4 Skatteobjektet .....	22
3.4.1 Inntektsbegrepet.....	22
3.4.2 Globalinntektsprinsippet.....	22
3.4.3 Kildeprinsippet.....	23
3.4.4 Verdsettelse.....	23
3.4.5 Innvinningstidspunktet.....	24
3.4.6 Tilordningen.....	25
3.4.7 Skattefri inntekt.....	25
3.4.8 Fradrag i inntekt.....	26
3.5 Skattefritak i artistskattelovens §§ 3 (3) og 5.....	27
3.6 Tidfesting .....	28
3.6.1 Tidfesting etter skatteloven.....	28

3.6.2 Tidfesting etter artistskatteloven.....	29
3.7 Skattebetaling.....	29
3.8 Kontroll og håndhevelse.....	30
<b>4 ARTISTBEGREPET.....</b>	<b>32</b>
4.1 Aktivitet som artist.....	32
4.1.1 Regeltolking.....	33
4.1.2 Idrettsutøver.....	35
4.1.3 Gråsonetifeller.....	36
4.2 Artistens medarbeider.....	38
4.3 Artisten som foretak.....	39
4.3.1 Kan artistens foretak være skattesubjekt?.....	39
4.3.2 Konsekvens av valg av type foretak.....	40
<b>5 INNTEKTSBEGREPET.....</b>	<b>42</b>
5.1 Artistbeskatningens inntektsbegrep.....	42
5.1.1 Artistskatteloven §§ 1 og 3.....	43
5.1.2 OECDs mønsteravtale.....	44
5.1.3 Skatteloven § 5-1.....	45
5.1.4 Skatteloven § 2-3.....	46
5.2 Tilfeldige gevinster, gaver, royalty-, sponsor- og reklameinntekter.....	47
5.2.1 Artistskatteloven.....	47
5.2.2 Tilknytningsvilkåret.....	48
5.3 Tilordningsspørsmålet.....	48
5.3.1 Underleverandør eller medarbeider hyret av artist.....	49
5.3.2 Underleverandør hyret av arrangør etter krav fra artist.....	49
5.3.3 Omgåelse.....	51
<b>6 RETTEN TIL Å GJØRE FRADRAK ELLER HOLDE NOE UTENFOR SKATTEGRUNNLAGET.....</b>	<b>52</b>
6.1 Hovedregelen i artistskatteloven.....	52
6.1.1 Fritak fra skatt for utgiftsgodtgjørelser og naturalytelser.....	52
6.1.2 Fradrag.....	53
6.2 Materielt innhold.....	55
6.2.1 Kost, losji, transport og agentprovisjon.....	55
6.2.2 Tilordningsspørsmålet.....	57
6.2.3 Øvre grense.....	57
6.3 Fradrag for utenlandske medarbeidere.....	58
6.4 Fradrag for EØS-borgere.....	58

6.5 Skatteavtalene.....	59
6.5.1 OECDs mønsteravtale.....	59
6.5.2 Den nordiske skatteavtalen.....	59
6.5.3 Konsekvenser av rettsulikhet.....	60
<b>7 DEN AMERIKANSKE SKATTEAVTALEN.....</b>	<b>61</b>
7.1 Skatteavtalens bestemmelse om artistbeskatning.....	61
7.2 Artistbegrepet i skatteavtalen.....	63
7.3 Inntektsbegrepet og rett til å gjøre fradrag.....	65
7.4 Konsekvenser.....	66
<b>8 BETRAKTNINGER.....</b>	<b>67</b>
<b>LITTERATURLISTE.....</b>	<b>69</b>

# 1 Innledning

Skattlegging av utenlandske artister og idrettsutøvere blir stadig mer aktuelt. Dagens artister og idrettsutøvere reiser mye, oppholder seg kort hvert sted og tjener stadig større pengesummer.

Fremveksten av ny teknologi har tvunget musikkartistene mer ut på veien enn tidligere.<sup>1</sup> Tidligere tjente artistene størsteparten av sine penger på salg av musikk på fysiske formater; LP-plater, kassetter og CD-er. I dag foregår en stor andel av omsetning av musikk på internett. Strømmetjenester som Spotify og Wimp får stadig større markedsandeler, og prisene er lave sammenlignet med de fysiske formatene. Artistenes inntekter fra innspilt musikk har som en naturlig konsekvens dalt. Dette gjør at artistene i større grad får sine inntekter fra konsertmarkedet. Tall fra IFPI (International Federation of the Phonographic Industry) viser at internasjonalt har inntektene fra innspilt musikk fra 2006-2009 sunket med mellom 5 og 8 prosent per år, mens inntektene fra konsertmarkedet viser motsatt tendens.<sup>2</sup>

Tall fra Pollstar viser at i perioden 2002-2013 har billettinntektene for store konserter i USA gått fra 1,7 til 5,1 milliarder dollar.<sup>3</sup> Artisten med den mest innbringende konsertturneen internasjonalt i 2013, dro alene inn over 259 millioner dollar i bruttoinntekter.<sup>4</sup> Det er lite som taler for at utviklingen er annerledes her i Norge. Det er snakk om betraktelig høyere summer i dag enn for få år tilbake.

Idrettsutøvere har i lange tider konkurrert internasjonalt, men det er også her snakk om stadig større summer som er i omløp. Deloitte lager årlig oversikt over fotballklubbene med de høyeste inntektene. I sesongen 2003/2004 var den mest innbringende klubben Real Madrid med 236 millioner euro.<sup>5</sup> Nesten ti år senere har klubbens inntekter mer enn doblet seg, og var i sesongen 2012/2013 518,9 millioner euro.<sup>6</sup>

Noe som kjennetegner artister og idrettsutøvere er at de ofte oppholder seg i landet for en kort periode. Oppholdet er knyttet til en spesifikk konsert, opptreden, kamp eller konkurranse. Dette gjør at det er vanskelig for myndighetene å kontrollere både hvilke artister som beveger seg over landegrensene, hva de bedriver i landet, om de mottar skattepliktig inntekt, og hvem som i så fall er ansvarlig for å melde dette til Skatteetaten. Dette reiser utfordringer ved hvor-

---

<sup>1</sup> Oppgaveforfatterne har selv noe erfaring fra konsertarrangering, både fra store festivaler og mindre konsertscener. Av den grunn vil tilnærmingen i oppgaven ofte ha vinkel fra musikkbransjen.

<sup>2</sup> Tjora (2013) s. 58.

<sup>3</sup> Pollstar «*Pollstar's 2013 North American Numbers*» (2014).

<sup>4</sup> Pollstar «*2013 Year end top 100 world wide tours*» (2014).

<sup>5</sup> Deloitte (2006) s. 6.

<sup>6</sup> Deloitte (2014) s. 8.

dan man skattlegger en person eller et foretak som har inntekter i ett land, mens personen eller foretaket selv er bosatt eller hjemmehørende i et annet.

I Norge har lovgiver regulert dette området med artistskatteloven av 19. desember 1996.

## 1.1 Oppgavens tema

For å belyse dette skatterettslige området som stadig omsetter for større summer, har vi valgt å gjøre en redegjørelse av artistskatteloven og en analyse av lovens sentrale begreper gjennom tre spørsmål.

Redegjørelsen består av en historisk del, hvor vi ser på hvordan utenlandske artister har blitt skattlagt gjennom tidene, og en systematisk gjennomgang av særloven sett opp mot den generelle skattelovgivningen.

Videre har vi valgt å trekke frem tre sentrale spørsmål knyttet til artistskattelovens materielle innhold. Dette er hvem som skattlegges, hva som skattlegges, og hva man kan holde utenfor eller gjøre fradrag for. Avslutningsvis vil vi se hvordan disse tre spørsmålene forstås i skatteavtalen mellom Norge og USA.

Hvem som regnes som artist er bestemmende for hvem som er skattesubjekt. Spørsmålet har en side både til hvilken aktivitet som utføres, og til hvem som utfører den. For at det skal bli ilagt artistskatt er det et absolutt vilkår at person eller foretak utøver artistisk aktivitet.

Artistbegrepet i loven må forstås vidt, og både det vi anser som tradisjonelle artister og en lang rekke mer utradisjonelle artister omfattes. Artist kan være både en enkelt person, en gruppe personer, eller et foretak som representerer en artist eller gruppe av personer. Hvem som kan regnes som artist i det enkelte tilfelle knyttes til hvem som står for den artistiske aktiviteten.

Neste spørsmål er hva som skattlegges. For å avklare hva som er skattepliktig må vi tolke lovens inntektsbegrep. Artistskattelovens inntektsbegrep står på egne ben, og det er tvilsomt om skatteloven kan benyttes til å utfylle inntektsbegrepet. Det er bruttoinntekt som er grunnlaget for skatt. Ved tolking av hva som inkluderes i bruttoinntekten må man benytte den generelle skattelovgivningen. I analysen redegjøres det for hvorfor det er avgjørende at en ytelse kan knyttes til aktiviteten som artist, og at det kun er inntekt til artisten som kan inkluderes i inntektsbegrepet.

Det tredje spørsmålet vi behandler er hvilke inntekter som kan holdes utenfor skattegrunnlaget, og hva artist kan gjøre fradrag for. Artistskattelovens hovedregel er at bruttoinntekt

skattlegges, og at fradrag ikke gis. Fra denne regelen er det gitt to unntak. Unntakene gjelder både en rett til å holde ytelser som vanligvis vil være skattepliktige utenfor skattegrunnlaget, og en begrenset fradragsrett. Om en sum kan holdes utenfor skattegrunnlaget eller gjøres fradrag for påvirkes skattebelastningen, da det innvirker på skattegrunnlagets størrelse. Internasjonalt skaper dette ulikhet, da det ikke er noe felles regelverk som regulerer hva som kan holdes utenfor skattegrunnlaget eller gjøres fradrag for.

Til sist i oppgaven vil vi se hvordan disse begrepene defineres i skatteavtalen mellom Norge og USA, og hvilke konsekvenser skatteavtalen kan innebære. Skatteavtalen mellom Norge og USA er særlig interessant fordi man har avtalt en gjensidig skattefri sum; altså er inntekter opp til en viss sum ansett som skattefrie i landet inntektene inntjenes.

Utenom dette er det et underliggende spørsmål av en mer prinsipiell art. Spørsmålet dreier seg om forholdet mellom artistskatteloven, som særlov, og den øvrige skattelovgivningen. I hvilken grad kan annen skattelovgivning benyttes til å utfylle artistskatteloven direkte? Når må artistskatteloven tolkes i lys av skatterettslig doktrine? Artistskatteloven er utgangspunktet autonom etter lex specialis-prinsippet, men samtidig må den tolkes som del av et skatterettslig system. I oppgaven vil dette bli belyst der det kommer på spissen.

## **1.2 Disposisjon av oppgaven**

Opgaven er bygget opp slik at det i kapittel 2 vil gis en historisk fremstilling av artistbeskatningen i Norge.

I kapittel 3 vil vi se på likheter og forskjeller mellom artistskatteloven og den generelle skattelovgivningen. Det blir en parallelføring av de sentrale bestemmelsene i artistskatteloven, og tilsvarende bestemmelser i skatteloven, skattebetalingsloven og ligningsloven.

I den videre fremstillingen vil sentrale begreper i artistskatteloven analyseres.

Først analyseres det hva som ligger i artistskattelovens artistbegrep. Dette omfatter både hvem som omfattes av loven, og hva som ligger i vilkåret om «*aktivitet som artist*». Dette finnes i kapittel 4.

I kapittel 5 analyseres artistskattelovens inntektsbegrep, og hvordan dette slår ut for hvilke ytelser som skal anses som skattepliktige.

Retten til å gjøre fradrag og hvilke ytelser som kan holdes utenfor skattegrunnlaget behandles i kapittel 6. Her drøftes det også hvilke potensielle konsekvenser det får at vi har et særlig regelverk for EØS-borgere, og at det internasjonalt ikke er et ensartet regelverk for fradrag.

Skatteavtalen mellom Norge og USA behandles i kapittel 7, og her særlig hvordan problemstillingene i kapittel 4 til 6 reguleres etter skatteavtalen.

I kapittel 8 kommer noen perspektiver på skattleggingen av utenlandske artister og idrettsutøvere.

### 1.3 Det skatterettslige bildet

Artistskatteloven ble gitt 13. desember 1996, og gjelder beregning og oppgjør av skatt på bruttoinntekter til utenlandsk artist eller foretak i forbindelse med aktivitet utøvet i Norge, jf. artsctl. § 1. Dette er den sentrale loven for skattlegging av utenlandske artister og idrettsutøvere.

Loven omfatter etter sitt navn kun «*artister*», men det er klart at også idrettsutøvere omfattes, jf. artsctl. § 2. I den videre fremstillingen vil «*artister*» være ment å omfatte både det vi typisk ser for oss som underholdningsartister og idrettsutøvere.

Stortingets skattevedtak av 5. desember 2013 nr. 1499 § 3-6 hjemler innkreving av skatt etter artistskatteloven, og bestemmer at årets skattesats er 15 % av inntekten. Dette vedtaket skal legges til grunn for skattleggingen, jf. ssv. §§ 1-1, og GrL. § 75a. Dersom det i Stortingets skattevedtak er gitt en bestemmelse som er i konflikt med annen skattelovgivning, skal skattevedtaket gå foran, jf. ssv. § 1-2, sktl. § 1-1 (2) og artsctl. § 12.

Artistskatteloven regulerer hovedreglene for artistbeskatning, men vil ikke kunne favne om alle detaljer i skattesystemet. Av den grunn er det gitt hjemmel for at den øvrige skattelovgivningen kommer til anvendelse på de områder artistskatteloven ikke selv regulerer, jf. artsctl. § 12.<sup>7</sup>

Den generelle skattelovgivningen i Norge består i hovedsak av skatteloven, skattebetalingsloven og ligningsloven. Utenom disse generelle skattelovene finnes det en rekke særlover med begrenset virkeområde, eksempelvis petroleumsskatteloven og arveavgiftsloven. Samt flere lover som regulerer spørsmål som er relevante for skatteretten, som for eksempel aksjeloven, selskapsloven og folketrygdloven.

Skatteplikt etter skatteloven er avgrenset mot skattesubjekter etter artistskatteloven. I skatteloven er det i § 2-35 (1) slått fast at det «*ikke [skal] svares skatt etter denne lov*» av inntekt som omfattes av artistskatteloven.

<sup>7</sup> I Ot.prp.nr.77 (1995-1996) pkt. 5.5 er saksbehandlingsreglene i ligningsloven og sanksjonsreglene i skattebetalingsloven særskilt nevnt.



## 1.4 Metode

Rettskildelærens alminnelige juridiske metode gjelder også på skatterettens område.<sup>8</sup>

Skattlegging innebærer inngrep i borgernes rettighetssfære, og legalitetsprinsippet står sentralt i skatteretten. En skatt eller avgift må ha hjemmel i formell lov.

Sentralt i skattlegging av utenlandske artister står artistskatteloven. Ved tolking av skatterettslige lovbestemmelser er det ikke tale om en strengere ordlydstolking enn for andre rettsfelt. Hensynet til «*konsekvens og sammenheng*» i regelverket tillegges stor vekt.<sup>9</sup> En kan av den grunn ikke tolke bestemmelser innad i en lov løsrevet fra hverandre. På samme måte kan man ikke tolke en lov isolert. Artistskatteloven er del av et større skatterettslig system, og av den grunn må man ved tolking av loven også støtte seg til skatterettslig doktrine.

Forarbeider sier noe om lovgivers intensjon, og veier tungt innen skatteretten. I Rt. 1997 s. 1602 ble forarbeider tillagt avgjørende vekt. Artistskatteloven har ett sentralt forarbeid; Ot.prp.nr.77 (1995-1996).

Det er to gjeldende forskrifter til artistskatteloven. Av særlig viktighet er «*forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene i lov om skatt på honorar til utenlandske artister*» av 17. desember 1997 nr. 1400, heretter fsartsktl. I tillegg gis det årlig oppdaterte takseringsregler i forskriftsform. Begge disse er gitt i hjemmel av artsktl.§ 10. Disse skal av den grunn tillegges særlig vekt ved tolking av loven.

Høyesterettspraksis tillegges stor vekt, som for andre rettsfelt. Ved tolking av artistskatteloven er det en utfordring at det er lite rettspraksis. Et søk i lovdata.no gir et søk på «*artistskatteloven*» til sammen fire treff fra Høyesterett, lagmannsrett og tingrett. Av de dommene som finnes i lovdata.no er det kun én hvor det virkelig er artistskatteloven som står i fokus. To av dommene gjelder slett regnskapsførsel og ubetalte offentlige avgifter i det store og hele, mens den siste dreier seg om petroleumsskatt.<sup>10</sup>

Tingrettsdommen, TOSLO-2012-116510 Rolling Stones, er den eneste som tolker artistskatteloven. Praksis fra lagmannsrett og tingrett har i utgangspunktet lav rettskildeverdi, men denne praksisen kan påvirke ligningspraksis. Den aktuelle avgjørelsen ble ikke påanket av Skatteetaten, og er derfor bindende. Den har en prejudikatvirkning ved fremtidig tolkning av

<sup>8</sup> Zimmer «*Skatterett*» (2009) s. 47.

<sup>9</sup> Ibid s. 58.

<sup>10</sup> HR-1998-245-S, LA-2013-11103, LB-2012-163621 og TOSLO-2012-116510.

artistskatteloven, jf. Rt. 1973 s. 679. Dommens premisser vil av den grunn benyttes som rettskilde i oppgaven.

Etterarbeidene har i utgangspunktet lav rettskildeverdi. De kan likevel benyttes og vektlegges hvis de kan knyttes til en fast og langvarig praksis, jf. Rt. 1983 s. 979. Det er få etterarbeider til artistskatteloven. Det finnes enkelte uttalelser fra Finansdepartementet om hvordan de mener at regelverket skal forstås i en gitt sammenheng.<sup>11</sup> Skatteetatens Lignings-ABC kommer med tolkninger av artistskatteloven. Disse benyttes i oppgaven der det er aktuelt, men kan ikke tillegges mye vekt.

Ligningspraksis er i de seneste årene tillagt vekt av Høyesterett, jf. blant annet Rt. 1973 s. 87 der førstevoterende uttalte «*jeg legger avgjørende vekt på den [...] påviste 50-årige ligningspraksis*». Ligningspraksisens rettskildevikt avhenger av dens varighet, frekvens og konsistens.<sup>12</sup> Høyesterett har også lagt større vekt på ligningspraksis som går i skattyter sin favør, jf. Rt. 2001 s. 1444. Et vilkår for at en kan tillegge ligningspraksis vekt er at det faktisk er gjort skatterettslige vurderinger i praksisen, jf. Rt. 1998 s. 811. Vi har få holdepunkter for å kunne si noe om ligningspraksis knyttet til artistskatteloven. Det finnes én nemndavgjørelse, som siden ble påanket til tingretten og Skatteetaten tapte saken.<sup>13</sup> En enkelt nemndavgjørelse kan ikke være uttrykk for en fast og varig ligningspraksis.

Skattlegging av utenlandske artister reguleres også gjennom de mange internasjonale skatteavtaler Norge har inngått. Skatteavtalene er etter dobbeltbeskatningsloven av 1949 inkorporert i norsk rett som formell lov. Utenlandske artister kan derfor kreve at skatteavtalene legges til grunn av norske ligningsmyndigheter og domstoler.<sup>14</sup> Skatteavtalene kan ikke brukes som hjemmel for skatteplikt, men til å gjøre unntak fra den interne skattelovgivningen. Relevant praksis fra utlandet om hvordan skatteavtalene forstås, kan tillegges noe vekt. Men også her er det lite praksis å se hen til. Ved tolking av internasjonale avtaler kommer Wien-konvensjonens regler om tolking av traktater til anvendelse. Norge har ikke ratifisert konvensjonen, men er det alminnelig antatt at reglene er kodifisering av folkerettslig sedvane.

OECDs mønsteravtale har en spesiell plass i internasjonal skatterett. Mønsteravtalen er ikke i seg selv bindende, men de fleste skatteavtaler bygger på mønsteravtalen. Man må likevel være påpasselig med at mønsteravtalen ikke kan vektes likt som en skatteavtale, selv om den aktuelle skatteavtalen skulle være etter samme mønster, jf. Rt. 2008 s. 577 premiss 49. OECDs mønsteravtale er av særlig interesse ved tolking av artistskatteloven. Mønsteravtalen har en

---

<sup>11</sup> Se blant annet UTV-1999-213 og UTV-1999-210.

<sup>12</sup> Zimmer «*Skatterett*» (2009) s. 53.

<sup>13</sup> SKU-2012-1 og TOSLO-2012-116510.

<sup>14</sup> Zimmer (red.) (2014) s. 49.

egen bestemmelse om beskatning av artister og idrettsutøvere, og var en av hovedårsakene til at artistskatteloven ble gitt, jf. Ot.prp.nr.77 (1995-1996).

Rettskildebildet til artistskatteloven er noe begrenset, og gjør at det er rettskildeknapphet. Ved tolking av artistskatteloven må man av den grunn, i tillegg til de ovenfor nevnte kilder, støtte seg på lovens system, prinsipielle overveielser, praktiske eksempler, og betraktninger om det norske skattesystemet.

## 2 Artistskattens historie

I Norge har vi skattlagt artisters opptredener gjennom snart hundre år. I dette kapittelet vil historien frem til dagens artistskatteordning gjennomgå.

### 2.1 Fra skatt på luksus til avgift på inngangspenger

Stortinget vedtok i 1917 en egen luksusskatt, lov av 18. juli 1917 nr. 1 om skatt paa luksus. Loven var tenkt å være rent midlertidig, og førte til at det ble lagt skatt på motorvogner, lystfartøyer og adgangstegn til forlystelsessteder, jf. Indst.O.XXXI A (1917).<sup>15</sup>

Motorvogner og lystfartøyer ble etter kort tid skilt ut fra loven, og luksusskatteloven endret navn til lov om skatt på visse forestillinger og framvisninger m.v., heretter inngangspengeloven.<sup>16</sup> Dette er det første eksempel i Norge på særegen skattlegging av kunstnerisk virke.

Etter hvert kom det i inngangspengeloven § 15 særbestemmelser om skattlegging av utenlandske artister, det er derfor en direkte link mellom denne skatten og dagens artistskattelov. Skatten fungerte som en ren avgift på solgte billetter, og dermed rettet den seg mot den samme gruppen som artistskatteloven må kunne sies å ramme i praksis, nemlig arrangørene.<sup>17</sup>

Loven om skatt på luksus ble innført mot slutten av første verdenskrig. På grunn av at nord-sjøblokaden førte til mangelfull tilførsel og høye fraktepriser, hadde en rekke basisvarer steget hurtig i pris. Resultatet var en raskt eskalerende økonomisk forskjell blant folk. Dette er et viktig bakteppe for å forstå ønsket om å innføre en luksusskatt, en skatt på noe som kun var tilgjengelig for noen få privilegerte.<sup>18</sup>

Beskatning av luksusvarer og -tjenester var den gang noe nytt her i landet, selv om det i kommunene hadde vært anledning til å pålegge visse avgifter, for eksempel på hundehold, jf. Ot.prp.nr.48 (1917).

---

<sup>15</sup> I den opprinnelige proposisjonen var også juvelerartikler, ridehester, fortæring på bevertningssteder og en rekke andre potensielle skatteobjekter oppe til vurdering.

<sup>16</sup> Det er verdt å bite seg merke i det at motorvogner og forestillinger ble skattlagt i samme særlov. I dag kan en vel vanskelig tenke seg to områder som skattlegges mer ulikt enn disse to.

<sup>17</sup> Det synes rimelig å anta at en flat skatt ilagt artistene har den praktiske konsekvens at arrangør må finne seg i å betale et høyere honorar. Riktig nok er satsen på artistskatt lav, lavere enn for det meste av annet arbeid, likevel var realiteten før artistskattelovens tilblivelse at artisthonorarer til utenlandske artister ofte ikke ble beskattet i det hele tatt.

<sup>18</sup> Formålet var dels å skaffe inntekter til statskassen, men også å beskatte det *«luksusforbruk og de fornøielse som viser, at visse kredse av folket trods dyrtiden har penge til overs»*. Høykonjunkturen hadde skapt en trang til *«flothet og luksuriøst forbruk»*, noe som stemte dårlig overens med tidens alvor og stod i sterk kontrast til *«det jevne folks livsvilkaar under den herskende dyrtid»*. Sitater fra da statsråd Omholt la frem saken for Odelstinget. Ot.prp.nr.48 (1917) s. 1.

Luksusskatt var derimot ikke noe ukjent fenomen i Europa for øvrig. I Ot.prp.nr.48 (1917) ble det vist til at det i Tyskland og Østerrike var innført skatt på offentlige forlystelser. Så også i Danmark, da det i 1911 ble pålagt skatt på offentlige forestillinger og fremvisninger (kalt «*forlystelsesskat*» og «*teaterskat*»). Denne skatten ble lagt på solgte billetter eller adgangsbekvis. I Frankrike ble det fra 1916 lagt avgift på «*teatre, konserter, kinematografer og andre forlystelsessteder*».

Lovforslaget om skatt på luksusartikler førte til lang og opphetet debatt i Stortinget. I Odelsstinget fikk loven gjennomslag med 48 mot 39 stemmer,<sup>19</sup> mens Lagtingets velsignelse ble sikret med knappest mulig margin, 13 mot 12 stemmer.<sup>20</sup>

Loven om skatt på inngangspenger til visse forestillinger og framvisninger m.v. av 1917, den tidligere luksusskatteloven, ble endelig opphevet i 1966. Da ble den erstattet av lov om avgift til statskassen på inngangspenger til forestillinger og fremvisninger m.v. av 10. juni 1966 nr. 3.

Fra 1920 gjaldt inngangspengeloven jf. § 15 «*dramatiske og andre forestillinger, konserter, fremvisninger, offentlig dans og maskerade*».<sup>21</sup> Mot slutten av sin funksjonstid gjaldt loven imidlertid kun for «*inngangspenger til kinoforestillinger og offentlig dans*», jf. Ot.prp.nr.41 (1965-1966). I loven fra 1966 ble det ikke fastlagt hvilke forestillinger og fremvisninger som skulle være avgiftspliktige, dette ble opp til Stortinget gjennom årlige avgiftsvedtak, jf. Innst.O.nr.38 (1965-66) s. 39.

En annen årsak til innføring av ny lov var at den tidligere loven i detalj fastslo bestemmelser om innkreving og kontroll. I Ot.prp.nr.41 (1965-1966) ble det uttalt at disse bestemmelsene hemmet administrasjonens arbeid når det gjaldt «*å gjennomføre forenklinger i rutinene*».

Loven fra 1966 kommer til anvendelse dersom Stortinget vedtar at det skal svares avgift til statskassen på inngangspenger til forestillinger og fremvisninger, jf. § 1. Slikt vedtak har ikke blitt fattet siden 1975, og det er dermed heller ikke blitt krevet inn noen avgift. Loven gjelder likevel fortsatt. Det kan stilles spørsmålsteget ved hvor hensiktsmessig det er å opprettholde en egen lov om en type avgift som ikke har blitt tatt i bruk på snart 40 år.

---

<sup>19</sup> Forhandl. i Odelsstinget (1917) s. 686-722.

<sup>20</sup> Forhandl. i Lagtinget (1917) s. 236-255.

<sup>21</sup> Tillægslov 29. juni 1920 nr. 5.

## 2.2 Honoraravgiftsloven, skatteavtalene og OECDs mønsteravtale

Skatteavtaler har som funksjon å bidra til «*unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse*».<sup>22</sup> I skatteavtalene avtales det nærmere regler som sikrer at en inntekts- eller formuespost kommer til beskatning i kun én stat. Det er alminnelig antatt at dobbeltbeskatning strider både mot hensynet til rettferdighet og til økonomisk effektivitet.<sup>23</sup>

Etter å ha arbeidet med den siden midten av 50-tallet, lanserte OECD i 1963 mønsteravtalen (Model Tax Convention on Income and on Capital).<sup>24,25</sup> Avtalen inneholder en rekke anbefalinger for hvordan man skal koordinere og gjennomføre skattlegging internasjonalt, og den er «*lagt til grunn for de aller fleste [skatte]avtaler som er inngått siden*».<sup>26</sup>

Revideringer av OECDs mønsteravtale skjer som oftest ikke gjennom endringer i selve avtalen, men oppdaterte kommentarartikler.<sup>27</sup> Kommentarene er derfor sentrale når avtaleteksten skal tolkes.<sup>28</sup>

Mønsteravtalen er ikke bindende for medlemsstatene, men det anbefales at avtalen legges til grunn for «*inngåelse og revisjon av skatteavtaler*», og at myndighetene følger kommentarene ved «*anvendelse og tolking av skatteavtaler*».<sup>29</sup> I avtalens artikkel 17 behandles «*artistes and sportsmen*» som en egen gruppe.

FN fikk på plass en egen mønsteravtale i 1980, og denne er i større grad tilpasset utviklingsland enn det OECD-avtalen er.<sup>30</sup>

Inngåtte skatteavtaler er gjort til intern norsk rett ved innføring av dobbeltbeskatningsavtaleloven i 1949. Dette betyr at også avtaler inngått senere er intern norsk rett.

<sup>22</sup> Finansdepartementet (2014).

<sup>23</sup> Zimmer (2009) «*Internasjonal inntektsskatterett*» s. 29.

<sup>24</sup> OECD (2012) s. I-1 – I-2.

<sup>25</sup> OECDs historie går tilbake til 1948 da Organisation for European Economic Cooperation (OEEC) ble stiftet for å drive den amerikanskfinansierte Marshallplanen, hvis mål var gjenoppbygging av den europeiske økonomien etter 2. verdenskrig. I tillegg til et mål om økonomisk vekst, herunder det å skape et marked for amerikanske varer, hadde Marshallplanen unektelig også en ideologisk side. Se Berend (2006) s. 199 om det å opprette «*a defensive bulwark against the advance of communism*». Dette var i begynnelsen av den kalde krigen, og landene som tok i mot hjelp var utelukkende vest-europeiske. Selv om også østblokken ble tilbudt støtte, nektet Sovjetunionen de øst-europeiske landene å ta i mot midler. USA og Canada ble etter hvert opp tatt som medlemsstater, ettersom organisasjonen flyttet fokus til også å gjelde andre verdensdeler enn bare Europa, og navnet ble endret til OECD i 1961. I dag har OECD 34 medlemsstater, i hovedsak demokratiske stater med velutviklet markedsøkonomi.

<sup>26</sup> Zimmer (2009) «*Internasjonal inntektsskatterett*» s. 55.

<sup>27</sup> Ibid.

<sup>28</sup> Kommentarartiklene har fått innvirkning også i norsk rettspraksis. Se Rt. 2008 s. 577 Søvik.

<sup>29</sup> Zimmer (2009) «*Internasjonal inntektsskatterett*» s. 55.

<sup>30</sup> Ibid s. 56.

Som en følge av forpliktelser påtatt gjennom skatteavtaler ble lov om avgift på honorarer til utenlandske kunstnere m.v. (honoraravgiftsloven) innført i 1963.<sup>31</sup> Altså samme år som OECD lanserte sin mønsteravtale.<sup>32</sup>

I Ot.prp.nr.33 (1961-1962) ble det sagt at innføringen av en alminnelig honorarskatt på alle utenlandske kunstnere i Norge, var ment å skulle avløse «*særskatten på konserter der utenlandske kunstnere medvirker*». Denne særskatten var hjemlet i § 15 i loven om inngangspenger fra 1917.

Ordningen med særskatt på inngangspenger der utenlandske kunstnere medvirker innbragte ifølge proposisjonen mellom 25.000 og 40.000 kroner årlig, et «*meget beskjedent beløp sett fra statens synspunkt*». Ved å innføre en alminnelig honorarskatt for utenlandske kunstnere ville «*inntekten for statskassen bli flerdoblet*».<sup>33</sup>

Honoraravgiftsloven omfattet «*kunstnere, underholdningsartister og idrettsutøvere som får honorar for opptreden her i landet*».<sup>34</sup> Etter sin ordlyd gjaldt honoraravgiftsloven ved «*offentlig opptreden for allmennheten*», noe som gjorde praksisen ved opptak uklar, for eksempel innspilling av TV, film eller lyd.<sup>35</sup> Dette førte til ulik praksis for ulike grupper av artister. Selve avgiftssatsen ble endret alt ettersom det var artist selv eller andre som stod som arrangør. Opprinnelig var satsen 20 % og 10 %, noe som ble hevet til 30 % og 15 % fra og med 1983. Honoraravgiften innbrakte mot slutten av sin funksjonstid rundt 20 millioner kroner i året.<sup>36</sup>

Etter honoraravgiftsloven kunne en artist ved ankomst Norge melde fra at planen var å oppholde seg i Norge mer enn seks måneder, og på den måten kreve seg lignet etter vanlige norske skatteregler.<sup>37</sup> Dette ble fristende spesielt etter at avgiftssatsen ble hevet til 30 %, uten at det gikk an å få fradrag for utgifter på samme måte som etter de generelle skatteregler.

Utgangspunktet da honoraravgiftsloven ble til var at det ikke skulle «*innrømmes utgiftsfradrag av noen art*».<sup>38</sup> Praksis ble likevel slik at honoraravgiftsloven åpnet opp for enkelte fradrag. Ikke minst ble etter hvert mange unntatt fra beskatning. Etter hvert ble det så mange

---

<sup>31</sup> Ot.prp.nr.77 (1995-1996) kap. 1.

<sup>32</sup> OECD (2012) Introduction A (7).

<sup>33</sup> Ot.prp.nr.33 (1961-1962) s. 1.

<sup>34</sup> Ot.prp.nr.77 (1995-1996) kap. 1.

<sup>35</sup> Ibid pkt. 5.1.5.

<sup>36</sup> Ibid pkt. 3.1.

<sup>37</sup> Ibid pkt. 5.1.6.

<sup>38</sup> Innst.O.nr 58 (1962-1963) s. 56.

huller i systemet at loven ikke lenger ble ansett å oppfylle de skatteavtalemessige forpliktelser Norge hadde påtatt seg.<sup>39</sup>

Et av unntakene gjaldt artister som var del av kulturutveksling. Etter hvert utviklet det seg en svært liberal praksis når det gjaldt hva som var å regne som «ledd i en kulturutveksling».<sup>40</sup>

I Ot.prp.nr.77 (1995-1996) pkt. 3.2.2 ble det sagt at rundt 90 organisasjoner var unntatt honoraravgift, bl.a. NRK, Rikskonsertene, Den Norske Opera A/S og diverse student- og jazzforeninger. Disse kunne av kulturpolitiske grunner honorere artister uten at artistene måtte betale skatt av inntekten. I proposisjonen stilte departementet seg negativt til slik form for indirekte subsidiering, og mente det var en lite treffsikker måte å kanalisere midler på.<sup>41</sup>

### 2.3 Artistskatteloven og OECDs rapport om artistskatt

OECD kom i 1987 med rapporten «*The Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities*».<sup>42</sup> Rapporten inneholdt en rekke anbefalinger for hvordan en kunne unngå dobbeltbeskatning og ikke-beskatning av artisthonorar. I praksis ble ikke-beskatning sett på som større problem enn dobbeltbeskatning.

For å motvirke vilkårlig skattlegging ble det anbefalt at statene i større grad utveksler informasjon om subjekter som bedriver aktivitet i et annet land, og utarbeider systemer for utveksling av slik informasjon. Slik får en sikret både korrekt beskatning, og innbetaling av ilagt skatt.

OECD-rapporten fra 1987 dannet grunnlag for flere endringer i mønsteravtalens art. 17. Endringene ble gjennomført i 1992.<sup>43</sup> Disse førte til endringer i skatteavtalene, og dermed økte behovet for en revidering også av det norske regelverket.<sup>44</sup>

I tillegg var det ønskelig å oppnå mest mulig rettslikhet med de øvrige nordiske land, og i særdeleshet ble det sett til systemet innført i Sverige fra og med 1993.<sup>45</sup> I sum ledet alt dette til den nåværende artistskatteloven av 1996, som fikk virkning fra og med skatteåret 1998.

---

<sup>39</sup> Ot.prp.nr.77 (1995-1996) kap. 1.

<sup>40</sup> Ibid pkt. 3.2.3.

<sup>41</sup> Ibid pkt. 5.1.4.

<sup>42</sup> OECD (2012) s. R(7)-8 – R(7)-9.

<sup>43</sup> Ibid (C-17) History.

<sup>44</sup> Ot.prp.nr.77 (1995-1996) kap. 1.

<sup>45</sup> Ibid kap. 1.



Det sentrale forarbeidet til artistskatteloven er Ot.prp.nr.77 (1995-1996). Proposisjonen gir en redegjørelse for hvordan saksområdet tidligere var regulert, gjennomgår rettstilstanden internasjonalt, og redegjør for og begrunner det nye lovforslaget.

Stortinget ga sin tilslutning til departementets proposisjon uten å gjøre noen endringer av betydning.<sup>46</sup> Ot.prp.nr.77 (1995-1996) er det viktigste forarbeidet ved tolking av artistskatteloven.

Det mest iøynefallende om man skal sammenligne den nye artistskatteloven med den gamle honoraravgiftsloven, er nok at der den nye tilsynelatende er en skattelov gjaldt den gamle avgift. Avgift etter honoraravgiftsloven ble krevet inn av Toll- og avgiftsdirektoratet. Dette førte til en hel del ekstraarbeid i de tilfeller der en artist oppholdt seg så lenge i landet at artisten gikk over fra å være avgiftspliktig etter honoraravgiftsloven til å bli skattepliktig etter skatteloven.<sup>47</sup>

I Ot.prp.nr.77 (1995-1996) pkt. 5.1.1 sies det at den tidligere honoraravgiftsordningen lå «*beregningsmessig og administrativt utenfor det alminnelige skattesystemet selv om det dreier seg om beskatning av inntekt*». I artistskatteloven ble ansvaret for den nye skatten lagt til Skatteetaten ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker.<sup>48</sup>

Kretsen omfattet av artistskatteloven skal være «*kunstnere, underholdningsartister og idrettsutøvere som får honorar for opptreden her i landet*», som etter ordningen med honoraravgift.<sup>49</sup> Til forskjell fra honoraravgiftsloven er det etter artistskatteloven ikke noe krav om offentlig opptreden for allmennheten. Honoraravgiftsloven var uklar på om loven omfattet for eksempel opptak for radio og TV, altså en opptreden uten at det nødvendigvis er publikum til stede. I artistskatteloven er opptredener med og uten publikum forsøkt likestilt ved at vilkåret om «*offentlig opptreden for allmennheten*» er fjernet. Artsktl. § 1 gjelder «*i forbindelse med aktivitet utøvet av artisten*».

I artistskatteloven fra 1996 gikk en inn for en flat bruttosats uavhengig av hvem som stod bak arrangementet. Departementet foreslo 15 % som en passende sats, det samme som i Sverige og Finland, og det er den samme satsen som benyttes i dag. At satsen ble lagt lavere enn gjennomsnittsskatten for tilsvarende inntekter for personer bosatt i riket, ble begrunnet med konkurransesituasjonen og at utenlandske artister ikke opparbeider seg trygderettigheter i Norge.<sup>50</sup>

<sup>46</sup> Se Innst.O.nr.22 (1996-1997) og Besl.O.nr.27 (1996-1997).

<sup>47</sup> Ot.prp.nr.77 (1995-1996) pkt. 5.1.5.

<sup>48</sup> Ibid kap. 6.

<sup>49</sup> Ibid kap. 1.

<sup>50</sup> Ibid pkt. 5.2.6.

Artistskatteloven ble opprinnelig gjort obligatorisk de seks første månedene artisten oppholdt seg i landet, jf. den daværende skatteloven § 17 (2). Som vi skal se viste dette seg etter hvert å komme i konflikt med prinsippene i EØS-retten om de fire friheter.

## 2.4 EØS-avtalen

EØS-avtalen trådte i kraft i 1994, og er en avtale mellom EU og EFTA-statene Norge, Island og Liechtenstein. Avtalen innebærer at de tre landene får ta del i EUs indre marked. Sentralt i EØS-avtalen står det å avvikle handelshindringer. Dette sikres gjennom de fire friheter; fri utveksling av varer, kapital, tjenester og personer.<sup>51</sup>

EØS-avtalen har regler mot forskjellsbehandling, i skatteretten særlig relevant på grunnlag av bosted. I OECDs mønsteravtale art. 24 og den nordiske skatteavtalen art. 27 er det gitt ikke-diskrimineringsregler. Artiklene sier at utenlandske personer og selskaper skal behandles likt som innenlandske, men EØS-reglene går lenger enn OECDs mønsteravtale og skatteavtalen.<sup>52</sup>

Etter artsctl. § 1-2 kan EØS-borgere kreve å bli lignet etter de ordinære reglene i sktl. § 2-3. Tidligere var artistskatteloven opprinnelig tvingende for alle utenlandske artister som mottok honorar i Norge. Loven ble endret etter at den nederlandske musikeren Gerritse ble ilagt tysk artistskatt uten å få rett til fradrag for kostnader, og praksisen ble funnet å være diskriminerende og i strid med EF-traktaten – og dermed også EØS-avtalen, jf. C-234/01 Gerritse v. Finanzamt Neukölln-Nord. For selv om EØS-avtalen ikke gjelder på skatteområdet, er det slått fast at også skattepolitikken må tilpasses EØS-avtalens rammer, jf. EFTA-domstolens dommer E-6/98 Norway v. EFTA Surveillance authority og E-1/04 Fokus Bank ASA v. Norway.

En annen EØS-relatert rettssak som har påvirket lovverket er Bosman-saken. Den belgiske fotballspilleren Jean-Marc Bosman fikk medhold i at fotballspillere kan bytte klubb vederlagsfritt etter kontraktens utløpsdato, jf. C-415/93 ASBL and Others v. Bosman and Others. At fotballspillere etter dette kunne bytte klubb tilnærmet gratis førte til en økning i såkalte sign-on fees, altså en bonus ved kontraktsignering.

Fra artistskatteloven ble innført og frem til 2008 eksisterte det et smutthull som var til fordel for i hovedsak fotballspillere fra utlandet som fant seg ny klubb i Norge etter 30. juni. Smutthullet innebar at honorarer utbetalt siste halvpart av inntektsåret ble skattlagt etter artistskatteloven. Mye av lønnen ble ofte gitt som nettopp sign-on fee, som betydde en stor engangssum med en vesentlig lavere skattesats enn normalt.

<sup>51</sup> EØS-avtalen art. 1.

<sup>52</sup> Zimmer «Internasjonal inntektsskatterett» (2009) s. 48.

Dette smutthullet ble tettet da artsktl. § 1 (2) ble endret fra «*skatteplikt etter denne lov faller bort, og avløses av skatteplikt etter skatteloven, når vilkårene i skatteloven § 2-1 (2) for å anses som bosatt, er oppfylt*» til «*skatteplikt etter denne lov faller bort, og avløses av skatteplikt etter skatteloven, fra og med inntektsåret forut for det inntektsår da vilkårene i skatteloven § 2-1 (2) for å anses som bosatt, er oppfylt*». I mellomtiden hadde et stort antall fotballspillere utnyttet denne gunstige regelen.

Både Bosman- og Gerritse-sakene viser forholdet mellom artistskatteloven og EØS-avtalen. EØS-avtalen påvirker artistskatteloven og har ført til direkte endringer i den interne artistbeskatningen.

## 2.5 Skatteloven

Skatteloven gir regler som gjelder den generelle formues- og inntektsbeskatningen, og den er felles for person- og foretaksbeskatning, jf. sktl. §§ 1-2, 2-1, 2-2 og 2-3. Loven bestemmer hvem som skattlegges, hva som skattlegges, verdien på det som skattlegges, i hvilken tidsperiode en skattlegges, og hva en kan gjøre fradrag for.

Vår nåværende skattelov kom i 1999, og dens formelle navn er lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt. Finansdepartementet skrev i forslaget til ny lov at det var intensjonen å samle i én lov «*alle bestemmelser av materiellrettslig innhold i skatteloven av 18. august 1911 og i en rekke særlover om skatt*», i tillegg til enkelte forskriftsbestemmelser.<sup>53</sup> Dette skulle gi et regelverk som var mer oversiktlig, bedre rettssikkerheten og gi økt effektivitet i Skatteetaten.

For øvrig var det et uttalt mål at den nye loven skulle «*gjengi gjeldende skatterett med uendret realitet så langt det er mulig*».<sup>54</sup> Det dreide seg om en teknisk lovfornyelse, de skattepolitiske og materielle løsningene fra det tidligere regelverket skulle ligge fast. Med det har hovedpunkter i norsk skattelovgivning vært uendret siden 1911. Det betyr at også eldre rettspraksis vil være av interesse i skattesaker.

Departementets mente at som utgangspunkt burde alle lovbestemmelser om skatt «*som ikke er tidsbegrenset tas inn i skatteloven*».<sup>55</sup> Av ulike grunner ble det likevel ikke plass til alle de skatterettslige særlovene. Skatt på honorar til utenlandske artister var et av områdene som forble utenfor skatteloven også etter omleggingen i 1999. En skjebne artistskatten delte blant annet med den økonomisk langt viktigere petroleumsskatteloven. Som begrunnelse for å hol-

---

<sup>53</sup> Ot.prp.nr.86 (1997-1998), kap. 1.

<sup>54</sup> Innst.O.nr.40 (1998-1999), kap. 1.

<sup>55</sup> Ot.prp.nr.86 (1997-1998), kap. 1.

de artistskatten utenfor oppga departementet at *«loven retter seg mot en klart avgrenset gruppe personer og inneholder så spesielle bestemmelser at den bør bestå som egen lov»*.<sup>56</sup>

---

<sup>56</sup> Innst.O.nr.40 (1998-1999), pkt. 2.3.

### **3 Parallelføring av artistskattelovens og skattelovgivningens system**

Dette kapittelet vil gi en innføring i det norske regelverket for artistbeskatning, og sammenstille særloven med den generelle skattelovgivningen.

Før en grundigere analyse av sentrale begreper i kapittel 4-6, vil det bli foretatt en teknisk parallelføring av artistskatteloven og skattelovgivningen. Spesielt vil det bli sett på likheter og forskjeller i lovverket, og i hvilken grad skattelovgivningens bestemmelser kan anvendes direkte eller indirekte ved tolking av artistskatteloven.

Dette kapittelet vil kun se på forholdet mellom de internrettslige reglene, og avgrensere av den grunn mot internasjonal rett. Ved analysen i kapittel 4-6 vil skatteavtaler og OECDs mønsteravtale trekkes inn som viktige tolkningsmomenter.

#### **3.1 Artistskatteloven**

Artistskatteloven regulerer *«beregning og oppgjør av skatt på bruttoinntekter til utenlandsk artist eller foretak i forbindelse med aktivitet utøvet av artisten i riket»*, jf. artsctl. § 1 (1).

Bruttoinntekter skal forstås som *«enhver skattepliktig ytelse»*, jf. fsartsctl. § 2-1 (1). Med artist menes en person som er *«bosatt i utlandet og utøver økonomisk aktivitet som artist»*, jf. artsctl. § 2.

Loven pålegger arrangør, den som har stilt plass til rådighet eller artisten en melde- og trekkplikt, samt ansvar for at trekket er utført korrekt. Loven regulerer hvilken instans som har ansvaret for å føre kontroll, og saksbehandlingsregler for denne instansen, jf. artsctl. §§ 6, 7 og 8.

#### **3.2 Artistskattelovens forhold til den generelle skattelovgivningen**

Etter artsctl. § 12 (2) kan *«den øvrige skattelovgivningen komme til anvendelse»* så langt ikke annet følger av artistskatteloven med forskrifter. Dette skal forstås slik at ved en regelkollisjon mellom artistskatteloven og annen skattelovgivning, skal artistskatteloven gå foran. Dette er i overensstemmelse med prinsippet om særlovers forrang; *lex specialis*.

Artistskatteloven bestemmer at noen av skattelovgivningens regler skal komme direkte til anvendelse. I tillegg kan det bli aktuelt å tolke artistskatteloven i tråd med den skatterettslige doktrine. I fremstillingen vil det bli vist til når den generelle skattelovgivningen kommer til direkte anvendelse, og når det må være tale om å benytte skatterettslige prinsipper og doktrine ved tolkingen.

I skatteloven § 2-35 er skatteplikten avgrenset mot skattesubjekter som regnes som skattesubjekt etter artistskatteloven. Skattebetalingsloven omfatter også skattekrav etter artistskatteloven, jf. sktbl. § 1-1 (2) bokstav b, selv om artistskatteloven har egne regler for skattebetaling. Dette viser at artistskatteloven og den generelle skattelovgivning må forholde seg til hverandre, og at det ikke er artistskatteloven som eksklusivt avgrenses.

### 3.3 Skattesubjekt

Skattesubjekt er spørsmålet om hvem som er beregningsenhet for skatten. Et annet spørsmål er hvem som pålegges å betale skatten.

Artistskatteloven § 1 bestemmer hvem som skal regnes som skattesubjekt.

Skattesubjekt etter skatteloven er person bosatt i og selskap hjemmehørende i riket, jf. sktl. §§ 2-1 og 2-2. For person som ikke er bosatt og selskap som ikke er hjemmehørende i riket gjelder sktl. § 2-3. Om det ikke var en egen særlov som regulerte beskatning av utenlandske artister, ville denne gruppen blitt skattlagt etter sktl. § 2-3. Det er derfor nødvendig å avklare hvor grensen mellom sktl. § 2-3 og artistskatteloven går.

I det følgende vil det bli gjort en gjennomgang av artistskattelovens vilkår for å regnes som skattesubjekt. Disse vil bli sammenlignet med vilkårene etter skattelovens regler.

#### 3.3.1 Artistskattelovens virkeområde

Artistskatteloven gjelder for «*utenlandsk artist eller foretak i forbindelse med aktivitet utøvet av artisten i riket eller på norsk registrert fartøy eller på norsk kontinentalsokkel*», jf. artsktl. § 1 (1).

Bestemmelsen oppstiller tre vilkår. For det første at man anses som «*utenlandsk artist eller foretak*». For det annet at det er utøvet «*aktivitet som artist*». Tredje vilkår er at aktiviteten er «*utført i riket eller på norsk registrert fartøy eller på norsk kontinentalsokkel*».

#### 3.3.2 Bosted

Skattesubjektet må være utenlandsk artist eller foretak. Begrepet «*utenlandsk*» skal jf. artsktl. § 2 forstås som «*bosatt i utlandet*». At det er bosted som er avgjørende vil i utgangspunktet si at statsborgerskap er uten betydning.<sup>57</sup>

Bostedskravet er ikke spesifisert nærmere i artistskatteloven, men loven viser til at skatteplikt etter artistskatteloven avløses av skatteplikt etter skatteloven når vilkårene i sktl. § 2-1 (2) er

<sup>57</sup> Statsborgerskap kan bli avgjørende i spesielle tilfeller, jf. OECDs mønsteravtale art. 4 (2) bokstav c.

oppfylt, jf. artsctl. § 1 (2). Artistskatteloven bestemmer her at sktl. § 2-1 (2) må komme til direkte anvendelse ved tolking av artsctl. § 1 (2).

Skatteloven har bestemmelser som regulerer skatteplikt for fysisk og juridisk person, gitt i henholdsvis §§ 2-1 og 2-2. Selv om artistskatteloven kun viser til vilkårene i sktl. § 2-1 (2), er det klart at for foretak vil en antitetisk tolkning av sktl. § 2-2 om hvor et foretak er hjemmehørende komme til anvendelse.

Sktl. § 2-1 (2) definerer en person som «*bosatt i riket*» ved opphold mer enn 183 dager i løpet av en 12 måneders periode, eller over 270 dager i løpet av en 36 måneders periode. En antitetisk tolkning av sktl. § 2-1 (2) medfører at for å omfattes av artistskatteloven må man oppholde seg i riket i en kortere periode enn hva som er oppgitt i sktl. § 2-1 (2).

I sktl. § 2-1 (3) bokstav a er det gitt særregler for skattesubjekter som flytter ut av riket, og av den grunn ikke omfattes av skatteloven. I sktl. § 2-1 (3) bokstav b reguleres når skatteplikt inntreer ved tilbakeflytting. Denne bestemmelsen kommer ikke til anvendelse ved vurderingen av om en person er skattesubjekt etter artistskatteloven. Artsctl. § 1 (2) er klar på at det er sktl. § 2-1 (2) som skal komme til direkte anvendelse.

Sktl. § 2-2 hjemler skatteplikt for selskaper som er «*hjemmehørende i riket*». Hvorvidt selskapet ledes fra Norge er avgjørende ved vurderingen om et selskap er hjemmehørende i riket. Som regel vil et selskap som operer fra Norge også være registrert her, likevel er ikke dette avgjørende. Det avgjørende er selskapets styringsfunksjoner. Dette er behandlet bl.a. i Rt. 2002 s. 1144, hvor et selskap registrert i Kypros og Panama ble ansett som hjemmehørende i Norge, siden selskapet ble ledet av person bosatt i Norge.

Sktl. § 2-3 hjemler skatteplikt for personer og selskap som ikke anses som bosatt eller hjemmehørende etter §§ 2-1 og 2-2. Om en person eller selskap er skattepliktig etter sktl. § 2-3 eller artistskatteloven, beror på om vilkårene om «*aktivitet som artist*» og at aktiviteten er «*utført i riket*» i artsctl. § 2 er oppfylt.

Det betyr at for å oppfylle vilkåret som «*utenlandsk*» etter artsctl. § 2, må skattesubjektet ikke anses som bosatt eller hjemmehørende i riket etter sktl. §§ 2-1 og 2-2. Skatteloven avgrenser negativt hva som skal til for å oppfylle bostedsvilkåret i artsctl. § 1. Det er her nødvendig med en direkte anvendelse av skatteloven for å tolke innholdet i artistskatteloven.

### 3.3.3 Aktivitet som artist

Etter artsctl. § 2 skal artist forstås som person eller foretak som utøver «*aktivitet som artist, herunder aktivitet som idrettsutøver eller ved opptreden med religiøs, politisk eller veldedig innhold*».

I Ot.prp.nr.77 (1995-1996) pkt. 1 fastslås det at artistbegrepet skal være «*vidt og omfatte både kunstnere, underholdningsartister og idrettsutøvere som får honorar for opptreden her i landet*». Den norske forståelsen av artistbegrepet er sterkt påvirket av artistbegrepet i OECDs mønsteravtale art. 17, jf. Ot.prp.nr.77 (1995-1996).

I Skatteetatens årlige utgivelse Lignings-ABC eksemplifiseres i 2014 artist som «*f.eks. skuespillere (ikke iscenesettere), sangere, musikere, tradisjonelle idrettsutøvere, golfspillere, ryttere, seilere mv*», jf. pkt. 10.1.

Det nærmere innholdet i artistbegrepet, herunder hva som skal til for å oppfylle vilkåret om å utøve «*aktivitet som artist*», analyseres i kapittel 4.

### 3.3.4 Aktivitet utøvet i riket

Etter artsctl. § 1 (1) er det et vilkår at aktiviteten er utøvet av artisten «*i riket eller på norsk registrert fartøy eller på norsk kontinentalsokkel*».

Med «*riket*» forstås det samme som de norske territoriene. Det betyr ikke bare det norske fastlandet, men også f.eks. Jan Mayen og Svalbard. Det følger av alminnelig forståelse av «*riket*» i skatteloven § 2-1 at alle de norske territoriene skal omfattes. Skatteloven kommer ikke direkte til anvendelse ved tolking av «*riket*» i artsctl. § 1. Det er likevel nærliggende at begrepet skal forstås likt i begge lovene, da de er en del av det samme skattesystemet.

«*Norsk registrert fartøy*» vil si fartøy registrert i Norge etter reglene i sjøloven § 11. Mens «*norsk kontinentalsokkel*» betyr at opptreden for eksempel på en plattform på norsk sokkel vil være omfattet. Det betyr at artistskatteloven kun omfatter ytelser som kan knyttes til aktivitet utført innenfor et nærmere definert geografisk område og på visse skip.

### 3.3.5 Grensen mellom artistskatteloven og sktl. § 2-3

Både artistskatteloven og sktl. § 2-3 gjelder for utenlandsk person eller foretak som har inntekter fra virksomhet i riket. Sktl. § 2-3 gjelder for «*person som ikke er bosatt og selskap m.v. som ikke er hjemmehørende i riket*». Artistskatteloven gjelder «*bruttoinntekt til utenlandsk person eller foretak i forbindelse med aktivitet utøvet av artisten i riket*».



Det som skiller skattesubjekt etter artistskatteloven fra skattesubjekt etter sktl. § 2-3, er at artistskatteloven kun gjelder for artister. For å være artist må en ha utøvet «*aktivitet som artist*», jf. artsctl. § 2. Oppfylles ikke dette vilkåret faller skattyteren inn under sktl. § 2-3.

Det er viktig å ha klart for seg at det i utgangspunktet er tre dimensjoner. De som er skattepliktige til Norge på bakgrunn av at de er bosatt eller hjemmehørende i Norge etter sktl. §§2-1 og 2-2. De som ikke er bosatt eller hjemmehørende i riket etter sktl. § 2-3, men som ikke faller innunder artistbegrepet i artistskatteloven. Til sist dem som faller innenfor artistbegrepet, og som av den grunn skal skattlegges etter artistskatteloven.

Sctl. § 2-3 differensierer skatteplikten basert på type inntekt. Sctl. § 2-3 bokstav b gjelder for virksomhetsinntekter. Bestemmelsen pålegger skatteplikt for «*inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra*». Det vil si at utenlandsk foretak som har inntekter fra riket faller inn under denne bestemmelsen. Sctl. § 2-3 bokstav d gjelder arbeidsinntekter. Bestemmelsen pålegger skatteplikt for «*vederlag [...] for personlig arbeid i tjeneste utført i riket*». Det betyr skatteplikt for vederlag en utenlandsk arbeidstaker har mottatt i riket.

Artistskatteloven differensierer ikke mellom virksomhets-, arbeids- og kapitalinntekter. Så fremt en inntekt må forstås som en bruttoinntekt innvunnet i forbindelse med aktiviteten, er den omfattet av skatteplikten. Inntektsbegrepet i artistskatteloven analyseres i kapittel 5.

### 3.3.6 Valgfrihet for EØS-borgere

Artister fra EØS-området kan kreve å bli lignet etter sktl. § 2-3 som et alternativ til artistskatteloven, jf. artsctl. § 1 (2) 2. pkt. Personer bosatt i EØS-området kan altså velge å ikke forholde seg til artistskatteloven på samme måte som andre utenlandske artister.

Særlig aktuelt er dette i tilfeller der utgiftene ved opptreden er så store at skattelovens ordinære regler vil gi lavere skattebelastning. Dette er mulig selv om satsen på artistskatt er så lav som 15 %. Grunnen er at skatteloven gir utvidet mulighet for å gjøre fradrag for utgifter, sammenlignet med de mer begrensede fradragsmulighetene etter artistskatteloven.

Bakgrunnen for denne regelen er EF-dommen C-234/01 Gerritse v. Finanzamt Neukölln-Nord. I dommen ble det ansett som brudd på EØS-avtalens ikke-diskrimineringsregler at en nederlandsk musiker ble ilagt tysk artistskatt uten å få rett til fradrag for kostnader, slik tyske artister kan kreve.

Mer om fradragsreglene følger i oppgavens kapittel 6, og om fradrag for EØS-borgere spesielt i punkt 6.4.

### 3.4 Skatteobjektet

Prinsippene om kilde- og globalinntekt er sentrale i skatteloven. Begrepene vil derfor gjennomgås, og artistskatten blir plassert i dette landskapet. Videre vil det bli sett på reglene for skattefritak, fradragmuligheter og reglene for innvinning og tilordning.

#### 3.4.1 Inntektsbegrepet

Reglene for hva som skattlegges etter artistskatteloven finner vi i artsctl. §§ 1 og 3, som henholdsvis gjelder lovens virkeområde og skattlegging av inntekt.

Hovedregelen er at all bruttoinntekt til *«utenlandsk artist eller foretak i forbindelse med aktivitet utøvet av artisten i riket»* skal skattlegges etter artistskatteloven, jf. § 1. Det er klart at bruttoinntekt både kan omfatte pengeytelser og naturalytelser, jf. fsartsctl. § 2-2.

Skatteloven kapittel 5 tar utgangspunkt i at det er bruttoinntekten som er skattepliktig.<sup>58</sup> Skatteloven § 2-3, som regulerer beskatning av person eller selskap som ikke er bosatt eller hjemmehørende i riket, benytter begrepet *«inntekt»*, men må tolkes i lys av § 5-1 og forstås som bruttoinntekt. Lovens systematikk ved at man først etablerer hva som er skattegrunnlaget brutto og så tar for seg de tillatte fradragene, bygger opp under en slik forståelse.

For en grundig analyse av innholdet i artistskattelovens inntektsbegrep henvises til oppgavens kapittel 5.

#### 3.4.2 Globalinntektsprinsippet

Sctl. §§ 2-1 (9) og 2-2 (6) fastslår at skatteplikten gjelder *«all formue og inntekt her i riket og i utlandet»*. Skatteplikten gjelder uavhengig av hvor inntekten eller formuen er innvunnet, så fremt den er innvunnet av en person eller selskap som er bosatt eller hjemmehørende i riket etter sctl. § 2-1 og 2-2. Dette hjemler skatt etter globalinntektsprinsippet.

I skatteloven kapittel 5 finner vi reglene om alminnelig inntekt – bruttoinntekter. Sctl. § 5-1 (1) slår fast at *«enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet samt pensjon, føderåd og livrente»* skal anses som skattepliktig inntekt. Det vil si at alt som kan anses som en fordel, herunder pengeverdier, naturalytelser og godtgjørelser, skal skattlegges så fremt det stammer fra de oppregnede kilder eller er gevinst ved realisasjon av formuesobjekt, jf. sctl. § 5-1 (2) og (3).

---

<sup>58</sup> Sctl. § 6-3 forutsetter også at det er bruttoinntekt som legges til grunn.

Man ser på inntektene samlet over en tidsperiode og skattlegger disse under ett, etter at det er gjort fradrag etter gjeldende regler i skatteloven kap. 6. Siden man ser på inntektene samlet, kan man avregne underskudd fra en kilde mot overskudd fra en annen.<sup>59</sup>

### 3.4.3 Kildeprinsippet

Skattelovens regler i § 2-3 for personer som ikke er bosatt i riket, følger derimot et annet prinsipp; inntektskildeprinsippet. Bestemmelsen regulerer at de subjektene som faller utenfor sktl. §§ 2-1 eller 2-2, plikter å svare skatt av den formue eller inntekt som er knyttet til riket etter regler i sktl. § 2-3.

Det er derfor av viktighet hvilken kilde inntekten stammer fra. Der man etter globalinntektsprinsippet ser på all inntekten under ett over en tidsperiode, ser man etter sktl. § 2-3 kun på de inntektene som kan knyttes til de spesifikke kildene og som er tilknyttet Norge. Hver enkelt inntektskilde skattlegges for seg. Skatt på overskudd fra den ene kilden, kan av den grunn ikke avregnes mot underskudd fra andre kilder.<sup>60</sup>

Etter artistskatteloven er den kun den inntekten som kan knyttes til virksomhet utøvet av utenlandsk artist i Norge som skattlegges. Skatt etter artistskatteloven må forstås som en kildeskatt.

### 3.4.4 Verdsettelse

Bruttoinntekt kan bestå av både pengeytelser og naturalytelser. For noen ytelser kan det bli et spørsmål hvilken verdi disse skal regnes med. Dette kan være en naturalytelse, eller en pengeytelse i annen valuta enn norske kroner.

Artistskatteloven har ingen bestemmelse som regulerer hvordan en ytelse skal verdsettes, men jf. artsctl. § 10 er det gitt regel i forskrift. fsartsctl. § 2-2 (1) bestemmer at verdien for naturalytelser skal settes til «*varens eller tjenestens normale omsetningsverdi på utbetalingstidspunktet*». Regelen kan lempes hvis den faktiske omsetningsverdien er påviselig lavere, jf. fsartsctl. § 2-2 (2). Forskriften gir kun regler for verdsetting av naturalytelse, men er taus om verdsetting av pengeytelser i utenlandsk valuta.

Skatteloven § 5-3 slår fast at en «*fordel som består i annet enn norsk mynt, verdsettes til omsetningsverdi*». Denne bestemmelsen favner både pengeytelser i utenlandsk valuta og naturalytelser, i motsetning til fsartsctl. § 2-2 (1). For øvrig er bestemmelsene like i den forstand at de begge viser til at omsetningsverdien skal legges til grunn.

<sup>59</sup> Zimmer «Skatterett» (2009) s. 119.

<sup>60</sup> Ibid.

Ved utfylling av artistskatteloven taler sktl. § 5-3 for at også pengeytelser i annen valuta, må anses som omfattet av verdsettelsesregelen i fsartsktl. § 2-2, jf. artsktl. § 12. Det er her tale om en direkte anvendelse av regelen i sktl. § 5-3 ved utfylling av fsartsktl. § 2-2.

### 3.4.5 Innvinningstidspunktet

Spørsmålet om når det foreligger en inntekt som kan skattlegges er det nødvendig å avklare. Vi taler her om innvinningstidspunktet, altså når inntekten er aktualisert og gått over fra å være en inntektsmulighet.<sup>61</sup>

Det er viktig å ha i mente at innvinningstidspunktet må holdes atskilt fra tidfestingstidspunktet. Tidfestingstidspunktet, som gjennomgås i oppgavens punkt 3.6, er avgjørende for hvilket år en inntekt skal komme til beskatning. Innvinningstidspunktet på den annen side er bestemmende for når man skal bedømme om vilkårene for skatteplikt er oppfylt, og om inntekten kan tilordnes skattesubjektet.

Sett at man inngår en avtale i desember for et arrangement som skal gjennomføres og utbetales i januar. Ved årsskiftet trer det i kraft en regelendring av betydning for skattlegging av arrangementet. Spørsmålet er om den tidligere eller nye regelen skal legges til grunn for skattleggingen.

For å avklare dette spørsmålet må en vite når inntekten er innvunnet, da dette er bestemmende for hvilken regel som skal benyttes.<sup>62</sup> Vilkårene for at skatteplikt inntreer må altså være oppfylt på innvinningstidspunktet. Når en inntekt må anses som innvunnet avhenger av tolkning av de enkelte skattereglene.

Regelen i sktl. § 5-1 (2) er at innvinningstidspunktet er ved realisasjon av et formuesobjekt utenfor virksomhet, mens eksempelvis normal arbeidsinntekt etter 1. ledd må anses innvunnet etter hvert som arbeidet utføres.<sup>63</sup>

Artistskatteloven har ingen særlig bestemmelse om innvinningstidspunktet, men det må legges til grunn at inntekten må være aktualisert for at den kan skattlegges. Dette er som nevnt over et allment vilkår i skatteretten.<sup>64</sup> Begrepet er brukt ved tolking av artistskattelovens inntektsbegrep i Finansdepartementet sin uttalelse UTV-1999-210. Det er klart at artistskatten er gitt i et skatterettslig system, og av den grunn må det foreligge et vilkår om at inntekten må være aktualisert for at den kan skattlegges.

<sup>61</sup> Ibid s. 120.

<sup>62</sup> Ibid.

<sup>63</sup> Ibid.

<sup>64</sup> Se blant annet bruken av begrepet «vunnet» i sktl. § 5-1 (1), og begrepet er brukt spesifikt i tilknytning til artistskatteloven av Finansdepartementet i uttalelse UTV-1999-210.

Den konkrete vurderingen av hvilket tidspunkt inntekten må anses innvunnet må bero på en tolkning av avtalen mellom arrangør og artist. Sett at en avtale om en konsert inneholder vilkår om at honorar kun utbetales etter at artisten har opptrådt, vil en vanskelig kunne konkludere med at inntekten er innvunnet før opptredenen er gjennomført. Det er først da inntekten har aktualisert seg i samsvar med avtalen.

Sett at avtalen ikke inneholder et slikt vilkår, men gir artist en uforbeholden rett på honoraret eller deler av honoraret, må inntekten anses som innvunnet allerede på avtaletidspunktet.

Hvis artist selv står for hele arrangementet og mottar billettpriser kontant, må inntekten anses som innvunnet på tidspunktet pengene er kommet artisten i hende.

Innvinningsstidspunktet vil derfor bero på tolking av avtalen mellom artist og arrangør. I de tilfellene artisten selv står for arrangementet og mottar billettpriser, er innvinningsstidspunktet når pengene er kommet artisten i hende.

#### 3.4.6 Tilordningen

For at en inntekt skal kunne skattlegges, er det et vilkår at den kan knyttes til et skattesubjekt. I skatteloven anses dette for å ligge implisitt i den enkelte skatteregel.<sup>65</sup>

I artistskatteloven kommer det klart frem i § 1 at det er et vilkår at bruttoinntekten er «*til utenlandsk artist eller foretak*». Tidspunktet for vurderingen av om vilkåret om tilordning er oppfylt er innvinningsstidspunktet.

#### 3.4.7 Skattefri inntekt

Både skatteloven og artistskatteloven åpner opp for at noen inntekter skal holdes utenfor skattegrunnlaget, altså ikke regnes som bruttoinntekt og dermed være skattefrie.

Etter artistskatteloven skal det ikke svares skatt av bruttoinntekt som «*dekker dokumenterte utgifter til transport, kost og losji i forbindelse med arrangementet*». Dette må forstås som at godtgjørelse eller naturalytelser som dekker disse utgiftene er skattefrie.

I skatteloven er en rekke inntekter fritatt for skatteplikt, jf. sktl. §§ 5-15, 5-21, 5-31, 5-43 og 5-50. Det må være klart at disse bestemmelsene i skatteloven ikke vil komme til anvendelse

---

<sup>65</sup> Dette kan begrunnes med regelen i § 2-1 (9) om at all inntekt og formue er skattepliktig for en skattepliktig person etter § 2-1. Det er naturlig at den som har vunnet en arbeidsinntekt er den som skatter av denne inntekten, og dette er antatt i juridisk litteratur, jf. Zimmer «*Skatterett*» (2009) s. 111.

ved tolking av artistskatteloven. Artistskatteloven har et eget inntektsbegrep med uttømmende unntaksbestemmelser i artsktl. § 3 (2).

Den nærmere analysen av artistskattelovens inntektsbegrep følger i oppgavens kapittel 5. For en grundigere redegjørelse av hvilke inntekter som er skattefrie og deres forhold til fradragsretten, henvises det til kapittel 6.

### 3.4.8 Fradrag i inntekt

Etter skatteevneprinsippet gis skatteyteren fradragsrett for de kostnadene som er pådratt for å erverve den skattbare inntekten. Det er åpnet for at man kan gjøre fradrag i inntekten etter sktl. kap. 6. Fradragsrett etter artistskatteloven er i utgangspunktet utelukket, jf. artsktl. § 3 (1) 2. pkt, men regelen er lempet i artsktl. § 3 (2).

Skatteevnen måles på bakgrunn av nettoinntektene, altså etter at fradrag er gjort, og man kan gjøre fradrag for kostnader til inntektservervelse. Nettopp hvilke fradrag som tillates og størrelsen på disse vil påvirke størrelsen på skattegrunnlaget, og dermed den reelle skattebelastningen.

Skattelovens regler for fradrag ved alminnelig inntekt finner vi i kapittel 6. Skattelovens hovedregel er at det gis fradrag for kostnad pådratt for «å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt», jf. sktl. § 6-1 (1). Private kostnader kan man derimot ikke gjøre fradrag for, jf. sktl. § 6-1 (2). Det er altså et vilkår at det er en sammenheng mellom den skattepliktige inntekten og kostnaden det kreves fradrag for. Tilordningsspørsmålet gjelder også ved fradrag.

Videre i kap. 6 gis det regler som presiserer, begrenser og utvider hovedregelen, samt regler for minstefradrag, særlige bestemmelser om fradrag og bestemmelser om fradrag for spesielle grupper. Retten til fradrag etter sktl. kap. 6 er knyttet til globalinntekten etter sktl. § 5-1, med noen unntak for skattesubjekter med begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3. Dette gjør at fradragene må knyttes til inntekter i inntektsperioden, jf. sktl. § 14-1.

Personer som ikke er bosatt eller selskap som ikke er hjemmehørende i riket er skattepliktige etter sktl. § 2-3. Personer som har mottatt arbeidsinntekt etter sktl. § 2-3 bokstav d, kan gjøre standardfradrag etter sktl. § 6-70. Personlig skattyter som er begrenset skattepliktig etter sktl. § 2-3 kan gjøre fradrag etter § 6-71, hvis hele eller tilnærmer hele inntekten skattlegges i Norge. Siden skatt etter sktl. § 2-3 er en kildeskatt er de enkelte kildene grunnlag for vurderingen av om fradrag etter sktl. §§ 6-70 og 6-71 kan gis.

Artistskattelovens hovedregel er at det ikke gis noen fradrag, jf. artsctl. § 3 (1). Fra denne hovedregelen er det gjort unntak for agentprovisjon, jf. artsctl. § 3 (2), og kost, transport og losji, jf. fsartsctl. § 2-4. Det er kun dokumenterte kostnader til kost, transport, losji og agentprovisjon en kan gjøre fradrag for, jf. fsartsctl. § 2-4 (2). Kostnadene må dokumenteres med originalbilag. Ved bruk av eget transportmiddel er det negativt avgrenset hvilke utgifter det kan kreves fradrag for, jf. fsartsctl. § 2-4 (4).

Som et alternativ til å kreve fradrag for de dokumenterte utgiftene, kan en artist kreve fradrag for sannsynliggjorte kostnader til kost og bruk av eget transportmiddel, jf. fsartsctl. § 2-4 (3). Disse fradragene følger egne takseringsregler gitt i en årlig forskrift. Gjeldende i dag er «*Forskrift om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2014*» av 18. desember 2013 nr. 1633.

### **3.5 Skattefritak i artistskattelovens §§ 3 (3) og 5**

Artistskatteloven gir skattefritak for to grupper som ellers ville vært omfattet av loven.

I artsctl. § 3 (3) er «*godtgjørelse til utenlandsk artist for deltakelse i film-, fjernsyns- eller lydopptak der den som dekker godtgjørelsen ikke har skattemessig eller ervervsmessig tilknytning til Norge*» fritatt for skatt.

Bestemmelsen gjelder de tilfellene hvor film- eller TV-selskap uten tilknytning til Norge, gjør opptak i Norge med en utenlandsk artist. Årsaken til at disse er unntatt fra skatteplikten er at man ser det som praktisk vanskelig å beskatte en slik sporadisk virksomhet når det ikke finnes noen norsk oppdragsgiver, jf. Ot.prp.nr.77 (1995-1996) pkt. 5.2.2.

I artsctl. § 5 (1) gis det skattefritak for godtgjørelse til utenlandske artister for «*forestillinger som er ledd i offentlig støttet kulturutveksling med annen stat*». I forarbeidene er dette begrunnet med at regelverket ikke må virke «*begrensende på Norges kulturelle samkvem med utlandet*», jf. Ot.prp.nr.77 (1995-1996) pkt. 2.3.

I artsctl. § 5 (2) defineres offentlig støttet kulturutveksling som «*kulturell virksomhet som har tilknytning til slik stat og som i hovedsak er finansiert med statlige, fylkeskommunale eller kommunale midler eller med midler fra myndigheter i annen stat*». Det er satt som vilkår at arrangementet er knyttet til en annen stat og mottar offentlig finansiering.

I Ot.prp.nr.77 (1995-1996) presiseres det at kravet må være at offentlige myndigheter «*yter økonomisk støtte utover ordinære tilskudd, for å få i stand dette spesielle arrangementet*». Det må forstås slik at hvis en organisasjon mottar driftstilskudd er ikke dette nok for å omfattes av fritaket i artsctl. § 5.

## 3.6 Tidfesting

Tidfesting er spørsmålet om når en innvunnet fordel skal komme til beskatning, eller en utgiftspost skal komme til fradrag.

Tidfestingsregelen har betydning for hvilken sats som skal benyttes ved skattetrekk. Skattesatsen kan i prinsippet endres fra år til år. Satsen for det enkelte inntektsår fastsettes av Stortinget, jf. artsctl. § 4. Den aktuelle satsen for artistskatt finnes i Stortingets skattevedtak § 3-6.

### 3.6.1 Tidfesting etter skatteloven

Som regel er det tilstrekkelig å fastlegge hvilken inntektsperiode inntekts- eller utgiftsposten skal knyttes til. Inntektsperioden svarer normalt til kalenderåret, jf. sktl. § 14-1 (1). Perioden kan i enkelte tilfeller likevel være både kortere og avvikende, jf. sktl. § 14-1 (2) og (3). Andre ledd gjelder skattyter bosatt i riket bare en del av inntektsåret, mens tredje ledd gjelder næringsdrivende med avvikende regnskapsår.

I Norge gjelder som hovedregel realisasjonsprinsippet, sktl. § 14-2 (1), som sier at fordelen skal beskattes det år man får en *«ubetinget rett til ytelsen»*. Dette gjelder for inntekter fra kapital og virksomhet. På samme måte skal en kostnad fradras det året det oppstår en *«ubetinget forpliktelse»*, jf. sktl. § 14-2 (2).

Etter kontantprinsippet følger tidfestingen betalingen, jf. sktl. § 14-3. En inntektspost skattlegges i det utbetalingen skjer, og på samme tid føres eventuelle fradrag. Skatteloven § 14-3 (1) er å tolke slik at det er det som kommer først av betalingstidspunktet og forfallstidspunktet som skal legges til grunn. Dette unntaket fra hovedregelen om realisasjonsprinsippet gjelder for arbeidsinntekt.

For skattyter som enten oppholder seg så lenge i riket at hun blir å anse som innflyttet eller flytter ut, slår sktl. § 14-1 (2) fast at inntekten skal fastsettes til *«det beløpet som etter bestemmelsene i dette kapittel skal tas til inntekt i vedkommende tidsrom»*.

Utfyllende regler for tidfesting av arbeidsinntekt ved inn- og utflytting er gitt i sktl. § 14-3 (4). Et vilkår er at arbeidsinntekten er knyttet til arbeidet her i Norge. I bokstav a slås det fast at forskudd på godtgjørelse som er utbetalt før man er innflyttet, skal tidfestes til innflyttingstidspunktet. I bokstav b er det gitt regler for godtgjørelse som først utbetales eller gjøres opp for etter utflytting. Disse skal tidfestes til tidspunktet for utflyttingen. Reglene gjelder både skattesubjekter etter sktl. § 2-1 og for begrenset skattepliktige etter sktl. § 2-3 bokstav d, jf. sktl. § 14-3 (4) bokstav c. Fradrag for kostnad til erverv av arbeidsinntekt tidfestes til tidspunktet personen trer ut av norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 14-3 (4) bokstav d.



### 3.6.2 Tidfesting etter artistskatteloven

Tidfesting er ikke et begrep som benyttes i artistskatteloven, og det er heller ikke nevnt i artistskattelovens forarbeider. Likevel er det i tråd med skatterettslig doktrine at loven må tolkes slik at den inneholder en tidfestingsregel. Skattelovens tidfestingsregler i kapittel 14 kan ikke komme til direkte til anvendelse, da de ikke passer på artistskattelovens metode for skattebetaling.

Skattlegging etter artistskatteloven foregår ved at det utføres et endelig skattetrekk ved utbetalingstidspunktet, ikke etter ligning, jf. artsctl. § 7 (1). Ved en slik ordning unngår man at artisten forlater landet uten å betale skatt. Det mest nærliggende vil være at tidfestingstidspunktet er senest ved utbetalingstidspunktet. Det er da trekket utføres, og da må det tas stilling til hvilken sats som er gjeldende.

Fsartsctl. § 2-1 (1) presiserer at det ikke tas hensyn til når utbetalingen skjer. Det vil si at uansett om den skattepliktige ytelsen er gitt før, under eller etter oppholdet, skal den ansees som en del av bruttoinntekten. Det kan bety at man må utføre tidfesting per utbetaling av bruttoinntekten. Det er ikke uvanlig at en artist får et forskudd på honoraret og resten av honoraret utbetalt etter arrangementet er gjennomført. Det gjøres da to utbetalinger og to skattetrekk, jf. fsartsctl. § 4-1. Disse må tidfestes hver for seg.

Tidfestingsspørsmålet synes ikke å ha kommet på spissen i praksis. Satsen for artistskatt har ligget fast på 15 % siden loven ble innført, noe som gjør at det er nokså underordnet hvilket ligningsår man faller ned på. Likevel kan spørsmålet komme på spissen, og det er behov for en tidfestingsregel.

Tidfestingsreglene i skatteloven vil likevel kunne gjøre seg gjeldende for artister fra EØS-land. Dersom disse benytter sin rett til å kreve ligning, jf. artsctl. § 1 (2), vil skattelovens tidfestingsregler komme til anvendelse på vanlig måte. Den allerede trukne artistskatten vil da omgjøres til forskuddsskatt, jf. artsctl. § 1 (2).

### 3.7 Skattebetaling

Regler om skattebetaling er nødvendig for å regulere innkreving av skatter, og dette er i hovedsak regulert i skattebetalingsloven. Skattebetalingsloven inneholder regler for betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav, jf. sktbl. § 1-1 (1). Etter sktbl. § 1-1 bokstav b så skal skatt etter artistskatteloven regnes som et skattekrav.

Artistskatteloven har egne skattebetalingsregler som skal gå foran skattebetalingsloven, men skattebetalingslovens regler kan komme direkte til anvendelse for å utfylle artistskatteloven, jf. artsctl. § 12.

Den alminnelige gangen i innkreving av skatter og avgifter er at man gjennom året blir trukket forskuddsskatt, i etterkant blir lignet etter ligningsloven, og at forskuddstrekket blir avregnet mot det man er skattepliktig etter ligningen, jf. sktbl. §§ 5-1 og 7-1. Dette er et system som fungerer godt når man skatter etter globalinntektsprinsippet, men er mindre passende når man skatlegges for en gitt inntekt og kun oppholder seg i landet i en kortere periode. Derfor har artistskatteloven egne regler om trekk av skatt ved utbetaling av inntekten i artsctl. § 7.

Etter reglene i artistskatteloven er det den som utbetaler inntekten eller har stilt plassen til rådighet, som skal utføre skattetrekket av eget tiltak ved utbetaling av bruttoinntekten, jf. artsctl. § 7 (1) og (2). Artisten selv er trekkpliktig i de situasjonene hvor det verken finnes noen som utbetaler inntekten eller har stilt plassen til rådighet, jf. artsctl. § 7 (3).

Ansvar for at trekket gjennomføres er pålagt den som utbetaler eller stiller plass til rådighet, og hvis trekk ikke er utført er det disse som er pliktige å innbetale manglende trekk, jf. artsctl. § 7 (5). Dette kan sammenlignes med arbeidsgivers plikt til å foreta forskuddstrekk og ansvar for den manglende innbetalingen, jf. sktbl. §§ 5-4 og 16-20.

For at skattekontoret skal klare å holde oversikt over hvem som oppholder seg i landet og kan være skattepliktige etter artistskatteloven, er det opprettet meldeplikt, jf. artsctl. § 6. Plikten er pålagt arrangøren eller den som stiller plassen til rådighet, subsidiært artisten selv. Meldingen skal inneholde praktiske opplysninger om den meldepliktige, trekkpliktige og artisten, samt opplysninger om kontraktsvilkår, jf. artsctl. § 6. Dette danner grunnlaget for oppgjørsblanketten som brukes for å utføre trekket, jf. artsctl. § 11.

Selv om artistskatteloven har egne regler for skattebetaling i § 7, er noen regler i skattebetalingsloven gjort direkte gjeldende for artistskatt. Dette omfatter reglene for tvangsinnndrivelse, jf. artsctl. § 9. I sktbl. § 10-12 er det gitt en egen forfallsbestemmelse for innbetaling av artistskatten til skatteoppkrever. Forfall er satt til samme dag som frist for innsending av oppgjørsblanketten, som er syv dager etter at trekket er gjort fra artists utbetalte bruttoinntekt, jf. artsctl. § 11 (2).

### **3.8 Kontroll og håndhevelse**

For å få en effektiv inndrivelse av skatter er det nødvendig å ha en form for kontroll og håndhevelse av regelverket.

I den generelle skattelovgivningen er kontrollmyndigheten lagt til skattekontorene, jf. lignl. kap. 6 jf. § 2-1. Skattekontorene kan kontrollere opplysninger, kreve innsyn og gi pålegg. Dette er nødvendige hjelpemidler for å sikre at skatter blir korrekt lignet.

Ligningsmyndighetene kan ilegge tilleggsskatt, gebyrer og tvangsmulkt, jf. lignl. kap. 10. I ytterste konsekvens kan grovt skattesvik straffes med bøter og fengsel i inntil 6 år, jf. lignl. §§ 12-1 og 12-2. Årsaken til at myndighetene er gitt slike virkemidler, er at skattekontorene er avhengig av at skattyteren og den meldepliktige innberetter korrekt for at skatten blir korrekt beregnet og inndrevet. Skattekontorene kan ikke manuelt kontrollere hver enkelt skattyter, og hva de måtte ha av formue og inntekter i bank eller oppbevart kontant.

Etter artistskatteloven er skattekontoret ilagt kontrollmyndighet. Skattekontoret har myndighet til å fastsette skatten ved skjønn, hvis frister er oversittet eller det er grunn til å anta at det innbetalte skattetrekket er feil, jf. artsctl. § 8 (1) og (3). Kontrollansvaret er lagt til Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

I artsctl. § 8 (5) er det gitt adgang til å klage på fastsatt skatt. Fristen er satt til seks uker etter at melding er sendt. Dette samsvarer med reglene i lignl. § 9-2 (4).

Forvaltningslovens regler i kapittel 7 om forskrifter, er de eneste som kommer til anvendelse ved behandling av saker etter artistskatteloven, jf. artsctl. § 12 (1). Likelydende bestemmelse er gitt i lignl. § 1-2.

Artistskattelovens formuleringer er mindre strenge i sin form enn ligningslovens, men det er tvilsomt at det er et motsetningsforhold mellom regelsettene. Etter artsctl. § 12 (2) 2. pkt. kommer lignings- og skattebetalingslovens regler til direkte anvendelse ved forsømmelse av trekkplikt, oppgaveplikt og opplysningsplikt.

## 4 Artistbegrepet

Et sentralt spørsmål er hvem som skal regnes som artist. Spørsmålet har en side både til hvilken aktivitet som utføres, og til hvem som utfører den.

For at det skal bli ilagt artistskatt er det et absolutt vilkår at person eller foretak utøver aktivitet som artist, jf. virkeområdet gitt i artsctl. § 1. Konsekvensen for skattyter av ikke å regnes som artist vil som hovedregel være beskatning etter sktl. § 2-3.

Artistbegrepet som er brukt i artsctl. § 2 er generelt og åpent angitt, det foreligger ingen entydig og autoritativ definisjon. Det defineres best gjennom en oppregning av ulike aktiviteter som vil falle inn under begrepet. Begrepet bør tolkes i lys av artistbegrepet i OECDs mønsteravtale art. 17.

Artist kan være både en enkelt person, en gruppe personer, eller et foretak som representerer en artist eller gruppe av personer. Hvem som kan regnes som artist i det enkelte tilfelle knyttes til hvem som står for den artistiske aktiviteten. Det standpunkt som inntas når det gjelder hvem som er artisten, er bestemmende for hvem som er skattesubjekt.

I de aller fleste tilfeller vil det være aktivitet som artist som er nøkkelvilkåret. Hvem som spesifikt skal regnes som artist innad i et foretak som har levert en artistisk aktivitet, og hvem som skal regnes som artistens medarbeider, er etter artistskatteloven uten betydning for samlet skattebelastning.

Når det gjelder artister som faller inn under den amerikanske skatteavtalen kan det tenkes at spørsmålet får større betydning. Her vil det være i gruppen eller foretakets interesse at flest mulig regnes som artist, noe som vil gi adgang til å gjøre seg nytte av et større fribeløp. Dette redegjøres for i kapittel 7.

### 4.1 Aktivitet som artist

Begrepet artist i artsctl. § 2 er generelt og åpent angitt. Det er behov for å analysere hva som mer spesifikt skal forstås som «*aktivitet som artist*».

Det gis ingen pekepinn på hva som ligger i kravet til aktivitet hverken i lov eller forskrift. Det er derfor nødvendig å se til hva som legges i artistbegrepet i Ot.prp.nr.77 (1995-1996) og OECDs mønsteravtale art 17.

En type aktivitet som jf. artsctl. § 2 skal komme inn under loven, er aktivitet som idrettsutøver. Idrettsutøver er gitt plass allerede i tittelen i mønsteravtalens art. 17, mens begrepet har

en noe mer beskjeden plass i den norske artistskatteloven. Det vil derfor bli sett på om norsk og internasjonal rett forstår denne gruppen av artister på samme måte.

Artistbegrepet er åpent og dynamisk, dette innebærer at det kan oppstå gråsoner. Hva som faller innenfor kan endre seg over tid og være forskjellig fra land til land. I oppgavens punkt 4.1.3 vil det bli sett på to slike gråsonetilfeller.

#### 4.1.1 Regeltolking

I artsctl. § 2 defineres «*artist*» som en som driver «*aktivitet som artist*». Begrepet artist slik det er brukt i loven knytter seg altså til aktiviteten, ikke egenskaper ved personen. Eksempelvis vil ikke det at en er utdannet ballettdanser medføre at en har krav på skatte etter artistskatteloven, det er aktivitet som ballettdanser som er avgjørende.

Det er ikke uttrykt i klartekst hva som skal forstås som kjernen av artistbegrepet, men det er regnet opp enkelte grensetilfeller som skal falle innenfor; «*aktivitet som idrettsutøver eller ved opptreden med religiøst, politisk, sosialt eller veldedig innhold*». At lovteksten legger vekt på aktiviteten, betyr at begrepet blir dynamisk. Forståelsen vil bero på en konkret vurdering av den enkelte aktivitet, og om aktiviteten må anses som artistisk i dag.

Fsartsctl. inneholder ingen bestemmelser som avklarer artistbegrepet.

I Ot.prp.nr.77 (1995-1996) slår departementet fast at «*artistbegrepet [skal] være vidt og omfatte både kunstnere, underholdningsartister og idrettsutøvere som får honorar for opptreden her i landet*».<sup>66</sup> Loven skal omfatte den samme personkretsen som nevnt i OECDs mønsteravtale art. 17, jf. Ot.prp.nr.77 (1995-1996) pkt. 5.2.2. Med utgangspunkt i artikkel 17 vises det i proposisjonen pkt. 5.2.2 til at begrepet «*artist*» blant annet skal omfatte «*sceneopptreden, filmskuespiller og skuespiller i reklamefilm*». Omfattet er også «*sang, opplesning eller annen underholdningsmessig opptreden*».

Etter OECDs mønsteravtale art. 17 omfattes underholder («*entertainer*») som mottar økonomisk vederlag som «*theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman*». I kommentarseksjonen sies det i 17-3 at denne listen ikke er uttømmende, og at å gi en presis definisjon av artist er bortimot umulig.

Så langt er «*aktivitet som artist*» forsøkt angitt positivt. Det er også nødvendig å si noe om hva som skal falle utenfor.

---

<sup>66</sup> Ot.prp.nr.77 (1995-1996) kap. 1.

Inntekter mottatt fra aktivitet som involverer «*a political, social, religious or charitable nature*» kan tenkes omfattet av mønsteravtalens art. 17, så lenge underholdningsaspektet er tilstede, jf. OECDs mønsteravtale kommentar 17-3. I artsctl. § 2 nevnes ikke underholdningsaspektet like eksplisitt, men passusen «*opptreden med religiøs, politisk, sosialt eller veldedig innhold*» fremstår ellers som en ren oversettelse av mønsteravtalens kommentar 17-3. I språklig forståelse av «*opptreden*» ligger det å utføre noe for et publikum, eller i det minste noe som er egnet til å fremføres foran et publikum. Det må bety at det også i artistskatteloven ligger et krav om at aktiviteten som artist skal ha en underholdningsverdi.

Forarbeidene avgrenser mot «*utenlandske foredragsholdere som driver ren foredrags- eller forkynnelsesvirksomhet eller administrativ personale eller støttestab*».<sup>67</sup> Avgrensningen mot ren foredrags- og forkynnelsesvirksomhet støtter oppunder det at det også etter norsk rett er et krav om opptreden, en form for underholdning. At de nevnte gruppene faller utenfor artistskatteloven betyr at disse skattlegges etter hovedregelen for utenlandske skattesubjekter i sktl. § 2-3.

I artikkel 17 benyttes både uttrykkene «*entertainer*» og «*artiste*», der det i den norske artistskatteloven kun benyttes «*artist*». Igjen er artistskatteloven mindre tydelig på at underholdning omfattes enn det som fremgår av OECDs mønsteravtale.

Den nederlandske juristen dr. Dick Molenaar har gjort en sammenligning av begrepene «*entertainer*» og «*artiste*».<sup>68</sup> Basert på undersøkelse av en rekke ordbøker konkluderer Molenaar med at «*entertainer*» dekker «*the lighter versions of the performing arts, comparable with the term Unterhaltungskunst (U-Kunst) in the German language*».<sup>69</sup> «*Artiste*» på den annen side ser ut til å omfatte «*the more serious expressions of performing arts, such as classical dance, music, theatre and opera, comparable with the term Hochkunst (H-Kunst) in the German language*».<sup>70</sup> Artistskatteloven gjelder altså både for lettere underholdning og mer tunge, klassiske uttrykk.

Både selve lovteksten og forarbeidene taler for at «*artist*» i artistskatteloven og «*artiste/entertainer*» etter mønsteravtalen er å forstå på samme måte, jf. forarbeidenes uttalelse om at artistbegrepet skal forstås i tråd med OECDs mønsteravtale. Det betyr at internasjonal rettspraksis som benytter artistbegrepet fra OECDs mønsteravtale kan være av interesse i norsk rett.

---

<sup>67</sup> Ibid pkt. 5.2.2.

<sup>68</sup> Molenaar er trolig den teoretikeren som har gjort det grundigste arbeidet når det gjelder hvordan artikkel 17 er å forstå. Han har skrevet en bok og flere artikler om emnet, blant annet handler hans doktorgrad om dette.

<sup>69</sup> Molenaar (2005) s. 69.

<sup>70</sup> Ibid.

Rettspraksis med hensyn til artistbegrepet er imidlertid begrenset. Molenaar skriver om en canadisk sak der en pausekommentator i en baseballkamp av retten ble definert som journalist, ikke artist.<sup>71</sup> I Canada er «*artist*» ikke klart definert, men artistisk aktivitet er eksemplifisert som «*the performance by the taxpayer of a dramatic or musical work as an actor, dancer, singer or musician*». Dette ligner eksemplene gitt i OECDs mønsteravtale og i forarbeidene til den norske artistskatteloven. Fra nederlandsk rett finner Molenaar to saker der praksis synes å være at også Nederland benytter artistdefinisjonen i OECDs mønsteravtale.<sup>72</sup>

Artistbegrepet, herunder hva som er underholdning, er av sin natur dynamisk og verdibasert. Det gjør at begrepet ikke nødvendigvis vil være å forstå på samme måte i alle land. Kulturelle forskjeller kan gi ulikt resultat selv om man bruker OECDs mønsteravtale som utgangspunkt.

Etter en samstilling av internasjonal teori og rettspraksis, lander Molenaar på følgende definisjon av artist: «*An artiste is a person giving an artistic and entertaining performance directly or indirectly before an audience, regardless of the artistic or entertainment level.*»<sup>73</sup> Sammenlignet med definisjonen i artsctl. § 2 legger Molenaar tydeligere vekt på at «*aktivitet som artist*» har med underholdning å gjøre. Problemet med Molenaars definisjon er at også her defineres artist som en som bedriver artistisk aktivitet. Det ligner på en sirkeldefinisjon.

Det begrensede omfang av rettspraksis synes imidlertid å peke i retning av at grensedragningen artist/ikke-artist ikke volder så alt for store problemer i det praktiske liv.

#### 4.1.2 Idrettsutøver

Artistskatteloven gjelder etter sin tittel for «*artister m.v.*». I definisjonen av artist i artsctl. § 2 er idrettsutøver nevnt som et typetilfelle som faller innenfor artistsubjektet. Dog er idrettsutøver nevnt i sammenheng med aktiviteter som ligger i grenseland for hva som kan passere som artist.

I OECDs mønsteravtale er idrettsutøvere, eller «*sportsmen*», tatt med allerede i overskriften.<sup>74</sup> Dette viser at idrettsutøvere er en stor og praktisk viktig gruppe av artister.

I den gamle honoraravgiftsloven ble termen «*profesjonell idrettsmann*» benyttet. Tidligere gikk det et markant skille i idretten mellom amatører og profesjonelle.<sup>75</sup>

---

<sup>71</sup> Ibid s. 86.

<sup>72</sup> Ibid s. 89.

<sup>73</sup> Ibid s. 91.

<sup>74</sup> Artikkel 17 i OECDs mønsteravtale har tittelen *Aristes and Sportsmen*.

<sup>75</sup> Blant annet var det kun amatører som fikk delta i de olympiske leker. Dette forbudet ble opphevet for de fleste idretter i løpet av 1980-tallet, og skillet mellom amatør og profesjonell er i dag praktisk talt utvisket, jf. Bryhn (2012).

Amatører er i utgangspunktet utøvere som driver med idrett uten å få økonomisk gevinst av det, mens profesjonelle på den annen side er yrkesutøvere.<sup>76</sup> At loven gjaldt for profesjonelle betyr altså at den gjaldt for utøvere som fikk betalt for å utøve idretten sin. På samme måte er det i dag naturligvis en betingelse for at artistskatteloven skal komme til anvendelse at utøveren har mottatt en økonomisk ytelse, jf. kravet om «*økonomisk aktivitet*» i artsctl. § 2.

Ordet «*idrett*» kan bety kroppssøving, sport som krever kroppslig dyktighet, styrke og utholdenhet.<sup>77</sup> I sin opprinnelige form dreier det seg altså om å prestere noe fysisk krevende på høyt nivå.

I OECDs mønsteravtale benyttet man i artikkel 17 frem til 1977 begrepet «*athlete*», jf. kommentar 17-7. Atlet ble da byttet ut med «*sportsmen*», som må sies å favne videre enn det atlet gjør.

«*Sport*» er et engelsk lånnord, avledet av latinske «*disportare*», og brukes om noe som er moro, om atspredelse; om «*underholdning som bærer oppmerksomheten vekk*».<sup>78</sup> Likevel i dag mest brukt om idrettslig underholdning.

Mønsteravtalens kommentar 17-5 gjelder «*sportsmen*», og her kan man lese at begrepet ikke er ment begrenset til tradisjonelle idretter, men også omfatter f.eks. «*golfers, jockeys, footballers, cricketers and tennis players, as well as racing drivers*». Etter kommentar 17-6 omfattes også inntekter fra aktiviteter som «*billiards and snooker, chess and bridge tournaments*».<sup>79</sup>

Mønsteravtalens begrep «*sportsmen*» ser ut til å dekke et videre spekter enn det artistskatteloven gjør gjennom bruken av «*idrettsutøver*». Det er vel likevel ingen grunn til å anta at idrettsutøver etter norsk artistskattelov er ment snevrere enn det ville vært om man hadde kalt det sportsutøver, jf. presumsjonen om at artistskatteloven skal forstås i tråd med OECDs mønsteravtale.

#### 4.1.3 Gråsonetilfeller

Artistbegrepet skal forstås vidt, og defineres best gjennom konkrete eksempler på hva som omfattes og ikke. Begrepet er dynamisk og kan forstås ulikt til forskjellig tid og i forskjellige

---

<sup>76</sup> Idrettsutøvere kan samle ytelser mottatt i løpet av karrieren i et fond. Dels gir dette en skattefordel, men tidligere var det også et viktig poeng for å kunne beholde amatørstatusen.

<sup>77</sup> Caprona (2013) s. 696.

<sup>78</sup> Ibid s. 707.

<sup>79</sup> Sjakkspillere er altså klart innenfor etter OECDs mønsteravtale. I Norge har vi de siste årene hatt en debatt om sjakkspillere skal ses på som idrettsutøvere, og om sporten skal få være med i Norges idrettsforbund.



kulturer. Nedenfor vil det bli sett på to eksempler som illustrerer at artistbegrepet er dynamisk.

Sportsutøvere er ansett som artist etter artsctl. § 2. Når det etableres nye sportsgrener kan det bli et spørsmål om disse faller inn under artistbegrepet.

Et eksempel kan være om utøvere av e-sport er omfattet. E-sport vil si konkurranse i dataspill, vanligvis over nettverk. I dag kan slike arrangementer trekke mange publikummere og premiebeløpene være i millionklassen. Dette er en relativt nyetablert sport som ikke er spesifikt nevnt i rettskildene. En må derfor se hvilke lignende aktivitet som anses som omfattet av loven, og sammenligne disse med e-sport for å vurdere om disse er omfattet.

OECDs mønsteravtale art. 17 er ment å omfatte sjakk og bridge. En e-sportutøver er vel neppe noe mindre til idrettsutøvere enn en sjakk- eller bridgespiller.

Datatreff er unntatt for MVA-plikt på linje med annen kultur, som konserter og teaterforestillinger, jf. mval. § 3-7. Dette kan være et moment som taler for at e-sport også burde anses som omfattet av artistskatteloven.

E-sportutøvere er et eksempel på at lovens artistbegrep er utformet slik at nye aktiviteter kan anses som omfattet, uten at lovens ordlyd må endres.

Et annet eksempel på et gråsonetilfelle er striptease.

Striptease må vel utvilsomt kunne sies å inneholde et underholdningsaspekt, som er et kriterium ved vurderingen av om det er artistaktivitet. Spørsmålet er om det er en slik underholdningsaktivitet som er å anse som artistvirksomhet.

Her kommer det på spissen at artistbegrepet er et verdiladet begrep. Vurderingen handler også om samfunnsmoral.<sup>80</sup>

I Norge har det vært omdiskutert om striptease er å anse som kulturaktivitet fritatt for merverdiavgift, eller om inngangspengene er MVA-pliktig. Dette kom på spissen i sak LB-2005-100518, hvor lagmannsretten falt ned på at striptease måtte anses som omfattet av MVA-fritaket i den tidligere lovens § 5b (5), nå mval. § 3-7. I etterkant presiserte lovgiver at striptease ikke var omfattet av MVA-fritaket, jf. mval. § 3-7.

---

<sup>80</sup> Ved tolking av traktater er det lagt til grunn at stater kan ta moralsk forbehold, kalt ordre public.

Hvis lovgiver skal opptre konsekvent og sammenhengende, bør det legges til grunn at striptease kommer inn under artistbegrepet etter artistskatteloven. Skal striptease være unntatt må det legges inn et eksplisitt unntak også i artistskatteloven.

Etter OECDs artistbegrep art. 17 er det ikke gitt om striptease skal omfattes. I litteraturen er det hevdet at OECDs artistbegrep må forstås så vidt at blant annet «*sex performers*» må anses som omfattet.<sup>81</sup>

Dette viser at artistbegrepet er verdiladet og dynamisk, slik at det kan være vanskelig å avgjøre om noen aktiviteter skal anses som artistiske eller ikke. Det kan også være slik at aktiviteter som tidligere ikke ble ansett som artistiske, etter hvert vil omfattes av artistbegrepet i takt med et verdiskifte i befolkningen.

## 4.2 Artistens medarbeider

I artistskatteloven er ikke artistens medarbeider nevnt. I det følgende vil det bli undersøkt hvor skillet går mellom artist og artistens medarbeider.

Artistens medarbeider er typisk de som ikke står sentralt på scenen, men som utfører oppgavene som for publikum fremstår som mer anonyme, for eksempel lyd- og lystemikere.

Etter Ot.prp.nr.77 (1995-1996) pkt. 5.2.2 er rent administrativt personale og ulike former for støttestab unntatt. Det betyr at disse ikke skal skattlegges etter artistskatteloven, men etter sktl. § 2-3 bokstav d. Dette synes å være i tråd med mønsteravtalen, hvor OECD i kommentar 17-3 sier at artikkelen ikke er ment å omfatte «*administrative or support staff (e.g. cameramen for a film, producers, film directors, choreographers, technical staff, road crew for a pop group etc)*». Skillet mellom medarbeider og artist kan ifølge kommentar 17-3 være en gråsoner der man må vurdere «*the overall balance of the activities of the person concerned*».

Det kan tenkes tilfeller der en person i løpet av en konsert både bidrar på scenen, som artist, men også gjør en jobb som gitartekniker. Om gitarteknikeren spiller på én låt sammen med artist, er han fortsatt bare medarbeider? Hva om han spiller på om lag halvparten av låtene? Det er uklart hvor skillet her går, og ikke minst vil det være praktisk talt umulig å kontrollere.

Imidlertid er dette igjen ikke et stort problem i praksis. Honorarer utbetales til artist eller artists foretak, og honoraret blir skattlagt med samme sats, per i dag 15 %, uavhengig av om personen i eksempelet over regnes som artist eller medarbeider.

---

<sup>81</sup> Molenaar (2005) s. 92

Dog kan svaret på dette spørsmålet få økonomisk betydning der artist har rett til et fribeløp, slik som etter den amerikanske skatteavtalen. Mer om dette i oppgavens kapittel 7.

### 4.3 Artisten som foretak

Artsktl. § 1 slår fast at loven gjelder for «*artist eller foretak i forbindelse med aktivitet utøvet av artisten*». Spørsmålet er hvem som er å anse som skattesubjekt i de tilfeller der artist(ene) har organisert seg i et foretak, og om valg av foretaksform har noe å si.

#### 4.3.1 Kan artistens foretak være skattesubjekt?

En ordlydstolkning av bestemmelsen i artsktl. § 1 tilsier at det er likestilt om det er artisten eller foretaket som er skattesubjekt. Den som er mottaker av bruttoinntekten, vanligvis et honorar, er skattesubjekt.

Forarbeidene levner ingen tvil om at et foretak kan være skattesubjekt. Her slås det fast at den som mottar honoraret som representant/oppdragsgiver også er skattesubjekt. På samme måte skal «*foretaket som mottar inntekt fra artistisk virksomhet være skattesubjekt*», jf. Ot.prp.nr.77 (1995-1996) pkt. 5.2.2.

Fsartsktl. § 1-2 fastslår at skatteplikten gjelder uavhengig av om inntekten tilfaller «*artisten selv, dennes representant/oppdragsgiver eller et foretak*». Dette må tillegges vekt, jf. forskriftshjemmelen i artsktl. § 10.

Også rettspraksis støtter opp om dette. I tingrettsdom TOSLO-2012-116510 Rolling Stonesskriver dommer Øvreberg at det er «*ingen uenighet om at det er [selskapene] RST og RSTE som er de riktige skattesubjektene for artistskatt i forbindelse med konsertene*».

Noe mer uklart blir imidlertid bildet om man ser på skjemaet som skal sendes Skatteetaten i forkant av et arrangement der en utenlandsk artist skal opptre.

Lokal arrangør, den som stiller plass til rådighet eller artist selv plikter å gi skattekontoret melding om arrangementet, jf. artsktl. § 6. I praksis betyr dette at det så godt som alltid er norsk arrangør som gir melding. Melding gis ved å fylle ut og sende inn Skatteetatens blankett RF-1091. Det er på grunnlag av denne meldingen skattekontoret utarbeider oppgjørsblanketten som sendes i retur, RF-1092, jf. artsktl. § 11.

I Skatteetatens blankett RF-1091 spørres det i pkt. 2.1 etter «*artistnavn/navn på gruppe eller foretak*», og i 2.2 etter «*navn på artist(ene)/gruppemedlemmer*». Det spørres ikke etter organisasjonsnummer på foretaket, mens gruppemedlemmene på den annen side må oppgi fødselsdato og en rekke andre personopplysninger. Skjemaet ser altså ut til i hovedsak å være tilpas-

set personer. Det at man tilsynelatende skal føre opp gruppens medlemmer selv om det dreier seg om et foretak, kan forstås som at det er meningen at artistene skal være selvstendige subjekter også i et slikt tilfelle.

Selv om de rettslige kildene er klare, kan måten skjemaet er utformet på bidra til at de som skal fylle det ut tolker skattesubjektspørsmålet feil.

#### 4.3.2 Konsekvens av valg av type foretak

Ansvarlige selskaper og kommandittselskaper er ikke egne skattesubjekter, jf. sktl. § 2-2 (2) bokstav a og b. Denne bestemmelsen gjelder for selskap m.v. hjemmehørende i riket. Mange artister har organisert foretakene sine som ansvarlige selskaper, DA eller ANS. Spørsmålet er om reglene er de samme også for utenlandske selskaper som for selskaper hjemmehørende i riket.

I Rt. 2012 s. 1380 Statoil Holding var spørsmålet om et tysk kommandittselskap var norsk skattesubjekt, jf. sktl. § 2-2 (2) bokstav b. Her slo Høyesterett fast at utenlandske selskaper må vurderes ut fra hvordan selskapsformen ville blitt behandlet skattemessig i Norge. Hvordan hjemstaten klassifiserer selskapsformen er irrelevant. Det taler for at inndelingen i sktl. § 2-2 kan benyttes også når det gjelder utenlandske artisters selskaper.

Å holde orden på hva slags selskapsform artist benytter i sitt hjemland, og hva dette tilsvarer etter norsk rett, vil det være vanskelig for norsk arrangør å kontrollere. Det er normalt norsk arrangørs opplysninger som danner grunnlaget for innkreving av utenlandske artister skatt.

Etter sktl. § 10-41 skal deltakers andel i et selskaps overskudd eller underskudd, fastsettes etter reglene i skattelovgivningen «*som om selskapet var skattyter*». Det må forstås som at et ansvarlig selskap behandles som eget skattesubjekt frem til ligningen.

Utenlandske artister etter artistskatteloven lignedes ikke. Skatt trekkes ved utbetaling av bruttohonorar. Det kan tale for at utenlandske artisters ansvarlige selskaper skal ses som skattesubjekt ved utbetalingstidspunktet. Det er altså ikke hver deltaker som blir skattesubjekt.

I TOSLO-2012-116510 Rolling Stones var det snakk om to selskaper, RST Inc. og RSTE Company LLP. Her tilsvarer RST et norsk AS, mens RSTE ligner et norsk ansvarlig selskap. Begge ble i dommen ansett å være skattesubjekter. Det må bety at både et AS og et ANS kan være foretak etter artistskatteloven.

Som regel vil ikke denne problemstillingen by på problemer, skattesatsen er den samme enten man er én eller mange. Om det trekkes 15 % av et samlet honorar eller honorarene hver for seg vil ikke gi noe utslag økonomisk.

Et unntak kan imidlertid tenkes der skattesubjektet har rett til et fribeløp, der vil det kunne gi forholdsvis store utslag om dette regnes per foretak eller per person. Mer om dette i oppgavens kapittel 7 om den amerikanske skatteavtalen.

## 5 Inntektsbegrepet

Artistskatteloven §§ 1 og 3 fastslår at det er «*bruttoinntekten til utenlandsk artist eller foretak*» som skal legges til grunn for skattleggingen. «*Bruttoinntekt*» skal forstås som «*enhver skattepliktig ytelse*», jf. fsartsktl. § 2-1 (1).

Både artistskatteloven og skatteloven tar utgangspunkt i at det er bruttoinntekten som er skattepliktig. Artsktl. § 12 hjemler at skatteloven kan benyttes til utfylling av artistskatteloven. Utgangspunktet må likevel være at artistskattelovens inntektsbegrep står på egne ben. Av den grunn kan ikke skattelovens inntektsbegrep direkte anvendes ved tolking av artistskatteloven §§ 1 og 3. Skattelovens inntektsbegrep er allikevel relevant, da det uttrykker skatterettslig doktrine som indirekte kan brukes ved tolking av artistskattelovens inntektsbegrep.

Artistskattelovens inntektsbegrep er bestemmende ved vurderingen av om tilfeldige gevinster, gaver og royalty-, sponsor- og reklameinntekter er skattepliktige. Nedenfor redegjøres for hvorfor det avgjørende er om ytelsen kan tilknyttes artistvirksomheten i Norge.

Videre redegjøres det for at inntektsbegrepet blir bestemmende for tilordningsspørsmålet. Tilordningsspørsmålet er om man kan tilordne underleverandørs honorar til artisten. Uttrykket «*til utenlandsk artist eller foretak*» i artsktl. § 1 må tolkes bokstavelig. En er derfor avskåret fra å tilegne en annens honorar til artist.

### 5.1 Artistbeskatningens inntektsbegrep

Artsktl. §§ 1 og 3 slår fast at «*bruttoinntekt*» er grunnlaget for artistbeskatningen. Loven definerer ikke nærmere hva som faller inn under inntektsbegrepet. Det er nødvendig å analysere lovens inntektsbegrep nærmere. Analysen bygger først og fremst på lovens for- og etterarbeider, OECDs mønsteravtale, og generell skattelovgivning. Det er lite rettspraksis og litteratur som behandler artistskatteloven. Av den grunn må man støtte seg til egen tolkning av de nevnte rettskildene.

I skatteloven følger inntektsbegrepet av sktl. § 5-1. Det er et spørsmål hvilken betydning denne bestemmelsen får for artistskattelovens inntektsbegrep. Det er grunn til å påpeke at § 5-1 definerer grunnlaget for en allmenn inntektskatt på nettoinntekten. Inntektsbegrepet er knyttet til vilkåret om at man er bosatt i riket, og definerer grunnlaget for globalinntektsskatt, jf. sktl. §§ 2-1 (9) og 2-2 (6).

Inntektsbegrepet i skatteloven er av en annen art enn inntektsbegrepet i artistskatteloven, som danner grunnlaget for kildeskatt. Dette innebærer at inntektsbegrepet i skatteloven ikke er identisk med inntektsbegrepet i artistskatteloven. Etter artsktl. § 12 (2) må det allikevel vurde-

res om skattelovens inntektsbegrep i § 5-1 skal komme til anvendelse ved utfylling av artistskatteloven. Det blir et spørsmål om hvor langt artsctl. § 12 rekker.

Sctl. § 2-3 er et mer nærliggende utgangspunkt for å drøfte innholdet i artistskattelovens inntektsbegrep enn § 5-1. Sctl. § 2-3 danner grunnlaget for kildeskatt for personer med midlertidig opphold i riket. Dette inntektsbegrepet er likere begrepet i artistskatteloven, da de begge danner grunnlag for en kildeskatt.

I det følgende vil først inntektsbegrepet i artsctl. § 1 og 3 analyseres ved ordlydstolking og i lys av lovens for- og etterarbeider, samt OECDs mønsteravtale. Videre vil det redegjøres for skattelovens inntektsbegrep i §§ 2-3 og 5-1, og om eller i hvilken utstrekning disse kan benyttes ved utfylling, jf. artsctl. § 12

### 5.1.1 Artistskatteloven §§ 1 og 3

Etter alminnelig språkforståelse skal bruttoinntekt, jf. artsctl. §§ 1 og 3, forstås som skattegrunnlaget før noe er trukket fra eller noe er holdt utenom. Netto skattepliktig inntekt er det som gjenstår når visse inntekter er holdt utenom og fradrag er gjort. Lovens utgangspunkt er at inntekten skal skattlegges i sin helhet, før noe er trukket fra eller holdt utenom.

Inntektsbegrepet etter artistskatteloven danner grunnlag for kildeskatt som er begrenset til den enkelte utbetaling av inntekten, jf. artsctl. § 7. Dette knytter seg igjen til en artistvirksomhet ved et begrenset opphold i riket.

Fsartsctl. § 2-1 (1) definerer hva som skal omfattes av lovens begrep «*bruttoinntekt*» til «*enhver skattepliktig ytelse som opptjenes i forbindelse med artistvirksomhet i Norge*». Dette innebærer at tre vilkår må være oppfylt. For det første må ytelsen anses som skattepliktig. For det andre må ytelsen være knyttet til virksomhet som artist. For det tredje må virksomheten være utøvd i Norge.

Hva som ligger i vilkåret om at ytelsen er knyttet til aktivitet som artist er redegjort for i oppgavens kapittel 4. Vilkåret om at aktiviteten er utøvd i Norge er behandlet i punkt 3.3.4.

Fsartsctl. bestemmer ikke hvilke kriterier som skal legges til grunn ved vurderingen av om en ytelse skal regnes som bruttoinntekt. Av den grunn må en se hen til lovens for- og etterarbeider, og OECDs mønsteravtale.

I Ot.prp.nr.77 (1995-1996) pkt. 5.2.3 slås det fast at generelt skal skattegrunnlaget bestå av «*alle bruttoytelser, uten reduksjon for kostnader mv til opptjeningen*». Dette begrunner lovens ordlyd, og må tillegges betydelig vekt. I proposisjonen presiseres det at naturalytelser skal anses som del av skattegrunnlaget. Videre slås det fast at også dekning av omkostninger skal an-

ses som en del av skattegrunnlaget, jf. Ot.prp.nr.77 (1995-1996) pkt. 5.2.3. «*Dekning av omkostninger*» kan forstås som utgiftsgodtgjørelser. Spørsmålet om utgiftsgodtgjørelser skal regnes med eller holdes utenfor skattegrunnlaget redegjøres for i oppgavens punkt 6.1.1.

Bruttoinntekt vil i hovedsak bestå av honoraret som utbetales av arrangør, jf. artsctl. § 7, jf. § 1. Dette vil vanligvis være virksomhetsinntekter som kan sidestilles med inntekt etter sktl. § 2-3 bokstav b. I tillegg til virksomhetsinntekten vil naturalytelser og dekning av omkostninger regnes med.

Artistskatteloven differensierer ikke mellom virksomhetsinntekter, arbeidsinntekter og kapitalinntekter, slik skatteloven gjør i sktl. § 2-3 og kap. 5. Etter artistskatteloven skal alt regnes som bruttoinntekt.

I UTV-1999-210 tolker departementet artsctl. §§ 1 og 3 slik at de mener artistskatteloven opererer med et eget inntektsbegrep. De uttaler at «*det [inntektsbegrepet] står på egne ben i forhold til både begrepet «alminnelig inntekt» og «personinntekt» i den alminnelige skatteloven*». De slår fast at skattegrunnlaget er bruttoinntekten, og at unntak fra skatteplikten er uttømmende angitt i artsctl. § 3 (2). Dette samsvarer med de øvrige rettskildene, men uttalen har i seg selv lav rettskildeværdi.

Lovens hovedregel er at det er bruttoinntekten som er skattepliktig, jf. artsctl. §§ 1 og 3, og det er uttømmende angitt hvilke fradrag som kan gjøres og hva som kan holdes utenfor. Hva som skal regnes som en skattepliktig ytelse og inkluderes i skattegrunnlaget er uklart. Det er derfor nærliggende å se om OECDs mønsteravtale gir noen anvisninger. Sekundært om vi kan benytte den generelle skattelovgivningen for å utfylle artistskatteloven, jf. artsctl. § 12.

### 5.1.2 OECDs mønsteravtale

OECDs mønsteravtale er lesten som de fleste skatteavtaler er bygget rundt. Avtalen tillegges vekt ved tolking av skatteavtaler mellom stater som er medlemmer av OECD.

I OECDs mønsteravtale art. 17 fastslås det at «*income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer [...] from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State*». Bestemmelsen tilsvarer i all hovedsak reglene i artistskatteloven, og dette var intensjonen når artistskatteloven ble gitt, jf. Ot.prp.nr.77 (1995-1996) s. 3.

I OECDs mønsteravtale art. 17 benyttes begrepet «*income*», som på norsk må forstås som inntekt. Det avklares ikke om «*income*» skal forstås som brutto- eller nettoinntekt. Dette åpner



for at det er gitt rom til hver enkelt stat å definere skattegrunnlaget, jf. OECDs kommentar 17-10.<sup>82</sup>

OECDs mønsteravtale er ikke i konflikt med artistskatteloven §§ 1 og 3 benyttelse av begrepet bruttoinntekt, og begrenser ikke den interne retten. Av den grunn faller en tilbake på tolking av artistskattelovens bestemmelse sett i lys av annen intern rett.

### 5.1.3 Skatteloven § 5-1

Skattelovens hovedregel om inntekt bestemmer at som skattepliktig inntekt anses «*enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet samt pensjon, føderåd og livrente*», jf. sktl. § 5-1 (1).

Kapittel 5 fastsetter regler om bruttoinntekt. For at en inntekt er skattepliktig stiller sktl. § 5-1 vilkår om at det må være snakk om en økonomisk fordel, og at det må være en tilknytning mellom fordelen og hvordan den er vunnet. Kapittelet inneholder også bestemmelser om hva som holdes utenfor skattegrunnlaget, jf. sktl. §§ 5-15, 5-21, 5-31, 5-43 og 5-50.

Det er klart at alt fra honorarer, lønn, godtgjørelser, naturalytelser, kapitalgevinster, avkastning, overskudd fra næringsvirksomhet, uttak fra aksjeselskap, pensjon, til lignende ytelser skal anses som fordeler.<sup>83</sup> Hva som skal regnes som skattepliktig inntekt er svært vidt.

Bruttoinntekten fastsettes samlet fra alle inntektskilder gjennom en gitt tidsperiode, jf. sktl. § 14-1. Det er en globalinntekt, jf. sktl. § 2-1 (9) og 2-2 (6).

Tilknytningsvilkåret mellom fordelen og hvordan den er vunnet er ikke definert i loven. Vilkåret er utviklet i rettspraksis og i juridisk litteratur.<sup>84</sup> Hvilke krav som stilles til tilknytningen avhenger av type fordel og hvordan den er innvunnet. Om vilkåret er oppfylt beror på en konkret vurdering. Dette gjør at en ikke kan benytte tilknytningsvilkåret i sktl. § 5-1 analogisk på artistskatteloven. Uansett ville man være avskåret fra det, da artistskatteloven har et eget tilknytningsvilkår i artsktl. § 1.

I litteraturen er det tatt til orde for at en fordel må avgrenses i tre retninger. Fordelen må ha en økonomisk verdi, det må avgrenses mot fordeler som er tilgjengelige for alle, og mot fordeler som er stilt til disposisjon først og fremst i giverens interesse, ikke mottakerens.<sup>85</sup>

---

<sup>82</sup> Et spørsmål som kan reises er om en stat er gitt en eksklusiv eller en subsidiær rett til å skattlegge en inntekt fra artistvirksomhet.

<sup>83</sup> Se blant annet sktl. §§ 5-2, 5-10, 5-11, 5-12, 5-20 og 5-30.

<sup>84</sup> Se blant annet Rt. 1958 s. 583 og Zimmer «Skatterett» (2009) s. 146.

<sup>85</sup> Zimmer «Skatterett» (2009) s. 127.

Inntektsbegrepet i sktl § 5-1 danner grunnlag for en globalinntektsskatt. Dette er av en annen art enn inntektsbegrepet i artistskatteloven, som danner grunnlag for en kildeskatt. Av den grunn er det mer nærliggende å se hen til sktl § 2-3.

#### 5.1.4 Skatteloven § 2-3

Skatteloven § 2-3 hjemler skatteplikt for personer som ikke er bosatt i riket. Det er en regel som regulerer både hvem som omfattes, skattesubjektet, og hva som regnes som skattepliktig, skatteobjektet. Det må legges til grunn at § 2-3 er riktigere å se hen til enn § 5-1, fordi hvis vi i norsk rett ikke hadde hatt egen lov eller bestemmelse for utenlandske artister ville de naturlig falt innunder denne bestemmelsen.

Skatteobjektet etter sktl. § 2-3 er begrenset til den formue, virksomhetsinntekt eller vederlag som kan knyttes til Norge. Skatt etter sktl. § 2-3 er en kildeskatt. Skatteplikten er begrenset i tid til de inntekter som er ervervet under opphold i riket. Inntektsbegrepet er av sin art likere inntektsbegrepet i artistskatteloven.

Bestemmelsen skiller mellom virksomhetsinntekter, som skattlegges etter bokstav b, og arbeidsinntekter, som skattlegges etter bokstav d. Lovens øvrige bokstaver gjelder andre forhold enn de som vil falle inn under artistskatteloven, og er derfor ikke aktuelle for denne analysen. Det redegjøres ikke i oppgaven for hvordan formuesbegrepet i bokstav b skal forstås.

Etter sktl. § 2-3 bokstav b er det den inntekten som kan knyttes til virksomheten som drives i Norge som er skattepliktig. Ut fra lovens systematikk må denne forstås som bruttoinntekt. Lovene gir fradragsrett i bruttoinntekten for utenlandske borgere med begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3, jf. sktl. § 6-71.

Bestemmelsen i sktl. § 2-3 bokstav b må tolkes i lys av hovedregelen i sktl. § 5-30, jf. § 5-1. Sktl. § 5-30 definerer hva som skal regnes som skattepliktig virksomhetsinntekt. Dette må igjen tolkes i lys av hovedregelen om inntektsbegrepet i sktl. § 5-1.

Etter sktl. § 2-3 bokstav d er det vederlaget fra herværende kilde for arbeidet utført i riket, som er skattepliktig. En må tolke sktl. § 2-3 bokstav d i lys av bestemmelsene i sktl. §§ 5-10 og 5-15 om arbeidsinntekter og skattefrie arbeidsinntekter. Disse må igjen forstås i lys av hovedregelen i sktl. § 5-1 om at *«enhver fordel vunnet ved arbeid»* er skattepliktig.

Bestemmelsene §§ 2-3 bokstav b og d hjemler en kildeskatt. At det er snakk om en kildeskatt kan leses ut av lovens formuleringer *«drives her eller bestyres herfra»* i bokstav b, og *«herværende kilder for personlig arbeid i tjeneste utført i riket»* i bokstav d. Begge disse

formuleringene krever en tilknytning mellom den skattepliktige ytelsen og at den er vunnet her i riket.inntekt eller formue vunnet i et annet rike holdes utenfor.

En kan derfor ikke se på personens eller selskapets totale inntekt, som en vil gjøre ved skattlegging etter globalinntektsprinsippet, jf. sktl. § 5-1, da det kun er den del av totalinntekten som er vunnet i Norge som er omfattet av bestemmelsen. Siden skattleggingen er begrenset til den enkelte inntektskilde er det her tale om en kildeskatt, slik det også er etter artistskatteloven.

Inntektsbegrepet i §§ 2-3 og 5-1 er ikke sammenfallende. Hva som skal regnes som en fordel og derfor inkluderes i skattegrunnlaget etter § 2-3, må forstås i lys av § 5-1.

Inntektsbegrepet i sktl. § 2-3 kan ikke benyttes til å utfylle artistskatteloven. Det ville være å trekke utfyllingsregelen i artsctl. § 12 for vidt, da artistskatteloven har et eget inntektsbegrep i artsctl. §§ 1 og 3. Avgrensningen mot hva som skal regnes som skattepliktig fordel etter sktl § 2-3, jf. § 5-1 er relevant for å forstå hva som skal inkluderes i skattegrunnlaget etter artistskatteloven. Dette aspektet ved inntektsbegrepet i sktl § 2-3 kan derfor benyttes ved utfylling av artistskatteloven.

## **5.2 Tilfeldige gevinster, gaver, royalty-, sponsor- og reklameinntekter**

Det er ikke unormalt at en artist mottar ytelse av en annen art enn et direkte honorar. Dette kan være tilfeldige gevinster, som for eksempel prispenger eller seiersbonuser, gaver, royalties eller sponsor- og reklameinntekter.

Nedenfor vil det drøftes hvorfor en må vurdere om slike ytelse anses som bruttoinntekt etter artsctl. § 1, og hvorfor det springende punkt er tilknytningsvilkåret. Videre redegjøres det for hvorfor særregler i skattelovgivning om skattefrihet for slike ytelse ikke kommer til anvendelse.

### **5.2.1 Artistskatteloven**

Artistskatteloven har ingen egen bestemmelse som regulerer skatteplikt for denne typen ytelse, og vi faller da tilbake på om ytelsen må anses som «bruttoinntekt» etter artsctl. § 1. Fs-artsctl. gir ingen pekepinn på om disse spesifikke ytelsene skal regnes som skattefrie.

I Ot.prp.nr.77 (1995-1996) pkt. 5.2.3 fastslås det at startpenger, gevinster og seiersbonuser vil være omfattet av skatteplikten, dersom disse inntektene har en direkte tilknytning til et spesielt arrangement i Norge.

Av den grunn må en vurdere om ytelsen er en skattepliktig fordel, og om den er tilstrekkelig tilknyttet et arrangement i Norge.

### 5.2.2 Tilknytningsvilkåret

I de fleste tilfeller vil slike ytelser utgjøre en skattepliktig fordel. Det avgjørende er tilknytningen til arrangementet i Norge. Om ytelsen er tilstrekkelig tilknyttet arrangementet i Norge vil bero på en konkret vurdering.

Sett at en friidrettsutøver mottar startpenger for å delta på Bislett Games, må det være klart at disse er tilknyttet arrangementet og skattepliktige i Norge. Det samme må en anta vil være gjeldende for seiersbonuser og prispenger.

Royaltyinntekter kan etter OECDs mønsteravtale kun skattlegges i Norge hvis skattesubjektet har fast driftssted i Norge, jf. art. 12 §§ 1 og 3.<sup>86</sup> Dette innebærer at det kun er royaltyinntekter som stammer fra virksomhet med fast driftssted i Norge, og utbetales til utenlandsk artist, som kan omfattes av artistskatteloven.

Sponsor- og reklameinntekter vil kunne være skattepliktige i Norge hvis de knytter seg til et spesifikt arrangement eller artistens virksomhet i Norge.

Det er ikke tvilsomt at skattelovens bestemmelser om skattefrie inntekter ikke kan komme til anvendelse. Det må være åpenbart at man er avgrenset mot en slik lovanvendelse, jf. *lex specialis*-prinsippet og at artsctl. § 3 (2) uttømmende bestemmer hva som kan holdes utenfor skattegrunnlaget.

### 5.3 Tilordningsspørsmålet

Det er vanlig at det ved arrangementer benyttes underleverandører og medarbeidere til ulike tjenester. Dette reiser spørsmål om underleverandørs honorar eller medarbeiders lønn kan tilordnes artist.

Sett at en artist har som kontraktvilkår med arrangør at en bestemt tjenesteleverandør skal benyttes. Skal da honoraret til underleverandøren regnes som del av artistens skattegrunnlag? Blir det annerledes hvis artisten har hyret en underleverandør eller medarbeider til et spesifikt arrangement?

Nedenfor vil det avklares at hvis artist selv har hyret underleverandør eller artist, vil deres honorar eller lønn allerede være regnet med i artistens skattegrunnlag.

---

<sup>86</sup> Jf. definisjonen av «*permanent establishment*» i OECDs mønsteravtale art. 5 som samsvarer med det vi omtaler som fast driftssted i norsk rett

Det redegjøres for at vilkåret om at bruttoinntekten må være «*til utenlandsk artist eller foretak*» i artsktl. § 1 må forstås strengt. En er av den grunn avskåret fra å tilordne artisten et honorar som ikke er utbetalt til denne, med mindre det er et forsøk på skatteomgåelse.

### 5.3.1 Underleverandør eller medarbeider hyret av artist

Har artisten hyret en underleverandør eller medarbeider som betales av artistens honorar, er honoraret eller lønnen allerede regnet med i artistens skattegrunnlag og derfor skattlagt etter artistskatteloven.

Det kan bli et spørsmål om underleverandør eller medarbeider likevel skal skatte etter sktl. § 2-3 bokstav b eller d, eller om denne inntekten er ferdig skattet i Norge. Siden disse ikke er artister og derfor ikke skattlegges etter artistskatteloven, faller spørsmålet utenfor denne oppgaven.

Et annet spørsmål er om artisten kan gjøre fradrag for utgifter knyttet til medarbeideren. Dette vil bli behandlet nedenfor i oppgavens punkt 6.3.

### 5.3.2 Underleverandør hyret av arrangør etter krav fra artist

Sett at artisten ved kontraktsinngåelse med arrangør setter som vilkår at en spesifikk underleverandør skal benyttes. Dette reiser spørsmålet om honoraret til underleverandøren skal beregnes inn i artistens skattegrunnlag og skattes etter artistskatteloven.

Utgangspunktet for forholdet mellom de tre partene; arrangør, artist og underleverandør, er avtalene. Det er avtalene som regulerer hvem som skal yte hva til hvem, og er bestemmende for hvem som skal skattlegges for hvilken ytelse.

Artistskatteloven har ingen bestemmelse som regulerer artistens forhold til en underleverandør, og om leverandørens honorar skal anses som del av artistens bruttoinntekt. Dette er heller ikke regulert i forskrift eller lovens forarbeider.

Artsktl. § 1 (1), «*bruttoinntekt til utenlandsk artist eller foretak i forbindelse med aktivitet utøvet av artisten*», oppstiller to vilkår som er aktuelle ved denne vurderingen. Det første vilkåret er at bruttoinntekten er til artisten. Honorar som er utbetalt til noen annen enn artisten vil ikke være omfattet av artistskatteloven. Det andre er at det kun er den artistiske aktiviteten som skal skattlegges. En underleverandør som for eksempel leverer produksjonstjenester vil falle utenfor.

Finansdepartementet uttalte i UTV-1999-210 at man antok at underleverandørs inntekt kunne tilordnes artisten, sett at det forelå en binding i kontrakten om å benytte denne gitte underleverandøren. De trekker spesielt frem at et viktig vurderingskriterium er om det foreligger et interessefellesskap mellom artist og underleverandør. Dette ser særlig hen til de situasjonene hvor artist har eierinteresser i underleverandør, og derfor vil tjene på at denne underleverandøren benyttes. Departementet tok til orde for en slik løsning for å hindre skatteplanlegging og omgåelse av artistens skatteplikt.

En uttalelse fra Finansdepartementet har ikke tung rettskildevekt, men er av interesse da den kan anses som et grunnlag for ligningspraksis. Den aktuelle uttalelsen ble vektlagt i Skatteklagenemda for utenlandssaker sitt vedtak i sak SKU-2012-1. Vedtaket i SKU-2012-1 ble siden anket og behandlet i Oslo tingrett med saksnummer TOSLO-2012-116510 Rolling Stones.

Faktum i Rolling Stones-saken var at Skatteklagenemda for utenlandssaker hadde fattet et vedtak hvor de tilordnet artisten et produksjonsselskaps honorar. De mente at honoraret måtte regnes som del av artistens bruttoinntekt. Bakgrunn for tilordningen var at det var satt som vilkår i kontrakten mellom artist og arrangør at akkurat dette produksjonsselskapet skulle bli benyttet.

Det var snakk om to Rolling Stones-konserter i henholdsvis 2006 og 2007, som del av deres verdensturné. Det aktuelle produksjonsselskapet produserte alle konsertene i løpet av disse turneene.

Det var enighet mellom partene at det her ikke var snakk om proforma eller et slikt interessefellesskap som nevnt i Finansdepartementet sin uttalelse, og derfor kom ikke den ulovfestede gjennomskjæringsregelen til anvendelse.

Retten slo fast at produksjonsselskapet i seg selv ikke drev artistisk virksomhet, og derfor ikke var omfattet av artistskatteloven. Videre poengteres det at for at en skal oppfylle artistskattelovens vilkår om at inntekten skal regnes å være «*til utenlandsk artist eller foretak*», må den være innvunnet av artisten eller foretaket og derfor kunne tilordnes denne eller disse.

Det springende punktet er om produksjonsselskapets honorar kan anses som innvunnet av artist, og av den grunn tilordnes artist. Retten mente at så ikke kunne være tilfelle, da det var enighet om at det ikke forelå proforma eller forsøk på skatteomgåelse, og honoraret måtte anses innvunnet av produksjonsselskapet.

Retten nevner som et obiter dictum at det tillegges noe vekt ved omgåelsesvurderingen at det var benyttet samme produksjonsselskap ved alle konsertene, for å sikre kontinuitet og redusere risikoen for erstatningsansvar for artist.

Det kan stilles spørsmål ved om utfallet av dommen ville blitt annerledes hvis Skatteetaten hadde anført at det her var snakk om forsøk på omgåelse. Premisset for dommens utfall var at det var enighet om at det ikke forelå proforma, men det kan diskuteres om det i realiteten også kan ha vært skattehensyn som lå bak artistens krav om bruk av akkurat dette produksjonsselskapet.<sup>87</sup>

Skatteplanlegging i seg selv er ikke ulovlig, så fremt man holder seg innenfor lovens rammer. Grensen går ved de tilfellene hvor skatteplanlegging må anses som forsøk på omgåelse av skattereglene. Grunnvilkåret for at omgåelse foreligger er at det klare formålet med disposisjonen er å spare skatt.<sup>88</sup>

Avgjørelsen er ikke påanket videre av Skatteetaten, og er derfor bindende. Den har en prejudikatvirkning ved fremtidig tolkning av artistskatteloven, jf. Rt. 1973 s. 679.

### 5.3.3 Omgåelse

I Rolling Stones-dommen kom ikke spørsmålet om det var snakk om forsøk på omgåelse på spissen, da det var enighet om at proforma ikke forelå.

Det kan være at hvis man falt ned på at det her forelå forsøk på skatteplanlegging og omgåelse, at man ville benyttet den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

Vurderingskriteriet vil være om det foreligger et interessefellesskap mellom artist og underleverandør, jf. UTV-1999-210, og en vurdering av om det er andre gode grunner for hvorfor det var satt vilkår for at den spesifikke underleverandøren skulle benyttes. Dette kan for eksempel være at årsaken for vilkåret, var at man ønsket kontinuitet ved konsertproduksjon gjennom en turné, som nevnt i Rolling Stones-dommen.

---

<sup>87</sup> Det kan nevnes at eieren av produksjonsselskapet er en amerikansk advokat som er skatterådgiver for Rolling Stones, jf. TOSLO-2012-116510 Rolling Stones. Bandets gitarist, Keith Richards, har uttalt at skatteplanlegging er et viktig premiss for hvordan de organiserer selskapene og pengeplasseringene sine. «*The whole business thing is predicated a lot on the tax laws. It's why we rehearse in Canada and not in the US. A lot of our astute moves have been basically keeping up with tax laws: where we go, where not to put it, whether to sit on it or not.*» Davies (2006).

<sup>88</sup> Zimmer «*Skatterett*» (2009) s. 64.

## **6 Retten til å gjøre fradrag eller holde noe utenfor skattegrunnlaget**

Hovedregelen i artistskatteloven er at det er bruttoinntekt som skattlegges, og at det ikke gis fradrag, jf. artsctl. § 3 (1). Utgangspunktet må være at ingen ytelser kan holdes utenfor, hvis det ikke er gitt hjemmel for dette i artistskatteloven.

Loven hjemler både en rett til å holde noen ytelser utenfor skattegrunnlaget, og en begrenset fradragsrett, jf. artsctl. § 3 (2) og fsartsctl. § 2-4. Rettene er begrenset til å gjelde ytelser eller utgifter til kost, losji, transport og agentprovisjon. Dette er unntak fra lovens hovedregel.

Om en sum kan holdes utenfor skattegrunnlaget eller gjøres fradrag for påvirkes skattebelastningen, da det innvirker på skattegrunnlagets størrelse. I skatteavtaler er det ikke regulert om fradrag kan gis eller i hvilken utstrekning. Dette er overlatt til den enkelte stats interne rett å regulere. Hvilke konsekvenser dette har drøftes i oppgavens punkt 6.5.

### **6.1 Hovedregelen i artistskatteloven**

Artistskatteloven er ikke klar på om det i artsctl. § 3 (2) er tale om et skattefritak eller en fradragsrett. Loven må forstås slik at det er tale om et skattefritak for utgiftsgodtgjørelser og naturalytelser, og en fradragsrett hvis artisten har bekostet de fradragsberettigede utgiftene selv.

#### **6.1.1 Fritak fra skatt for utgiftsgodtgjørelser og naturalytelser**

Artistskattelovens hovedregel er at det skal svares skatt av bruttoinntekten og at fradrag ikke gis, jf. artsctl. § 3 (1).

I artsctl. § 3 (2) gis det unntak ved at det *«ikke svares skatt av bruttoinntekt så langt denne dekker dokumenterte utgifter til transport, kost og losji i forbindelse med arrangementet»*. Disse godtgjørelsene er skattefrie og skal ikke legges til bruttoinntekten. I fsartsctl. § 2-1 (2) fastslås det at *«det skal ikke svares skatt av godtgjørelse til dekning av transport, kost og losji»*. Utgiftsgodtgjørelser er inntekter for å dekke gitte utgifter. Her begrenset til godtgjørelse for å dekke transport, kost og losji.

I Ot.prp.nr.77 (1995-1996) pkt. 5.2.3 uttales det *«når artisten får slike utgifter dekket av arrangør eller andre [...], betyr lempningen at artister slipper tillegg i bruttoinntekten på grunn av dekningen»*. Dette bygger opp under artsctl. § 3 (2) og fsartsctl. § 2-1 (2), og viser at intensjonen var at utgiftsgodtgjørelser skulle holdes utenfor skattegrunnlaget.



Dette passer på situasjonene hvor artisten mottar utgiftsgodtgjørelse eller naturalytelser fra arrangør til dekning for disse utgiftene. Det hjemler ikke fradrag i de situasjonene hvor artisten har stått for utgiftene selv.

Et spørsmål er om man kan benytte bestemmelsene i skatteloven om skattefrie inntekter ved utfylling av reglene i artistskatteloven.

Det må være klart at skattelovens bestemmelser om skattefrie inntekter ikke kommer til anvendelse. Artistskatteloven hjemler uttømmende to unntak fra regelen om at bruttoinntekten skal legges til grunn, jf. artsctl. § 3 (2). Videre er de legislative hensyn som ligger til grunn ved innføring av skattefrie inntekter for personer bosatt i landet eller hjemmehørende selskap etter sktl. §§ 2-1 og 2-2, ikke nødvendigvis overførbare til å gjelde utenlandske skattepliktige med midlertidige opphold i riket.

Disse momentene taler for at i de situasjoner hvor artist får dekket sine utgifter til transport, kost og losji, skal dette forstås som utgiftsgodtgjørelser fritatt for skatt. Konsekvensen av dette er at skattegrunnlaget, og dermed skattebelastningen, ikke øker på bakgrunn av at man har mottatt ytelse til kost, transport og losji.

Hvis en ser for seg at en artist gjør en konsert i Norge, betaler hotellrommet selv og får dette tilbakebetalt av arrangør, ville dette være et tilfelle som vil falle innenfor lovens regel om at utgiften holdes utenfor skattegrunnlaget. Sett at honoraret fra arrangør er 5.000 kroner og utgiftsgodtgjørelsen er 1.000 kroner, så er den praktiske konsekvensen at de 1.000 kronene holdes utenfor skattegrunnlaget og det er de 5.000 kronene som er skattepliktig inntekt. Skattetrekket vil derfor være 750 kroner, basert på den nåværende skattesatsen på 15 %. Dette vil slå annerledes ut når artist er gitt en fradrag, som vi skal se nedenfor.

### 6.1.2 Fradrag

I en del situasjoner vil det være artisten som selv bekoster transport, kost og losji, og da reiser det seg spørsmål om artist kan gjøre fradrag for disse utgiftene i sin skattepliktige bruttoinntekt.

Fradrag vil si at man kan trekke en gitt utgift fra inntekten, og dermed reduseres skattegrunnlaget.

Lovens hovedregel er at fradrag ikke gis, jf. artsctl. § 3 (1).

Unntaket i artsctl. § 3 (2) 1. pkt., som redegjort for ovenfor, åpner i utgangspunktet ikke for fradrag til kost, losji og transport. Derimot er det åpnet opp for en fradragsrett for agentprovisjon i 2. pkt, jf. *«reduseres bruttoinntekter med agentprovisjon betalt av artisten»*.

Selv om loven i utgangspunktet ikke hjemler fradragsrett for kost, losji og transport betalt av artisten, så er denne retten hjemlet i fsartsctl § 2-4. I artistskatteloven § 10 er det åpnet opp for at departementet kan fastsette slike nærmere bestemmelser i forskrift. fsartsctl. bruker i § 2-4 begrepet fradrag for den situasjonen hvor det er artisten selv som står for kostnadene. Videre sies det uttrykkelig at *«bruttoinntekten [...] reduseres med artistens utgifter til agentprovisjon samt utgifter til transport, kost og losji»*. Altså skal skattegrunnlaget reduseres med de utgiftene artisten måtte ha til transport, kost og losji.

I Ot.prp.nr.77 (1995-1996) pkt. 5.2.3 er det redegjort for at loven skal hjemle at også artistens utgifter til transport, kost og losji skal komme til fradrag. Departementet uttaler at *«når artisten selv dekker slike utgifter av sitt brutto honorar, reduseres honoraret med utgifter før skatteberegning»*. Det er derfor klart at man i forarbeidene la opp til at artisten skulle kunne gjøre fradrag for disse utgiftene.

Det må derfor være klart at selv om lovens ordlyd i utgangspunktet ikke ser ut til å hjemle en fradragsrett, så har intensjonen fra lovgiver vært at artist skal ha en slik begrenset rett. Dette er siden forsøkt klargjort ved å hjemle denne begrensede fradragsretten i fsartsctl. § 2-4, jf. artsctl. § 10.

At skattyter, altså artist, gis fradrag for kostnader artisten har pådratt seg, ligner på hovedregelen om fradrag i sktl. § 6-1. Etter sktl. § 6-1 kan man gjøre fradrag for alle pådratte kostnader for erverv, vedlikehold eller å sikre skattepliktig inntekt, uten at det tas hensyn til om utgiften var formålstjenelig.

Det er verdt å merke seg at etter artistskatteloven er hvilke fradrag man kan gjøre begrenset til transport, kost, losji og agentprovisjon, jf. artsctl. § 3 (2) (2) og fsartsctl. § 2-4 (1).

Ovenfor så vi at hvis artist mottar utgiftsgodtgjørelser eller naturalytelser til dekning av transport, kost og losji, skal dette holdes utenfor bruttoinntekten og derfor skattegrunnlaget. Hvis artisten har dekt dette selv og kan gjøre fradrag for disse utgiftene, skal bruttoinntekten reduseres med den fradragsberettigede sum.

Hvis den samme artisten som i eksempelet over betaler 1.000 kroner for hotellrommet selv, vil artisten derfor kunne gjøre fratrekk i honoraret på 5.000 kroner. Det vil si at skattegrunnla-

get blir redusert til 4.000 kroner. Skattetrekket vil da også reduseres til 600 kroner, siden det nå skal trekkes 15 % av 4.000 og ikke 5.000 kroner.

Skattebelastningen vil derfor være noe ulik avhengig av om artisten har fradragsberettigede utgifter, eller om dette er bekostet eller dekt av noen andre.

Det kan være mer fordelaktig for artisten å dekke slike kostnader selv, og siden kunne gjøre fradrag for disse og redusere skattebelastningen. På den annen side er det ikke nødvendigvis hensiktsmessig at artisten tar seg av organiseringen og betalingen av dette i et fremmed land. Det vil også være et viktig punkt å avklare hvem som skal bære disse kostnadene ved avtaleinngåelse. Hvis artisten skal dekke disse punktene selv, kan det være et forhandlingsargument for at honoraret skal være noe høyere enn hvis arrangør bekoster dette. Dette er på siden av hva loven regulerer, men viser at det ikke nødvendigvis er slik at det alltid vil være mest innbringende for artisten å dekke kostnadene selv og siden gjøre fradrag i inntekten.

## **6.2 Materielt innhold**

Artister kan etter artsctl. § 3 (2) holde utenfor skattegrunnlaget dokumenterte utgifter som dekker transport, kost, losji og agentprovisjon. Videre kan artist gjøre fradrag for egne kostnader som dekker de samme postene, jf. fsartsctl. § 2-4.

Spørsmål som reiser seg er hva som skal regnes innenfor disse kategoriene, tilordningsspørsmålet og om det finnes noen øvre grense.

### **6.2.1 Kost, losji, transport og agentprovisjon**

Rettene til å holde ytelser eller utgifter utenfor skattegrunnlaget og til å gjøre fradrag, er begrenset til utgifter knyttet til kost, losji, transport og agentprovisjon. Det er derfor nødvendig å få klarlagt hva som skal falle innenfor disse kategoriene, og hvilke vurderingskriterier som skal ligge til grunn.

Artistskatteloven definerer ikke begrepene, men setter som vilkår at det er en sammenheng mellom utgiften og arrangementet, jf. artsctl. § 3 (2) og fsartsctl. § 2-4 (1). Vi må derfor se hen til en alminnelig språklig forståelse av begrepene, og se om dette er i tråd med for- og etterarbeider, samt annen skattelovgivning.

Alminnelig språkforståelse tilsier at losji forstås som husrom, transport som måten man kan komme seg fra et gitt sted til et annet, og kost som mat og drikke.

Med dette som utgangspunkt må det være klart at for eksempel overnatting på hotell, leie av leilighet ved lengre artistopphold eller andre måter å få husrom, vil falle innenfor hva som

regnes som losji. Hvis man av eget initiativ vil ha tre overnattinger ekstra i Norge for å se seg om, vil dette ikke kunne falle innenfor lovens unntak, da det ikke overholder vilkåret om forbindelse med arrangementet.

Videre er det også klart at utgifter til fly, tog, båt, bil, taxi eller andre transportmidler vil være innenfor transportkategorien, så fremt de kan settes i sammenheng med arrangementet. Vilkåret om en forbindelse mellom utgiftene og arrangementet åpner opp for at for eksempel drosjeturene fra hotellrommet til en privatfest og tilbake, ikke vil kunne regnes som skattefri eller fradragsberettiget utgift.

Kost er i utgangspunktet også en greit avgrenset kategori, da det er mat og drikke som faller innenfor. Det kan dog stilles spørsmålsteget ved om alkohol faller innenfor loven, eller om det avskjæres mot dette.

Dette vil få konsekvenser for om for eksempel fem flasker sjampanje skal regnes som en skattefri eller skattepliktig naturalytelse. Hvis man lander ned på at sjampanje ikke kan regnes som kost, vil man da måtte regne alkoholens verdi som en del av artistens bruttoinntekt som er skattepliktig.

I Norge har vi en restriktiv alkoholpolitikk, hvor alkohollovens formål er «å begrense forbruket av alkoholholdige drikkevarer», jf. alkoholloven § 1-1. Det vil derfor kunne stride mot dette formålet å tillate at alkohol anses som en skattefri naturalytelse.

I forskrift fastsatt av skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven (fssktl.) er det åpnet opp for at beskjeden bevertning av kunder eller forretningsforbindelser, kan være fradragsberettiget hvis en rekke vilkår er oppfylt, jf. fssktl. § 6-21-2. Artister vil i utgangspunktet ikke kunne falle inn under disse representasjonsreglene. Likevel er det interessant da det gjøres klart at det kan ikke kreves fradrag for brennevin eller tobakksvarer, jf. fssktl. § 6-21-2. Den åpner derfor opp for at beskjed bevertning som også omfatter vin og øl, kan være fradragsberettiget sett at de øvrige vilkårene er oppfylt.

Tilsvarende har Skattedirektoratet uttalt i en prinsipputtalelse at alkohol ikke har «skatterettslige virkninger i forhold til reglene om rimelige velferdstiltak, gaver til ansatte eller ytelser av bagatellmessig verdi».<sup>89</sup> Det innebærer at om en naturalytelse inneholder alkohol påvirker ikke vurderingen av om den er skattepliktig arbeidsinntekt eller ikke. Artist etter artistskatteloven kan ikke anses som omfattet av reglene for rimelige velferdstiltak i en bedrift, men reglene sier noe om forholdet mellom alkohollovgivningen og skatteretten.

---

<sup>89</sup> Skatteetaten (2012).

En mulig slutning kan være at begrensede mengder øl og vin kan anses som kost, og være unntatt skatteplikt. Brennevin kan falle utenfor, og anses som skattepliktig naturalytelse.

### 6.2.2 Tilordningsspørsmålet

Tilordningsspørsmålet har ikke bare en side til inntekten, men også til fradraget. I artist-skatteloven og fsartsktl. er det et klart krav at det er en sammenheng mellom utgiften og arrangementet, som nevnt ovenfor. I dette ligger det også at det kun er utgifter til artisten som kan holdes utenfor eller gjøres fradrag for, hvis ikke annet er eksplisitt hjemlet. Av den grunn må det anses som et vilkår at kost, transport eller losji er til artistens eget forbruk.

I sktl. § 6-1 (2) avgrenses fradragsretten mot private kostnader knyttet til skattyteren selv eller dens familie. Tilsvarende må legges til grunn i artistskattelovens vilkår om at det skal være forbindelse mellom utgiften, artisten og arrangementet. Sktl. § 6-1 (2) kommer ikke til direkte anvendelse, men det er klart at i vårt skattesystem er det satt som vilkår at fradragsberettigede utgifter må kunne knyttes til skattesubjektet. Skattelovens regel kommer av den grunn til indirekte anvendelse. Det vil være urimelig hvis artistens familie skulle kunne spise en bedre middag, og artisten siden kunne gjøre fradrag for dette. Artisten er skattesubjektet og ikke dens familie.

Dog kan utgifter til kost, losji og transport for utenlandske medarbeidere gjøres fradrag for, jf. fsartsktl. § 2-4 (5).

Fsartsktl. § 2-4 (6) klargjør at det kun er agentprovisjon til den agenten som har etablert kontakten med den norske arrangøren det kan kreves fradrag for. Sett at en artist har to agenter; en i USA og en i Europa. Den amerikanske agenten krever provisjon av alle honorarer, mens den europeiske krever provisjon for de arrangementene den formidler og organiserer. Hvis det er den europeiske agenten som har formidlet og fått i stand arrangementet i Norge, er det kun dennes provisjon det kan gjøres fradrag for. At også den amerikanske agenten skal ha for eksempel 15 % av honoraret er ikke noe som er fradragsberettiget etter artistskatteloven.

### 6.2.3 Øvre grense

Et annet spørsmål som reiser seg er om det er en øvre grense for hvilke utgifter som kan holdes utenfor skattegrunnlaget eller gjøres fradrag for.

Etter lovens ordlyd kan det ikke se ut til å være noen øvre grense, jf. artsktl. § 3 (2). Det er heller ikke nødvendig med en øvre grense, da det er satt som vilkår at utgiften er dokumentert. Det må altså være faktiske utgifter artist har hatt eller som er blitt dekket av arrangør som holdes utenfor skattegrunnlaget. Dette taler for at det ikke er behov for en øvre grense.

Fsartsktl. trekker heller ikke i retning av at det finnes noen øvre grense, men poengterer igjen dokumentasjonskravet og hjemler bruk av faste satser for sannsynliggjorte utgifter til kost og bruk av eget kjøretøy, jf. fsartsktl. § 2-4 (2) og (3).

Det må derfor være klart at det ikke er noen øvre grense for hva som kan holdes utenfor skattegrunnlaget, så fremt vilkåret om dokumentasjon eller sannsynliggjort utgift er overholdt.

### **6.3 Fradrag for utenlandske medarbeidere**

Artisten kan gjøre fradrag for dokumenterte utgifter til kost, losji og transport som artisten har for sine utenlandske medarbeidere, jf. fsartsktl. § 2-4 (5). Dette innebærer at hvis artisten betaler for eksempel mat, transport og hotell for sine ansatte for å jobbe på et arrangement i Norge, så kan artisten trekke disse utgiftene fra sin bruttoinntekt.

Hvis den utenlandske medarbeideren skal skattlegges etter skattelovens § 2-3 bokstav d, kan medarbeideren gjøre fradrag etter sktl. §§ 6-70 bokstav b og 6-71 for utgifter den selv har hatt. Om medarbeideren skal skattlegges etter sktl. § 2-3 bokstav d vil bero på en tolkning av om artistens honorar kan anses som fra «*herværende kilde*», men dette ville ikke bli behandlet da det er på siden av oppgaven.

Artisten kan kun gjøre fradrag for utgifter artisten selv har stått for, og ikke hvis medarbeideren selv har dekket dette.

### **6.4 Fradrag for EØS-borgere**

I artistskatteloven er det åpnet for at artister som bor i en EØS-stat kan velge å lignedes etter reglene for begrensede skattepliktige i skatteloven § 2-3, jf. artsktl. § 1 (2). Dette blir i stedet for å skatte etter artistskatteloven. Loven har her gitt artister som er EØS-borgere en valgfrihet.

Loven ble endret etter at den nederlandske musikeren Gerritse ble skattlagt i Tyskland uten å få rett til fradrag for kostnader, og dette ble funnet å være diskriminerende og i strid med EF-traktaten og derfor også EØS-avtalen, jf. C-234/01 Gerritse v. Finanzamt Neukölln-Nord.

Hvis en artist velger å la seg ligne etter sktl. § 2-3, kan artisten kreve fradrag som om skatteplikten gjaldt all formue og inntekt etter sktl. § 2-1 (9), jf. sktl. § 6-71. Dette innebærer at artist som bor i en EØS-stat kan gjøre fradrag for mer enn kun transport, kost, losji og agentprovisjon. Vilkaåret er at hele eller tilnærmet hele av den skattepliktige inntekten skal skattlegges i Norge, jf. sktl. § 6-71 (1). Det innebærer at hele eller nesten hele personens samlede inntekt, stammer fra Norge og av den grunn skal skattlegges her, jf. sktl. § 2-3. Samtidig må ikke personen oppholde seg lenger i Norge enn grensene for bosetting, jf. sktl. § 2-1.

Dette vil av den grunn gjelde et fåtall utenlandske artister. En kan se for seg at en artist som er bosatt i Sverige og pendler til Norge for å jobbe, vil kunne falle inn under bestemmelsen.

Hvis artisten ble regnet som utenlandsk arbeidstaker etter skattelovens § 2-3 bokstav d, hadde dette åpnet for at artisten kunne gjøre standardfradrag etter reglene i § 6-70 (2) i stedet for de begrensede fradragene etter artistskatteloven, jf. sktl. § 6-70 (1) bokstav b. Hva som er mest lønnsomt for en artist som har denne valgfriheten, beror på størrelsen på kostnadene og hvilke typer kostnader den har. Det må bero på en konkret vurdering i det enkelte tilfellet.

## 6.5 Skatteavtalene

Skatteevnen måles på bakgrunn av nettoinntektene, altså etter at fradrag er gjort, og man kan gjøre fradrag for kostnader til inntektservervelse. Nettopp hvilke fradrag som tillates og størrelsen på disse vil påvirke størrelsen på skattegrunnlaget, og dermed den reelle skattebelastningen. Av den grunn er det interessant å se på hvordan retten til fradrag er regulert i internasjonal skatterett, og hvilke konsekvenser dette kan få for artister som reiser på tvers av landegrensener.

Utgangspunktet for drøftelsen vil være OECDs mønsteravtale, den nordiske skatteavtalen og egne betraktninger.

### 6.5.1 OECDs mønsteravtale

I OECDs mønsteravtale art. 17 gis det ingen regler for hvordan inntekten beregnes. Som nevnt avklares det ikke om det er tale om et brutto- eller nettoinntektsbegrep. Av den grunn er det naturlig at heller ikke fradrag er nevnt i bestemmelsen. Utgangspunktet må da være at det er opp til hver enkelt stat å avgjøre hvilke fradrag som gis.

I kommentar 17-10 fastslås det at bestemmelsen må forstås slik at det er opp til hver enkelt stat å gi egne hvilke fradrag som gis, jf. «*it is for a Contracting State's domestic law to determine the extent of any deduction for expenses*». Videre poengterer de at det er store forskjeller fra stat til stat, jf. «*Domestic laws differ in this area*».

### 6.5.2 Den nordiske skatteavtalen

Den nordiske skatteavtalen er i tråd med OECDs mønsteravtale. Det er ikke inngått noen særlige regler som bestemmer hvilke fradrag som kan gjøres eller hva skattegrunnlaget skal bestå av.

Den nordiske skatteavtalens formulering i art. 17 er «*inntekt som en person bosatt i kontraherende stat oppebærer ved personlig virksomhet i annen kontraherende stat som ar-*

tist». Heller ikke her er det avklart om det er tale om brutto- eller nettoinntekt eller om man kan gjøre noen fradrag.

Slutningen må bli den samme som etter OECDs mønsteravtale; at det er opp til hver enkelt stat å bestemme hvilket skattegrunnlag som er skattepliktig.

### 6.5.3 Konsekvenser av rettsulikhet

For en artist som opptrer i flere ulike land kan mangelen på rettslikhet være uforutsigbart. Det gjør at artisten må sette seg inn i flere sett regelverk for å kunne kontrollere at hun eller han skatter korrekt i hver enkelt stat.

Om en artist kan gjøre fradrag og i hvilken størrelsesorden er av betydning. Sett at en artist har et avtalt honorar på 50.000, og at skattesatsen i staten er 20 %. Hvis artisten ikke kan gjøre noen fradrag vil skatten utgjøre 10.000. Hvis artisten kan gjøre fradrag for utgifter som utgjør 15.000, vil skattegrunnlaget reduseres til 35.000 og skatten vil utgjøre 7.000. I dette tenkte eksempelet utgjør differansen 3.000. Ser en da for seg at artisten gjør ti konserter i utlandet i året, utgjør det allerede 30.000.

Ved avtaleinngåelse er det ofte aktuelt å avklare blant annet hvem som skal bekoste reise, opphold, produksjonskostnader og lignende. Hvis det for artist er vanskelig å sette seg inn i om man får fradrag for disse utgiftene, vil det kunne gjøre prosessen rundt avtaleinngåelse komplisert. Det kan tenkes situasjoner hvor artist blir sittende igjen med mer i utgifter enn inntekter etter en opptreden i utlandet. Til dette kan det innvendes at det er artist sitt ansvar å sette seg inn i det gjeldende regelverk og inngå avtaler som er gunstige for seg selv.

En annen konsekvens av manglende rettslikhet kan være at noen land blir mer lukrative å opptre i enn andre. Sett at et land gir fradrag for kost, losji, transport, produksjonskostnader og lignende, vil det kunne være mer gunstig å opptre i dette landet. Igjen er dette noe som kan motvirkes til en viss grad ved avtaleinngåelse mellom artist og arrangør. Samtidig kan skatteregler være bestemmende for hvor man velger å utøve virksomhet som artist.

Rettsulikheten får også konsekvenser for artisten i dens hjemland. Etter norsk skattelovgivning kan ikke en artist gjøre fradrag for en kostnad eller et tap som tilhører en inntekt som er unntatt fra skattlegging i Norge, jf. sktl. § 6-3 (5). Dette innebærer at selv om en artist normalt ville kunne gjøre fradrag for gitte kostnader hvis inntekten var innvunnet i Norge, er dette utelukket hvis en skatteavtale bestemmer at inntekten skal skattlegges i en annen stat. Om en får gjøre fradrag i denne andre staten får av den grunn større betydning.



## 7 Den amerikanske skatteavtalen

Avtalens formål er «*unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteundragelse osv*», jf. avtalens tittel. Skatteavtalen gjelder for skatt av inntekt og formue, i tillegg til enkelte særskatter som artistskatt.

Skatteavtalen mellom Norge og USA ble undertegnet 3. desember 1971, og senere endret 19. desember 1980.<sup>90</sup> Avtalen erstattet den gamle skatteavtalen av 13. juni 1949.<sup>91</sup> Norge og USA har en tid forhandlet om en ny skatteavtale. Et utkast skal være signert, men det har ikke materialisert seg en ny avtale.<sup>92</sup>

Som for skatteavtaler for øvrig kan avtalen påberopes av skattyter, men ikke brukes som hjemmel for utvidet skattebelastning sammenlignet med det som gjelder etter intern rett, jf. sktl. § 2-37.

Når det gjelder artistskatt skiller denne skatteavtalen seg på en del punkter fra de øvrige 122 fungerende avtalene Norge har inngått per i dag.<sup>93</sup> Blant annet gir Norge og USA gjensidig avkall på beskatning av artister opp til et visst beløp. I 1971 ble dette beløpet fastsatt til USD 3.000, og fra 1980 ble beløpet oppjustert til USD 10.000.<sup>94</sup>

USA har lignende avtaler når det gjelder artistskatt med en rekke land. De fleste avtalene er oppdatert i de senere år, og selv om fribeløpet varierer en del synes det vanlige nå å være et fribeløp på USD 20.000.<sup>95</sup> Altså det dobbelte av det beløpet USA har i sin nåværende avtale med Norge.

I det følgende vil det bli sett på hvordan skatteavtalen er å forstå for artister, sammenholdt med reglene etter artistskatteloven. Spesielt vil det bli sett på følgene av at det i skatteavtalen er innrømmet et fribeløp. I fremstillingen vil utgangspunktet være en amerikansk artist som opptrer i Norge, da det er dette som etter intern rett vil reguleres av artistskatteloven.

### 7.1 Skatteavtalens bestemmelse om artistbeskatning

Skatteavtalen gjelder for skatt av inntekt og formue, i tillegg til enkelte særskatter. Blant annet omfattes «*avgiften til staten av honorarer som tilfaller kunstnere bosatt i utlandet*», jf. art. 1 bokstav b (ii). I artikkelen vises det til den gamle honoraravgiftsloven, men det er utvilsomt at dette må gjelde tilsvarende for den nye artistskatteloven.

<sup>90</sup> Finansdepartementet (2014).

<sup>91</sup> Skatteavtale Norge/USA (1971) art. 32 (2).

<sup>92</sup> Zimmer «*Internasjonal inntektsskatterett*» (2009) s. 121.

<sup>93</sup> Finansdepartementet (2014).

<sup>94</sup> Skatteavtale Norge/USA (1971) art. 13 2 bokstav c og protokoll (1980) art. 7 (1).

<sup>95</sup> IRS (2013) s. 40-55.

Geografisk gjelder avtalen for «Norge», jf. art. 1 bokstav b. Det vil si at Svalbard, Jan Mayen og bilandene er unntatt, jf. art. 2 bokstav b. Dette til forskjell fra artistskatteloven der også disse områdene er omfattet.

Beskatning av artister er regulert i art. 13 (2) bokstav c. Bestemmelsen definerer skattesubjektet, skatteobjektet, samt setter vilkår for at skatt kan ilegges. Skatteavtalens skattesubjekt og skatteobjekt vil bli behandlet i henholdsvis punkt 7.2 og 7.3.

Vilkårene som må være oppfylt for at man kan ilegge skatt, er at artisten enten oppholder seg i landet i mer enn 90 dager eller at inntekten overstiger USD 10.000. Om artisten mottar et honorar som er høyere enn fribeløpet eller oppholder seg i Norge i mer enn 90 dager, skattlegges inntekten fra første krone.

I avtalen er kravet om oppholdsgrense formulert slik at Norge kun kan kreve inn skatt dersom en amerikansk artist oppholder seg i riket *«mer enn samlet 90 dager i løpet av inntektsåret»*, jf. artikkel 13 (2) bokstav c. Det er altså det totale antall dager som teller. Om artisten gjør flere besøk til Norge i løpet av året, og ingen av disse hver for seg overstiger 90 dager, passeres likevel grensen om besøkene til sammen utgjør mer enn 90 dager.

Om inntektsgrensen heter det i avtalen at Norge har beskatningsrett dersom artistens inntekt *«overstiger i alt 10 000 amerikanske dollars eller motverdien herav i norske kroner i løpet av inntektsåret»*, jf. artikkel 13 (2) bokstav c. Det vil si at inntekten ikke knyttes til enkeltutbetalinger. Om artisten gjør tre spillejobber og mottar USD 5.000 for hver, blir artisten skattepliktig til Norge for det samlede beløp på USD 15.000.

I praksis vil vilkåret om at personen må tjene over USD 10.000 for å bli skattlagt, hvis oppholdet er under 90 dager, medføre at inntekter under USD 10.000 ved korte opphold er skattefrie. Av den grunn vil vi i den videre fremstillingen omtale summen som et fribeløp.

At artist kan motta et fribeløp i kildestaten betyr imidlertid ikke at beløpet er skattefritt også i hjemstaten. Inntekten amerikanske artister får i Norge er ikke skattefri i siste instans, den blir skattlagt i USA istedenfor i Norge.

I skatteavtalen benytter USA kreditmetoden for å unngå dobbeltbeskatning. USA har forpliktet seg til å *«innrømme en person som er bosatt i eller er borger av De Forente Stater, godskrivning mot skatt i De Forente Stater av inntekt for et tilsvarende beløp av inntektsskatter utskrevet av Norge»*, jf. art. 23 (1) bokstav a. Det vil si at USA først regner med inntekten i

skattegrunnlaget, og så gir et fradrag i beregnet skatt for den skatten som er betalt av den aktuelle inntekten i Norge.

Norge på den annen side har i skatteavtalen forpliktet seg til å benytte unntaksmetoden. For inntekter eller formue oppebåret i USA skal Norge med enkelte forbehold «*unnta slik inntekt eller formue fra beskatning*», jf. art. 23 (2) bokstav a. Det betyr at inntekten holdes utenfor skattegrunnlaget ved ligning i Norge.

Norge benyttet som regel unntaksmetoden i sine skatteavtaler frem til 1991. Etter dette har også Norge gått inn for kreditmetoden for forebygging av dobbeltbeskatning.<sup>96</sup>

Overgangen til kreditmetoden er begrunnet i kapitaleksportnøytralitet. Skattebelastningen i Norge bør være den samme uavhengig av om inntekten er opparbeidet i Norge eller i utlandet. Kreditmetoden er bedre egnet enn unntaksmetoden til å sikre at en unngår dobbelt ikke-beskatning, altså at man ikke skattlegges i noen stat.<sup>97</sup> Internrettslige kreditregler er lovfestet i sktl. § 16-20.

## 7.2 Artistbegrepet i skatteavtalen

Etter skatteavtalen må artist være å forstå som «*[fysisk] person [som] opptrer til underholdning for almenheten, så som skuespiller, filmskuespiller, kunstner i fjernsyn, musiker eller idrettsutøver*», jf. art. 13 (2) bokstav c. Denne definisjonen synes å være i tråd med aktivitetskravet etter den norske artistskatteloven, tolket i lys av OECDs mønsteravtale.

Etter artistskatteloven kan både artist og foretak være skattesubjekt, jf. § 1. Hvem som spesifikt skal regnes som artist innad i et foretak fremstår som irrelevant etter artistskatteloven. Denne grensen er imidlertid av interesse i den amerikanske skatteavtalen. Art. 13 må leses slik at fribeløpet tilfaller hver fysiske person som har vært med på å utføre den artistiske aktiviteten.

Skatteavtalen art. 14a har en særskilt bestemmelse som hjemler skatteplikt for inntekter som knyttes til artistvirksomhet, også når inntekten tilfaller en annen person enn den som utøver virksomheten: «*Når inntekt som skriver seg fra virksomhet utøvet av en artist eller idrettsutøver i egenskap av sådan, ikke tilfaller artisten eller idrettsutøveren, men en annen person, kan inntekten [...] skattlegges i den Kontraherende Stat der artisten eller idrettsutøveren utøver virksomheten*». «*Person*» omfatter både fysiske personer og juridiske personer, jf. art. 2 (1) bokstav d.

<sup>96</sup> Zimmer «*Internasjonal inntektsskatterett*» (2009) s. 139.

<sup>97</sup> Ibid.

Bestemmelsen i art. 14a vil i praksis bety at inntekt fra artistaktivitet som tilfaller et selskap også kan skattlegges i den staten aktiviteten er utøvet. Det er satt som vilkår at artisten, eller person med fast tilknytning til artisten, direkte eller indirekte må få del i fortjenesten fra artistvirksomheten på en eller annen måte, jf. art. 14a. Dette gjelder tilfeller der artisten får utsatt betaling, bonus, utdeling eller lignende.

Sett at en amerikansk artist gjør en opptreden i Norge og at honoraret for opptredenen utbetales til et selskap. Hvis artisten siden får betaling fra selskapet for opptredenen eller utbytte fordi artisten selv eier selskapet, kan honoraret for opptredenen skattlegges i Norge. Dette må anses som sammenfallende med regelen i artsctl. § 1 om at bruttoinntekt til «utenlandsk artist eller foretak» er skattepliktig.

Skatteavtalen avklarer ikke om også selskap kan motta skattefrie honorar innenfor fribeløpet.

Personer som har utført «*uselvstendig personlige tjeneste*», altså lønnsarbeid, har etter art. 14 ikke rett på fribeløp. Det må være klart at en artists medarbeider faller inn under denne bestemmelsen, og av den grunn ikke har rett på noe fribeløp.

Skatteetaten svarte via e-post slik på spørsmål om hvordan fribeløpet etter skatteavtalen blir behandlet i praksis:

*«På RF1091 spør vi ikke etter selskapsform, org.nr eller lignende da det ikke har betydning i forhold til regelen i skatteavtalen mellom Norge og USA angående beløpsgrensen USD 10 000 ...*

*Dersom bandet består av eksempelvis 4 artister som er bosatt i USA vil ovennevnte regel gjelde hver[t] enkelt bandmedlem.»<sup>98</sup>*

Det betyr at bandet i eksempelet over totalt kan motta opptil USD 40.000 uten å bli beskattet i Norge. Fribelet gjelder hver enkelt person som utfører aktivitet som artist.

Er det uavklart om artisten er å forstå som en enkelt artist, for eksempel Madonna, eller et band, for eksempel Rolling Stones, legges kontrakten mellom artist og arrangør til grunn.<sup>99</sup>

Problemet med en slik tilnærming er at kontrakten sjelden sier noe spesifikt om hvem og hvor mange som skjuler seg bak artistnavnet. Er reglene ikke korrekt forstått av enten arrangør el-

<sup>98</sup> Hersdal. E-post (2014)

<sup>99</sup> Hersdal. Telefonsamtale (2014) «Vi innhenter kontrakter med vilkår, hvis ikke dette er sendt med meldeskjema. Det er kontrakten som er bestemmende.»

ler artist, er det en viss risiko for feil grunnlag i skjemaet Skatteetaten får inn. Selv om man ber om å få se kontrakten, kan det være vanskelig å avgjøre hvor stort fribeløpet skal være.

Etter at trekket er gjort har artisten normalt dratt fra landet, i tilfelle er det arrangør som vil stå igjen som ansvarlig for feil, jf. artsctl. § 7 (5).

### 7.3 Inntektsbegrepet og rett til å gjøre fradrag

Utgangspunktet i skatteavtalen mellom Norge og USA er at *«inntekt som en fysisk person mottar for [...] personlig tjeneste som [...] fri yrkesutøver, skal bare anses som inntekt fra kilder i en Kontraherende Stat i den utstrekning det nevnte arbeidet er utfør i denne Kontraherende Stat»*, jf. art. 24 (6). Det avgjørende er at den skattepliktige inntekten må være tilknyttet arbeidet som er utført i staten. For en artist vil det være klart at inntekt som stammer fra opptreden i Norge, vil falle inn under art. 24 (6).

I art. 13 (2) bokstav c er det satt som vilkår at *«inntekten skriver seg fra utøvelsen av personlig tjenester ved underholdning for almenheten»*. Dette samsvarer med vilkåret i artist-skatteloven § 1 om at inntekten må være i forbindelse med *«aktivitet utøvet av artisten»*, men skiller seg i den forstand at det etter artistskatteloven ikke er et vilkår at underholdningen er for allmenheten. Vilåret *«for almenheten»* er en etterlevning fra den nå opphevede honoraravgiftsloven.

I skatteavtalen avklares det ikke om det er brutto- eller nettoinntekt som skal legges til grunn ved beregning av kildeskatten. Utgangspunktet må være at dette er opp til statene å regulere gjennom intern rett.

For personer som utøver næringsvirksomhet etter skatteavtalens art. 5 (3) er det gitt fradragsrett for *«utgifter som rettmessig er pådratt i anledning av det faste driftsstedet»*. Hvis artist regnes som utøver av næringsvirksomhet med utgifter som knyttet til et fast driftssted i Norge, kan artisten gjøre fradrag. I art. 5 (5) er det slått fast at *«personlige tjenesteytelser som utføres av en fysisk person, enten som lønsmottager eller som fri yrkesutøver»* ikke er omfattet av uttrykket *«næringsvirksomhet»*. Artist regnes som fri yrkesutøver, jf. art. 13 (2) bokstav c, og derfor ikke fradragsberettiget etter art. 5. Noen annen rett til å gjøre fradrag er ikke gitt i avtalen. Utgangspunktet må være at det er opp til statene å bestemme dette ved sin interne lovgivning.

Et spørsmål som kan reises er om det kan være i strid med ikke-diskrimineringsbestemmelsen i art. 25, hvis en ikke gis noen fradrag da personer fra den andre staten ikke skal *«være undergitt beskatning som er mer tyngende enn den som pålegges statsborgere»*. Dette er inntil videre uavklart og har ikke blitt prøvd i rettsvesenet.

## 7.4 Konsekvenser

Amerikansk kultur og underholdning har vært dominerende i den vestlige verden siden populærkulturens gjennomslag på 50-tallet. USA har ikke bare mange av de aller mest populære artistene, de har også det største mangfoldet. At artisters inntekter er unntatt beskatning i kildestaten betyr at den amerikanske staten tjener på ordningen. Det synes utvilsomt at amerikanske artister sender mer penger hjem til USA, enn utenlandske artister sender ut av USA.

Etter skatteavtalen mellom Norge og USA er det riktignok kun små og mellomstore artister som slipper beskatning, de som tjener under USD 10.000, men dette er en av de skatteavtalene med lavest fribeløp. I de fleste nylig oppdaterte amerikanske avtalene ligger fribeløpet rundt USD 20.000, og i enkelte avtaler er det avtalt et ubegrenset fribeløp.

Også for amerikanske artister kan ordningen synes fordelaktig. Det er flere fordeler ved å skatte hjem istedenfor å skatte til en stat man kun besøker en kort periode. For det første utsettes beskatningen, noe som gir en rentefordel. I tillegg kan det virke mer meningsfylt å betale skatt som i noen grad kommer til gode i lokalmiljøet der en bor, enn det er å sende sine penger langt bort. Dette kan både bidra til å øke betalingsviljen, og til å inspirere amerikanske artister til å dra utenlands for å gjøre spillejobber.

I sum kan den spesielle skatteavtalen mellom Norge og USA føre til at det større mulighet for at det er amerikanske artister publikum får oppleve på norske scener, sammenlignet med artister fra andre land. Det er et spørsmål om dette er å anse som konkurransevridende.

## 8 Betraktninger

Det kan stilles spørsmål ved om dagens artistskattelov er egnet til å sørge for at artister skattlegges rettferdig og effektivt. Virkeligheten har unektelig endret seg fra 1996 til i dag.

Det dynamiske artistbegrepet sikrer at loven er egnet til å ta opp i seg nye artistiske uttrykksformer. Likevel er det et spørsmål om det at begrepet er så dynamisk, er med på å undergrave behovet for en egen særlov. Desto flere som kan regnes som artist, desto mindre grunn er det for å skille gruppen fra øvrige skattytere ved å skattlegge artister på en særegen måte.

For å skattlegges etter artistskatteloven må inntekten kunne knyttes til aktiviteten som artist. I dag er artister på grunn av nedgangen i inntekter fra innspilt film og musikk, i stadig større grad nødt til å komme seg ut og møte publikum for å opprettholde den samme inntekten som før. Det er likevel en grense for hvor mye det er å hente på opptredener. Det er begrenset hvor mange spillejobber en artist kan rekke å gjøre på en dag. Av den årsak ser artistene etter nye og alternative inntektsformer. Dette kan være salg av t-skjorter og andre effekter, men også at de tar betalt for å møte publikum personlig, såkalt meet & greet. Å betale ekstra for å møte artisten, kanskje få tatt et bilde og få en autograf, blir stadig mer utbredt. Inntektene fra slik virksomhet går sjelden om en norsk arrangør, men direkte til den utenlandske artisten.

Det betyr at artistene som besøker Norge stadig oftere har inntekter som skal skattlegges både etter artistskatteloven og etter skatteloven § 2-3. Enkelte av disse inntektene vil også ligge i et grenseland mellom artistskatteloven og skatteloven.

Å konkludere hvordan man skal tilpasse skattlegging av utenlandske artister til dagens situasjon er vanskelig. Aktuelle alternativer kan være enten å gjøre endringer i artistskatteloven, eller å innlemme artistene i skatteloven § 2-3.

At artister blir skattlagt på lik linje med andre utenlandske skattytere kan argumenteres for ut fra et likhetshensyn. Det kan diskuteres om grunnene for å ha et særegent beskatningssystem for artister er like aktuelle i dag.

Hovedargumentet til å beholde artistsbeskatningen som i dag, synes å være at det er en kostnadseffektiv måte å drive inn skatt på. I forbindelse med revidert statsbudsjett 2012, ble Sentralskattekontoret for utenlandssaker spurt om hvordan ordningen med egen artistskatt fungerer. De svarte at «*ordningen med artistskatt er administrativt enkel og oversiktlig og den etter deres erfaringer fungerer bra. [...] De administrative kostnadene knyttet til ordningen oppgis å være relativt lave*». <sup>100</sup> Å innlemme artistene i skatteloven § 2-3 kan bety mer arbeid, flere fradrag, og trolig også flere tilfeller av ikke-beskatning.

<sup>100</sup> Finansdepartementet (2012)

Artistskatteloven har et velfungerende system for innmelding av artister som oppholder seg i landet. Dette medfører at man unngår ikke-beskatning. Ved en eventuell innlemming av artister i skatteloven § 2-3 må kontrollsystemene ivaretas slik at Norge overholder inngåtte skatteavtaler.

Ved vurderingen av hva som er mest hensiktsmessig står kontroll- og effektivitetshensyn opp mot hensynet til likebehandling.



## Litteraturliste

### Litteratur:

- Berend, Ivan T. *An Economic History of Twentieth-Century Europe. Economic Regimes from Laissez-Faire to Globalization.* 1. Utg. Cambridge University Press, 2006.
- Caprona, Yann de *Norsk etymologisk ordbok.* 1. Utg. Oslo, 2013.
- Deloitte *All to play for. Fotball money league.* Manchester, 2014.  
Hentet fra:  
<http://www2.deloitte.com/uk/en/pages/sports-business-group/articles/deloitte-football-money-league.html> [Sitert: 22.11.2014]
- Deloitte *Changing of the guard. Fotball money league.* Manchester, 2006.  
Hentet fra:  
<http://www2.deloitte.com/uk/en/pages/sports-business-group/articles/deloitte-football-money-league.html> [Sitert: 22.11.2014]
- Molenaar, Dick *Taxation of International Performing Artists.* 1. Utg. Amsterdam, 2005.
- Tjora, Aksel (red.) *Festival! Mellom rølp, kultur og næring.* 1. Utg. Oslo, 2013
- Zimmer, Frederik *Internasjonal inntektsskatterett.* 4. utg. Oslo, 2009.
- Zimmer, Frederik *Lærebok i skatterett.* 6. utg. Oslo, 2009.
- Zimmer, Frederik (red.) *Bedrift, selskap og skatt.* 6. utg. Oslo, 2014.
- Lovregister:  
1814 Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven) av 17. mai 1814

- 1911 Lov om skatt av formue og inntekt av 18. august nr. 8 (opphevet)
- 1917 Lov om skatt på visse forestillinger og fremvisninger m.v. av 18. juli 1917. nr. 1 (opphevet)
- 1920 Tillægslov om skatt på inngangspenger til visse forestillinger og framvisninger m.v. 29. juni 1920 nr. 5
- 1949 Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning m.v. (dobbeltskatningsavtaleloven) av 28. juli 1949 nr. 15
- 1963 Lov om avgift på honorarer til utenlandske kunstnere m.v. (honoraravgiftsloven) av 5. april 1963. nr. 10 (opphevet)
- 1966 Lov om avgift til statskassen på inngangspenger til forestillinger og framvisninger m.v. av 10. juni 1966 nr. 3
- 1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24
- 1989 Lov om omsetning av alkoholholdig drikk m.v. (alkoholloven) av 2. juni 1989 nr. 27
- 1994 Lov om sjøfarten (sjøloven) av 24. juni 1994 nr. 39
- 1996 Lov om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. (artistskatteloven) av 13. desember 1996 nr. 87
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14
- 2005 Lov om betaling og innkreving av skatte- og

	avgiftskrav (skattebetalingsloven) av 17. juni 2005 nr. 67
2009	Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) av 19. juni 2009 nr. 58
<u>Vedtak:</u> 2013	Stortingsvedtak på skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2014 (Stortingets skattevedtak) av 5. desember 2013 nr. 1499
<u>Forskrifter:</u> 1997	Forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene i lov om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. av 17. desember 1997 nr. 1400
1999	Forskrift fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 22. november 1999 nr. 1160
2013	Forskrift om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2014 av 18. desember 2013 nr. 1633
<u>Forarbeider:</u> Artistskatteloven: Ot.prp.nr.77 (1995-1996)	Lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv.
Innst.O.nr.22 (1996-1997)	Innstilling fra finanskomiteen om lov om skatt på honorar til utenlandske artister m.v.
Besl.O.nr.27 (1996-1997)	Lov om skatt på honorar til utenlandske artister m.v.
Honoraravgiftsloven: Ot.prp.nr.33 (1961-1962)	
Innst.O.nr 58 (1962-1963)	

Lov om avgift til statskassen på  
inngangspenger:  
Ot.prp.nr.41 (1965-1966)

Innst.O.nr.38 (1965-1966)

Lov om skat paa luksus:  
Indst.O.XXXI A (1917)

Innstilling fra budgetkomiteen om lov om  
skat paa luksus

Ot.prp.nr.48 (1917)

Om lov om skat paa luksus og lov, indehol-  
dende tillæg til lovgivningen om stempel-  
avgift av dokumenter

Forhandlinger i Odelstinget (1917)

s. 686-722

Forhandlinger i Lagtinget (1917)

s. 236-255

Skatteloven:  
Ot.prp.nr. 86 (1997-1998)

Ny skattelov

Innst.O.nr. 40 (1998-1999)

Innstilling fra finanskomiteen om ny  
skattelov

Internasjonale avtaler:  
OECDs mønsteravtale

Model Tax Convention on Income and on  
Capital  
Hentet fra:  
[http://www.oecd.org/tax/treaties/oecdmt-  
cavailableproducts.htm](http://www.oecd.org/tax/treaties/oecdmt-cavailableproducts.htm) [Lest: 01.08.2014]

Skatteavtale Norge/USA 1971

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og  
Amerikas Forente Stater til unngåelse av dob-  
beltbeskatning og forebygging av skatteunn-  
dragelse med hensyn til skatter av inntekt og  
formue  
Hentet fra:  
[http://www.regjeringen.no/upload/FIN/skat-  
ter\\_avgifter/skatteavtaler/skatteavtale\\_usa\\_no](http://www.regjeringen.no/upload/FIN/skat-<br/>ter_avgifter/skatteavtaler/skatteavtale_usa_no)

[rsk\\_tekst.pdf](#) [Lest: 10.08.2014]

Protokoll 1980

Protokoll om endringer i overenskomst mellom Kongeriket Norge og Amerikas Forente Stater til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue

Hentet fra:

<http://www.regjeringen.no/upload/kilde/fin/regn/2001/0064/ddd/pdfv/130328-usa7.pdf>

[Lest: 10.08.2014]

Skatteavtale Norge/USA 1971/80 Innarbeidet versjon

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Amerikas Forente Stater til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue

Hentet fra:

[http://www.regjeringen.no/upload/FIN/skatter\\_avgifter/skatteavtaler/skatteavtale\\_usa\\_no\\_rsk\\_tekst.pdf](http://www.regjeringen.no/upload/FIN/skatter_avgifter/skatteavtaler/skatteavtale_usa_no_rsk_tekst.pdf) [Lest: 10.08.2014]

Wien-konvensjonen

Wien-konvensjonen om traktatretten av 23. mai 1969

EØS-avtalen

Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde

Den nordiske skatteavtalen

Overenskomst av 23. september 1996 mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til inntekt og formue

Rettspraksis:

Rt. 1958 s. 583

Rt. 1973 s. 87

Rt. 1973 s. 679

Rt. 1983 s.979

Rt. 1997 s. 1602

Rt. 1998 s. 811

Rt. 2001 s. 1444

Rt. 2002 s. 1144

Rt. 2008 s. 577

Rt. 2012 s. 1380

HR-1998-245-S

LB-2005-100518

LB-2012-163621

LA-2013-11103

TOSLO-2012-116510

Nemdagjørelser:

SKU-2012-1

Internasjonale dommer:

Sak C-415/93

ASBL and Others v. Bosman and Others

Sak C-234/01

Gerritse v. Finanzamt Neukölln-Nord

Sak E-6/98

Norway v. EFTA Surveillance authority

Sak E-1/04

Fokus Bank ASA v. Norway

Uttalelser:

UTV-1999-210

UTV-1999-213

Skatteetaten

*Gaver og tilstelninger gjennom arbeidsgiver i juletiden – hva kan mottas skattefritt. 2012*

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/Gaver-og->

[tilstelninger-gjennom-arbeidsgiver-i-jule-tiden--hva-kan-mottas-skattefritt/](#) [sitert: 19.10.2014]

Nettressurser:  
Bryhn, Rolf

*Amatøridrett.* 2012. <https://snl.no/amat%C3%B8ridrett>  
[Lest: 26.09.2014]

Finansdepartementet

*Skatteavtaler mellom Norge og andre stater.* 2014  
[http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter\\_og\\_avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat.html?id=417330](http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter_og_avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat.html?id=417330)  
[Lest: 10.09.2014]

Finansdepartementet

*Revidert budsjett 2012. Oversikt over spørsmål om skatter og avgifter. Spørsmål 8 fra Fremskrittspartiets fraksjon.* 2012.  
<http://www.statsbudsjettet.no/Revidert-budsjett-2012/Budsjettsporsmal/Skatteravgifter/Fremskrittspartiet8/?parti=> [Sitert: 21.11.2014]

Hugh, Davies

*Rolling Stones find satisfaction in offshore tax shelter I:* The Telegraph 2. August 2006.  
<http://www.telegraph.co.uk/news/1525370/Rolling-Stones-find-satisfaction-in-offshore-tax-shelter.html> [Sitert: 15.10.2014]

Internal Revenue Service (IRS)

*Publication 901. U.S. Tax Treaties (2013).*  
<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p901.pdf>  
[Sitert: 29.09.2014]

Pollstar

*2013 Year end top 100 world wide tours.* 2014.  
<http://www.pollstarpro.com/files/charts2013/2013YearEndTop100WorldwideTours.pdf>  
[Sitert: 22.11.2014]

- Pollstar *Pollstar's 2013 North American Numbers*. 1. Oktober 2014.  
[http://www.pollstar.com/news\\_article.aspx?ID=808976](http://www.pollstar.com/news_article.aspx?ID=808976) [Sisert: 20.11.2014]
- Skatteetaten *RF-1091 Melding fra arrangør/plassutleier om artist(er)*. 2014 <http://www.skatteetaten.no/no/Skjemaer/Melding-fra-arrangorplassutleier-om-artister/> [Lest: 22.10.2014]
- Skatteetaten *RF-1092 Oppgjørsblankett for artistskatt*. 2014  
<http://www.skatteetaten.no/no/Skjemaer/Oppgjorsblankett-for-artistskatt/>
- Skatteetaten *Lignings-ABC 2014*. <http://www.skatteetaten.no/no/radgiver/rettskilder/handboker/lignings-abc/>  
[Sisert: 15.09.2014]
- Personlig meddelelse:  
Hersdal, Jorun E-post. 20. november 2014  
Førstekonsulent ved  
Sentralskattekontoret for utenlandssaker
- Hersdal, Jorun Telefonsamtale. 13. november 2014  
Førstekonsulent ved  
Sentralskattekontoret for utenlandssaker