



**MŠ ritgerð**  
**Skattaréttur og reikningsskil**

**Sviðslistamenn**  
Alþjóðleg skattlagning

Bergþór Haukdal Jónasson

Leiðbeinandi: Ásmundur G. Vilhjálmsson

Viðskiptafræðideild

Júní 2013



**HÁSKÓLI ÍSLANDS**

**Sviðslistamenn**  
***Alþjóðleg skattlagning***

Bergþór Haukdal Jónasson

Lokaverkefni til MS-gráðu í viðskiptafræði

Leiðbeinandi: Ásmundur G. Vilhjálmsson

Viðskiptafræðideild

Félagsvísindasvið Háskóla Íslands

Júní 2013

Sviðslistamenn.

Ritgerð þessi er 30 eininga lokaverkefni til MS prófs við  
Viðskiptafræðideild, Félagsvísindasvið Háskóla Íslands.

© 2013 Bergþór Haukdal Jónasson

Ritgerðina má ekki afrita nema með leyfi höfundar.

Prentun: Háskólaprent

Reykjavík, 2013

## Formáli

Þessi ritgerð er lokaverkefni til meistaraþrófs í skattarétti og reikningskilum við viðskiptafræðideild Háskóla Íslands og er vægi hennar 30 ECTS einingar. Undirbúningurinn hófst í byrjun október 2012 og hafði ég samband við leiðbeinanda í kjölfarið sem benti mér á áhugavert efni í tengslum við skrif mín. Þær ábendingar reyndust mér ómetanlegar og nýttust bæði í afmörkun verkefnis og við sjálfa ritgerðarsmíðina. Vil ég þakka Ásmundi G. Vilhjálmssyni vel og innilega fyrir. Einnig vil ég þakka honum sérstaklega fyrir stuðning og hvatningu í minn garð.

Ég vil þakka Tómasi Young hjá ÚTON fyrir veittar upplýsingar, Guðrúnu Björk Bjarnadóttur, framkvæmdastjóra STEF, fyrir upplýsingar og innsýn inn í heim alþjóðlegra tónlistarmanna og Lóu Ólafsdóttur hjá Ríkisskattstjóra fyrir fundi og tölulegar upplýsingar. Kann ég þessu fólki bestu þakkir.

Ég vil einnig þakka fjölskyldu minni og tengdafjölskyldu fyrir alla hjálpinu í gegnum annasaman tíma og mömmu, þabba og ömmu fyrir þann mikla stuðning sem ég hef fengið alla mína skólagöngu.

Að lokum vil ég sérstaklega þakka unnustu minni Dagný Geirdal fyrir að hafa óbilandi trú á mér, stuðninginn, hvatninguna og allt umburðarlyndið sem þarf til að hlutir gangi upp.

Án ykkar væri þetta ekki mögulegt,

Bergþór

## Útdráttur

Umfang skapandi greina hefur aukist á síðustu árum og eru tölulegar upplýsingar takmarkandi þar sem gögn eru í mótun. Sviðslistir flokkast undir skapandi greinar og eru þeir aðilar meðhöndlaðir með sérstökum hætti í alþjóðlegum skattarétti undir ákvæðum 17. gr. samningsfyrirmyndar OECD (*SF OECD*), persónuleg störf listamanna sem framkvæmd eru í erlendu ríki.

Tekjur þessara aðila eru margvíslegar og farið er yfir helstu tekjutegundir þeirra og hvort þær samrýmast ákvæðum 17. gr en megin forsendan er sú að flutningar eða framkoma sviðslistarmanns sé í samtíma áheyrn áhorfanda og ríkjandi þáttur sé af listrænum toga og hafi skemmtanalegt gildi. Með þessar forsendur er dregin upp mynd af þeim aðilum sem falla undir hugtakið *sviðslistarmaður* í alþjóðlegu samhengi.

Hætta á tvísköttun er fyrir hendi hjá þessum hóp og í einhverjum tilvikum er um íþyngjandi skattlagningu þar sem erlendar tekjur hafa áhrif á innlendan skattstofn. Skattstofnar geta verið reiknaðir með mismunandi hætti og afleiðingin er að ákveðin mismunun á sér stað milli aðila með takmarkaða og ótakmarkaða skattskyldu.

Ísland hefur gert yfir 40 tvísköttunarsamninga við erlend ríki og þar eru tilgreindar aðferðir sem eiga að koma í veg fyrir tvísköttun að fyrirmynd OECD, frádráttaraðferðir og undanþáguaðferðir. Í íslenskum samningum eru frádráttaraðferðir algengari og hafa erlendar tekjur áhrif á útreikning innlends skattstofns þar sem taka má tillit til þeirra við útreikning annarra tekna skattaðilans.

Drög að nýjum athugasemdum 17. gr. SF OECD er í endurskoðun um þessar mundir þar sem reynt er að skerpa betur á þeim aðilum sem falla undir ákvæði greinarinnar en einnig hafa borist athugasemdir um að afmá greinina að fyrirmynd hollenskra skattyfirvalda sem hafa gefið eftir skattlagningarheimildir sínar vegna erlendra sviðslistamanna. Megin rökin eru þau að þetta er lítill hópur með mikilli umsýslu og greinin brengli alþjóðlega samkeppni þar sem erlendir aðilar upplifa annað umhverfi.

Markmið 17. gr. er að sporna við skattasniðgöngu hjá viðförlum aðilum sem á skömmum tíma þéna háar upphæðir en það bitnar á smærri aðilum með óhóflegri skattlagningu því kostnaður þessara aðila er hár og frádráttheimildir takmarkaðar.

## Efnisyfirlit

Töfluskrá.....	8
1 Inngangur.....	9
1.1 Tilurð.....	10
2 Tekjur sviðslistamanna .....	12
2.1 Almennt.....	12
2.2 Hugtök og skilgreiningar.....	13
2.2.1 Skapandi greinar .....	13
2.2.2 Sviðslist.....	13
2.2.3 Tónlistarviðburður .....	15
2.3 Almennt um tekjur .....	15
2.3.1 Tekjur af sviðslistum .....	16
2.3.2 Aðgreining tekna sviðslistamanna .....	21
2.3.2.1 Tekjur vegna framkomu andstætt tekjum vegna undirbúnings .....	21
2.3.2.2 Heildargreiðsla andstætt skiptri greiðslu .....	22
2.3.2.3 Skilyrðisbundnir samningar.....	23
2.3.2.4 Afpantanir og tryggingabætur.....	24
2.3.2.5 Auglýsingatekjur.....	25
2.3.2.6 Tekjur frá styrktaraðilum.....	26
2.3.2.7 Tekjur frá framleiðendum .....	27
2.3.2.8 Þóknanir vegna hljómplötusölu .....	28
2.3.2.9 Þóknanir vegna tónleikaraðar .....	30
2.3.2.10 Höfunda-, útgáfu- og grannréttur .....	31
2.3.2.11 Tekjur af söluvarningi .....	32
2.3.2.12 Lífeyris- og tryggingagreiðslur .....	32
3 Samningsfyrirmynd OECD.....	34
3.1 Ákvæði um sviðslistamenn: 17.gr. ....	34
3.1.1 Upphaf ákvæðisins.....	38

3.1.2	Mögulegar takmarkanir 17. gr. ....	39
3.1.3	Núverandi mynd ákvæðisins .....	39
3.1.4	Viðbót við 17. gr.: 17.2. ....	40
3.1.5	Viðbót við 17. gr.: 17.3. ....	42
4	Tvísköttunarsamningar .....	44
4.1	Ósamræmi milli landsréttar og tvísköttunarsamnings.....	45
4.2	Ákvæði um sviðslistamenn í íslenskum tvísköttunarsamningum .....	46
4.3	Innlendar skattareglur erlendra sviðslistamanna .....	50
4.3.1	Frádráttabær kostnaður.....	50
4.4	Aðferðir við að koma í veg fyrir tvísköttun.....	52
4.4.1	Undanþáguaðferð .....	52
4.4.2	Frádráttaraðferð .....	54
4.4.2.1	Tilmæli OECD í að koma í veg fyrir tvísköttun tekna.....	58
4.4.2.2	Aðferðir í íslenskum tvísköttunarsamningum.....	59
4.5	Endurskoðun á 17. gr. samningsfyrirmyndar OECD.....	62
4.5.1	Athugasemdir vegna breytinga á 17. gr.....	65
4.5.1.1	Stefna breytingar í rétta átt?.....	69
	Niðurstöður.....	70
	Ályktanir .....	74
	Heimildaskrá .....	76

## Töfluskra

Tafla 1: Skattgreiðslur erlendra listamanna milli ára 2006 - 2012 .....	12
Tafla 2: Hverjir teljast til sviðslistamanna.....	37
Tafla 3: Yfirlit íslenskra tvísköttunarsamninga .....	47
Tafla 4: Yfirlit ákvæðis 17.3 í íslenskum tvísköttunarsamningum .....	49
Tafla 5: Aðferðir við að koma í veg fyrir tvísköttun: undanþága .....	53
Tafla 6: Aðferðir við að koma í veg fyrir tvísköttun: frádráttur .....	55
Tafla 7: Mildunaráhrif aðferða við að koma í veg fyrir tvísköttun .....	56
Tafla 8: Aðferðir við að koma í veg fyrir tvísköttun í íslenskum tvísköttunarsamningum .....	60
Tafla 9: Mismunandi úthlutun milli ríkja eftir eðli tekna.....	65
Tafla 10: Tvísköttun sem afleiðing af mismunandi skattlagningargrunni .....	67



## 1 Inngangur

Skattlagning alþjóðlegra sviðslistamanna er lítið en sérstakt viðfangsefni í alþjóðlegri skattlagningu. Skatttekjur þessa þjóðfélagshóps eru litlar á alþjóðavísu og skattaleg meðferð þeirra frábrugðin. Þegar sviðslistarmaður kemur fram erlendis leggur það ríki afdráttarskatt á tekjur hans og skiptir ekki máli þótt hann sé sjálfstætt starfandi, tekjur hans stafi af atvinnustarfsemi og hann geri ekki út frá fastri atvinnustöð í því ríki. Skattaleg meðferð sviðslistarmanna er sprottin upp úr samningsfyrirmynd Efnahags og framfarastofnun Evrópu (OECD) þar sem sérstakt ákvæði (17. gr.) tekur til persónulegra starfa sem rekja má til sviðslista (*eða íþrótt*).

OECD telur að skattlagning í upprunaríki tekna sé æskileg til að tryggja að þessi þjóðfélagshópur leggi til þess samfélags sem þeir eru þátttakendur í og flest ríki í heiminum fylgja þessari stefnu. Þar sem sviðslistamenn þurfa einnig að tilgreina erlendar tekjur í heimilisfestarríki er hættu á að tvísköttun eigi sér stað en með þjóðréttarsamningum hafa ríki skipt skattlagningarheimildinni á milli sín. Til að mismuna ekki aðilum er nauðsynlegt að gæta að sambærilegri túlkun á ákvæðum og skilgreiningum milli ríkja og stuðla þannig að sanngjarni skattlagningu.

Í ritgerðinni er dregin fram hugtök og skilgreiningar sem skipta þessa aðila máli og hvert umfang sviðslista sé hér á landi. Einnig verður fjallað um mismunandi tekjur og þóknanir sem falla í hendur sviðslistamanna og með hvaða hætti þær eru skattlagðar í alþjóðlegu samhengi, þ.e. hvaða forsendur eru til staðar til að hægt sé að flokka tekjur undir 17. gr. samningsfyrirmynda OECD.

Megin viðfangsefni ritgerðarinnar er greining á 17. gr. samningsfyrirmyndaðarinnar, tilurð hennar, söguleg þróun, hvernig hún stendur í dag og hvert hún stefnir í framtíðinni. 17. gr. er forsenda fyrir skiptingu skattlagningarréttar milli ríkja og verður rannsakað hvort um sanngjarna eða ósanngjarna skattlagningu sé um að ræða. Gerð verður rannsókn á íslenskum tvísköttunarsamningum m.t.t. 17. gr. og dregið fram það landslag sem alþjóðlegir sviðslistamenn búa við skattalega. Einnig verður rannsakað aðferðir sem eiga að koma í veg fyrir tvísköttun samkvæmt 23. gr. samningsfyrirmyndaðar OECD og verða íslenskir tvísköttunarsamningar skoðaðir. Fræðileg umfjöllun, rannsókn

á samningsfyrirmyndinni og tvísköttunarsamningum hefur það markmið að svara eftirfarandi spurningum:

1. Með hvaða hætti eru alþjóðlegir sviðslistamenn skattlagðir?
  - a. hverjir teljast til sviðslistarmanna?
  - b. hvaða tekjur hlotnast þeim?
  - c. hvaða skattareglur gilda fyrir sviðslistamenn?
2. Er skattlagning alþjóðlegra sviðslistarmanna sanngjörn eða ósanngjörn?
  - a. á tvísköttun sér stað innan sviðslista?
  - b. er hættu á tvöfaldri engri skattlagningu (*double non taxation*)?

Markmiðið er að varpa ljósi á hvernig skattlagning tekna af sviðslistum er háttað hjá innlendum og erlendum aðilum sem starfa á alþjóðlegum vettvangi og hvort sú skattlagning leiðir til ójafnræðis í samanburði við tekjur manna af annarri starfsemi.

### 1.1 Tilurð

Tónlist hefur ávallt verið mikilvægur hluti af mínu lífi og fylgt mér frá því ég komst til vits og þroska. Ég lærði snemma á hljóðfæri í bítlabænum Keflavík og hef komið að tónlistinni bæði sem flytjandi og áhorfandi í æsku. Á síðasta áratug er ég færði mig alfarið yfir í stöðu áhorfanda fékk ég meiri áhuga hvað gerist á bak við tjöldin í bransanum þ.e. hvaða fítonskraftar fá tannhjólin í þessum geira til að snúast og hver er hvatinn sem fær fólk til að *harka í bransanum*.

Sviðslist er fag sem á sannarlega ekki við allt fólk sem gerendur, engu að síður er þetta fag sem tengir ólíka menningarheima saman út af áhorfendum og aðdáendum sem hafa unun að horfa og hlusta á listsköpun í margvíslegu formi sem engin landamæri halda mörk. Ólíkir menningarheimar eins og gefur að skilja mynda ólíkar venjur, skoðanir og hefðir. Hvernig er þá hægt að samrýma regluverk sviðslista úr ólíkum menningarheimum í eina samræmda heild? Hvernig fer skattlagningin fram og hvernig skiptast skatttekjur á milli landa þar sem sviðslistarmaður á heima í landi A en kemur fram í landi B?

Þetta er það sem vekur upp áhuga minn á faginu. Hvernig er hægt að skapa réttlátt regluverk um fag sem engin landamæri afmarka, regluverk sem allir þátttakendur samþykkja og vilja starfa eftir. Regluverk sem virkar.

Ég sat á fræðslukvöldi Útflutningsskrifstofu íslenskrar tónlistar (ÚTON) um skattamál tónlistarmanna og hafði í framhaldinu samband við STEF (*Samband tónskálda og eigenda flutningsréttar*) til frekari innsýnar í þennan heim. Vel var tekið á móti mér og í framhaldi hóf ég að afmarka rannsókn mína. Það er mikill vilji hjá löggjafanum um þessar mundir að styðja við bakið á íslenski tónlist<sup>1</sup> og von mín er sú að rannsóknin styðji enn frekar við bakið á þeim aðilum sem starfa í þessum geira, bæði tónlistarfólkinu og hagsmunasamtökum þeirra til að halda áfram sínu göfuga starfi sem er að skemmta okkur hinum (Alþingi, 2012).

Stuðst verður við fyrirliggjandi gögn (*secondary data*) frá opinberum stofnunum; Hagstofa Íslands, Ríkisskattstjóri og Fjármála- og efnahagsráðuneytið ásamt gögnum frá hagsmunasamtökum á borð við STEF og ÚTON. Í gögnum frá opinberum stofnunum má nálgast þjóðhagslegar hagrænar stærðir sem varpa ljósi á umfang sviðslista hægt verður að ná til þeirra ákvæða sem gilda um þennan málaflokk. Til viðbótar verður stuðst við gögn frá hagsmunasamtökum til að nálgast viðfangsefnið með afmarkaðri hætti tengt markmiðum rannsóknarinnar.

---

<sup>1</sup> Tillaga til þingsályktunar . Þskj. 121, 121. mál, 141. löggjafarþing.

## 2 Tekjur sviðslistamanna

### 2.1 Almennt

Fjöldi skráðra fyrirtækja samkvæmt fyrirtækjaskrá Ríkisskattstjóra (RSK), undir atvinnugreininni sviðslistir, hefur aukist um 3% að meðaltali milli ára 2008 – 2012. Á Íslandi voru skráð tæplega 700 fyrirtæki árið 2012 og fyrirtæki sem skilgreind eru í þjónustu við sviðslistir eru um 30 (Hagstofa Íslands, 2013).

Meðalvelta sviðslista á Íslandi tímabilið 2005 – 2009 er rúmlega hálfur milljarður og meðalútflutningstekjur yfir sama tímabil rúmlega 150 milljónir. Sviðslistir ná bæði til atvinnu- og áhugamanna og hluti þessarar starfsemi er undanþegin virðisaukaskatti sem gerir það að verkum að tölulegar upplýsingar eru takmarkaðar (Margrét Sigrún Sigurðardóttir; Tómas Young, 2011).

Tekjur og þóknanir listamanna, lögaðila og annarra sem koma til landsins í atvinnuskyni til skemmtunar og bera takmarkaða skattskyldu hér á landi þurfa að greiða skatt af sínum afrakstri hér á landi. Tekjur hafa aukist vegna þessa milli ára 2006 – 2012 að undanskildu ári 2009 (Ríkisskattstjóri, 2013):

Tafla 1: Skattgreiðslur erlendra listamanna milli ára 2006 - 2012

Ár	Skattstofn	Tekjuskattur
2006	31.918.101	4.787.716
2007	31.999.103	4.799.870
2008	68.130.335	10.201.801
2009	28.928.577	4.339.285
2010	63.713.274	11.441.229
2011	211.007.951	42.092.262
2012	444.904.107	82.212.044

Þótt skatttekjur hafa aukist verulega vegna þessa aðila er ekki um háar upphæðir að ræða þar sem meðaltekjur á þessu tímabili er rétt rúmlega 20 milljónir á verðlagi hvers árs.

## 2.2 Hugtök og skilgreiningar

### 2.2.1 Skapandi greinar

Umfang skapandi greina á Íslandi hefur aukist verulega á síðustu árum og áratugum en skilgreiningar og tölulegar upplýsingar sem snúa að þessum málaflokki eru enn í mótun. Kortlagning á hagrænum áhrifum skapandi greina á Ísland hefur verið gerð en með henni var brotið blað í sögu þjóðar því í fyrsta skipti birtist yfirlit yfir umfangi. Hins vegar eru tölulegar upplýsingar verulega takmarkaðar og langt í land að fá endanlega mynd af málaflokknum. Jafnframt eru skráningar innan atvinnugreinaflokkunar og skilgreiningar ómótaðar sem hefur þær afleiðingar að aðilar flokkast ekki undir skapandi greinar og öfugt (Margrét Sigrún Sigurðardóttir;Tómas Young, bls. 14). Undir skilgreiningu á skapandi greinum falla menningar- og náttúruarfleiðir, sjónræn list og handverk, bókaútgáfa og fjölmiðlun, hljóð, mynd og gagnvirk miðlun, hönnun og aðrar skapandi þjónustugreinar, hátíðarhöld og sviðslistir (Margrét Sigrún Sigurðardóttir;Tómas Young, bls. 22). Það síðastnefnda er megin viðfangsefni ritgerðarinnar þar sem sérstaklega er fjallað um alþjóðlegar skattareglur sem gilda um sviðslistamenn sem starfa utan heimilisfestarríkis.

Upplýsingar um veltu skapandi greina sem unnar eru úr virðisaukaskattskýrslum frá embætti Ríkisskattstjóra 2005 - 2009 sýna fram á verulega aukningu á útflutningstekjum á tímabilinu. Árið 2005 námu tekjur 8 milljörðum króna en 2009 rúmlega 24 milljörðum króna (Margrét Sigrún Sigurðardóttir;Tómas Young, bls. 124). Upplýsingar ná til skattskyldrar veltu sem er undanþegin skv. 12. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988., þ.e. útflutnings en ekki til veltu sem undanþegin er virðisaukaskatti skv. 2. gr.

### 2.2.2 Sviðslist

Erfitt getur verið að skilgreina nákvæmlega hvað fellur undir hugtakið sviðslistir (*performing artistes*). Skilgreiningar á hugtakinu eru margar en í sinni einföldustu mynd er hægt að skilgreina sviðslist á þann veg að um sé að ræða viðburð framkvæmdan á sviði. Í skattalegu tilliti er skilgreiningin mjög takmarkandi (*og í raun ónothæf*) því mjög matskennt er hvað fellur undir hugtakið. Upp vakna spurningar hvaða gjörninga um ræðir og hvaða kröfur eru gerðar til sviðsframkomu. Mannfræðingurinn Erving Goffman skilgreinir sviðslist á þann veg að tiltekinn aðili, af ákveðnu tilefni, hafi áhrif á annan aðila með viðburði sínum (Goffman, 1959, bls. 15). Af því leiðir, til að atburður falli

undir sviðslist er gerð krafa um framkvæmd á viðburði sem beinist að öðrum aðila, áhorfanda. Hátíðir s.s. 17. júní hátíðarhöld, íþróttaviðburðir, leiklista- og danssýningar, uppistand, gjörningar og tónleikar falla jafnan undir hugtakið í okkar daglega máli.

Þar sem sviðslist er vítt hugtak geta komið upp vandamál um túlkun á því hvað fellur undir hugtakið þ.e. hvaða tekjur beri að meðhöndla sem tekjur af atvinnustarfsemi og hvaða tekjur beri að meðhöndla sem viðburðartekjur tengdum sviðslistum. Í atvinnugreinaflokkun ÍSAT2008 sem byggir á atvinnugreinaflokkum Evrópusambandsins og er lögbundin í samningum um Evrópska efnahagssvæðið telur til sviðslista (atvinnugreinanúmer 90.01.0) uppfærslur á leiksýningum, óperusýningar og listdanssýningar eða tónleikahald og annað sýningahald þar sem listamenn koma fram (Hagstofa Íslands, 2013):

- starfsemi listhópa, fjölleikaflokka eða leikhópa og hljómsveita.
- starfsemi sjálfstætt starfandi listamanna, s.s. leikara, dansara, tónlistarmanna og fyrirlesara.

Til greinarinnar telst ekki:

- starfsemi umboðsmanna eða umboðsskrifstofa á sviði leiklistar eða lista
- hlutverkaval

Mikilvægt er að skilgreiningin á hugtakinu „sviðslist“ sé skýr í þágu þeirra sem falla þar undir og að þeir fái rétta og sanngjarna meðferð í ólíkum skattkerfum. Komið getur upp ágreiningur er snýr að tvísköttun og ætti regluverkið að miða á útilokun tvískattlagningar sömu tekna á sama tímabili (OECD, 2010, bls. 34). Það gilda ákveðnar sérreglur í alþjóðlegum skattarétti um sviðslistir sem veitir aðilum ákveðna skattalega meðferð, og ættu skattyfirvöld að hafa sambærilega túlkun á hugtakinu til að gæta jafnræðis.<sup>2</sup> Nánar er fjallað um aðferðir við að koma í veg fyrir tvísköttun í kafla 4.4 og um aðila sem falla undir hugtakið í kafla 3.1.

Mikilvægt er að gera grein fyrir hverjir teljast til sviðslistamanna og falla undir 17. gr. samningsfyrirmyndar OECD (*SF OECD*), hverjir falla undir 7. gr. um tekjur af atvinnurekstri og hverjir falla undir 15. gr. um launuð störf. Ákvæði 17. gr. er ekki horft til hvort listamaðurinn sé sjálfstætt starfandi eða launamaður heldur er horft til hvers

---

<sup>2</sup> Hér er átt við 17. gr. tvísköttunarsamninga sem byggðir eru á samningsfyrirmynd OECD

konar aðila um ræðir og þá vinnu sem hann framkvæmir. Þar með fá þeir sem falla undir 17. gr. töluvert ólíka skattalega meðferð.

Ákveðinn hluti listamanna, sviðslistamenn þ.á.m. tónlistarmenn, eru skattlagðir í því ríki sem þeir koma fram (*upprunaríki tekna*). Tónlistarmaður sem búsettur er á Íslandi (*heimilisfestarríki*) og kemur fram í öðru ríki og aflar tekna þar verður því að standa skil á skattgreiðslum erlendis. Notkun á hugtakinu sviðslistarmaður (*artiste*) verður því að vera túlkað sambærilega milli landa, bæði í alþjóðlegu samhengi (*t.d. tvísköttunarsamningum*) og túlkun samkvæmt landsrétti annars eykur það líkur á tvísköttun eða tvöfaldri engri skattlagningu sem er umfjöllun kafla 4.4.

### 2.2.3 Tónlistarviðburður

Í þessari ritgerð er fjallað um skatttekjur og skattlagningu af sviðslistum en tónlistarflutningur fellur þar undir. Ekki er fjallað um tónlist sem áþreifanlega söluvöru heldur eingöngu sem viðburð, sviðsviðburð þar sem tónlistarmaður flytur tónlist sína í samtíma áheyrn áhorfanda. Tekjur af tónlist sem stafa af framleiðslu á hljóðupptökum s.s. segulböndum, geisladiskum, vínýlplötum, þjónustustarfsemi á sviði er varða hljóðmenn, ljósamenn, tæknimenn, framleiðslu á tónlist s.s. í hljóðveri, útvarpi (*ekki beinar útsendingar*) og önnur tónlistarútgáfa sem ekki stafar af samtíma áheyrn er undanskilið í rannsókninni.

Samkvæmt atvinnugreinaflokkun ÍSAT2008 eru tónlistarviðburðir hluti af sviðslistum. Viðburður hefur enga eina merkingu en má skilgreina sem athöfn bundin tíma og hver viðburður er sérstök blanda af tíma, umgjörð, stjórnunar og fólki (Getz, 1997, bls. 2). Tekjur sem skattaðili hlotnast fyrir tónlistarviðburð ætti að vera bundinn við framkomuna þ.e. þann tímapunkt sem flutningurinn á sér stað. Nánar er fjallað um tekjur sviðslistarmanna í kafla 2.3.1.

### 2.3 Almennt um tekjur

Tónlistarmenn starfa í mjög sveiflukenndu og óreglubundnu umhverfi. Vinnutíminn er óreglulegur, vinnuskylda og vinnuframlag mismunandi milli tímabila og sú þjónusta sem tónlistarmenn veita, sjálfur tónlistarflutningurinn, er yfirleitt framkvæmdur eftir lok hefðbundins vinnutíma (Félag íslenskra hljómlistarmanna, 2013). Tónlistarmenn starfa oft sem verktakar eða eru í rekstri á sinni eigin kennitölu. Innstreymi tekna kemur úr

mörgum áttum og oftar en ekki eru um margar óverulegar upphæðir að ræða í stað fárra stórra. Erfitt getur verið fyrir skattaðila að halda utan um tekjur sínar þar sem þær eru margar og óreglulegar og einnig getur reynst erfitt fyrir skattyfirvöld að sinna skatteftirliti ef verktakagreiðslur eru ekki skráðar og þ.a.l. engin launamiði gefinn út og sendur skattaðila og skattyfirvöldum eins og reglur kveða á um.<sup>3</sup>

### 2.3.1 Tekjur af sviðslistum

II. kafli laga um tekjuskatt nr. 90/2003 fjallar um skattskyldar tekjur. Í 7. gr. er almenn skilgreining á hugtakinu tekjur en þar segir að skattskyldar tekjur teljast með þeim undantekningum og takmörkunum, er síðar greinir, hvers konar gæði, arður, laun og hagnaður sem skattaðila hlotnast og metin verða til peningaverðs og skiptir ekki máli hvaðan þær stafa eða í hvaða formi þær eru. Tekjur eru að jafnaði færðar til tekna skattaðila á því ári sem þær verða til þ.e. þegar krafa hefur myndast á hendur einhverjum nema um óvissar tekjur sé að ræða, sbr. 2. mgr. 59. gr. tekjuskattslaga. Þegar litið er á tekjutegundir skapandi greina kemur í ljós að þær geta verið af mjög mismunandi toga og oft óljóst hvenær tekjumyndun á sér nákvæmlega stað. Tekjur sviðslistamanna er þar engin undantekning. Þegar aðili fellur undir hugtakið sviðslistarmaður þá kemur sú spurning upp hvaða tekjur eru skattskyldar undir sérstöku ákvæði sem gilda um sviðslistamenn sem starfa erlendis. Dæmi um mismunandi tekjutegundir sviðslistamanna eru (Molenaar, 2005, bls. 95):

- tekjur vegna flutnings eða framkomu sviðslistarmanns
- tekjur vegna æfinga, fundarhalda, samningaviðræðna bæði í heimilisfestarríki og í upprunaríki tekna
- þóknanir vegna kostnaðar sem til fellur vegna flutnings eða framkomu
- umboðspóknanir eða umboðslaun sem falla til sviðslistarmanns
- tekjur af flutningi eða framkomu sem renna til þriðja aðila
- umbuna- eða hvatagreiðslur
- þóknanir vegna kostnaðar sem fellur til vegna aðstoðarfólks sviðslistarmanns

---

<sup>3</sup> Skilaskyldir launamiða eru m.a. þeir sem inna af hendi greiðslur til verktaka fyrir þjónustu (efni eða vinnu) eða aðrar greiðslur sem framtalsskyldar eru og/eða skattskyldar skv. 7. gr. laga nr. 90/2003, sbr. form RSK 2.01.



- tekjur vegna afpantana og aðrar tryggingabætur
- auglýsingatekjur
- tekjur frá styrktaraðilum
- tekjur frá tækjaframleiðendum um notkun búnaðar þeirra
- fjárstyrkir frá opinberum aðilum
- þóknanir vegna plötusölu
- þóknanir frá hljómplötuframleiðanda vegna hljómleikaferðar
- höfundaréttartekjur
- tekjur af söluvarningi
- lífeyrisgreiðslur og aðrar tryggingagreiðslur

Texti 17. gr. samningsfyrirmyndar OECD skilgreinir ekki hvaða tekjutegundir um ræðir, því einungis má finna í orðalagi tvísköttunarsamninga að um sé að ræða tekjur sem listamaður aflar af persónulegum störfum. Í enskum þýðingum tvísköttunarsamninga er fjallað um „*performance income*“ þ.e. tekjur af flutningi, hljómleikum, gjörningum, sýningum eða öðrum afköstum sem framkvæmdir eru að hálfu sviðslistarmanns. Í athugasemdum við 17. gr. samningsfyrirmyndar OECD má finna nánari útlitun á tekjum sem um ræðir en sú útlitun er hvergi nærri tæmandi.<sup>4</sup> Ef aðstæður koma upp þar sem tvísköttunarsamningur skýrir ekki nægilega vel hvort tekjur falla undir ákvæðið má gera ráð fyrir að túlkunarákvæðið í 2. tölul. 3. gr. samningsfyrirmyndarinnar gildi sem kveður á um að túlka beri atvik í samræmi við landslög.

Upphaflega innihéldu athugasemdir 17. gr. samningsfyrirmyndarinnar enga sérstaka málsgrein um eðli tekna, þ.e. hvers konar tekjur af sviðslistum um ræðir en viðbætur hafa verið gerðar sem hafa þrengt það mengi er falla undir ákvæðið. Viðbæturnar eru byggðar á skýrslu OECD frá 1987 og markar sú skýrsla ákveðið upphaf hvernig núverandi skattareglum er háttað í þessum málaflokki (OECD, 1987). Einnig hefur OECD velt fyrir sér hvort túlka eigi ákvæði greinarinnar þrengt eða hvort rúm túlkun mundi þjóna betur

---

<sup>4</sup> Athugasemdir SF OECD er varðar tekjur sviðslistamanna og íþróttamanna gefa ekki glögga mynd og óljóst er hvaða tekjur falla undir 17.gr.

þeim markmiðum sem stofnunin hefur sett er varðar skattlagningu á sviðslistamönnum.<sup>5</sup>

Ef ákvæðið er túlkað þröngt falla aðeins tekjur sem tilkomnar eru vegna flutnings eða opinbera framkomu þar undir, allar aðrar tekjur skattleggjast undir öðrum ákvæðum. Helstu rökin fyrir þessari túlkun er að sviðslistamenn (*og íþróttamenn*) eiga í meginatriðum að vera skattlagðir eins og aðrar starfsgreinar, hvort sem um ræðir aðila í sjálfstæðum atvinnurekstri á eigin kennitölu eða aðila í fast launuðu starfi. Samningabundnar þóknanir sem sviðslistarmaður fær t.d. þóknanir vegna plötusölu ættu að falla undir 12. gr., tekjur vegna sjálfstæðrar starfsemi undir 14. gr. og rekstrartekjur sem ekki eru sérstaklega tilgreindar í 17. gr. undir 7. gr.

Helstu rökin fyrir gagnstæðri túlkun er sú að tengsl milli ólíkrar vinnu og afkasta sviðslistarmanna eru óljós, margbreytileiki og flækjustig samninga (*samningspakkar*) er verulegt, erfitt er að hafa eftirlit með framkvæmd sviðsviðburða og hvers konar greiðslur berast milli aðila í tengslum við viðburði (*þóknanir, föst laun, tekjur vegna miðasölu eða aðrar greiðslur*) sem auðveldar ekki skattyfirvöldum við skatteftirlit. Þar sem þessar greiðslur eru tengdar starfsemi sviðslistamanna þá eiga þær að falla undir 17. gr.

Of vítæk skilgreining á tekjum sem falla undir ákvæðið getur á hinn bóginn haft í för með sér að önnur ákvæði samninga verða merkingarlaus, sérstaklega þau ákvæði sem snúa að þóknunum. Aðrar óbeinar tekjur s.s. samningsbundnar auglýsingatekjur sem koma til vegna viðburða geta myndast fyrir utan ríki þar sem viðburðurinn er haldinn og iðulega hafa ríki engar upplýsingar um tilvist þeirra. Ef þær tekjur kæmu til skattlagningar í ríki þar sem viðburður fer fram getur það orsakað tvísköttun því uppruni tekna er ekki þar og upprunaríki gæti talið sig eiga skattlagningarréttinn. Slíkir samningar eru yfirleitt gerðir af fyrirtæki í einu ríki og ná til allra ríkja þar sem sviðslistarmaðurinn kemur fram á ákveðnu tímabili. OECD hefur ályktað að það væri ekki viðeigandi að færa þóknanir undir 17. gr. þar sem ákvæði 12. gr. væru frekar takmörkuð og flest ríki skilgreina greiðslur vegna auglýsinga og styrktaraðila ekki sem þóknanir. Ríki áskilja sér hvort eð er rétt til að kanna allar þóknanir skattaðila við skatteftirlit og ef þær samrýmast ekki 12. gr. gætu þær fallið undir 17. gr.

---

<sup>5</sup> Sbr. tölul. 77.- 84. í skýrslu OECD (1987)

Þegar litið er til þeirra þátta sem meta á hvort tekjur falli undir greinina eða standi fyrir utan hana gerir OECD þá kröfu að tengsl séu til staðar milli opinbers viðburðar og þeirri tekjutegund sem rennur til aðila. Beita eigi öðrum greinum í þeim tilvikum þar sem þessi tengsl séu ekki til staðar. Sem dæmi má nefna að auglýsingatekjur og greiðslur frá styrktaraðilum sem berast í tengslum við viðburð og verður ekki véfengd og gildir jafnt um greiðslur sem berast til aðila fyrir og eftir að viðburður hefur verið haldinn, falli undir 17. gr. Þó hefur OECD samþykkt undantekningu á reglunni um bein tengsl tekna við viðburð þegar honum er aflýst. Við slíkar aðstæður, ef sviðslistarmaður fær umbun eða bætur vegna forfalla, beri að meðhöndla þær tekjur undir 21. gr. (*aðrar tekjur*) og skattleggjast þær í heimilisfestarríki (OECD, 1987). Þrátt fyrir undantekningu er útgangspunktur OECD alveg skýr; ríki verða að gera kröfu um að tekjur af sviðslistum verða að vera beintengdar opinberri framkomu eða flutnings að hálfu sviðslistarmanns. Skerpt hefur verið á orðalagi málsgreinarinnar og er hún töluvert skýrari í dag. Þar segir:<sup>6</sup>

An individual may both direct a show and act in it, or may direct and produce a television programme or film and take a role in it. In such cases it is necessary to look at what the individual actually does in the State where the performance takes place. If his activities in that State are predominantly of a performing nature, the Article will apply to all the resulting income he derives in that State. If, however, the performing element is a negligible parts of what he does in that State, the whole of the income will fall outside the Article. In other cases an apportionment should be necessary. (OECD, 2010).

Hér hvetur OECD til þess að horft sé til þeirra starfa sem aðili raunverulega afkastar í því ríki sem viðburður á sér stað. Ef störfín eru aðallega bundin við sviðsviðburð þá falla allar tekjur aðilans undir greinina í því ríki. Ef hins vegar óverulegur hluti tekna aðilans er bundinn sviðsviðburði þá falla tekjur fyrir utan. Í einhverjum tilvikum getur hlutfallsaðferðum verið beitt. OECD vísar ekki í neinar hlutbundnar reglur í þessu samhengi sem gerir það að verkum að ríki verða að útfæra hvert í sínu lagi hvaða forsendur þurfi að vera til staðar til að aðili telst skattskyldur samkvæmt 17. gr.

Í samningsfyrirmynd OECD frá 1992 birtust ný ákvæði, jafnframt voru eldri ákvæði fjarlægð, sem gerði það að verkum að ríki höfðu tækifæri til að ákveða frá grunni eigin

---

<sup>6</sup> 4. tölul. athugasemda við 17. gr. SF OECD, (2010).

verklaðsreglur og starfshætti er snúa að skattlagningu hjá aðilum með ótakmarkaða skattskyldu (Molenaar, 2005). Ákvæðin hafa haldist óbreytt síðan.<sup>7</sup> Þar kemur fram að tekjur sem umboðsmenn hlotnast fyrir að undirbúa viðburð sviðslistarmanns falli fyrir utan ákvæði greinarinnar, en allar tekjur sem renna til þeirra fyrir hönd sviðslistarmanns falli innan greinar. Búið er að skýra í meginatriðum þær tekjutegundir sem falla undir 17. gr. sem dregur verulega úr líkum á að aðili sé skattalega meðhöndlaður mismunandi eftir ríkjum og tvísköttun þ.a.l. ólíklegri en ella. Í athugasemdum segir:<sup>8</sup>

Besides fees for their actual appearances, artistes and sportsmen often receive income in the form of royalties or of sponsorship or advertising fees. In general, other Articles would apply whenever there was no direct link between the income and a public exhibition by the performer in the country concerned. Royalties for intellectual property rights will normally be covered by Article 12 rather than Article 17 (see paragraph 18 of the Commentary on Article 12), but in general advertising and sponsorship fees will fall outside the scope of Article 12. Article 17 will apply to advertising or sponsorship income, etc. which is related directly or indirectly to performances or appearances in a given State. Similar income which could not be attributed to such performances or appearances would fall under the standard rules of Article 7 or Article 15, as appropriate. Payments received in the event of cancellation of a performance are also outside the scope of Article 17, and fall under Articles 7 or 15, as the case may be. (OECD, 2010).

Ótvírætt er að tekjur sem tengdar eru opinberum sviðsviðburði beri að skattleggja í upprunaríki, sama í hvaða formi þær eru, s.s. auglýsingatekjur og styrktargreiðslur ef þær tengjast opinberum viðburði á einhvern hátt. Þóknanir og aðrar greiðslur sem ekki er hægt að rekja til viðburðar falla undir aðrar greinar eftir því sem við á. Undantekningarákvæðið ef viðburði er aflýst hefur aðeins verið breytt þar sem vísað er til þess að greiðslur beri að meðhöndla undir ákvæðum 7. eða 15. gr. í stað 21. gr. eins og eldri útgáfa samningsfyrirmyndar mælti fyrir um.

Í athugasemdum við 17. gr. leggur OECD áherslu á að upprunaríki hafi skattlagningarrétt á þeim tekjum, beinar eða óbeinar, sem rekja má til viðburðar og renna ekki beint til sviðslistarmanns eða umboðsmanns hans. Ef aðili fær tekjur í formi fastra launa í stað tekna sem myndast við hverja framkomu hefur upprunaríki tekna heimild til að skattleggja aðilann hlutfallslega af þeim launum sem samsvarar framkomu

---

<sup>7</sup> M.v. síðustu opinberu útgáfu athugasemda við 17. gr. SF OECD frá árinu 2010.

<sup>8</sup> 9. tölul. athugasemda við 17. gr. SF OECD, (2010).

í því ríki. Á svipaðan hátt, þar sem sviðslistarmaður er ráðinn í vinnu af fyrirtæki og kemur fram í því ríki, þá hefur það ríki skattlagningarrett á þeim þóknunum sem renna til hans. Jafnframt segir í ákvæðinu:<sup>9</sup>

...where its domestic laws “look through” such entities and treat the income as accruing directly to the individual, paragraph 1 enables that State to tax income derived from appearances in its territory and accruing in the entity for the individual’s benefit, even if the income is not actually paid as remuneration to the individual. (OECD, 2010).

Upprunaríki tekna getur með þessu móti horft í gegnum lögaðila og skattlagt þær tekjur sem safnast þar upp og eiga rætur sínar að rekja til viðburðar sviðslistarmannsins, jafnvel þótt tekjur hafa ekki raunverulega runnið til aðilans sem þóknun eða laun. Það er því skýrt að OECD leggur mikla áherslu á að skattlagning tekna af sviðsviðburðum, sama í hvaða formi þær eru, beri að skattleggjast í upprunaríki. Engu máli skiptir þótt tekjur renni beint til sviðslistarmanns eða ekki.

### **2.3.2 Aðgreining tekna sviðslistamanna**

Grunnur sem tilgreinir hvaða viðmið ríki skulu beita við túlkun á tekjum sem falla undir 17. gr. má rekja til skýrslu OECD frá 1987. Á þessum grunni ásamt athugasemdum samningsfyrirmyndar hefur mótast ákveðin fordæmi um skattalega meðferð tekna sviðslistamanna sem starfa erlendis (Molenaar, 2005).

#### **2.3.2.1 Tekjur vegna framkomu andstætt tekjum vegna undirbúnings**

Allar tekjur, sama í hvaða formi þær eru, sem rekja má til framkomu sviðslistarmanns í ríki falla undir ákvæði greinarinnar. Skattlagningarheimild er í því ríki þar sem framkoman á sér stað. Liður í framkomu sviðslistarmanns er undirbúningur og æfingar fyrir framkomu. Mikilvægt er að sviðslistarmaður sé kunnugur því umhverfi og þeim búnaði sem fylgir slíkri framkomu því markmið hans miðast við að allt gangi forfallalaust fyrir sig og áhorfendur upplifi viðburðinn á sem besta hátt.

Orðspor sviðslistarmanns er í húfi. Tæknilegur undirbúningur (*technical rehearsal*), hljómfræðilegur undirbúningur (*sound rehearsal*) og undirbúningur flutnings á sviði krefst tíma og hafa sviðslistamenn samið um greiðslur vegna þessa. Ef hægt er að aðgreina þessar greiðslur, sama hvort þær eru tilkomnar í heimilisfestarríki eða í því ríki

---

<sup>9</sup> 8. tölul. athugasemda við 17. gr. SF OECD, (2010).

sem viðburður fer fram, falla þær yfirleitt utan ákvæði greinarinnar þar sem markmið æfinga er ekki að koma fyrir framan áhorfendur opinberlega.<sup>10</sup>

Þetta er hins vegar ekki alltaf skýrt þar sem til staðar eru bein tengsl milli æfinga fyrir tiltekin viðburð og flutningsins þar sem tekjumyndunin á sér stað. Einnig er oft samið um eina ákveðna greiðslu og inni í þeirri greiðslu er felld inn þóknanir vegna æfinga. Sú spurning vaknar upp hvort hlutfalla ætti heildargreiðsluna í þóknun vegna æfinga sem félli fyrir utan skattskyldar tekjur í því ríki sem viðburður fer fram (Vogel, 1998, bls. 980). Þar sem hvorki skýrsla OECD frá 1987, 17. gr. samningsfyrirmyndar eða athugasemdir við 17. gr. tilgreina skattskyldu vegna æfinga í tengslum við viðburði, þá verða ríki að beita landsrétti til að ákvarða hvort heimilt sé að færa tekjur vegna æfinga utan ákvæði 17. gr. Til að mynda hafa bandarísk skattyfirvöld úrskurðað að taka þurfi tillit til samningsbundna þóknanna vegna æfinga þar sem þær geti fallið undir vinnuskyldu og séu tengdar persónulegum störfum viðkomandi.<sup>11</sup>

### **2.3.2.2 Heildargreiðsla andstætt skiptri greiðslu**

Mismunandi samningar eru gerðir milli skipuleggjenda viðburða og sviðslistarmanns sem liggja til grundvallar á því starfi sem sviðslistarmaðurinn framkvæmir. Slíkir samningar geta í sinni einföldustu mynd verið föst upphæð sem rennur óskipt til sviðslistarmanns. Innifalið í þeirri upphæð geta verið þóknanir vegna kostnaðar listamannsins, s.s. kostnaður vegna umboðsskrifstofu, umboðslauna og uppihald þjónustuaðila í tengslum við viðburð. Jafnframt getur skipuleggjandi viðburðar samið á þann hátt að umbun til sviðslistarmannsins er aðgreind frá umbun til umboðsskrifstofu, leigu á hljóð- og ljósamönnum, leigu á búnaði o.fl. Þetta leiðir til tveggja ólíkra nálganna á greiðslu, annars vegar framkvæmdar, þar sem ein greiðsla berst til aðila, og hins vegar skiptri greiðslu niður á þjónustuaðila sem koma að viðburði með ólíkum hætti. Niðurstaðan er sú ef greiðslur berast til þjónustuaðila sem sviðslistarmaðurinn nýtir, er hann ekki endilega að greiða fyrir hana. Upp vaknar spurning hvort þær greiðslur sem berast til þjónustuaðila séu álitnar greiðslur vegna sviðsviðburðar og falla undir 17. gr. samningsfyrirmyndarinnar ef hægt er að tengja umræddar greiðslur við viðburð með einhverjum hætti.

---

<sup>10</sup> 4. tölul. athugasemda við 17. gr. SF OECD, (2010).

<sup>11</sup> Sbr. mál Stemkowski v. Commissioner, (1982). 690 F. 2d 46.

Í þessu samhengi skiptir miklu máli hvort frádráttabær kostnaður sé heimilaður í því ríki sem viðburður fer fram. Í athugasemdum við 17. gr. kemur fram að ríki ákveði sjálf með hvaða hætti það meðhöndlar frádráttabæran kostnað.<sup>12</sup> OECD hvatti ríki til að skattleggja heildartekjur og frádráttabær kostnaður væri óheimilaður en á móti kemur að beita eigi lægra skatthlutfalli.<sup>13</sup> Það skiptir verulegu máli m.t.t. skattaútreiknings að kostnaður sem fellur til vegna viðburðar, þ.m.t. umsýslu- og þjónustukostnaður, endurspeglar í þeim greiðslum sem berast til sviðslistarmannsins. Verðmæti þjónustunnar sem skipuleggjandi viðburðar veitir samkvæmt samningi, en sviðslistarmaðurinn nýtir, eiga að vera innifalin í greiðslum til sviðslistarmanns sem er grundvöllurinn fyrir skattlagningu vegna viðburðar samkvæmt 17. gr. (Molenaar, 2005). Hér er átt við ef sviðslistarmaður krefst ákveðinnar vöru eða þjónustu í tengslum við viðburð sem skipuleggjandi útvegar í gegnum þriðja aðila með tilheyrandi kostnaði, þá skal sá kostnaður hlunnfærast í greiðslum til sviðslistarmannsins þrátt fyrir að greiðsla fyrir veitta vöru eða þjónustu berist þriðja aðila.

Pó eru mörg ríki sem túlka ákvæði 17. gr. á þann hátt að greiðslur frá skipuleggjanda viðburðar til annarra aðila en sviðslistarmannsins falli ekki undir 17. gr. þrátt fyrir að greiðslur séu tengdar viðburðinum. Helstu rök fyrir þessari nálgun er sú að kostnaðurinn er tilkominn að hálfu skipuleggjandans en ekki sviðslistarmannsins.<sup>14</sup>

### **2.3.2.3 Skilyrðisbundnir samningar**

Ekki má vanmeta þátt samningaviðræða þegar kemur að því að skipuleggja viðburði. Samningaviðræður milli skipuleggjenda viðburða og forsvarsmanna sviðslistarmanns getur verið tímafrekt og flókið ferli. Margt þarf að ganga upp til þess að aðilar gangi sáttir frá borði og undirritaður er samningur um samstarf, s.s. samkomulag um dagsetningar sem sviðslistarmaðurinn kemur fram, þjónustu sem skipuleggjandi

---

<sup>12</sup> 10. tölul. athugasemda við 17. gr. SF OECD, (2010).

<sup>13</sup> Í kjölfar úrskurðar Evrópuðómstóls (ECJ) í málum *C-290/04 FKP Scorpio Konzertproductionen* og *C-345/04 Centro Equestre da Lezíria Grande* hefur OECD bætt við athugasemdir að hugsanlega þurfi ríki að heimila frádrátt en lætur ríki um útfærsluna, sbr. síðustu setningu 10. tölul. athugasemda við 17. gr. SF OECD (2010).

<sup>14</sup> Sbr. mál *FC of T v. Robinson* (1992) 23 ATR 364, 92 ATC 4424

viðburðar veitir, þjónustu sem sviðslistarmaður mun koma til með að veita, upphæðir, greiðslufyrirkomulag svo dæmi séu nefnd.

Samningaviðræður geta leitt til þess að skilyrðisbundnar greiðslur verði inntar af hendi sem miða við ákveðnar forsendur sem skilgreindar eru í upphafi. Sem dæmi getur sviðslistarmaður samið um greiðslu eingöngu við að hefja samningaviðræður og ef samningar nást um framkomu er komin bein tengsl við viðburð o.þ.l. skattskylda til staðar samkvæmt 17. gr. Ef hins vegar samningar nást ekki um framkomu falla hinar skilyrðisbundnu greiðslur ekki undir 17. gr. þar sem engin tengsl eru til staðar við viðburð og engin krafa um framkomu að hálfu sviðslistarmanns til staðar (Sandler, 1995, bls. 185).

Sviðslistarmaður getur einnig samið um að bóka sig ekki annars staðar á ákveðnu tímabili svo hann verði óbundinn innan þess tímabils sem samið er um. Skipuleggjandi greiðir fyrirfram fyrir vinnu sem eftir er að skilgreina og útfæra nánar, eins konar trygging fyrir að sviðslistarmaðurinn sé tiltækur og geti komi fram. Þegar slík ákvæði eru sett í samning fylgja yfirleitt þóknanir (*retainer*) sem renna til sviðslistarmanns sem eru breytilegir eftir samningum (Borg, 2003). Slíkar þóknanir falla að öllu jöfnu ekki undir ákvæði 17. gr. þar sem ekki er til staðar krafa um listræna eða afþreyingarlega sviðsframkomu að hálfu sviðslistarmanns í viðkomandi ríki (*enn sem komið er*) (Sandler, 1995, bls. 329). Þetta breytist hins vegar ef sviðslistarmaðurinn er kallaður til starfa og færast þ.a.l. umræddar þóknanir undir 17. gr. þar sem tengsl þóknana við viðburð hefur myndast. Hins vegar getur það verið réttlætanlegt undir ákveðnum kringumstæðum að upprunaríki sé heimilt að skattleggja án tengingar við viðburð ef sviðslistarmaður er samkvæmt samningi skylt að vera tiltækur og fær fyrir það greiðslu (Vogel, 1998, bls. 980).

#### **2.3.2.4 Afpantanir og tryggingabætur**

Samningur milli aðila inniheldur yfirleitt einhver ákvæði er snýr að uppsögn eða ógildingu. Þegar samningi er rift að hálfu skipuleggjanda viðburða, t.d. að viðburður falli niður, getur sviðslistarmaðurinn átt rétt á samningsbundnum þóknunum á grundvelli þess að hann ekki hafi mátt bóka sig annars staðar á ákveðnu tímabili. Bæði skýrsla OECD frá 1987 og athugasemdir við 17. gr. samningsfyrirmyndarinnar kveða á um að



þóknanir sem tilkomnar eru vegna afpantana falli ekki undir ákvæði 17. gr.<sup>15</sup> Þetta samrýmist því sjónarmiði að engin tengsl eru til staðar við framkomu sviðslistarmanns í öðru ríki þ.e. tekjur eru ekki bundnar við listræna- eða afþreyingatengda framkomu fyrir framan áhorfendur. Skattlagningarréttur slíkra tekna er því í heimilisfestarríki.

Forföll að hálfu sviðslistarmanns kallar á sambærilegar aðstæður. Skipuleggjandi viðburðar er ekki lengur skuldbundinn að greiða þóknanir til hans en sviðslistarmaðurinn getur reynt á grundvelli váttryggingasamnings að fá einhverjar tryggingabætur. Slíkar bætur eru lagðar fram á grundvelli þess að þátttaka sviðslistarmanns í viðburði fór ekki fram sökum forfalla og þ.a.l. er skattlagningarréttur í heimilisfestarríki.

### **2.3.2.5 Auglýsingatekjur**

Veigamikill þáttur í starfi sviðslistamanns er kynningarstarfsemi á því sem hann stendur fyrir, bæði kynningarstarfsemi vegna viðburða sem hann er þátttakandi í til að örva eftirspurn og kynningarstarfsemi í tengslum við ímyndarsköpun og uppbyggingu vörumerkis (*branding*). Vörumerkjavitund er sértaklega verðmæt í lista- og skemmtanaíðnaðinum. Neytendur geta ekki dæmt gæði neinnar áþreifanlegrar vöru og verða því að treysta meira á skynjun, tilfinningu, orðspor og gagnrýni (Keller, 2003, bls. 27).

Tekjur sem sviðslistarmaður hlotnast fyrir framkomu í auglýsingu falla undir ákvæði 17. gr.<sup>16</sup> Í athugasemdum segir m.a.:

The article may also apply to income received from activities which involve a political, social, religious or charitable nature, if an entertainment character is present.

Það skiptir máli að tengsl við skemmtun eða afþreyingu séu til staðar. Á grunni ímyndaðar listamaður hefur skapað sér er talið að auglýsingar geti haft listrænt- og afþreyingarlegt gildi og fyrir vikið er ekki gerð sú krafa að tekjur sem um ræðir hafi tengsl við ákveðinn viðburð eða ákveðna framkomu að hálfu sviðslistarmannsins. Skattaleg meðferð tekna sviðslistarmanns sem kemur fram í auglýsingu getur því verið frábrugðin skattalegri meðferð á t.d. stjórnámamanni sem sinnir sömu störfum í sömu auglýsingu. Mismunurinn er eingöngu til staðar vegna þess að horft er til annarra starfa

<sup>15</sup> Sbr. 84. tölul. skýrslu OECD (1987) og 9. tölul. athugasemda við 17. gr. SF OECD, (2010).

<sup>16</sup> 3. tölul. athugasemda við 17. gr. SF OECD, (2010).

viðkomandi en ekki til þeirrar starfa sem framkvæmd eru í einstaka tilviki (Molenaar, 2005, bls. 104).

Fremur en að horfa til persónunnar sem kemur fram í auglýsingu hafa bandarísk skattfyrvöld horft fremur til tilgangs þeirra starfa sem framkvæmd eru í tengslum við auglýsingagerð og á hvaða grunni framkvæmdin er. Skattfyrvöld þar í landi hafa ályktað að aðili sem samkvæmt samningi kemur fram í nafni fyrirtækis, í auglýsingar-, kynningar- eða öðrum markaðslegum tilgangi við að efla vöru eða þjónustu þess, sé ekki sviðslistarmaður eða skemmtikraftur við slík störf. Meginmarkmið þessara starfa eru byggð á öðrum grunni og þrátt fyrir að í samningi sé kveðið á um að störf sem framkvæmd eru séu af leiklistarlegum toga breyti það ekki tilgangi samningsins (IRS Field Service Advice 30. september, 1999). Nálgun bandarískra skattfyrvalda virðist því víkja frá þeim almennu viðhorfum sem OECD beitir sér fyrir.

### **2.3.2.6 Tekjur frá styrktaraðilum**

Sviðslistamenn geta skapað töluverð verðmæti í sínu eigin nafni með markaðslegum aðgerðum. Eins og aðrir vörumerkjaframleiðendur sem byggja upp sín vörumerki, til að mynda Apple, Google og Össur, þá byggir listamaðurinn upp nafn sitt með vörumerkjavitund og ímyndarsköpun. Vörumerkjavitund tilgreinir hversu vel neytendur geta greint nafn listamannsins undir mismunandi aðstæðum og framkallað tengsl við hann í huga sér. Ímynd byggir á því hvaða þættir það eru sem tengjast nafninu og með þeim er hægt að byggja upp virði vörumerkisins (Keller, 2003, bls. 67). Styrktaraðilar þ.e. fyrirtæki sem vilja tengja nafn sitt við nöfn listamanna í markaðslegum tilgangi til að styrkja eigið vörumerki eru tilbúnir að greiða fyrir það með ýmsum hætti. Þannig koma þessir aðilar að kostun hljótleikaferða og annarra viðburða listamanna.

Greiðslur sem berast frá styrktaraðilum til sviðslistarmanna og hægt er að tengja beint við viðburð eru skattlagðar í því ríki sem viðburður fer fram. Til að mynda eru allar greiðslur sem falla á sjálfum viðburðinum s.s. miðasala og sala á öðrum varningi í tengslum við viðburð skattlagður skv. 17. gr. Jafnframt falla allar tekjur sem sviðslistarmaður hlotnast vegna veggspjalda og annarra auglýsinga sem kostaðir eru af styrktaraðila undir greinina.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> 9. tölul. athugasemda við 17. gr. SF OECD, (2010).

Hins vegar getur verið erfitt fyrir skattyfirvöld að afla upplýsinga um greiðslur frá styrktaraðilum í því ríki sem viðburður fer fram ef greiðslur sem berast til sviðslistarmannsins falla fyrir utan lögsögu þess og ná einnig til viðburða í öðrum ríkjum. Erfitt getur verið fyrir skattyfirvöld að hlutfalla greiðslurnar niður á einstaka viðburði og yfir höfuð að skattleggja vegna takmarkaðra vitneskju um þær. Því leiðir hætta að engin skattlagning fari fram þ.e. tvöföld engin skattlagning ef heimilisfestarríki beitir undanþáguaðferð við að komast hjá tvísköttun. Umfjöllun um þær aðferðir sem OECD leggur til að ríki beiti við að koma í veg fyrir tvísköttun er í kafla 4.4.

Ekki eru allar greiðslur sem berast frá styrktaraðila beintengdar við einstaka viðburði. Greiðslur frá styrktaraðilum geta borist sviðslistarmanni eingöngu út af því að fyrirtæki vill tengja nafn sitt við þá ímynd sem hann hefur skapað sér. Það getur litið út sem tilviljun að sviðslistarmaður sjáist opinberlega klæddur derhúfu merka Ford bílaframleiðandanum en sá möguleiki er til staðar að þetta sé liður í markaðsátaki bílaframleiðandans í að bæta ímynd sína. Mjög erfitt getur reynst fyrir skattyfirvöld að komast að því hvort greiðslur hafi borist milli aðila og hvort umræddar greiðslur séu skattskyldar í því ríki. Það er því mikilvægt að gera greinarmun á styrktargreiðslum þegar sviðslistarmaðurinn er ekki að störfum við sína starfsgrein frá þeim greiðslum þegar hann kemur fram í sínu hlutverki sem sviðslistarmaður t.d. í auglýsingu og öðrum kynningartilgangi. Óljóst er í framkvæmd hvort hægt sé að beita 17. gr. á greiðslur við önnur tilfallandi störf en eitt af markmiðum 17. gr. er að skattleggja tekjur sem tengjast persónulegum störfum sviðslistarmannsins og ætti því allar slíkar greiðslur að falla undir 17. gr. án nokkurs vafa.<sup>18</sup>

### **2.3.2.7 Tekjur frá framleiðendum**

Margir sviðslistamenn, sérstaklega tónlistarmenn, spila yfirleitt á hljóðfæri frá sama framleiðandanum ár eftir ár og virðast ekki vilja spila á neitt annað hljóðfæri. Ekki er gert lítið úr gæðum eða ímynd þess vörumerkis en að baki getur legið samstarfssamningur milli framleiðandans og tónlistarmannsins um að hann spili eingöngu á hljóðfæri tengdu vörumerkjafafni framleiðandans. Fyrir vikið útvegar framleiðandinn öll hljóðfæri sem til þarf á viðburðum og tónlistarmaðurinn tekur virkan þátt í kynningu þeirra, bæði með því að spila á þau opinberlega og koma fram í

---

<sup>18</sup> 4. tölul. athugasemda við 17. gr. SF OECD, (2010).

auglýsingum. Af 25 tekjuhæstu tónlistarmönnum í heiminum árið 2012 eru margir með slíka samstarfsamninga, þ.á.m. Lady Gaga, Beyoncé og Jay-Z (Forbes, 2013).

Greiðslur sem berast til sviðslistarmans á grunni tækjanotkunar frá framleiðanda fellur undir 17. gr. ef tengsl við kynningar og viðburð í ríki eru til staðar alveg eins og gildir um auglýsingatekjur og tekjur frá styrktaraðilum. Tekjur frá tækjaframleiðendum ásamt öðrum tekjum sem berast til sviðslistarmanns frá þriðja aðila eru skattskyldar í því ríki ef tenging við afþreyingu og skemmtun sé til staðar.<sup>19</sup> Hins vegar er erfitt fyrir skattyfirvöld í því ríki sem viðburður fer fram að ákvarða hvort, og upp að hvaða marki, óbeinar greiðslur sem berast til sviðslistarmanns séu skattskyldar í því ríki ef greiðslur ná til annarra viðburða í öðrum ríkjum einnig. Þó eru til dómfordæmi þar sem skattyfirvöld hafa sýnt fram á tengingu við viðburði, sérstaklega í Bretlandi.<sup>20</sup>

### **2.3.2.8 Þóknarir vegna hljómplötusölu**

Veigamikill þáttur í störfum sviðslistarmanna, sérstaklega tónlistarmanna, eru upptökur og sala á verkum sínum t.d. hljómplötusala, kynningarmyndbönd og upptökur af hljómleikum á mynddiskum. Í kjölfar útgáfu á nýjum hljómplötum eru yfirleitt skipulagðir viðburðir sem hafa það markmið að örva sölu, greiða fyrir kostnað og skapa aukna vitund markaðar á listamanninum.

Tekjur sem sviðslistarmaður hlotnast fyrir upptöku og útgáfu á hljómplötu getur annað hvort verið föst greiðsla sem skilgreind var í upphafi eða hlutfallsleg þóknun sem tekur mið af sölu plötunnar. Hvort sem upptökur hafa verið framkvæmdar í hljóðveri eða á tónleikum falla þær undir 17. gr. ef um fasta greiðslu er að ræða. Skattlagningarrétturinn er því í ríkinu þar sem upptökur (*eða viðburðurinn sem upptökur byggja á*) fóru fram, sem er ekki endilega sama ríki og heimilisfestarríki hljómplötuframleiðandans sem er greiðandinn (Vogel, 1998, bls. 973). Þóknarir falla að

---

<sup>19</sup> 3. tölul. athugasemda við 17. gr. SF OECD, (2010).

<sup>20</sup> Sbr. mál tennisstjórnunnar Andre Agassi í máli *Andre Agassi v. Robinsson*, (2004) (HMIT) (High Court of Justice EWHC 487 (Ch)), þar sem greiðslur frá Nike Inc. berast félags í eigu Agassi, Agassi Enterprises Inc., og hvorugt félaganna með fasta starfsstöð í Bretlandi. Hluti greiðslna voru talin stafa af þátttöku Agassi á Wimbledon og honum gert að hækka skattstofn sinn.

öllu jöfnu undir 12. gr. samningsfyrirmyndar OECD og samningar sem eru blandaðir þurfa að vera hlutfallaðir eftir eðli tekna:<sup>21</sup>

The suggestions made above regarding mixed contracts could also be applied in regard to certain performances by artists and, in particular, in regard to an orchestral concert given by a conductor or a recital given by a musician. The fee for the musical performance, together with that paid for any simultaneous radio broadcasting thereof, seems to fall under Article 17. Where, whether under the same contract or under a separate one, the musical performance is recorded and the artist has stipulated that he, on the basis of his copyright in the sound recording, be paid royalties on the sale or public playing of the records, then so much of the payment received by him as consists of such royalties falls to be treated under Article 12. Where, however, the copyright in a sound recording, because of either the relevant copyright law or the terms of contract, belongs to a person with whom the artist has contractually agreed to provide his services (i.e. a musical performance during the recording), or to a third party, the payments made under such a contract fall under Articles 7 (e.g. if the performance takes place outside the State of source of the payment) or 17 rather than under this article, even if these payments are contingent on the sale of the recordings. (OECD, 2010).

OECD tilgreinir að samningar um greiðslur sem berast til sviðslistarmanna í tengslum við framkomu falli undir 17. gr. Ef samkvæmt slíkum samningum, eða öðrum sjálfstæðum samningum, sem byggja á að sviðslistarmaðurinn fái greidda þóknun vegna sölu eða annarra höfundaverka skulu þær greiðslur sem berast falla undir 12. gr., þó ekki þegar höfundarréttur eða útgáfuréttur er í eigu þriðja aðila, þá falla greiðslur vegna slíkra samninga undir 7. gr. eða 17. gr. eftir því sem við á. Þetta ákvæði birtist fyrst í skýrslu OECD frá 1987 og var nauðsynleg viðbót þar sem túlkun á skattalegri meðferð þóknana í tengslum við 17. gr. þótti óljós og túlkun mismunandi milli ríkja.

Upp komu aðstæður þar sem þýskur ríkisborgari var ráðinn sem hljómsveitarstjóri í Bandaríkjunum og skrifaði undir upptökusamning í tengslum við ráðninguna. Vinnan var öll framkvæmd í Bandaríkjunum. Samningurinn kvað á um að hljómsveitarstjórinn fengi greiddar þóknanir sem tækju mið af plötusölu. Þýskaland skattlagði tekjurnar þar sem þóknanir skv. 12. gr. kveða á um að þær séu skattskyldar í heimilisfestarríki. Bandarísk yfirvöld skattlögðu greiðslurnar einnig þar sem þeir túlkuðu að greiðslurnar féllu undir vinnu vegna persónulegra starfa sem bæri að skattleggja í upprunaríki. Því miður fyrir

---

<sup>21</sup> 18. tölul. athugasemda við 12. gr. SF OECD, (2010).

skattaðilann þá náðu ríkin ekki samkomulagi um að koma í veg fyrir tvísköttun í samræmi við 25. gr. samningsfyrirmyndar OECD og tekjur hans voru tvískattlagðar.

Málið fór fyrir dómstól í Bandaríkjunum sem komst að þeirri niðurstöðu að túlkun bandarískra skattfyrivalda væri heimil þar sem umræddar þóknanir voru byggðar á umbun vegna væntrar sölu en ekki sölu á höfundarrétti eða útgáfurétti. Samingurinn milli aðilans og hljómplötuframleiðandans staðfesti það, þar sem allur höfundarréttur var í eigu fyrirtækisins en ekki hljómsveitarstjórans.<sup>22</sup> Bandarísk skattfyrivöld hafa endurskoðað afstöðu sína eftir að skýrsla OECD skýrði betur út meðferð á umræddum þóknunum vegna útgáfu á hljómplötum. Í flestum tilvikum þegar um er að ræða upptökur þá munu þær falla framvegis undir ákvæði 12. gr. (IRS, 1999). Það er því ljóst að ákvæðið hefði hjálpað ríkjunum við að ná samkomulagi um skattlagninguna á tekjum hljómsveitastjórans.

### **2.3.2.9 Þóknanir vegna tónleikaraðar**

Meginþáttur hvers sviðslistarmanns er flutningur á list sinni fyrir framan áhorfendur. Skipulagning í kringum viðburði er oft kostnaðarsöm og fjárhagslegur ávinningur lítil ef eftirspurn er minni en áætlanir gera ráð fyrir. Velgengni slíkra viðburða ráðast einkum af vinsældum sviðslistarmanns á hverjum stað. Til að mæta þeim mikla kostnaði sem fellur til við tónleikaröð t.d. ferða- og flutningskostnaðar, launa- og tækjakostnaðar og uppihaldi eru alþjóðlegar tónleikaraðir yfirleitt kostaðar af hljómplötuframleiðendum. Þeir hafa mikla hagsmuni að gæta því góð hljómplötusala er yfirleitt háð stuðningi tónleikaraðar.

Tónleikaraðir vinsælla sviðslistamanna er gríðarlega stór tekjulind, bæði fyrir hann og þá samstarfsaðila sem eru honum samningsbundnir þ.á.m. hljómplötuframleiðendur. Til að mynda gaf Bruce Springsteen út sína sautjándu breiðskífu á árinu 2012 og fylgdi henni eftir með tónleikaför. Platan varð gríðarlega vinsæl vísvegar um heiminn og náði t.a.m. efsta sæti breska vinsældarlistans (Officialcharts, 2012). Tónleikaröð sem haldin var í kjölfar útgáfunnar naut einnig verulegrar fjárhagslegrar velgengni þar sem heildartekjur námu rúmum 25 milljörðum ISK á verðlagi í byrjun árs 2013. 72 tónleikar voru skipulagðir og var aðsókn yfir 2 milljónir manna (Billboard, 2012).

---

<sup>22</sup> *Boulez v. Commissioner* 83 TC 584, (1984).

Í mörgum samstarfssamningum milli sviðslistarmanna og hljómplötuframleiðanda er tekið fram hvernig kostnaðarskipting tónleikaraðar er háttað. Kostnaður er annars vegar greiddur af hljómplötuframleiðanda eða þóknunir sem falla til sviðslistarmanns í kjölfar tónleikaraðar ganga upp í kostnað. Allur fjárhagslegur stuðningur sem sviðslistarmaður fær við tónleikahald ætti að falla undir 17. gr. þar sem tengsl við opinbera framkomu er ótvíræð en ekkert er minnst á slíkan stuðning í skýrslu OECD frá 1987 né í athugasemdum við 17. gr. Ríki geta því ákveðið sjálf skattalega útfærslu slíkra þóknanna á grundvelli 2. mgr. 3. gr. samningsfyrirmyndarinnar (Molenaar, 2005, bls. 111).

### **2.3.2.10 Höfunda-, útgáfu- og grannréttur**

Reglur um höfunda- og útgáfurétt verndar aðila frá óheimilli notkun af hugverki hans. Annar aðili sem vill nýta hugverk getur samið við höfund (*eða umboðsmann*) um afnot af rétti til notkunar gegn greiðslu. Tónskáld og höfundar eru ekki alltaf sviðslistamenn í skilningi 17. gr. Tekjur sem þessir aðilar afla vegna hugverka sinna falla því fyrir utan greinina þar sem engin krafa er gerð um opinbera framkomu í samningi um afnot af annarra manna hugverki. Höfundaréttartekjur falla undir 12. gr. og kemur það skýrt fram í athugasemdunum.<sup>23</sup>

Hliðstæð réttindi höfunda, grannréttur (*neighbouring rights*), er sprottin upp vegna hljóðritunar á verkum og hafa spurningar vaknað í sambandi við rétthafa um hvernig ætti að skilgreina listamenninna sem fluttu verkið, upptökustjóra og aðra sem koma að hugverki höfundar. Grannréttindi byggjast nær ávallt á meðhöndlun verka sem þegar hafa verið samin þ.e. upptökum í hljóðveri eða af tónleikum og er varpað út í hljóði (*útvarp*) eða mynd (*sjónvarp*) eftir á (Samband flytjenda og hljómplötuframleiðenda, 2013). Skattlagning undir 17. gr. er talin óraunhæf ef engin tengsl eru á milli útsendingar og framkomu að hálfu sviðslistarmanns í því ríki. Jafnframt geta greiðslur sem falla til vegna grannréttar myndast í öðru ríki en því sem upptökurnar fóru fram. Úthlutun tekna vegna grannréttar fer í gegnum lögformlega viðurkennd samtök rétthafa hver á sínu sviði, sem taka að sér að safna greiðslum erlendis frá og koma þeim í hendur höfunda. Samband tónskálda og eigenda flutningsréttar (*STEF*) gætir hagsmuna tónskálda og höfunda texta að tónlist á sviði flutningsréttar á Íslandi en Nordisk

---

<sup>23</sup> 9. tölul. athugasemda við 17. gr. SF OECD, (2010).

Copyright Bureau<sup>24</sup> (NCB) gætir hagsmuna á sviði upptökuréttar. Samtök á borð við STEF og NCB er að finna í flestum ríkjum heims og gera samtökin gagnkvæma samninga sín á milli um að gæta hagsmuna tónskálda og textahöfunda í þeim ríkjum.

### **2.3.2.11 Tekjur af söluvarningi**

Söluvarningur sem seldur er á meðan viðburður er í gangi er ein tekjulind sem margir smærri sviðslistamenn treysta á til að mæta kostnaði og upphaldi. Í mörgum tilvikum eru það skipuleggjendur viðburðar eða þriðji aðili sem annast sölu á varningi en ekki sviðslistarmaðurinn, sérstaklega hjá stærri aðilum sem hafa flutt réttindi til að selja varning til sérstakra framleiðenda og fá í staðinn tekjur sem hlutfall af sölu.

Tekjur af söluvarningi geta verið meðhöndlaðar sem þóknanir skv. 12. gr., sérstaklega ef þær myndast sem hlutfall af sölu varnings frá framleiðslufyrirtæki. Hins vegar eru tengsl til staðar við viðburð ef varningurinn er seldur á meðan honum stendur t.d. í anddyri þar sem hægt er að kaupa t.d. húfur, boli og skyrtur. Slík tengsl gerir það að verkum að skattlagning skv. 17. gr. er möguleg en það fer hvaða túlkun er lögð í 1. tölul. 17.gr. sem kveður á um skattlagningu af persónulegum störfum sviðslistarmanns. Mörg ríki meðhöndla tekur af söluvarningi sem þóknanir skv. 12. gr. eða sem tekjur af atvinnustarfsemi skv. 7. gr. (Molenaar, 2005, bls. 113). Þar sem þessar tekjur eru ekki sérstaklega tilgreindar í samningsfyrirmynd OECD geta ríki beitt almennri túlkun skv. 2. tölul. 3. gr. samningsfyrirmynda og þ.a.l. skattlagt þær í samræmi við landsrétt.

### **2.3.2.12 Lífeyris- og tryggingagreiðslur**

Mikilvægt er að ákveða hvort greiðslur vegna lífeyris eða eftirlauna s.s. starfslokagreiðslur, úthlutun úr séreignasjóðum eða tryggingagreiðslur vegna atvinnuleysis eða örorku uppfylli ákvæði 17. gr. (Vogel, 1998, bls. 980). Þegar tvísköttunarsamningar eru skoðaðir má greina að allar greiðslur sem tengjast fyrirráætlunum um eftirlaun og lífeyri falla ekki undir 17. gr. heldur 18. gr. eða 2. tölul. 19. gr. Ákvæði 17. gr. hafa forgangsrétt á ákvæðum 7. og 15. gr. en engar undantekningar eru leyfð á 18. og 2. tölul. 19. gr. Þegar tekjur vegna framkomu eru

---

<sup>24</sup> Stofnunin er í eigu allra norrænu hagsmunasamtaka á þessu sviði. NCB fer með einkarétt tónskálda og textahöfunda er varðar upptökuréttindi („mekanísk“ réttindi). STEF hefur falið NCB að gæta upptökuréttinda þannig að NCB hefur heimild til að veita aðilum afnotaleyfi en innheimtir á móti gjald sem úthlutað er til rétthafa.



umbreyttar yfir í réttindi til eftirlauna uppfylla þær skilyrði þeirrar greinar og fer skattlagning eftir því.

Tryggingabætur geta fallið til erlendra aðila sem vegna persónulegra aðstæðna geta ekki komið fram. Þar sem engin tengsl eru til staðar við opinberan viðburð þá geta umræddar tryggingabætur ekki talist til 17. gr. Slíkar greiðslur falla undir 7. gr. vegna sjálfstæða aðila, 15. gr. vegna launþega, 19. gr. ef greiðslur eru vegna opinberra tryggingabóta eða 21. gr. við aðrar aðstæður.

### 3 Samningsfyrirmynd OECD

Efnahags- og framfarastofnun Evrópu (OECD) hefur í yfir 60 ár (*ásamt undanfara sínum OEEC*) unnið að þjóðréttarsamningum og veitir ríkjum sameiginlegan vettvang til að móta stefnur sínar með því markmiði að stuðla að varanlegum hagvexti, háu atvinnustigi, auknum lífgæðum og almennri efnahagsþróun bæði innan og utan Evrópu (OECD.org, 2013). Eitt af þeim verkefnum sem stofnunin hefur beitt sér fyrir er að koma á fót einsleitara skattkerfi milli ríkja.

Við lok seinni heimstyrjöld fóru hjól atvinnulífs í Evrópu að snúast hratt. Ríki fóru sín á milli að leita samstarfs og samningar undirritaðir í skattamálum á mjög afmörkuðu sviði ef þeir voru á annað borð gerðir. Hins vegar kom upp það vandamál að þeir samningar sem ríki gerðu sín á milli voru ólíkir og skattaleg meðferð tekna ekki eins. Margir skattgreiðendur fundu fyrir óvissu sem stuðlaði ekki að jákvæðri efnahagsþróun og alþjóðleg samvinna sem samningsríki leituðu eftir við lok stríðs var í hættu. Vegna alþjóðlegs samstarfs voru skýr tákni á lofti að stefnumótun í skattamálum sem tæki á tvísköttun tekna og eigna á sama tímabili væri nauðsynleg. Þörfin fyrir útvíkkun á einsleitum tvísköttunarsamningum var viðurkennd. Á árunum 1956 – 1961 vann OEEC (sem síðar varð OECD árið 1961) nokkrar skýrslur um gerð og innihald tvísköttunarsamninga og þau markmið sem slíkir samningar taka til. Í annarri skýrslunni sem kom út árið 1959 birtist í fyrsta skipti sérstakt ákvæði um listamenn og íþróttamenn sem er grunnurinn að 17. gr. tvísköttunarsamninga eins og þeir koma fyrir sjónir í dag (Molenaar, 2005, bls. 33-34).

#### 3.1 Ákvæði um sviðslistamenn: 17.gr.

Í samningsfyrirmynd OECD tekur 17. gr. til sviðslistamanna (*artistes*) sbr. titil greinarinnar „*Artistes and Sportsmen*“ en í texta greinarinnar má hins vegar einungis finna orðin listamaður (*artist*) og skemmtikraftur (*entertainer*). Orðið *listamaður* er töluvert víðara en *sviðslistarmaður* og hvergi er að finna í íslenskum tvísköttunarsamningum notkun á orðinu sviðslistarmaður ólíkt því sem finna má í

enskum þýðingum. Notkun á orðinu listamaður virðist notað yfir þann afmarkaða hóp sem 17. gr. gerir ráð fyrir og rennur saman í eitt við sviðslistir í íslenskri þýðingu. Ef bornir eru til samanburðar þeir aðilar sem fá greiðslur úr sjóðum listamanna samkvæmt lögum um listamannalaun nr. 57/2009 má sjá að hönnuðir, myndlistarmenn, rithöfundar, sviðslistafólk, tónlistarflytjendur og tónskáld falla þar undir. Afar ólíklegt er að allir þessir aðilar falli undir 17. greinina þar sem hún byggir á hvaða starfsemi er framkvæmd hverju sinni með persónulegum störfum hvers og eins í stað hvers konar aðila um ræðir. Þrátt fyrir mismunandi orðalag í þýðingum á tvísköttunarsamningum er ákveðin samræmd túlkun á þeim aðilum sem falla undir greinina.

Orðin *skemmtikraftur* og *listamaður* eru víð hugtök og ná yfir töluvert fjölbreyttan hóp innan skemmtana-, lista- og menningargeirans. Skýr og ótvíræð merking hugtakanna verður að vera til staðar annars nær 17. gr. ekki því markmiði sem til er ætlast, þ.e. að taka afmarkaðan hóp út fyrir sviga og skattleggja með sérstökum hætti (*eða veita undanþágu á skattlagningu í upprunaríki tekna*). Því er nauðsynlegt að skilgreina nánar hverjir falla undir ákvæði greinarinnar.

Strax frá upphafi greinarinnar var talið æskilegt að skattleggja aðila sem koma fram í öðru ríki en heimilisfestarríki í því ríki sem viðburður er haldinn. Mikilvægt er að tengja greinina við hugtakið sviðslistir því orðalag greinarinnar gerir þá kröfu að framkoma/viðburður sé bundin samtíma áheyrn áhorfanda og þ.a.l. er skemmtikraftur og listamaður undir 17. gr. eingöngu aðili sem kemur fram sem sviðslistarmaður. Almennt í umfjöllun um 17. gr. er hvatt til að þröng túlkun sé viðhöfð á hugtakinu *skemmtikraftur* sem byggð er á grunni víðari túlkunar innlendra reglna:

Therefore Art. 17. refers only to entertainers who directly or indirectly (via the media) appear in public performances which possess an artistic or entertainment character. (Vogel, 1998, bls. 965).

Lykilatriði er að aðili, hvort sem hann kys að kalla sig listamaður, sviðslistarmaður, tónlistarmaður eða skemmtikraftur komi fram í samtíma áheyrn áhorfanda í listrænum eða menningarlegum tilgangi. Þar með er útilokað að aðilar sem *framleiða* hugverk eins og tónskáld eða aðilar sem gefa út áþreifanlega vöru eins og málara, myndhöggvarar og rithöfundar geti fallið undir ákvæði 17. gr. Einnig eru aðilar sem starfa í kringum

sviðslistir og kvikmyndir eins og leikstjórar, tókumenn, hljóðmenn, klipparar og danshöfundar undanskyldir ákvæðum greinarinnar.

Í athugasemdum við 17. gr. samningsfyrirmyndar OECD kemur fram að sú upptalning á listamönnum sé ekki tæmandi. Helsta gagnrýni á greinina er að sú talning er mjög afmörkuð ásamt því að takmörkunin nái aðeins til sviðslistarmanna og íþróttamanna. Lítil samstarfsvilji við yfirvöld og hætta á skattaundanskotum eru nefndar sem helstu ástæður fyrir sérstakri skattameðferð þessara aðila<sup>25</sup> en þessar ástæður eiga við fleiri einstaklinga sem geta verið mjög víðförlir í sínum störfum með tekjur hvaðan að úr heiminum. Því má spyrja af hverju tilgreinir 17. gr. þessa ákveðnu aðila meðan aðrir með svipuð einkenni falla fyrir utan (Sandler, 1995)?

Skilgreining á sviðslistarmönnum sem falla undir 17. gr. hefur þróast töluvert frá því að greinin var fyrst kynnt og með dómaframkvæmd er búið að skerpa á henni. Rannsókn sem nær til Þýskalands, Austurríkis, Kanada, Bretland, Bandaríkjana, Hollands, Belgíu og Ástralíu leiðir í ljós að ákveðin sameiginleg grundvallaratriði eru til staðar við aðila sem telja til 17.gr. (Molenaar, 2005, bls. 91):

- krafa um flutning/framkomu (*performance*) sé fyrir hendi
- flutningur/framkoma er opinber (*public performance*)<sup>26</sup>
- ríkjandi þáttur í flutningi/framkomu verður að vera listrænn og hafa skemmtanalegt gildi (*artistic and entertaining*)

Með þessi atriði að leiðarljósi er hægt að flokka hverjir falla undir hugtakið *sviðslistarmaður* og hverjir ekki. Listinn er ekki tæmandi en af dómaframkvæmd gefur hann glögga mynd hvaða aðilar falla undir 17. gr. og þá aðila sem starfa í kring um sviðslistamenn en falla ekki undir greinina:

---

<sup>25</sup> Skv. skýrslu OECD, (1987).

<sup>26</sup> Á einnig við um upptökur sem ætlaðar eru til flutnings fyrir framan áhorfendur.

Tafla 2: Hverjir teljast til sviðslistamanna

Sviðslistamaður	Ekki sviðslistamaður
Fakír	Blaðamaður
Fjölleikaflokkur og stjórnendur	Framleiðandi
Grínisti	Fréttamaður
Leikari á sviði	Fréttapulur
Leikbrúðustjórnandi	Fyrirsæta (auglýsingar, tískusýningar)
Loftfimleikamaður	Hljóð-, ljósa- og upptökumaður
Rithöfundur sem kemur fram og les úr verkum sínum fyrir áhorfendur	Hugvitsmaður (sýning hugvita)
Skífuþeytir	Höfundur verks
Sýningastjóri	Hönnuður (leiksvið, búningar, ljós, tíska)
Söngvari	Kennari (Tónlist, tónmennt, dans, leikhús)
Tónleikastjórnandi	Látnir sviðslistamenn (greiðslur sem berast til eignabús listamanns eftir andlát þeirra)
Tónlistarmaður	Leikstjóri
Töframaður	Listmálari
Útvarpsleikari	Ljósmyndari
Þátttakandi og stjórnandi í spurningakeppni	Myndhöggvari
	Píanóstillari
	Ræðumaður (óskemmtanatengt)
	Spyrill og viðmælandi í viðtali
	Stílhönnuður
	Stjórnmalamaður
	Tónleikaskipuleggjandi
	Tæknilegur ráðgjafi
	Umboðsmaður
	Útvarpsmaður

Þrátt fyrir að listinn gefi glögga mynd hverir eru sviðslistamenn getur verið erfitt að skilgreina nákvæmlega hvort aðili falli fyrir innan eða utan ákvæði greinarinnar í einstaka tilvikum s.s. leikari eða tónlistarmaður í auglýsingu eða fræg persóna sem kemur fram opinberlega. Hvert tilvik þarf að skoða fyrir sig og meta hvort grundvallaratriðin vegi það þungt á vogaskálum að 17. gr. sé beitt en matskennd atriði eykur hættu á tvísköttun ef samningsríki túlka aðila ekki eins sbr. aðstæður í máli Boulez úr kafla 2.3.2.8.

Ef upprunaríki tekna skilgreinir hugtakið sviðslistarmaður á víðum grunni þá eykur það líkur að aðili falli undir 17. gr. og skattlagning fer þar fram. Ef heimilisfestarríki aðilans skilgreinir hverjir teljast til sviðslistamanna þröngt og leyfir ekki frádrátt erlendis frá (*eða undanþágu*) á tekjum sömu starfsgreinar þar sem þeir telja sig eiga

skattlagningarréttinn, leiðir það til tvísköttunar. Á móti kemur ef heimilisfestarríki skilgreinir hugtakið um sviðslistmenn á þröngum grunni en upprunaríkið á víðum er hætta á tvöfaldri engri skattlagningu (*double non taxation*). Í dag er það talið mjög ólíklegt að svo verði í reynd, þar sem OECD hvetur ríki til að beita venjulegri frádráttaraðferð (*ordinary credit method*) í samningum sínum, sjá kafla 4.4.2. Einnig má beita ákvæðum 2. mgr. 3. gr. sem flest ríki hafa innleitt í sína samninga sem almenna reglu við túlkun á hugtökum sem ekki eru að finna skýringar á í samningum, sjá kafla 4.1. Vikið verður nú að þróun ákvæðis 17. gr.

### 3.1.1 Upphaf ákvæðisins

Ákvæði 17. gr. samningsfyrirmyndar OECD nær til tekna sem listamenn (*artistes*) og íþróttamenn afla sér í öðru samningaríki. Ákvæðið í sinni upprunalegu mynd birtist í skýrslu OEEC árið 1959:

Article XI:

Notwithstanding anything contained in this Convention, income derived by public entertainers, such as theatre, motion picture, radio or television artistes, and musicians, and by athletes, from their personal activities as such may be taxed in the Contracting State in which these activities are exercised. (OEEC, 1959)

Í athugasemdum við greinina kemur fram að skattlagningarrétturinn *má fara fram* í því ríki sem listamaðurinn kemur fram þ.e. uppruni tekna. Þetta ákvæði er undantekning á þeirri reglu sem gildir um sjálfstæða starfsemi og um hefðbundnar þóknarir og launagreiðslur. Í athugasemdum við greinina kemur hvergi fram sú ástæða af hverju listamenn og íþróttamenn séu sérstaklega teknir út úr menginu, skilgreindir upp á nýtt í sérstöku ákvæði og skattlagðir í upprunaríki tekna. Í athugasemdunum er greint frá að reynt sé að koma í veg fyrir ýmsa erfiðleika við skattlagningu erlendra listamanna og íþróttamanna. Í skýrslunni kemur einnig fram ábending um að með því að færa skattlagningarréttinn yfir í upprunaríki tekna getur myndast hindrun sem komi í veg fyrir að alþjóðleg lista- og menningarstarfsemi dafni.<sup>27</sup>

Jafnframt er heimilt fyrir samningaríki þar sem uppruni tekna myndast að takmarka ákvæðið við aðila sem koma fram og fá tekjur af einstaka viðburði. Þeir listamenn sem

---

<sup>27</sup> 11. og 12. tölul. athugasemda við gr. XI.

flytja verk sín og fá föst laun eða þóknunir fyrir falla því ekki undir ákvæðið ef samningsríki setur það skilyrði inn í samninginn. Helsta gagnrýnin á greinina snýr að því hvort OECD virðist vera meira umhugað að ná í skatttekjur af þessum þjóðfélagshópi í stað þess að koma í veg fyrir tvískattlagningu tekna á sama tímabili (Molenaar, 2005, bls. 34-35).

### 3.1.2 Mögulegar takmarkanir 17. gr.

Í athugasemdum við 17. gr. er mikilvægt ákvæði um mögulega takmörkun á beitingu greinarinnar. Kemur þar fram að ríki geta gert samkomulag og takmarkað ákvæði 17. gr. við atvinnustarfsemi. Til þess mega ákvæði 17.1. gr. ekki stangast á við ákvæði 7. gr. og þær takmarkanir sem um getur í 17.1. verði breytt. Við það færast listamaður sem starfar sem launþegi úr 17. gr. yfir í 15. gr. sem tekur til launaðra starfa.<sup>28</sup>

Önnur takmörkun við 17. gr., sem var bætt við árið 1995 og er óbreytt í dag, tekur til hópa s.s. símfóníur, fjöllistahópa og aðra sambærilega aðila. Þar kemur m.a. fram:

[...] however, if the members are paid a fixed periodic remuneration and it would be difficult to allocate a portion of that income to particular performances, member countries may decide, unilaterally or bilaterally, not to tax it. (OECD, 2010).

Einstaklingar innan hópsins eru skattskyldur skv. 17. gr. í upprunaríki en hins vegar ef meðlimir hópsins fá fasta þóknun eða umbun og erfitt er að tengja hana við einstaka sýningu eða hljómleika, þá geta samningsríki einhliða eða tvíhliða veitt undanþágu á skattskyldu slíkra tekna. Hagnaður sem hlýst af sýningum eða hljómleikum er hins vegar skattskyldur.<sup>29</sup>

### 3.1.3 Núverandi mynd ákvæðisins

Árið 1963 gaf OECD út samantektarskýrslu á skattalegum málefnum og birtist í fyrsta skipti *samningsfyrirmynd OECD* ásamt viðaukum með athugasemdum við hverja grein sem fyrirmyndin nær til (OECD, 1963). Samningsfyrirmyndin hefur verið grundvöllurinn að þjóðréttarsamningum milli ríkja síðan og þróast í takt við stefnur í skattamálum.

---

<sup>28</sup> 11. tölul. athugasemda við 17. gr. SF OECD, (2010)

<sup>29</sup> b-liður 11. tölul. athugasemda við 17. gr. SF OECD, (2010)

Ákvæði 17. gr. tekur við af ákvæði XI í eldri skýrslu OEEC frá 1959. Merkingarleg þýðing er óbreytt en textanum hefur aðeins verið breytt:

Article 17 (of the 1963 OECD Model Tax Convention)

Notwithstanding the provisions of Articles [.....], income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State. (OECD, 1963)

Íslenska þýðingu ákvæðisins má finna í útgefnum tvísköttunarsamningum:<sup>30</sup>

Þrátt fyrir ákvæði [.....] má skattleggja tekjur aðila heimilisfasts í samningsríki, sem hann aflar í hinu samningsríkinu með persónulegum störfum sem skemmtikraftur, svo sem leikari í leikhúsi eða kvikmyndum, listamaður í hljóðvarpi eða sjónvarpi eða tónlistarmaður, eða sem íþróttamaður, í síðarnefnda ríkinu.

Engar breytingar voru gerðar á athugasemdum 17. gr. frá eldri skýrslu. Ríki sem höfðu þegar skrifað undir þjóðréttarsamninga fyrir þennan tíma var ráðlagt af OECD í skýrslunni að aðlaga núverandi samninga að samningsdröginni sem flest ríki gerðu án neinnar umræðu.

Þetta ákvæði var sett inn í samningsfyrirmynd OECD til þess að hjálpa yfirvöldum við skattlagningu á erlendum lista- og íþróttamönnum. Hvergi er getið um í athugasemdum um fyrirliggjandi vandamál yfirvalda í samningsríkjum við skattlagningu slíkra tekna og því ekki hægt að segja til um hvort ákvæðið hafi verið bætt við sem leiðbeinandi reglu fyrir yfirvöld eða fyrirbyggjandi aðgerð við skattaniðgöngu.

#### **3.1.4 Viðbót við 17. gr.: 17.2.**

Í skýrslu frá árinu 1974 birti OECD viðbót við 17. gr. samningsfyrirmyndarinnar frá 1963 og kom viðbótin (grein 17.2.) inn í nýja samningsfyrirmynd OECD árið 1977 og eldri texti undir 17. gr. var tölusettur 17.1. Í skýrslunni frá 1974 fylgdi eftirfarandi texti við grein 17.2.:

Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or an athlete in his capacity as such accrues not to the entertainer or athlete himself but to another person, that income may, notwithstanding the

---

<sup>30</sup> Samanburður fenginn úr tvísköttunarsamningi milli Íslands og Hollands sem öðlaðist gildi 1998.



provisions of Articles 7, 14 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or athlete are exercised. (OECD, 1977).

Samsvarandi texti í íslenskum tvísköttunarsamningi:<sup>31</sup>

Þegar tekjur af starfi, sem leyst er af hendi af listamanni eða íþróttamanni sem slíkum, renna ekki til listamannsins eða íþróttamannsins sjálfs heldur til annars aðila má, þrátt fyrir ákvæði 7., 14. og 15. gr., skattleggja tekjurnar í því aðildarríki þar sem starfsemi listamannsins eða íþróttamannsins fer fram.

Í athugasemdum við greinina kemur fram að tilgangurinn sé að sporna við skattasniðgöngu í þeim málum þar sem fjármunir renna ekki beint til listamannsins, heldur til annars aðila þ.e. fyrirtækis á vegum listamannsins (*oft nefnd Star Companies*), á þann veg að tekjur eru hvorki skattlagðar sem persónulegar tekjur listamannsins sjálfs eða hagnaðs fyrirtækis sem hefur fasta starfsstöð í upprunaríki tekna (OECD, 1977).<sup>32</sup> Þar sem slík fyrirtæki hafa ekki fasta starfsstöð og eru með skattalegt heimilisfesti í hinu samningsríkinu er spornað við undanskoti á skatti í upprunaríki þar sem listamaðurinn skv. þessari grein ber að greiða skatt af slíkum tekjum þótt þær renni ekki beint til hans sjálfs.

Markmið með fyrirtækjum sem þessum er að lækka skattbyrði hjá aðilum sem starfa alþjóðlega á þann veg að greiðslum er haldið í lágmarki en hagnaður af viðburði er færður til aflandsfélags sem er staðsett í lágskattaríki eða ríki þar sem engin tekjuskattur er greiddur. Sem dæmi féll dómsmál gegn óperusöngvaranum Luciano Pavarotti, sem þóttist búa í Monaco, en miðstöð persónulegra hagsmuna var sögð vera á Ítalíu og honum gert að greiða háar sektir fyrir skattasniðgöngu (Molenaar, 2005, bls. 37).

Skattaleg meðferð tekna undir 17. gr. hefur í för með sér að þótt listamaður komi fram í nafni fyrirtækis sem hefur ekki fasta starfsstöð í upprunaríki tekna þá er hann engu að síður skattskyldur í því ríki þar sem 17. gr. telur ekki til aðstæðna sem tilgreindar eru í 7. gr. um tekjur af atvinnustarfsemi. Þetta þýðir að listamenn, eins og aðrir hefðbundnir launamenn, eru skattskyldir í upprunaríki tekna og engu skiptir hvar heimilisfesti þeirra er, þar sem 17. gr. telur ekki til þeirra aðstæðna sem tilgreindar eru í

---

<sup>31</sup> Samanburður fengin úr tvísköttunarsamningi við Eistland sem öðlaðist gildi 1994.

<sup>32</sup> 4. tölul. athugasemda við 17. gr. SF OECD, (1977).

gr. 15.2 um launuð störf sem leyst eru af hendi í upprunaríki skulu eingöngu skattleggjast í heimilisfestarríki.<sup>33</sup>

### 3.1.5 Viðbót við 17. gr.: 17.3.

Mikilvæg viðbót við skattlagningu sviðslistamanna skv. 17. gr. samningsfyrirmyndarinnar var gerð árið 1992. Viðbót 17.3 er sprottin upp úr 14. tölul. athugasemda 17. gr. þar sem fjallað er um vilja samningsaðila til að útiloka ákveðna viðburði hefðbundinni skattlagningu eins og hún birtist í ákvæðum 17.1. og 17.2. Slíkir viðburðir eru þó háðir þeim takmörkunum að fjármögnun þeirra sé kostuð af opinberum aðilum eða samningur um menningarskipti hafi verið undirritaður milli ríkja. Texti greinar 17.3. er eftirfarandi:

The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply to income derived from activities performed in a Contracting State by artistes or sportsmen if the visit to that State is wholly or mainly supported by public funds of one or both of the Contracting States or political subdivisions or local authorities thereof. In such a case, the income is taxable only in the Contracting State in which the artiste or the sportsman is a resident. (OECD, 2010).

Í athugasemdinni er ekki hvatt til notkun ákvæðis 17.3 með beinum hætti en jafnframt segir að þau ríki sem vilja bæta því við í sína samninga hafa frjálsar hendur við það en ættu að biggja ákvæðið á vel skilgreindum og hlutlægum viðmiðunum til að tryggja að ákvæðið eigi aðeins við aðstæður sem til er ætlast.<sup>34</sup>

Í Norðurlandasamningi sem Ísland er aðili að (*ásamt Danmörku og Færeyjum, Finnlandi, Noregi og Svíþjóð*) er ákvæði 17.3 til staðar. Texti ákvæðisins fylgir

---

<sup>33</sup> Í gr. 15.2 er kveðið á um að endurgjald, sem aðili heimilisfastur í aðildarríki fær fyrir störf sem hann leysir af hendi í hinu aðiladarríkinu, skuli einungis skattlagt í fyrrnefnda ríkinu ef: a) móttakandinn dvelur í hinu ríkinu í eitt eða fleiri skipti, þó ekki lengur en 183 daga samtals á tólf mánaða tímabili sem hefst eða endar á viðkomandi skattári, b) endurgjald er greitt af eða fyrir hönd vinnuveitanda sem ekki er heimilisfastur í hinu ríkinu, c) endurgjaldið er ekki gjaldfært hjá fastri atvinnustöð eða fastri stofnun sem vinnuveitandinn hefur í hinu ríkinu.

<sup>34</sup> Í 14. tölul. athugasemda segir: „...should be based on clearly definable and objective criteria to ensure they are given only where intended“. Ætlast er til að ríki tilgreini með hlutlægum hætti þau viðmið sem falla undir regluna en í íslenskum tvísköttunarsamningum þar sem ákvæð 17.3 er til staðar má ekki sjá nein hlutlæg viðmið. Í tvísköttunarsamningi við Ungverjaland má sjá reglu þar sem heimilt er að veita undanþágu á skattskyldu ef störf eru kostuð meira en 50% af opinberu fé.

samningsfyrirmynd OECD að mestu leyti en vikið er frá textanum að litlu leyti á tveimur stöðum. Í Norðurlandasamningi segir að til þess að aðilar falli undir ákvæðið er tilgreint að heimsóknin verður *aðallega* að vera kostuð af opinberu fé og búið að taka út aðrar tilvísanir sem finna má í samningsfyrirmyndinni.<sup>35</sup>

Þegar tvísköttunarsamningar eru skoðaðir þá er töluvert algengt að ákvæðið sé innleitt í samninga. Í rannsókn frá árinu 2004 sem nær til 46 ríkja, þar á meðal allra OECD ríkja á þeim tíma, kemur fram að meðaltali er ákvæði 17.3. í 66% samninga (Molenaar, 2005, bls. 131). Í þeim sérstöku tilgreindu atvikum sem ákvæðið nær til er skattlagningarrétturinn í heimilisfestarríki en ekki í upprunaríki. Víðtæk notkun takmörkunarákvæðisins kemur á óvart miðað við að hvergi er getið um ákvæðið í sjálfri samningsfyrirmyndinni heldur engöngu í athugasemdum við 17. gr. Í sömu rannsókn er einnig tilgreint að samningar sem Ísland hefur gert er ákvæðið í 52% tilvikum hluti af samningum en á þeim tíma hafði Ísland gert 27 tvísköttunarsamninga. Í dag eru samningarnir orðnir 41 og ákvæði 17.3 í 17 þeirra eða 41% (*Tafla 3, bls.47*). (Fjármála- og efnahagsráðuneytið, 2013).

---

<sup>35</sup> Ákvæðið í heild: *Ákvæðum 1. og 2. mgr. skal ekki beita varðandi tekjur sem listamenn eða íþróttamenn heimilisfastir í samningsríki afla með störfum sem leyst eru af hendi í öðru samningsríki þegar heimsóknin í því ríki er aðallega kostuð af opinberu fé í fyrrnefnda ríkinu. Í slíkum tilvikum skattleggjast tekjurnar einungis í fyrrnefnda ríkinu.*

## 4 Tvísköttunarsamningar

Reglur um takmarkaða og ótakmarkaða skattskyldu ríkja geta leitt til tvísköttunar tekna og eigna á sama tímabili hjá skattaðila. Tvísköttunarsamningar eru samningar milli tveggja eða fleiri ríkja sem hafa það markmið að koma í veg fyrir tvísköttun tekna og eigna á sama tímabili ásamt því að sporna við skattaundanskotum. Tvísköttun getur t.d. átt sér stað þegar aðili er með ótakmarkaða skattskyldu í einu ríki (*heimilisfestarríki*) og ótakmarkaða skattskyldu í öðru ríki (*upprunaríki*) þar sem tekjur eiga uppruna sinn. Heimilisfestarríkið vill skattleggja allar tekjur skattaðila hvar sem þeirra er aflað í heiminum (*alheimsskattlagning*), sbr. 1. tölul. 1. gr. skattalaga hérlendis og upprunaríki tekna vill einnig skattleggja tekjur sem myndast þar, sbr. 3. tölul. 3. gr. sömu laga ef um væri að ræða greiðslu fyrir þjónustu eða starfsemi innta af hendi hér á landi af aðila með takmarkaða skattskyldu.

Tilgangur tvísköttunarsamninga er að greiða úr þessum flækjum þar sem skattlagningarrétturinn er skipt á milli viðkomandi ríkja. Ríki hafa komið sér saman um hver á skattlagningarrétt og í sumum tilvikum er hann í báðum ríkjum, en þó þannig að ekki sé greiddur hærri skattur ef skattlagningin færi fram öll í einu ríki.

Heimild til gerð tvísköttunarsamninga er að finna í 119. gr skattalaga en þar segir að ríkisstjórninni er heimilt að gera samninga við stjórnir annarra ríkja um gagnkvæmar ívilnanir á sköttum erlendra og íslenskra skattaðila sem hefðu þurft að greiða skatt af sama skattstofni hérlendis og erlendis vegna gildandi skattalöggjöf beggja ríkja. Tvísköttunarsamningar eru þó aldrei sjálfstæð skattlagningarheimild því skattlagningarheimild verður að vera fyrir hendi í íslenskum lögum þ.e.a.s. ef ekki er heimild í innlendum skattalögum um skattgreiðslur tiltekinna tekna verður ekki um skattlagningu að ræða og breytir tvísköttunarsamningur þar engu um.

Ísland hefur gert 41 tvísköttunarsamning við erlend ríki (Fjármála- og efnahagsráðuneytið, 2013). Þeir samningar eru ekki innleiddir í lög hér á landi en hafa sama lagalegt gildi enda séu þeir ekki andstæðir lögum og í framkvæmd eru þeir hluti af íslenskum álagningarreglum og geta skattaðilar borði samninginn fyrir sig. Í dómi

héraðsdóms Reykjavíkur, mál nr. E-3994/2006 frá árinu 2007 kemur fram að með gerð tvísköttunarsamninga hafi réttmætar væntingar skapast:

Hjá því verður hins vegar ekki litið að með gerð, birtingu og beitingu tvísköttunarsamninga hafa skapast réttmætar væntingar hjá skattaðilum um tiltekna ívilnandi skattalega meðferð. Án tillits til þess hvort umræddir tvísköttunarsamningar teljast leiddir í íslensk lög með fullnægjandi hætti eru skattyfirvöld af þessum ástæðum bundin við fyrirmæli þeirra, sbr. einnig jafnræðisreglu 11. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993.

Í dóminum segir einnig að þrátt fyrir orðalag 1. mgr. 119. gr. skattalaga er ekki unnt að skýra ákvæði svo rúmt að tvísköttunarsamningar verði veitt sjálfkrafa gildi eða bein réttarverkum. Hins vegar telur dómstóll það ekki hafa sjálfstæða þýðingu hvort samningar til að komast hjá tvísköttun hafa verið leiddir í íslensk lög með fullnægjandi hætti og telja má með réttu að skattaðilar fái að minnsta kosti jafn ívilnandi meðferð og leiðir að ákvæðum samninganna.

Jafnframt segir í dóminum að ekki verður litið fram hjá að réttmætar væntingar hafi skapast hjá skattaðilum um ívilnandi meðferð skattyfirvalda til að lækka skatta vegna tvísköttunar byggða á þeim samningum. Einnig er tekið fram í dóminum að ekki sé fallist á að með öllu sé óheimilt að taka tillit til tekna sem aflað er í öðru ríki og ekki hefur verið sýnt fram á að myndast hafi stjórnsýsluvenja um skýringu 5. mgr. 119. gr. skattalaga á þann veg að skattaðilar geti vænst hagstæðari skattalegri meðferð en þeir njóta samkvæmt gildandi tvísköttunarsamningum (*Norðurlandasamningurinn í þessu tiltekna máli*).<sup>36</sup>

#### **4.1 Ósamræmi milli landsréttar og tvísköttunarsamnings**

Þar sem skattlagningarrettur skv. 17. gr. samningsfyrirmyndar OECD er í upprunaríki tekna þá verður að vera skýr skattlagningarheimild í landsrétti viðkomandi ríkis. Þegar ósamræmi er milli landsréttar og tvísköttunarsamninga á sérstökum hugtökum eða hugtök ekki sérstaklega skilgreind í samningum er horft til ákvæðis 2. mgr. 3. gr. samningsfyrirmyndarinnar. Þar segir:

Article 3(2):

---

<sup>36</sup> Einnig úrskurði YSKN nr. 91/2007 og 95/2005 um gildi tvísköttunarsamninga.

As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purpose of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State. (OECD, 2010)

Sambærilegur texti á íslensku má finna í útgefnum tvísköttunarsamningum.<sup>37</sup>

Við framkvæmd samningsríkis á ákvæðum þessa samnings á hverjum tíma skulu öll hugtök sem ekki eru skilgreind í samningnum, nema annað leiði af samhenginu, hafa sömu merkingu og þau hafa á þeim tíma samkvæmt lögum viðkomandi ríkis að því er varðar þá skatta sem samningurinn tekur til. Sú merking sem hugtakið hefur samkvæmt viðeigandi skattalögum þess ríkis skal ganga framar þeirri merkingu sem hugtakið hefur samkvæmt öðrum lögum þess ríkis.

Þessi grein gerir ríkjum kleift að horfa til landsréttar þegar ákvæði samningsfyrirmyndarinnar eru ekki skýr og ná ekki yfir afmörkuð atriði samningsins. Í athugasemdum við greinina kemur fram að ákvæðið er almenn regla við túlkun á hugtökum en ekki ítarleg skilgreining. Sú spurning vaknar í þeim tilvikum þegar samningur skýrir ekki hugtak hvaða löggjöf á að beita á hverjum tíma. Er það löggjöfin eins og hún er á þeim tíma þegar samningur er undirritaður eða á þeim tíma þegar samningum er beitt, þ.e. þegar skattur er lagður á? OECD ályktar að seinni túlkunin á að leggja til grundvallar (*hreyfanleg lögskýring*) og í samningsfyrirmynd frá 1995 var sú túlkun gerð afdráttarlaus (OECD, 2010, bls. 81).

## 4.2 Ákvæði um sviðslistamenn í íslenskum tvísköttunarsamningum

Í 17. gr. samningsfyrirmyndar OECD er mælt með því að ríki innleiði í samninga sína reglu sem tekur til tekna vegna lista- og íþróttamanna sem koma fram í ríki og bera takmarkaða skattskyldu þar. Í rannsókn sem gerð var árið 2004 og nær til 46 ríkja þar sem yfir 2.600 samningar voru skoðaðir kemur fram að 97% allra samninga innihalda reglu sem byggir á 17. gr. samningsfyrirmyndarinnar. Þegar samningar milli OECD ríkja eru skoðaðir er hlutfallið tæp 100%. (Molenaar, 2005, bls. 124)

---

<sup>37</sup> Samanburður fengin úr 2. mgr. 3. gr. tvísköttunarsamnings við Grikkland sem öðlaðist gildi 2008.

Viðbætur við 17. gr. samningsfyrirmyndar OECD hafa verið gerðar og telur 17. gr. til tveggja tölusettra liða.<sup>38</sup> Jafnframt er valákvæði í athugasemdum við 17. gr. sem tekur til viðburða sem eru kostaðir af opinberu fé og í samningum hefur viðbótin (14. töluliður athugasemda við 17. gr.) verið tilgreindur sem þriðji töluliður við 17. gr í flestum samningum. Samningar sem Ísland hefur gert við önnur ríki á grundvelli samningsfyrirmyndar OECD með vísan í 119. gr. skattalaga eru:<sup>39</sup>

Tafla 3: Yfirlit íslenskra tvísköttunarsamninga

	Gildistaka samnings	17.1	17.2	17.3
Bandaríkin	2008	Já	Já	Nei
Barbados	2012	Já	Já	Já
Belgía	2003	Já	Já	Nei
Bermúda	2011	Já	Já	Nei
Bresku Jómfrúeyjar	2011	Já	Já	Nei
Bretland	1991	Já	Já	Nei
Cayman eyjar	2010	Já	Já	Nei
Eistland	1994	Já	Já	Já
Frakkland	1992	Já	Já	Já
Grikkland	2008	Já	Já	Nei
Grænland	2002	Já	Já	Nei
Guernsey	2010	Já	Já	Nei
Holland	1998	Já	Já	Nei
Indland	2007	Já	Já	Nei
Írland	2004	Já	Já	Nei
Ítalía	2008	Já	Já	Nei
Jersey	2009	Já	Já	Nei
Kanada	1998	Já	Já	Já
Kína	1997	Já	Já	Já
Króatía	2011	Já	Já	Nei
Lettland	1994	Já	Já	Já
Litháen	1999	Já	Já	Nei
Lúxemborg	2001	Já	Já	Nei
Malta	2006	Já	Já	Nei
Mexíkó	2008	Já	Já	Já
Mön	2008	Já	Já	Nei

<sup>38</sup> Miðað við nýjustu útgáfu SF OECD frá árinu 2010 og er hún í notkun hjá íslenskum skattyfirvöldum.

<sup>39</sup> Hér er einungis taldir upp tvísköttunarsamningar en ekki upplýsingaskiptasamningar né aðrir þjóðréttarsamningar.

Norðurlandasamningurinn	1997	Já	Já	Já
Portúgal	2002	Já	Já	Nei
Pólland	1999	Já	Já	Já
Rúmenía	2008	Já	Já	Já
Rússland	2003	Já	Já	Já
Slóvakía	2003	Já	Já	Já
Slóvenía	2012	Já	Já	Já
Spánn	2002	Já	Já	Nei
Suður Kórea	2008	Já	Já	Já
Sviss	1988	Já	Já	Nei
Tékkland	2000	Já	Já	Nei
Ungverjaland	2006	Já	Já	Já
Úkraína	2008	Já	Já	Já
Víetnam	2002	Já	Já	Já
Þýskaland	1971	Já	Nei	Nei

Í þeim fjörutíu og einum samningi sem Ísland hefur gert innihalda allir samningar ákvæðið um lista- og íþróttamenn (17.1).<sup>40</sup> Einungis einn samningur (*Þýskaland*) inniheldur ekki ákvæði þar sem tekjur sem renna til þriðja aðila vegna starfa lista- eða íþróttamannsins megi skattleggja í upprunaríki tekna (17.2). Sá samningur er einnig sá elsti eða frá 1971.

Rúmlega 40% samninga innihalda ákvæði að skattleggja ekki viðburði í upprunaríki tekna ef þeir eru kostaðir af opinberu fé (17.3). Orðalag samninga er þó mjög mismunandi eftir samningum. Samantek á ákvæðum 17.3 í samningum leiðir í ljós að ákvæðið byggir á þeirri meginreglu að fjármögnun viðburða (*heimsókn til ríkis*) skuli að *meirihluta* vera kostuð af opinberum aðila, hvort sem það er ríki, sveitarstjórn eða opinber stofnun:

---

<sup>40</sup> Í samningi Bandaríkjanna, Grænlands, Írlands og Króatíu er ákvæðið um lista- og íþróttamenn (17. gr. *SF OECD*) að finna í 16. gr. Í samningi Bermúda, Bresku Jómfrúreyjar, Cayman eyjar, Guernsay, Jersey og Mön er ákvæðið að finna í 7. gr.



Tafla 4: Yfirlit ákvæðis 17.3 í íslenskum tvísköttunarsamningum

Samningar þar sem ákvæði 17.3 er virkt	Forsendur
Barbados Verulega studd af almannafé, sjálfstjórnarhéraði eða sveitastjórn	Opinber sjóður
Eistland Kostuð að einhverju eða öllu leyti af opinberum sjóðum, sjálfstjórnarhéraði eða sveitastjórn	Opinber sjóður
Frakkland* Styrkt að verulegu leyti af opinberum sjóðum ríkisins, sveitastjórn eða opinberri stofnun þess	Opinber sjóður
Kanada** Félag ekki rekið í hagnaðarskyni, að því tilskildu að heimsóknin sé fjármögnuð að verulegu leyti af opinberum sjóðum	Opinber sjóður/ ekki hagnaðarskyn
Kína Samkvæmt samningi milli ríkisstjórna beggja um menningarskipti	Menningarskipti
Lettland Kostuð að einhverju eða öllu leyti af opinberum sjóðum, sjálfstjórnarhéraði eða sveitastjórn	Opinber sjóður
Mexíkó Er að verulegu leyti kostuð úr opinberum sjóðum, sjálfstjórnarhéraði eða sveitastjórn	Opinber sjóður
Norðurlanda- Aðallega kostuð af opinberu fé samningurinn	Opinber sjóður
Pólland Verulega studd af opinberum sjóðum og starfsemin fari fram samkvæmt samningi eða samkomulagi um menningarmál	Opinber sjóður/ menningarskipti
Rúmenía Samkvæmt samkomulagi um menningar- og íþróttaskipti, sem ekki eru unnin í hagnaðarskyni	Menningarskipti/ ekki hagnaðarskyn
Rússland Verulegu leyti kostuð af samningsríkinu, sjálfstjórnarhéraði eða sveitastjórn	Opinber sjóður
Slóvakía Mestu leyti studd af almannafé hins samningsríkisins, sveitarstjórn eða stofnunar hennar	Opinber sjóður
Slóvenía Alfarið eða að mestu leyti kostuð úr opinberum sjóðum ríkis, sjálfstjórnarhéraði eða sveitastjórn	Opinber sjóður
Suður Kórea Samkvæmt samkomulagi um sérstaka menningarskiptaáætlun	Menningarskipti
Ungverjaland Meira en 50% styrks úr opinberum sjóðum eða samkvæmt samningi eða fyrirkomulagi um menningarmál	Opinber sjóður/ menningarskipti
Úkraína Greidd að öllu eða mestu leyti úr opinberum sjóðum ríkis, sjálfstjórnarhéraðs eða sveitastjórnar, eða samkvæmt samningi eða fyrirkomulagi um menningarmál	Opinber sjóður/ menningarskipti
Víetnam Samkvæmt samkomulagi um menningarskipti	Menningarskipti

\*sérákvæði í 4. tölul. 17.gr.

\*\*ákvæðið er í 4. tölul. 17.gr.

Forsendur fyrir að ákvæði 17.3 sé virkt er að opinber aðili styrkir heimsókn til ríkis þar sem starfsemin fer fram og/eða um sérstakt samkomulag um menningarskipti milli ríkja er að ræða. Þegar ákvæði 17.3 er virkt þá hefur upprunaríki tekna gefið skattlagningarréttinn frá sér og eru tekjur því eingöngu skattlagðar í heimilisfestarríki viðkomandi. Ekki er um eftirgjöf á skatti tekna heldur verða tekjurnar skattlagðar í því ríki sem fjármögnunin á uppruna sinn. Aðeins einn samningur hefur að geyma hlutlæga reglu (*Ungverjaland*) sem kveður á um að heimsókn sé styrkt meira en 50% úr opinberum sjóðum. Í öðrum samningum er greint að heimsókn verði að vera aðallega, að mestu leyti eða öllu leyti fjármögnuð af opinberum aðila og í sumum tilvikum ekki í

hagnaðarskyni (*Kanada og Rúmenía*). Í samningi við Frakkland er sérákvæði sem kveður á um að tekjur sem renna til annars aðila, skulu skattskyldar í heimilisfestarríki, ef þessi annar aðili er styrktur að verulegu leyti af opinberum sjóðum þess ríkis.

### **4.3 Innlendar skattareglur erlendra sviðslistamanna**

Flest ríki í heiminum skattleggja tekjur erlendra aðila sem myndast vegna viðburða innanlands. Í sumum ríkjum kveða innlendar skattareglur á um að erlendir aðilar með takmarkaða skattskyldu séu skyldugir að greiða skatt af öllum tekjum sem myndast í upprunaríki innanlands. Í öðrum ríkjum kveða innlendar skattareglur á um að aðeins hluti tekna vegna erlendra aðila séu skattskyldar innanlands, sem veldur að ákveðinn hluti tekna er fyrir utan innlendan skattstofn. Þau ríki verða að innleiða sérstaka reglu í sína löggjöf til þess að koma í veg fyrir að hluti tekna falli utan skattlagningar. Þetta á sérstaklega við einstaklinga í rekstri sem myndu falla fyrir utan skattskyldu þar sem þeir uppfylla ekki skilyrði um skattalegt heimilisfesti í upprunaríkinu þar sem þeir hafa ekki fasta búsetu og gera ekki út frá fastri atvinnustöð. Í Danmörku eru ekki lagðir afdráttaskattar á erlenda tónlistarmenn sem koma fram á tónleikum og dvelja aðeins í mjög skamman tíma. Danir beita þeim rökum að sú tenging skattaðilans við landið sé ónóg vegna stuttrar dvalar og réttlætir ekki skattlagningu þar sem aðilinn hefur ekki nýtt auðlindir landsins að ráði (Molenaar, 2005, bls. 155-158). Í Danmörku eru hins vegar skattar sambærilegir útsvari lagðir á tónlistarhátíðir s.s. Hróarskeldu (*Roskilde festival*) og falla þeir skattar utan tvísköttunarsamninga.

#### **4.3.1 Frádráttabær kostnaður**

Flest ríki heimila ekki að kostnaður sem til fellur vegna viðburðar sé frádráttabær við uppgjör á skattstofni (Molenaar, 2005, bls. 159). Í eldri samningsfyrirmyndum OECD (*fyrir 2008*) voru samningsríki ráðlögð að skattleggja heildartekjur viðburða og af texta greinarinnar að ráða er það alfarið á valdi innlands löggjafar að ákveða og útfæra reikningslega meðferð á frádráttabærum kostnaði:

The Article says nothing about how the income in question is to be computed. It is for a Contracting State's domestic law to determine the extent of any deductions for expenses. Domestic laws differ in this area, and some provide for taxation at source, at a low rate based on the gross amount paid to artistes and sportsmen. Such rules may also apply to income paid to groups or incorporated teams, troupes, etc. (OECD, 2010).

Ákvörðun um að veita ekki frádrátt frá skattstofni hefur verið réttlætt með þeim hætti að útreikningar á frádrætti geta verið flóknir þar sem erfitt er að skipta framleiðslukostnaði tónleikaraðar niður á einstaka ríki. Jafnframt er það vilji löggjafans að hafa skattaexplur einfaldar sérstaklega fyrir erlenda aðila (Ríkisskattstjóri, 2012). Þó hafa nokkur ríki tekið upp á því að veita erlendum listamönnum (*í sumum tilvikum einnig innlendum*) ákveðna skattaívilnum, heimila frádrátt fyrir tónleika og sett upp frítekjumark þar sem aðilar með lága innkomu eru utan skattskyldu.<sup>41</sup> Á Íslandi er skattlagningarhlutfallið sem lagt er á listamenn skv. 3. tölul. 3. gr. skattalaga fullnaðargreiðsla og enginn frádráttur er leyfður á móti tekjum sbr. 70. gr. sömu laga um tekjuskatt aðila með takmarkaða skattskyldu.

Breyting var gerð á athugasemdum samningsfyrirmyndarinnar í kjölfar úrskurðar Evrópuðómstólsins í tveimur málum sem féllu 2004. Úrskurðað var að kostnaður sem fellur til í beinum tengslum við viðburð er frádráttabær í skattaútreikningi á afdráttarstigi og óbeinn kostnaður sé frádráttabær við framtalsskil vegna álagningar þess árs.<sup>42</sup> Þessir dómur hafa neytt ríki innan Evrópusambandsins að breyta sinni löggjöf til samræmis. Í kjölfarið breytti OECD athugasemdum við 17. gr. og birtist þessi viðbót við áður útgefinn texta:<sup>43</sup>

Some States, however, may consider that the taxation of the gross amount may be inappropriate in some circumstances even if the applicable rate is low. These States may want to give the option to the taxpayer to be taxed on a net basis. (OECD, 2010).

OECD lætur samningsríki um útfærsluna hvort skattleggja eigi heildartekjur eða með hvaða hætti heimilaður frádráttur miðast. Jafnframt tilgreinir OECD hvernig ríki geta komið sér saman um sanngjarna skattlagningu tekna skv. 17.1 og 17.2. Tillaga OECD er að tekjur verði áfram skattlagðar án frádráttar (*brúttó skattlagning*) í upprunaríki, en skattaðili geti með skriflegum hætti óskað þess að tekið sé tillit til kostnaðar (*nettó skattlagning*) sem ber að samþykkja ef kostnaðurinn stangast ekki á við innlendar reglur

---

<sup>41</sup> Í Bretlandi geta erlendir listamenn sótt um „*reduced tax payment application*“. Í Hollandi geta listamenn nýtt frádráttabæran kostnað fyrir tónleika á grundvelli „*kostenvergoedingsbeschikking*“.

<sup>42</sup> ECJ: C-290/04 FKP Scorpio Konzertproductionen og C-345/04 Centro Equestre da Lezíria Grande

<sup>43</sup> 10. tölul. athugasemda við 17. gr. SF OECD, (2010).

og hvorki aðgreini né mismuni aðila með takmarkaða skattskyldu frá þeim sem bera ótakmarkaða skattskyldu þess ríkis.

Sviðslistir og viðburðir, eins og áður hefur komið fram, er mjög óreglulegt atvinnuform. Margar breytur spila inn í við öflun tekna tónlistarmanns og kostnaður sem til fellur breytilegur. Kostnaður milli tveggja sambærilegra tónleika tónlistarmanns getur verið mjög ólíkur þar sem t.d. á öðrum tónleikastaðnum er allur búnaður til staðar í leigu húsnæðis s.s. ljós- og hljóðbúnaður, flutningskostnaður í lágmarki en á öðrum tónleikastað fellur mikill kostnaður til vegna flutnings búnaðar, leigu á húsnæði, öryggisgæslu o.s.frv. Í hollenskri rannsókn sem náði til tæplega 2.500 viðburða milli ára 2001 – 2003 kom fram að meðalkostnaður er um 75% af heildartekjum hvers viðburðar. Hollensk skattyfirvöld hafa einnig rannsakað kostnað sviðslistamanna og sýna tölur að meðalkostnaður sé um 64% vegna árs 2002 (Molenaar, 2005, bls. 201-206). Þáttur kostnaðar þessara aðila er því töluvert hár og hefur mikla þýðingu við útreikning á skatti hvaða grunnur er notaður. Ef þessi hlutföll eru borin saman við annan rekstur þá er 10 – 20% hagnaðarhlutfall ekki óeðlilegt.

#### **4.4 Aðferðir við að koma í veg fyrir tvísköttun**

Þegar sviðslistarmaður snýr heim til sín eftir sýningu sem hann stóð fyrir eða var þátttakandi í erlendis mun hann standa aftur frammi fyrir skattlagningu. Nú vill heimilisfestarríkið skattleggja allar tekjur hans hvar sem þeirra er aflað í heiminum sbr. 1. og 2. gr. skattlaga hér á Íslandi. Til að koma í veg fyrir að aðili sé skattlagður öðru sinni vegna sömu tekna á sama tímabili hafa verið innleitt í alla samninga ákvæði með það markmið að sporna við slíkum óæskilegum skattaíþyngingum. Almennt koma tvær aðferðir til greina sem hafa það markmið að hindra tvískattlagningu, undanþáguaðferð og frádráttaraðferð (*kredit aðferð*). Tilgreinir samningsfyrirmynd OECD þessar aðferðir með útfærslum og skýringum í athugasemdum við 23. gr.

##### **4.4.1 Undanþáguaðferð**

Undanþáguaðferðin (*exemption method*) felur í sér að heimilisfestarríkið gefur frá sér skattlagningarréttinn og hinar erlendu tekjur eru ekki taldar með í útreikningi á innlendum skattstofni, treystandi á að upprunaríki tekna skattleggi þær samkvæmt sínum landslögum. Hvort tekjurnar séu skattlagðar í upprunalandinu skiptir ekki máli

fyrir undanþágu frá skattlagningu í heimilisfestarríki en heimilisfestarríki getur þó sett skilyrði fyrir að beita undanþáguaðferðinni að skattlagning hafi farið fram í upprunaríki af tekjum sem myndast þar.

Ef heimilisfestarríki telur ekki í skattstofninn hinar erlendu tekjur og setur engan fyrirvara á að tekjur séu skattlagðar í hinu ríkinu, er talað um fulla undanþágu (full exemption) þar sem slíkar tekjur hafa engin áhrif á reiknaðan skatt í heimilisfestarríki. Ef heimilisfestarríki telur ekki hinar erlendu tekjur í skattstofninn en vill ekki gefa frá sér allan skattlagningarréttinn ef upprunaríki hefur ekki nýtt heimildir sínar, getur það sett fyrirvara um að taka til skoðunar slíkar tekjur við ákvörðun skatts á aðrar tekjur. Þessi aðferð kallast fyrirvari um stighækkun skatts (*exemption with progression*).<sup>44</sup>

Til útskýringar á aðferðunum er stuðst við dæmi þar sem erlend skattprósenta er a) 25% og b) 50%. (Ásmundur G. Vilhjálmsson, 2008) Einstaklingur þénar 2.500.000. kr. á Íslandi en 1.000.000. kr. erlendis og nema tekjur hans því 3.500.000. kr. á tímabilinu.<sup>45</sup>

Tafla 5: Aðferðir við að koma í veg fyrir tvísköttun: undanþága

Undanþáguaðferðir					
a)	Skatthlutfall	Tekjur	Tvísköttun	Full undanþága	Fyrirvari um stighækkun skatts
Heimilisfestarríki	35%	2.500.000	1.225.000	875.000	1.225.000
Upprunaríki	25%	1.000.000	250.000	250.000	250.000
Hámarks mildun					350.000
Heimil mildun					250.000
Samtals skattur:			1.475.000	1.125.000	1.225.000
b)	Skatthlutfall	Tekjur	Tvísköttun	Full undanþága	Fyrirvari um stighækkun skatts
Heimilisfestarríki	35%	2.500.000	1.225.000	875.000	1.225.000
Upprunaríki	50%	1.000.000	500.000	500.000	500.000
Hámarks mildun					350.000
Heimil mildun					350.000
Samtals skattur:			1.725.000	1.375.000	1.375.000

<sup>44</sup> b-liður 14. tölul. athugasemda við 23. gr.

<sup>45</sup> Ekki er tekið tillit til greiðslu í lífeyrissjóði, né aðrar launatengdar greiðslur og persónuafslætti.

Samanburður í dæminu nær til 1) ef aðilinn væri tvískattlagður vegna erlendra tekna sinna þ.e. þær tekjur sem hann hefur þegar greitt skatt af erlendis eru einnig reiknaðar inn í innlendan skattstofn, 2) ef aðilinn fengi fulla undanþágu á erlendum tekjum í innlendan skattstofn og 3) ef aðilinn væri skattlagður í herra skattþrepi ef heimilisfestarríki býr við stighækkandi skattlagningu þar sem erlendar tekjur hafa áhrif á skatthlutfall annarra tekna. Samkvæmt þeirri aðferð þarf umrætt land að ákveða hvaða aðferð er beitt við útreikning á mildun. Í dæminu er gert ráð fyrir að mildunarjafna sé beitt þ.e. heimil mildun ræðst af greiddum skatti í heimilisfestarríki sem hlutfall erlendra tekna á móti heildartekjum þ.e.  $1.225.000 \times 1.000.000 / 3.500.000$ . Þar sem skatthlutfall í dæmi a er lægra í upprunaríkinu, fengist allur erlendi skatturinn frádreginn. Ef skatthlutfallið er það sama, kemur það ekki að sök. Ef hlutfallið er hins vegar herra en leyfð mildun sem heimilisfestarríki gerir ráð fyrir fengist ekki full undanþága. Aðili væri því tvískattlagður að hluta vegna erlendra tekna sinna.

#### 4.4.2 Frádráttaraðferð

Frádráttaraðferð (*credit method*) felur í sér að erlendar tekjur sem má skattleggja í upprunaríki eru einnig hluti af innlendum skattstofni skattaðila. Skattstofninn samanstendur af tekjum sem aflað er bæði í heimilisfestarríki og upprunaríki að undanskildum þeim tekjum sem eingöngu má skattleggja í upprunaríki. Aðferðin byggir á þeirri hugsun að allar tekjur séu skattskyldar í heimilisfestarríki (*ef ríkið hefur á annað borð ekki gefið skattlagningarréttinn frá sér*), en skattinn skuli að hámarki lækka sem nemur jafnhárru upphæð og þeim skatti sem greiddur var í upprunaríki.<sup>46</sup> Lækkunin takmarkast þó við þá skatta sem hefði komið til greiðslu hér á landi ef fullur skattlagningarréttur er þar (Ríkisskattstjóri, 2012).

Ef heimilisfestarríki veitir frádrátt á greiddum erlendum skatti í innlendum skattstofni er talað um fullan frádrátt (*full credit*) ef ekki er tilgreint hámark eða lágmark skattpróscentunar sem takmarkar frádrátt. Heildarupphæð kemur því öll til frádráttar í skattstofni. Ef heimilisfestarríki veitir aðeins frádrátt á greiddum erlendum skatti upp að vissu marki er talað um venjulegan frádrátt (*ordinary credit*). Frádráttarheimildir miðast við innlent skatthlutfall. Ef aðili greiðir lægri skatt erlendis þarf hann að greiða

---

<sup>46</sup> 13. og 14. tölul. athugasemda við 23. gr. SF OECD, (2010).

mismuninn við álagningu hérlandis. Ef hins vegar aðili greiðir hærri skatt erlendis mun hann ekki geta nýtt allan frádráttinn við álagningu hérlandis þar sem sú upphæð er hærri en íslenska skattþrepið heimil og kemur ekki til frádráttar.

Til útskýringar á aðferðunum er stuðst við sömu forsendur og í sýnidæminu úr umfjöllun undanþáguaðferðar úr kafla 4.4.1, bls. 53 (Ásmundur G. Vilhjálmsson, 2008):

**Tafla 6: Aðferðir við að koma í veg fyrir tvísköttun: frádráttur**

<b>Frádráttaraðferðir</b>					
a)	<b>Skatthlutfall</b>	<b>Tekjur</b>	<b>Tvísköttun</b>	<b>Fullur frádráttur</b>	<b>Venjulegur frádráttur</b>
Heimilisfestarríki	35%	2.500.000	1.225.000	1.225.000	1.225.000
Upprunaríki	25%	1.000.000	250.000	250.000	250.000
Hámarks mildun				250.000	250.000
Heimil mildun				250.000	250.000
Samtals skattur:			1.475.000	1.225.000	1.225.000
b)	<b>Skatthlutfall</b>	<b>Tekjur</b>	<b>Tvísköttun</b>	<b>Full undanþága</b>	<b>Venjulegur frádráttur</b>
Heimilisfestarríki	35%	2.500.000	1.225.000	1.225.000	1.225.000
Upprunaríki	50%	1.000.000	500.000	500.000	500.000
Hámarks mildun				500.000	500.000
Heimil mildun				500.000	350.000
Samtals skattur:			1.725.000	1.225.000	1.375.000

Samanburður í dæminu nær til 1) ef aðilinn væri tvískattlagður vegna erlendra tekna sinna hér á landi, 2) ef aðilinn fengi fullan frádrátt vegna greiddan skatts erlendis frá og 3) ef aðilinn fengi aðeins frádrátt af greiddum erlendum skatti upp að því skatthlutfalli sem innlendar tekjur eru skattlagðar (35% í dæminu).

Af þessu leiðir, ef aðili greiðir lægri skatt erlendis kemur hann óskertur til frádráttar hérlandis við álagningu en ef skoðað er dæmi þar sem greiddur skattur erlendis frá er hærri (50%), kemur skert upphæð til frádráttar og aðili því tvískattlagður vegna hluta tekna sinna erlendis frá. Niðurstöður um mildun og áhrif tvísköttunar eftir þeim aðferðum sem OECD tilgreinir í samningsfyrirmyndinni má sjá í eftirfarandi töflu:

Tafla 7: Mildunaráhrif aðferða við að koma í veg fyrir tvísköttun

	Samanburður á aðferðum							
	Fyrirvari um						Hefðbundinn	
	Full undanþága		stighækkun skatts		Fullur frádráttur		frádráttur	
	a)	b)	a)	b)	a)	b)	a)	b)
Mildun:	350.000	350.000	250.000	350.000	250.000	500.000	250.000	350.000
Erlendir skattar:	250.000	500.000	250.000	500.000	250.000	500.000	250.000	500.000
<b>Samtals:</b>	<b>100.000</b>	<b>-150.000</b>	<b>0</b>	<b>-150.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>-150.000</b>

Þau ríki sem beita frádráttaraðferð eru aldrei skuldbundin við að lækka skattinn meira en sem nemur þeim skatti sem greiddur hefur verið í erlenda ríkinu. Ef skatthlutfallið er lægra í erlenda ríkinu mun skattaðilinn alltaf þurfa að greiða jafn háan skatt eins og hann væri eingöngu skattlagður í heimilisfestarríki ef mismunurinn kemur til skattlagningar við álagningu. Ef skatthlutfall er hærra í hinu erlenda ríki og heimilisfestarríki beitir venjulegum frádrætti sem takmarkast við innlent skatthlutfall, fær aðilinn ekki heildarlækkun á erlendum skatti. Í slíkum tilvikum er skattaðilinn í verri stöðu en ef hann hefði aflað allra tekna sinna eingöngu í heimilisfestarríki.

Grundvallarmunur á aðferðunum tveimur er að frádráttaraðferðin lækkar eingöngu skattkröfu heimilisfestarríkis en ekki skattinn. Undanþáguaðferðin lækkar skattstofnin þar sem hinar erlendu tekjur standa fyrir utan útreikning. Í undanþáguaðferðinni er litið fyrst og fremst til tekna, bæði þær sem skattleggja á og þær sem eru undanþegnar, en í frádráttaraðferðinni skiptir greiddur skattur erlendis frá öllu máli við lækkun á innlendra skattkröfu.<sup>47</sup>

Enga leiðbeinandi reglu er að finna hvort ríki beri að velja frádráttaraðferð eða undanþáguaðferð í samningum sínum. Í hollenskum tvísköttunarsamningum má til að mynda finna allmarga samninga þar sem komið er í veg fyrir tvísköttun með undanþáguaðferð þótt megin þorri þeirra samninga sem hollensk yfirvöld hafa gert innihalda frádráttaraðferð (Molenaar, 2005, bls. 182-184). Í dag styðjast íslensku tvísköttunarsamningar við frádráttaraðferðir en í um 10% samninga er undanþáguaðferðum beitt (Tafla 8, bls. 60) (Fjármála- og efnahagsráðuneytið, 2013). Í þeim samningum sem eru í gildi er meginreglan sú að tekjur sem aðili heimilisfastur á

<sup>47</sup> 17. tölul. athugasemda við 23. gr. SF OECD, (2010).



Íslandi hefur og má skattleggja í hinu erlenda ríki, skal Ísland undanþiggja þessar tekjur við skattlagningu en má þegar skattur er reiknaður af öðrum tekjum, nota það skattþrep sem notað hefði verið ef hinar undanþegnu tekjur hefðu ekki verið undanþegar. En í ákvæðum samninga er yfirleitt kveðið á um ef aðili hefur tekjur samkvæmt 17. gr. sem má skattleggja í erlenda ríkinu, skal Ísland heimila frádrátt frá tekjuskatti, fjárhæð sem svarar til þess skatts greiddur hefur verið erlendis. Frádrátturinn skal ekki vera hærri en sem nemur greiðslu skatts á þær tekjur sem rekja má til hinnar erlendu tekna. Því eru tekjur samkvæmt 17. gr. innan skattstofns hérlendis.

Frádráttaraðferðin leiðir til þeirrar niðurstöðu að aðili verður aldrei betur settur með að greiða skatta sína erlendis þar sem mismunur á greiddum skatti erlendis frá, ef lægri er, kemur til leiðréttingar við álagningu hérlendis. Ókostur við þessa aðferð er að afla þarf staðfestingar á greiddum sköttum erlendis. Undanþáguaðferðina getur í einstaka tilfellum leitt til tvöfaldrar engrar skattlagningu þar sem heimilisfestarríki hefur gefið frá sér skattlagningarréttinn og tekjur háðar því hvort innlendar skattareglur í upprunaríki skattleggi þær. Ef tekjur eru ekki skattskyldar þar er hættan sú að þær sleppi alfarið við skattlagningu sem er í andstöðu við markmið tvísköttunarsamninga. Þeir ganga út frá því að koma í veg fyrir tvísköttun en ekki skattlagningu almennt.

Í samningsfyrirmynd OECD kemur fram að ríki innan stofnunarinnar fara eftir þeim tilmælum sem samþykktar hafa verið um aðferðir við að koma í veg fyrir tvísköttun og tvöfalda engrar skattlagningar. Sum ríki hafa valið að útiloka erlendar tekjur í innlendum skattstofni á meðan önnur vilja einungis veita frádrátt á greiddum erlendum skatti við ákveðnar tekjutegundir. Fræðilega myndi ein aðferð sem takmarkast við eina meginreglu vera æskilegri í framkvæmd en hvert ríki hefur val hvaða aðferð er innleidd í samning. Engu að síður hefur OECD viljað takmarka þær aðferðir og biðlað til ríkja að beita eingöngu tveimur aðferðum:<sup>48</sup>

- Fyrirvari um stighækkun skatts (*exemption method with progression*) – 23. gr. A
- Venjulegur frádráttur (*ordinary credit method*) – 23. gr. B

---

<sup>48</sup> 29. tölul. athugasemda við 23. gr. SF OECD, (2010).

Báðar þessar aðferðir krefjast þess að ívilnun sé veitt, annars vegar á skattstofni og hins vegar á greiddum erlendum skatti. Heimilisfestarríki er skuldbundið að beita þessum aðferðum á tekjur sem upprunnar eru í erlendu ríki ef tvísköttunarsamningur kveðjur á að tekjur megi skattleggjast þar.

Aðferðin um fulla undanþágu veitir bestu mögulegu niðurstöðu að komið sé í veg fyrir tvísköttun. Full undanþága veitir skattaðila heildarfrádrátt greiddra erlendra skatta sama hversu hátt hlutfallið er en fyrirvari um stighækkun skatts veitir frádrátt gegn innlendum skattstofni sem yfirleitt er bundin við hærra skattþrep þar sem hinar erlendu tekjur hafa áhrif á reiknaðan innlendan skatt.

#### **4.4.2.1 Tilmæli OECD í að koma í veg fyrir tvísköttun tekna**

Í fyrstu útgáfu samningsfyrirmyndar OECD árið 1963 var ekki tilgreint hvort ætti að beita undanþágu- eða frádráttaraðferðum við meðhöndlun tekna sem um ræðir í 17. gr. Tekjur sem alþjóðlegir sviðslistamenn hljóta fyrir störf sín voru skilgreind sem virkar tekjur (*active income*) sem leiddi til þess að flest Evrópuríki beittu undanþáguaðferðum í sínum samningum við að koma í veg fyrir tvísköttun ólíkt Bandaríkjunum og Bretlandi sem innleiddu frádráttaraðferðir í sína samninga eins og með aðrar virkar tekjutegundir.

Með tilkomu 2. tölul. 17. gr. árið 1977 var nýjum tilmælum bætt við athugasemdir samningsfyrirmyndarinnar. Tilmælin beindust að því að útiloka tvísköttun sem hugsanlega gat orðið með tilkomu 2. tölul. og hvatti OECD að beitt yrði frádráttaraðferðum. Vandamál skapaðist þar sem sum ríki höfðu innleitt í sína samninga undanþáguaðferðir er varðar tekjur sem skattleggja má í öðru ríki en við slíkar aðstæður er hætta á tvískattlagningu (*og í raun tvöfaldri engri skattlagningu*) ef annað samningsríkið beitir frádráttaraðferð og hitt ríkið undanþáguaðferð.<sup>49</sup>

Í skýrslu OECD frá 1987 birtist ítarlegri útfærsla um þær aðferðir sem OECD mælir með að ríki beiti sér við að koma í veg fyrir tvísköttun og tvöfalda enga skattlagningu sem tilkomin er vegna 17. gr. Helsta vandamálið er þegar undanþáguaðferðum er beitt í

---

<sup>49</sup> OECD ráðleggur ríkjum sem ekki geta beitt frádráttaraðferðum vegna 17. gr. að innleiða sérstakt ákvæði um skattlagningarrétt á erlendum sviðslistatekjum við aðstæður sem geta leitt til tvöfaldrar enngar skattlagningar. Ákvæðið tekur sérstaklega til þegar upprunaríki tekna skattleggur ekki tekjurnar þá beri heimilisfestarríki að gera það til að tryggja að slíkar tekjur verði ekki undanþegnar skattlagningu sbr. 12.tölul. athugasemda við 17.gr. SF OECD, (2010).

heimilisfestarríki skattaðila og aðstæður skapast þar sem heimilisfestarríki getur ekki beitt skattgningarrétti á tekjur sem um ræðir í 17. gr., s.s. ef innlendar skattareglur kveða á um að tekjurnar eru ekki skattskyldar eða skulu undanþegnar í skattstofni. Þótt að umræddar tekjur væru skattlagðar í upprunaríki er yfirleitt skattlagningarprósentan mun lægri en ef tekjurnar yrðu skattlagðar í réttu skattþrepi í heimilisfestarríki og eru mörg ríki ósátt við að eiga ekki möguleika á að skattleggja þennan mismun. Ríki hafa tekið upp á því að beita frádráttaraðferðum í slíkum tilvikum.<sup>50</sup>

Niðurstöður OECD frá 1987 beinast að því að ríki geti sjálf aðlagð samninga sína að hvort öðru þrátt fyrir mismunandi aðferðir sem ríki beita til að koma í veg fyrir tvísköttun. OECD mælir með því að annað hvort beiti ríki frádráttaraðferð þar sem hinar erlendu tekjur eru hluti af skattstofni og greiddur skattur upp að vissu marki komi til frádráttar (*sbr. aðferðina um venjulegan frádrátt*) eða að ríki setji fyrirvara í samninga sína sem kveður á um ef upprunaríki tekna skattleggur ekki til fulls (*eða yfir höfuð*) sé skattlagningarheimild í heimilisfestarríki viðurkennd. Ríki eiga að reyna eftir öllum mætti að beita sér fyrir því að útiloka tvöfalda enga skattlagningu, að sneitt sé frá skattlagningu og undanskotum á slíkum tekjum (OECD, 1987).<sup>51</sup> Ráðlegging OECD um að ríki skuli beita venjulegum frádrætti hefur verið tekin upp af mörgum ríkum þ.á.m. Ísland. Í sumum tilvikum hafa ríki vikið frá sínum hefðbundnu aðferðum við meðhöndlum á virkum tekjum eins og þeim sem um ræðir í 17. gr. og beita frádráttaraðferðum í stað undanþáguaðferða sem annars er beitt á aðrar virkar tekjur. Ólíkt tekjum sem um ræðir í 17. gr. þá tilgreinir OECD ekki hvora aðferð beri að beita við tekjur sem um ræðir í 7. gr. (*rekstrarhagnaður*) og 15. gr. (*launað starf*) (Molenaar, 2005, bls. 181) heldur lætur ríki um að ákveða sjálf hvora aðferð beri að beita.

#### **4.4.2.2 Aðferðir í íslenskum tvísköttunarsamningum**

Íslenskir tvísköttunarsamningar innihalda mismunandi orðalag yfir þau ákvæði sem eiga að koma í veg fyrir tvísköttun tekna. Af orðalagi samninga má draga fram þau meginákvæði sem tilgreind eru þ.e. hvaða aðferðum skuli beitt og önnur ákvæði sem hafa áhrif á útreikning skatts í heimilisfestarríki. Þegar samningar eru skoðaðir kemur í ljós að nokkrir þeirra tilgreina bæði frádráttaraðferð og undanþáguaðferð en hér er

---

<sup>50</sup> 99. tölul. málsgreinar IV.D.4. í skýrslu OECD, (1987).

<sup>51</sup> 100. og 101. tölul. málsgreinar IV.D.4. í skýrslu OECD, (1987).

einungis tilgreint hvaða aðferðum skuli beitt á tekjur sem um ræðir í 17. gr. samningsfyrirmyndar OECD, tekjur af sviðslistum.

Flestir íslenskir tvísköttunarsamningar miða við að beita eigi venjulegum frádrætti vegna tekna sem um getur í 17. gr. þ.e. greiddur erlendur skattur má draga frá við útreikning á innlendum skattstofni. Tilgreint er í flestum samningum að frádráttur getur ekki numið hærri upphæð en sem nemur innlendu skatthlutfalli af slíkum tekjum. Yfirlit yfir þau ákvæði í íslenskum samningum má sjá í eftirfarandi töflu (Fjármála- og efnahagsráðuneytið, 2013):

Tafla 8: Aðferðir við að koma í veg fyrir tvísköttun í íslenskum tvísköttunarsamningum

<b>Aðferðir við að koma í veg fyrir tvísköttun</b>					
<b>Land</b>	<b>Nr.</b>	<b>Aðferð</b>	<b>Megin- ákvæði</b>	<b>Önnur ákvæði</b>	
Bandaríkin	22.gr	Frádráttur	I	A	
Barbados	23.gr	Frádráttur	I	B	
Belgía	23.gr	Frádráttur	I	C	
Bermúda	11.gr	Frádráttur	I	B	
Bresku Jómfrúreyjar	11.gr	Frádráttur	I	B	
Bretland	22.gr	Frádráttur	I	A	
Cayman eyjar	11.gr	Frádráttur	I	A	
Eistland	23.gr	Undanþága	II	A	
Frakkland	23.gr	Frádráttur	I	C	
Grikkland	22.gr	Frádráttur	I	A	
Grænland	22.gr	Frádráttur	I	A	
Guernsey	10.gr	Frádráttur	I	A	
Holland	24.gr	Frádráttur	I	A	
Indland	23.gr	Frádráttur	I	A	
Írland	23.gr	Frádráttur	I	A	
Ítalía	24.gr	Frádráttur	I	B	
Jersey	11.gr	Frádráttur	I	A	
Kanada	23.gr	Frádráttur	I	A	
Kína	23.gr	Frádráttur	I	C	
Krótía	21.gr	Frádráttur	I	A	
Lettland	23.gr	Undanþága	II	A	
Litháen	24.gr	Undanþága	II	A	
Lúxemborg	23.gr	Frádráttur	I	C	
Malta	22.gr	Frádráttur	I	A	
Mexíkó	21.gr	Frádráttur	I	A	
Mön	11.gr	Frádráttur	I	A	

Norðurlandasamningurinn	23.gr	Frádráttur	I	C
Portúgal	23.gr	Frádráttur	I	A
Pólland	23.gr	Frádráttur	I	A
Rúmenía	23.gr	Frádráttur	I	A
Rússland	24.gr	Frádráttur	I	A
Slóvakía	23.gr	Frádráttur	I	A
Slóvenía	23.gr	Frádráttur	I	A
Spánn	23.gr	Frádráttur	I	A
Suður Kórea	24.gr	Frádráttur	I	A
Sviss	23.gr	Undanþága	II	A
Tékkland	22.gr	Frádráttur	I	A
Ungverjaland	22.gr	Frádráttur	I	A
Úkraína	23.gr	Frádráttur	I	A
Víetnam	23.gr	Frádráttur	I	C
Þýskaland	23.gr	Undanþága	II	A

- I Greiddur skattur af sviðslistatekjum sem má skattleggja í upprunaríki má draga frá við útreikning á innlendum skatti.
- II Tekjur af sviðslistum sem má skattleggja í upprunaríki eru undanþegnar við útreikning á innlendum skatti.
- A Heimilt er við ákvörðun skatta á aðrar tekjur að taka tillit til tekna og eigna sem undanþegnar eru skatti á Íslandi samkvæmt ákvæðum samnings við útreikning á innlendum skatti.
- B Heimilt er við ákvörðun skatta á aðrar tekjur að taka tillit til tekna og eigna sem undanþegnar eru skatti í upprunaríki samkvæmt ákvæðum samnings við útreikning á innlendum skatti.
- C Ekki tilgreint

Tæp 90% samninga tilgreina að beita eigi frádráttaraðferð á sviðslistatekjur til að koma í veg fyrir tvísköttun. Jafnframt kemur í ljós að 85% samninga tilgreina að heimilt er við ákvörðun skatts á aðrar tekjur að taka tillit til tekna sem undanþegnar eru skatti í upprunaríki eða eru undanþegnar skattlagningu á Íslandi samkvæmt ákvæðum samnings við útreikning á innlendum skattstofni. Það er í samræmi við tilmæli OECD að beita skuli fyrirvara um stighækkun skatts, sbr. 23. gr. A og venjulegan frádrátt sbr. 23. gr. B.<sup>52</sup> Þetta þýðir að þrátt fyrir að tilteknar tekjur komi ekki til skattlagningar hér á landi vegna ákvæða tvísköttunarsamninga, þá eru þær engu að síður framtalsskyldar og geta haft áhrif á skattlagningu á öðrum tekjum þar sem skattaðili færast yfir í herra skattþrep. Hver þau áhrif eru ræðst af því hvaða aðferð er beitt og þarf því að skoða viðkomandi tvísköttunarsamning.

<sup>52</sup> 29. tölul. athugasemda við 23. gr. SF OECD, (2010).

#### 4.5 Endurskoðun á 17. gr. samningsfyrirmyndar OECD

Mikið hefur verið rætt um tilgang og markmið 17. gr. samningsfyrirmyndarinnar frá því að skýrsla OECD frá 1987 var gerð opinber. Til tals hefur komið að markmiðum greinarinnar hafi ekki verið náð vegna þess hve óljóst þykir hverjir falla undir skilgreininguna á sviðslistum og hvaða persónulegu störf um ræðir, eins og segir í greininni. Nefnd á vegum OECD hefur rannsakað hvernig ríki túlka og beita ákvæðum greinarinnar og hafa niðurstöður ásamt greinargerð um tillögur að endurbótum verið kynntar (OECD.org, 2010).<sup>53</sup>

Nefndin lagði til að skýra þyrfti betur út þau ákvæði sem tilgreina hverjir falla undir hugtakið sviðslistir. Í mörgum tilvikum getur reynst erfitt að ákveða hvort tekjur eiga rætur sínar að rekja til persónulegra starfa sviðslistamanna og leggur nefndin til að viðbætur við 9. tölul. athugasemda 17. gr. séu nauðsynlegar. Í skýrslunni kemur fram (The Committee on Fiscal Affairs, 2010):

The reference to an “entertainer or sportsman” includes anyone who acts as such, even for a single event. Thus, Article 17 can apply to an amateur who wins a monetary sports prize or a person who is not an actor but who gets a fee for a once-in-a-lifetime appearance in a television commercial or movie.

As noted in the previous paragraphs, the activities of an entertainer or sportsman do not include only the appearance in an entertainment or sports event in a given State but also, for example, advertising or interviews in that State that are directly or indirectly related to such an appearance.

Merely reporting or commenting on an entertainment or sports event in which the reporter does not himself participate is not an activity of an entertainer or sportsman acting as such. Thus, for instance, the fee that a former or injured sportsman would earn for offering comments during the broadcast of a sports event in which he does not participate would not be covered by Article 17.

Nefndin leggur til að rýmka notkun greinarinnar þar sem ákvæði hennar ná einnig yfir aðila sem hlotnast tekjur vegna sviðslista (*eða íþrótt*) og takmarkist ekki við starfssvið þeirra þ.e. hvort þeir starfi í raun við sviðslistir eða íþróttir. Því getur áhugamaður sem tekur óvænt þátt í keppni og hlotnast tekjur fyrir verið skattskyldur samkvæmt því.

---

<sup>53</sup> Nefndin birti skýrsluna 23. apríl 2010 og var frestur til að koma með athugasemdir veittur til 31. júlí 2010.

Einnig er kveðið á um að störf sem beint eða óbeint tengjast viðburði falli jafnframt undir greinina sem er í samræmi við eldri ákvæði og túlkun 17. gr.<sup>54</sup>

Nefndin leggur einnig til að endurskoðað sé orðalag er varðar þau persónulegu störf sem aðili innir af hendi í upprunaríki með breytingu á 3. tölul. athugasemda. Orðalag 1. tölul. núverandi ákvæðis gefur til kynna að tvö skilyrði séu fyrir hendi sem gerir aðila skattskyldan skv. greininni. Annars vegar að tekjur séu tilkomnar vegna sviðslistastarfa (*entertainer*) og hins vegar að tekjur eru tilkomnar vegna persónulegra athafna (*personal activities*). Af þessum sökum, ef aðili starfar sem sviðslistarmaður og hlotnast tekjur, þá þurfa þær ekki að vera tilkomnar vegna sviðslistastarfa og gætu mögulega fallið utan ákvæði 17. gr. Þess vegna er mikilvægt að draga fram aðstæður sem aðili hlotnast tekjur vegna starfa sem ekki eru tilkomnar vegna persónulegra athafna hans af sviðslistum. Helsta atriðið snýr að því hvaða þóknunir falla til sviðslistarmannsins í tengslum við undirbúning og skipulagningu á móti þóknunum sem falla í tengslum við raunverulegan flutning þegar viðburður er í gangi.<sup>55</sup> Meginatriðið sé að undirbúningur og skipulagning er hluti af venjulegri starfsemi og ef aðili fær þóknunir fyrir, sem teldust óeðlilegar fyrir einstakling sem starfar á eigin vegum, ættu umræddar þóknunir að teljast til skattskyldu skv. 17. gr. Það sama gildir um þóknunir vegna ferðalaga. Tilgreint er að engu máli skiptir þótt ekki hafi verið skipulagður viðburður í tengslum við undirbúning, ef tekjur falla til séu þær engu að síður skattskyldar samkvæmt greininni.

Nefndin leggur til að í stað orðsins „*artiste*“ sem hefur verið notað sem samheiti yfir þá aðila sem falla undir sviðslistir sé notað orðið „*entertainer*“ sem á að draga betur fram þá aðila sem falla undir greinina og að jafnræðis sé gætt. Í endurskoðuðu orðalagi er einnig dregið betur fram þá aðila sem falla ekki undir greinina, þ.e. ræðumaður á ráðstefnu, fyrrverandi stjórnmalamaður sem fær þóknun fyrir að koma fram á fundi og fyrirsætustörf í tengslum við fatasýningar eða ljósmyndun.<sup>56</sup>

Þá þykir mikilvægt að skýra út hvaða reglur gilda þegar sviðslistarmaður kemur fram í mörgum ríkjum vegna vinnu sinnar þ.e. hvernig ber að skipta skattlagningu milli ríkja á tónleikaferðalögum. Þessi skipting hefur þótt óljós í framkvæmd en talið að ákvörðunin

---

<sup>54</sup> 9. tölul. athugasemda við 17. gr. SF OECD, (2010).

<sup>55</sup> Drög að viðbót við 9. tölul., 9.1.

<sup>56</sup> Drög að endurorðuðum 3. tölul.

verði að byggja á staðreyndum og aðstæðum sem liggja fyrir hverju sinni en setja þarf almenna reglu svo að túlkun sé sambærileg milli ríkja. Í tillögu nefndarinnar segir:<sup>57</sup>

As indicated in paragraph 1 of the Commentary on Article 15, employment is exercised where the employee is physically present when performing the activities for which the employment remuneration is paid. Where the remuneration received by an entertainer or sportsman employed by a team, troupe or orchestra covers various activities to be performed during a period of time (e.g. an annual salary covering various activities such as training or rehearsing; travelling with the team, troupe or orchestra; participating in a match or public performance, etc.), it will therefore be appropriate, absent any indication that the remuneration or part thereof should be allocated differently, to allocate that salary or remuneration on the basis of the working days spent in each State in which the entertainer or sportsman has been required, under his employment contract, to perform these activities.

Með þessu ákvæði beinir OECD sjónum að nauðsynlegri aðgreiningu milli fastra launa annars vegar og hins vegar breytanlegra þóknanna sem falla til á hverjum viðburði. Sem dæmi geta laun sem innt eru af hendi yfir ákveðið tímabil og eru greidd vegna mismunandi starfsemi s.s. þóknanir vegna æfinga, undirbúnings, ferðalaga og framkomu, verið úthlutað með mismunandi hætti og þarf að taka tillit til þessa. Föst samningsbundin laun geta verið úthlutað m.v. fjölda vinnudaga eða fjölda viðburða í hverju ríki þar sem starfsemi hefur farið fram en tekjur af miðasölu taka mið af viðburði sem þær myndast.<sup>58</sup> Í dæmi sem nefndin leggur til að verði bætt við athugasemdir 17. gr. er skýrt út hvernig hlutfalla eigi þóknanir milli ríkja. Sem dæmi, ef sviðslistarmaður fær 10.000.000. kr. í föst laun fyrir að koma fram á 20 viðburðum í fjórum ríkjum og 5% viðbótarpóknun vegna tekna af miðasölu, er nauðsynlegt að greina á milli úthlutunarinnar sbr. eftirfarandi töflu:

---

<sup>57</sup> Drög að viðbót við 9. Tölul., 9.2.

<sup>58</sup> Drög að viðbót við 9. Tölul., 9.3.



Tafla 9: Mismunandi úthlutun milli ríkja eftir eðli tekna

<b>Þóknanir hlutfallaðar milli ríkja</b>						
	Fjöldi viðburð	%	Skipting fastra launa	Heildar- miðasala	5% af miðasölu	Heildar- tekjur í ríki
Ríki A	2	10%	1.000.000	2.500.000	125.000	1.125.000
Ríki B	4	20%	2.000.000	3.000.000	150.000	2.150.000
Ríki C	6	30%	3.000.000	5.500.000	275.000	3.275.000
Ríki D	8	40%	4.000.000	9.000.000	450.000	4.450.000
<b>Samtals:</b>	<b>20</b>		<b>10.000.000</b>	<b>20.000.000</b>	<b>1.000.000</b>	<b>11.000.000</b>

Ef heildarmiðasala í ríkjunum nemur 20.000.000. kr kemur 1.000.000. kr. í hlut aðilans. Heilartekjur hans nema því 11.000.000. kr. sem annars vegar skattleggjast hlutfallslega milli ríkja eftir fjölda viðburða út frá föstum launum og hins vegar út frá staðsetningu viðburðar vegna breytanlegu tekna hans. Með þessari aðferð er reynt að tryggja að skipting sé sanngjörn milli ríkja þar sem tekið er mið af fjölda viðburða eða fjölda vinnudaga á þeim stað sem aðili starfar enda sé jákvæð fylgni þar á milli. Það ríki sem inniheldur flesta viðburði ætti því hlutfallslega að eiga mestan skattlagningarrétt á föstu laununum sbr. ríki D eða 40%.

#### 4.5.1 Athugasemdir vegna breytinga á 17. gr.

Eftir að OECD birti drög að breytingum á 17. gr. árið 2010 var veittur þriggja mánaða frestur fyrir hagsmunaaðila að koma með athugasemdir sem síðan yrðu nýttar við frekari úrvinnslu og frágang á greininni.<sup>59</sup> Tíu athugasemdir bárust frá einstaklingum og stofnunum þar sem aðilar greindu frá reynslu sinni af notkun greinarinnar og sýndu fram á margs konar vandamál sem upp hafa komið (Molenaar & Grams, 2011).

Megin athugasemdir snúa að íþyngjandi skattlagningu sem kann að orsakast vegna 17. gr. en sú gagnrýni hefur verið lengi til staðar. Þegar sviðslistarmaður kemur fram erlendis og greiðir skatt í upprunaríkinu stendur hann aftur frammi fyrir skattlagningu í heimilisfestarríki við álagningu. Þrátt fyrir að tvísköttunarsamningar hafa verið gerðir geta komið upp aðstæður þar sem tvöföld skattlagning á sér stað eða hinar erlendu tekjur koma ekki allar til frádráttar við útreikning á innlendum skattstofni. Nýju breytingar OECD draga ekki úr líkum á tvísköttun. Flest ríki leggja 15 – 30% skatt á

<sup>59</sup> Tekið var skýrt fram að drögin voru ætluð til umræðu og umfjöllunar hjá hagsmunaaðilum á þessu tímabili og lýstu ekki loka áformum OECD í þessum málaflokki.

erlendar tekjur og meginrökin fyrir því að tekjur eru skattlagðar í upprunaríki sé verið að girða fyrir undanskot því aðilar hafa tækifæri á að tilgreina ekki erlendar tekjur í skattframtali heimilisfestaríkis eða hafa flutt skattalegt heimilisfesti í skattaskjól. Í tvísköttunarsamningum milli ríkja er kveðið á um að skattlagning sé skipt á milli samningsríkja til þess að koma í veg fyrir tvísköttun. Meginreglan í alþjóðlegri skattlagningu er rakin til samningsfyrirmyndar OECD og segir (Molenaar, 2010):

- að fyrirtæki og einstaklingar utan atvinnureksturs greiða aðeins tekjuskatt í heimilisfestarríki nema þeir hafi fasta starfsstöð í upprunaríkinu sbr. 7. gr. samningsfyrirmyndarinnar
- að launþegar greiði tekjuskatt í því ríki sem vinnan er innt af hendi að undanskildu þegar þeir teljist launþegar í heimilisfestarríki þar sem laungreiðandi er staðsettur og starfi ekki lengur en í 183 daga. Ef svo er, þá er skattlagningarrétturinn eingöngu í heimilisfestarríki sbr. 15. gr. samningsfyrirmyndarinnar.

Í grunninn fylgja þessar meginreglur þeirri hugmyndafræði að skattaðila beri að greiða til ríkis fyrir þá þjónustu og innviði sem hann nýtir reglulega. Tvöföld skattlagning er möguleg þegar upprunaríki hefur skattlagningarréttinn. Heimilisfestarríki vill skattleggja aðila á grunni alheimsskattlagningar, þ.e. allar tekjur, hvar sem þeirra er aflað í heiminum, séu skattskyldar þar. Þegar horft er til þessa mælir OECD annað hvort að heimilisfestarríki eigi að heimila frádrátt eða undanskilja hinar erlendu tekjur frá skattstofni. Ef tekjurnar eru ekki undanskildar (*eins og um aðrar virkar tekjur sbr. kafla 4.4.2.1*) er raunveruleikinn sá að tvísköttun getur átt sér stað (Molenaar, 2005). Í eftirfarandi dæmi koma upp aðstæður þar upprunaríki leggur skatt á heildartekjur (*enginn frádráttur leyfður*) en heimilisfestarríki reiknar frádrátt á greiddum erlendum skatti eftir að kostnaður hefur verið dreginn frá. Aðili með heimilisfesti í Þýskalandi en kemur fram vegna viðburðar á Spáni og þénar € 25.000. Skatthlutfallið á Spáni er 25% vegna aðila með takmarkaða skattskyldu og meðal tekjuskattur í Þýskalandi fyrir sviðslistafólk er 35% (Molenaar, 2010):

Tafla 10: Tvísköttun sem afleiðing af mismunandi skattlagningargrunni

<b>Mismunandi skattlagningargrunnur milli ríkja</b>	
Spánn	
Tekjur:	€ 25.000
Greiddur skattur: 25%	<b>€ 6.250</b>
Þýskaland	
Tekjur:	€ 25.000
Frádráttabær kostnaður:	€ 15.000
Skattskyldar tekjur:	€ 10.000
Hámarks frádráttur: 35%	<b>€ 3.500</b>
<b>Tvísköttun:</b>	<b>€ 2.750</b>

Þýskaland veitir ekki hærri skattafrádrátt en sem nemur þeim tekjum sem þeir gera tilkall til þ.e. hreinar tekjur (*heildartekjur að frádregnum kostnaði*). Niðurstaðan er sú að tvísköttun upp á € 2.750 á sér stað. Í nágildandi samningum hefur að hluta til verið tekið á þessu með því að undanskilja tekjur skatt í því ríki sem viðburður er haldinn ef hann er styrktur af opinberum aðilum í heimilisfestarríki. Jafnframt væri æskilegt að meðhöndla tekjur og frádráttabæran kostnað eins þannig að skattstofn væri reiknaður út frá sömu forsendum í báðum ríkjum. Í máli Arnoud Gerritse sem var búsettur í Hollandi en starfaði sem tónlistamaður í Þýskalandi ákváðu þýsk skattfyrirvöld að skattleggja heildartekjur hans án þess að veita heimild til að draga kostnað frá. Menn búsettir í Þýskalandi sem voru í sambærilegri starfsemi máttu hins vegar draga kostnað frá og voru einnig gert að greiða lægra skatthlutfall. Evrópudómstólar töldu að tilvikin voru samanburðarhæf þar sem rekstrarúrgjöld voru að öllu leyti tengd umsvifunum í Þýskalandi og umrædd þýsk skattaákvæði fela í sér óhagræði sem lendi fyrst og fremt á borgurum annarra aðildarríkja. Niðurstaðan var sú að þetta er brot á frelsisákvæðum Evrópuréttar þar sem mismunun á sér stað eftir búsetu.<sup>60</sup> Frádráttabær kostnaður getur auðveldlega leitt til aukinnar skattbyrði þar sem skattstofn í upprunaríki er reiknaður á hærri grunni jafnvel þótt skatthlutfallið sé lægra í því ríki (49th IFA Congress, 1995). Þetta þýðir að innan Evrópusambandsins ættu öll ríki að miða skattlagningu að

<sup>60</sup> ECJ: *Arnoud Gerritse v. Finanzamt Neukölln-Nord* C-234/01.

hreinum tekjum þ.e. þeirra sem koma í hönd sviðslistamanna og undanskilja hlut frádráttabærs kostnaðar við útreikning.

Þegar horft er til þess umfangs sem núverandi kerfi krefst við að skattleggja alþjóðlega sviðslistamenn (*og íþróttamenn*) vaknar upp sú spurning hvort kostnaður við utanumhald sé meiri en ávinningurinn sem af því hlýst. Í upprunaríki þarf skattaðili að fá vottorð um að greiddur hafi verið skattur af viðkomandi tekjum sem hann þarf að koma til skila til skattýfirvalda í heimilisfestarríki. Umsýslan í heimilisfestarríki snýr að því hvort frádráttur sé heimilaður og hvaða aðferðum skuli beita við útreikning sem er mismunandi eftir samningum (Molenaar, 2010).

Þann 1. Janúar 2007 ákvað Holland að gefa eftir skattlagningarrétt sinn framvegis vegna erlendra sviðslistamanna sem koma til landsins og stafa þar. Skattlagningarrétturinn var gefinn eftir í öllum tvísköttunarsamningum (Expatax, 2006). Þetta þýðir að Holland er ekki að nýta skattlagningarrétt sinn lengur samkvæmt 17. gr. Tap Hollands vegna þessa nam 5 - 7 milljón evra á ári en á móti kemur 1,6 milljón evra umsýslukostnaður sem ekki fellur til lengur. Erlendir sviðslistamenn eru meðhöndlaðir í samræmi við 7. og 15. gr. tvísköttunarsamninga og greiða í flestum tilvikum tekjuskatt í heimilisfestarríki. Ef öll ríki færu þessa leið að frumkvæði Hollands væru tapaðar skatttekjur engar þar sem frádráttur og lækkun á skattstofni væri úr sögunni (Molenaar, 2010). Hollenska leiðin hefur vakið eftirtekt í öðrum ríkum og þá sérstaklega í tengslum við stóra íþróttaviðburði. Kanada gaf eftir skattlagningarrétt sinn vegna tekna sem íþróttamenn öfluðu á vetrarólympíuleikunum í Vancouver 2010 og hefur Bretland í tengslum við sumarólympíuleikana í London 2012 ásamt úrslitaleik UEFA meistaraedeildar Evrópu í knattspyrnu ákveðið að gefa einnig eftir skattlagningarrétt sinn (Molenaar & Grams, 2011).

Í drögum OECD að breytingum á 17. gr. má finna ýmis vandamál sem skattýfirvöld eru að glíma við ásamt uppástungum að úrlausnum þeirra. Úrlausnir eru ekki byggðar á þann veg að leysa vandamál tvísköttunar og stefna ekki í þá átt sem hollensk skattýfirvöld hafa farið þ.e. að fjarlægja 17. gr. úr samningum og beita almennum reglum í 7. gr. og 15. gr. Það myndi auðvelda leikmönnum í heimi sviðslista og íþróttar þar sem hindranir á borð við umsýslukostnað yrðu fjarlægðar ásamt hættunni á tvísköttun. Með því að fjarlægja 17. gr. yrði einnig komið í veg fyrir tvöfalda enga

skattlagningu í aðstæðum þar sem heimilisfestarríki beitir undanþáguaðferð og upprunaríki hefur gefið skattlagningarréttinn frá sér þar sem tekjurnar væru nú skattskyldar í heimilisfestarríki. Jafnframt væri spornað við hegðun og framkomu sem snýr að skattasniðgöngu þar sem upprunaríki mun aðeins gefa eftir afdráttarskattinn, og þar sem erlendir sviðslistamenn geta með auðveldum hætti staðfest heimilisfesti sitt í ríki þar sem tvísköttunarsamningur hefur verið gerður, er hefðbundin skattlagning tryggð (Molenaar, 2010).

#### **4.5.1.1 Stefna breytingar í rétta átt?**

Þær breytingatillögur sem nefndin lagði til að ráðist yrði í fyrir næstu útgáfu samningsfyrirmyndarinnar hafa verið umræðuefni á alþjóðlegum ráðstefnum um skattamál og hefur umræðan verið að mörgu leyti neikvæð.<sup>61</sup> Megin vandamál greinarinnar er að hún tilgreinir ákveðinn hóp, tekur hann út fyrir sviga og skattleggur með öðruvísi hætti. Grundvallarspurningin er sú hvort þessi sérstaka skattameðferð sé réttlætánleg. Ef til er vandamál sem snýr að skattlagningu aðila sem veita þjónustu, tengist vandamálið allri veittri þjónustu sem talin er verðmæt og er veitt í skamman tíma. Vandamálið snýr ekki að *smærri* aðilunum sem líða fyrir núverandi aðstæður. Ríki þar sem þjónustan er veitt krefjast þess að fá sinn hluta skatttekna en núverandi lagaumhverfi gerir það að verkum að smærri leikmenn eru í verri aðstæðum vegna þessa. Margir vilja þess vegna annað hvort víkka út 17. gr. þannig að hún nái yfir alla opinbera skemmtun eða hreinlega fjarlægja hana sbr. hollensku leiðina. Báðar þessar leiðir myndu draga úr umsýslukostnaði, bæði fyrir yfirvöld og skattaðila, og koma í veg fyrir vandamál sem snúa að heimiluðum frádrátti vegna erlendra tekna í innlendum skattstofni (Molenaar & Grams, 2011).

---

<sup>61</sup> Ein mikilvæg umræða var 64. ráðstefna International Fiscal Association (IFA) sem haldin var í Róm í september 2010 undir yfirskriftinni „Red Card Article 17“. Þar voru tillögurnar m.a. nefndar sem eitt stórt klúður.

## Niðurstöður

Tekjur aðila sem starfa innan skapandi greina myndast vegna ólíkrar starfsemi sem innt er af hendi og mikilvægt fyrir skattfyrvöld að þekking á umhverfi sviðslista sé til staðar sem stuðli að sanngjarni og sambærilegri skattalegri meðferð milli ríkja.

Sviðslist er vítt hugtak og því hafa vandamál komið upp þar sem mismunandi túlkun er lögð í þá aðila og þær tekjur sem falla undir 17. gr. SF OECD. Sem dæmi má nefna að ekki er um heildræna samsvörun milli ÍSAT atvinnugreinaflokkunar Evrópusambandsins (*atvinnugreinanúmer 90.01.0*) og þá aðila sem tilgreindir eru athugasemdum SF OECD og hefur tíminn leitt í ljós að ríki túlka sviðslistarhugtakið og tekjur sem falla þar undir með misjöfnum hætti.<sup>62</sup>

Tekjur sviðslistamanna eru sem áður segir af margvíslegum toga. Í orðalagi tvísköttunarsamninga kemur fram að tekjur sem listamaður aflar af persónulegum störfum beri að skattleggja í upprunaríki. Þann lærdóm sem draga má af dómaframkvæmd og orðalagi SF OECD, þá skiptir höfuðmáli við mat á hvaða tekjur falla undir ákvæðið að bein tengsl séu til staðar milli opinberan viðburð og greiðslna. Horft er fremur til þeirra starfa sem aðili afkastar og ef þau eru aðallega bundin við sviðsviðburð þá beri að skattleggja tekjur hans skv. greininni.

Skilgreining á sviðslistamönnum sem falla undir 17. gr. hefur jafnframt þróast með tímanum og búið er að skerpa á ákvæðum með mikilvægum dómum (Molenaar, 2005, bls. 91). Ótvírætt er að krafa um opinberan flutning eða framkomu sé fyrir hendi og ríkjandi þáttur sé bæði listrænn og hafi skemmtanalegt gildi.

Alþjóðleg skattlagning af tekjum sviðslistamanna er töluvert frábrugðin hefðbundinni skattlagningu af tekjum sem stafa af atvinnustarfsemi eða fast launuðum störfum. Reglan um sviðslistamenn er undantekning frá öðrum hefðbundnum ákvæðum í þjóðréttarsamningum ríkja þar sem tekjur sem falla undir 7. og 15. gr. tvísköttunarsamninga eru aðeins skattlagðar í upprunaríki ef hægt er að rekja þær til fastrar starfsstöðvar (*permanent establishment*) ef um sjálfstæðan aðila er að ræða eða aðili dvelur lengur en í 183 daga í launuðu starfi og atvinnurekandi gerir ekki út frá fastri starfsstöð í því ríki.

---

<sup>62</sup> Sbr. víða skilgreiningu breskra skattfyrvalda á úthlutun tekna innan þeirra lögsögu.

Þegar ákvæðið um sviðslistamenn birtist fyrst árið 1959 var ekki tilgreint um neinar ástæður sem lágu að baki. Það var viðurkennt að ákvæðið væri möguleg hindrun við alþjóðlega lista- og menningarstarfsemi en talið æskilegt að skattlagning færi fram innan þess ríkis sem viðburður á sér stað. 28 árum seinna tilgreinir OECD að ástæður sem liggja að baki skattalegri meðferð sviðslistamanna sé verið að koma í veg fyrir ólöglega skattasniðgöngu hjá verulega tekjuháum og hreyfanlegum þjóðfélagshópi sem starfi í mörgum ríkjum (OECD, 1987). 17. gr. SF OECD hefur engu að síður skapað vandamál, sérstaklega fyrir þann hóp sviðslistamanna sem er ekki eins lánssamur að vera tekjuhár eins og um þá aðila sem reglurnar beinast að. Þar sem flest ríki skattleggja erlenda aðila af heildartekjum (*brúttó*) er skattstofninn yfirleitt hærrí þar en í heimilisfestarríki sem leyfir frádrátt (*nettó*). Þetta leiðir til íþyngjandi skattlagningar jafnvel þótt skatthlutfallið sé lægra í upprunaríki (49th IFA Congress, 1995).

Með tilkomu gr. 17.2 árið 1977 gátu ríki víkkað út skattlagningarheimildir vegna sviðslista og náði 17. gr. einnig yfir tekjur sem renna ekki beint til sviðslistarmanns, heldur til þriðja aðila og skiptir engu máli hver það er. Tekjurnar skulu skattleggjast í upprunaríki og tók þetta ákvæði út allan vafa á undanþágu frá skattlagningu í því ríki sem viðburður er haldin. Jafnframt beinir OECD því til ríkja að þau undanskilji ekki tekjur vegna sviðslista í útreikning á innlendum skattstofni, heldur beiti frádráttaraðferðum.

Gr. 17.3, sem er valákvæði í samningum, undanskilur ákveðna aðila, þá sem eru kostaðir af opinberum aðilum, frá skattlagningu í upprunaríki. Ákvæðið er tiltölulega algengt í samningum og er ætlaða að greiða götur fyrir lista- og menningarleg samskipti milli ríkja. Ástæður að baki þessa ákvæðis liggja eflaust fremur í að styrkja menningarlegt samband milli ríkja og markaðssetningar menningar í afþreyingarskyni en ekki í hagnaðarskyni.

Sú óhóflega skattlagning, tvísköttun, sem fylgir 17. gr. leiðir til brenglunar í alþjóðlegri samkeppni vegna þess að innlendir aðilar, sem upplifa annað umhverfi, eru betur settir en erlendir aðilar. Athyglisvert er að OECD hefur þegar viðurkennt að þessi sérstaka skattameðferð undir greininni kann að valda erfiðleikum (OECD, 1987). Mismunur á skattalegri meðferð sem er til staðar meðal ríkja kallar á samræmt kerfi þar sem innlendir og erlendir aðilar eru meðhöndlaðir eins og bera áþekka skattabyrði.

Jafnframt nefnir OECD að ákjósanlegast er að þær leiðir sem sporni við skattasniðgöngu aðskilji ekki sviðslistamenn frá sambærilegum hópi skattgreiðenda þ.e.a.s. þeim sem veita beina og óbeina þjónustu.

Viðhorf OECD til þessa birtist fyrir rúmlega 25 árum síðan en því miður hafa engar raunhæfar breytingar orðið á samningsfyrirmyndinni og þeim fylgt eftir í aðgerðum sem miða að því að mismunun hverfi (Molenaar & Grams, 2011). OECD virðist viðurkenna að breytinga er þörf með nýjum drögum en núverandi grein veitir einnig möguleika á betri niðurstöðu með ákveðnum breytingum:

- að skylda ríki til að heimila frádráttabæran kostnað (*ekki valkvæmt*) og skattlagning fari fram á grunni hreins hagnaðar.<sup>63</sup>
- takmarka 17. gr. við atvinnustarfsemi og undanskilja launþega.<sup>64</sup>
- undanskilja föst laun.<sup>65</sup>
- bæta gr. 17.3 við opinberan texta 17. gr.<sup>66</sup>
- setja minniháttarreglu (*de minimis rule*) sem tilgreinir ef upphæð fer ekki yfir ákveðið þak sé hún undanþegin skattlagningu í upprunaríki.<sup>67</sup> Þar með væri hægt að þyrma minna arðbærum sviðslistamönnum við skattlagningu í upprunaríki (Lang, 2008).

Í umfjöllun um breytingar á 17. gr. þarf einnig að vega á milli áætlaðra skatttekna sem falla til á móti umsýslukostnaðinum við öflun þeirra. Það er ekki skynsamlegt að greiða undir og viðhalda flóknu umsóknarferli t.d. vegna frádráttabærs kostnaðar í upprunaríki ásamt skyldu til að skila inn skattframtali fyrir álagningu hvers árs ef tekjur vegna erlendra sviðslistamanna eru lágar eins og raun ber vitni. Í Hollandi þar sem búa um 16 milljónir manna eru tekjur vegna erlendra sviðslistamanna milli 5 - 7 milljónir evra eða

---

<sup>63</sup> Sbr. 10.tölul. athugasemda við 17. gr. er mögulegt að skattleggja brúttótekjur í lágu skatthlutfalli eða hækka skatthlutfallið og heimila frádrátt.

<sup>64</sup> Sbr. 2. tölul. athugasemda við 17. gr.

<sup>65</sup> Sbr. b-lið 11. tölul. athugasemda 17. gr.

<sup>66</sup> Ákvæðið er valkvæmt í núverandi SF OECD en skilgreina þarf ítarlega hvaða skilyrði þurfa að vera til staðar sem aðilar þurfa að uppfylla.

<sup>67</sup> Sbr. tvísköttunarsamning milli Íslands og Bandaríkjanna þar sem tilgreint er í 16. gr. að tekjur undir \$20.000 megi undanskilja skattlagningu í því ríki sem þær myndast.



um 960 milljónir íslenskra króna (Molenaar & Grams, 2011). Á Íslandi þar sem búa um 320 þúsund manns námu tekjur vegna þessa aðila 82 milljónum króna árið 2012 (Ríkisskattstjóri, 2013).

Annað sem kemur til skoðunar er að beita samskonar ákvæðum og eru í 12. gr. um þóknarir yfir tilvik sem nú falla undir 17. gr. Þetta myndi þýða að skattlagningarheimild upprunaríkis væri gefin eftir í samningum milli ríkja sbr. 7. gr. um hagnað af atvinnustarfsemi og 15. gr. um launuð störf. Í þessu felst málamiðlun því ríki sem gefa eftir skattlagningarheimildina þurfa ekki lengur að veita frádrátt vegna erlendra tekna við skattlagningu á sínum þegnum. Í ríki þar sem útflutningur sviðslistamanna er meiri heldur en innflutningur þýðir þetta að ríkið er að veita meiri eftirgjöf á skatti þar sem frádráttur á erlendum tekjum við útreikning innlends skattstofns verður meiri en skatttekjur af erlendum aðilum sem koma til starfa í viðkomandi ríki. Bandaríkin sem er einn stærsti útflutningsaðili sviðslistamanna í heiminum væri betur sett með því að beita ákvæðum 12. gr. í stað 17. gr. Það sama á við um Ísland sem er í miklum vexti í útflutningi tónlistar og tónleikahald íslenskra tónlistarmanna á erlendri grundu að aukast. Tæpir 190 tónleikar með íslenskum flytjendum eru áætlaðir í mars 2013 og hafa þeir aldrei verið fleiri í einum mánuði (ÚTON, 2013). Með því að fara þessa leið væri upprunaríkið ekki að gefa eftir afdráttarskatt skv. landslögum en tvísköttunarsamningur milli ríkja myndi undanþiggja hann skattlagningunni. Þannig er hægt að tryggja að skattlagning færi fram við aðstæður þar sem tvísköttunarsamningur er ekki til staðar (Grams, 1999, bls. 188).

Flest ríki í heiminum nýta skattlagningarrett sinn vegna tekna sem um ræðir í 17. gr. Ríki mega skattleggja sviðslistatekjur vegna erlendra aðila í því ríki sem viðburður er haldinn og þess vegna skiptir höfðumáli m.v. núverandi kerfi að heimilisfestarríki skattleggi ekki sömu tekjur aftur og því undanskilja þær í innlendum skattstofni eða veita frádrátt sem nemur greiddum erlendum skatti. Hugmyndafræðin á bak við skattlagningu sviðslistamanna nær aftur til fyrstu útgáfu SF OECD. Því miður hefur tíminn leitt í ljós að þessi hópur er skattlagður óhóflega og erfiðleikar sem stafa af því regluverki sem nú er til staðar hindrar eðlilega samkeppni, erfiðleikar á borð við týnt eða óskiljanleg og óstaðfest vottorð erlendra skattyfirvalda sem innlend skattyfirvöld samþykkja ekki. Einnig hefur tíminn leitt í ljós að reglur hafa verið hertar og samræming

milli ríkja dvínað. Bretland hefur víkkað út skattlagningarheimildir sínar vegna erlendra sviðslistamanna, Bandaríkin vinnur að samræmingu við ályktanir OECD sem Holland hefur vikið frá og afnumið.<sup>68</sup>

## Ályktanir

Erfitt er að segja til um bestu mögulegu niðurstöðu eða þá afstöðu sem OECD eigi að beita sér fyrir við skattlagningu sviðslistamanna en miðað við þær tillögur sem hafa verið ræddar stendur valið fremur á milli þess að hafna breytingartillögu 17. gr. alfarið þannig að 17. gr. verði óbreytt í næstu SF OECD, samþykkja tillöguna með umræddum breytingum eða afmá greinina úr SF OECD. Óvænlegur kostur er að samþykkja breytingartillögur nefndarinnar í núverandi mynd þar sem óljóst er hverjir falla undir ákvæðið og hvaða tekjur um ræðir ásamt því að hættan á tvísköttun er enn til staðar, sem vekur upp tilfinninguna „að verið sé að hjakkast í sama farinu“.

Ef við horfum á heildarmyndina, þ.e. á þá aðila sem falla undir greinina og þær tekjur sem um ræðir, þá aðgreinir hún ákveðinn hóp listamanna frá öðrum, tekur þann hóp út fyrir sviga og skattleggur með sérstökum hætti. Markmiðið er að sporna við skattaundanskotum hjá aðilum sem eru mjög víðförlir í starfi, þéna háar tekjur á skömmum tíma, koma fram í mörgum löndum og inna af hendi tekjur hvaðan að úr heiminum. Höfundur telur að 17. gr. nái þeim markmiðum en einnig að gengið sé langt á kostnað „*minni leikmanna*“ og hvort ekki væri skynsamlegra að útfæra greinina á þann hátt að tekjuháir aðilar eru meðhöndlaðir með öðrum hætti en þeir tekjuminni t.d. með *de minimis* reglu. Spyrja má jafnframt af hverju takmarkar ákvæði greinarinnar þessa tilteknu aðila á meðan aðrir með svipuð einkenni falla fyrir utan s.s. fyrirsætur, hönnuðir, leikstjórar, ræðumenn, stjórnámálamenn og ráðgjafar?

Í dag er landslagið töluvert öðruvísi frá því að ákvæðið um sviðslistamenn birtist í SF OECD. Þjóðfélög eru opnari, alþjóðleg efnahagsleg samvinna er ötull þáttur í samskiptum ríkja og hafa upplýsingaskiptasamningar verið gerðir í auknum mæli. Með

---

<sup>68</sup> Usian Bolt neitaði að taka þátt í 100 metra hlaupi í London 2010 og bandarískir atvinnumenn í golfi hótuðu að segja sig frá þátttöku á Ryder Cup í Wales sama ár út af háum afdráttarskatti í Bretlandi.

tilkomu slíkra samninga eru gjörbreyttar aðstæður við upplýsingaöflun þar sem bærum stjórnvöldum er skylt að veita aðstoð með því að skiptast á upplýsingum sem skipta máli við þá skatta sem samningar taka til. Horfa þarf til framtíðar og ákveða í hvaða átt skal stefna. Þegar stefnan hefur verið tekin þá fyrst ætti að koma til endurskoðunar á ákvæðum gr. Hvort *hollenska leiðin* verði valin eða frekari útvíkkun skal ósagt látið, en í óbreyttri mynd er ekki mikill hvati fyrir smærri aðila að gefa upp tekjur sínar vegna umsýslunnar og kostnaðinum sem því fylgir.

*I work all night, I work all day, to pay the bills I have to pay,  
ain't it sad.  
And still there never seems to be a single penny left for me,  
that's too bad.  
- ABBA -*

## Heimildaskrá

- 49th IFA Congress. (1995). *Taxation of Non-Resident Entertainers. 20d.* Cannes, France: Kluwer Law International.
- Alþingi. (2012). *Tillaga til þingsályktunar . Þskj. 121, 121. mál, 141. löggjafarþing.* Sótt frá <http://www.althingi.is/altext/141/s/0121.html>
- Ásmundur G. Vilhjálmsson. (2008). Mildun tvískattlagningar. *Tímarit lögfræðinga, 3. hefti*(58. árgangur).
- Billboard. (14. desember 2012). *Top 25 Tours of 2012.* Sótt frá <http://www.billboard.com/articles/news/1481408/top-25-tours-of-2012>
- Borg, B. (2003). *The Musician's Handbook.* New York: Watson-Guptill.
- Expatax. (19. september 2006). *Tax Plan 2007.* Sótt frá [http://www.expatax.nl/tax\\_plan\\_2007.php](http://www.expatax.nl/tax_plan_2007.php)
- Félag íslenskra hljómlistarmanna. (6. febrúar 2013). Sótt frá Félag íslenskra hljómlistarmanna: <http://felagsmenn.fih.is/default.aspx?PageID=123>
- Fjármála- og efnahagsráðuneytið. (12. janúar 2013). *Gildandi tvísköttunarsamningar og upplýsingaskiptasamningar.* Sótt frá [http://www.fjarmalaraduneyti.is/verkefni/skattar\\_og\\_tollar/nr/1197](http://www.fjarmalaraduneyti.is/verkefni/skattar_og_tollar/nr/1197)
- Fjármála- og efnahagsráðuneytið. (12. janúar 2013). *Um tvísköttunarsamninga.* Sótt frá [http://www.fjarmalaraduneyti.is/verkefni/skattar\\_og\\_tollar/nr/1196](http://www.fjarmalaraduneyti.is/verkefni/skattar_og_tollar/nr/1196)
- Forbes. (6. Mars 2013). Sótt frá <http://www.forbes.com/sites/zackomalleygreenburg/2012/11/28/the-worlds-highest-paid-musicians-2012/>
- Getz, D. (1997). *Event Management & Event Tourism.* New York: Cognizant Communication Corp.
- Goffman, E. (1959). *The Presentation of Self in Everyday Life.* New York: Doubleday.
- Grams, H. (1999). *Artist Taxation. Article 17 of the OECD Model Treaty - a Relic of Primeval Tax Times?* Intertax.
- Hagstofa Íslands. (10. febrúar 2013). Sótt frá [www.hagstofa.is](http://www.hagstofa.is)
- Hagstofa Íslands. (10. janúar 2013). Sótt frá <http://www.hagstofa.is/Pages/1830>

- IRS. (24. september 1999). *Department of the Treasury*. Sótt frá <http://www.irs.gov/pub/irs-wd/9938031.pdf>
- IRS Field Service Advice 30. september. (1999). *19 Tax Notes International*.
- Keller, K. L. (2003). *Strategic Brand Management: Building, Measuring, and Managing Brand Equity*. Upper Saddle River: Prentice Hall.
- Lang, M. (2008). *Source Versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives*. Kluwer Law International.
- Margrét Sigrún Sigurðardóttir; Tómas Young. (2011). *Kortlagning á hagrænum áhrifum skapandi greina*. Reykjavík.
- Molenaar, D. (2005). *Taxation of International Performing Artistes*. Amsterdam: IBFD.
- Molenaar, D. (2010). *International Artistes and Sportsmen Article 17 OECD Model Problem of Double Taxation*. Rotterdam: All Arts Tax Advisers.
- Molenaar, D., & Grams, H. (2. nóvember 2011). The Critical Need for Reform of Article 17 (Artistes and Sportsmen) of the OECD Model Tax Convention. *Tax Management International Journal*, 40(2).
- OECD. (1963). *Double Taxation Convention on Income and Capital*. OECD Committee on Fiscal Affairs.
- OECD. (1977). *Model Double Taxation Convention on Income and Capital*. OECD Committee on Fiscal Affairs.
- OECD. (1987). *Taxation of Entertainers, Artistes and Sportsmen*. Paris: Issues in International Taxation No. 2.
- OECD. (2010). *Model Tax Convention on Income and on Capital*. OECD Committee on Fiscal Affairs.
- OECD.org. (23. apríl 2010). *Tax treaties*. Sótt frá <http://www.oecd.org/ctp/treaties/discussiondraftreleasedontheapplicationofarticle17artistesandsportsmenoftheoecdmodeltaxconvention.htm>
- OECD.org. (23. janúar 2013). Sótt frá <http://www.oecd.org/about/history/#>
- OEEC. (1959). *The Elimination of Double Taxation - 2nd Report by the Fiscal Committee C(59)147*. OEEC.

- Officialcharts. (17. mars 2012). *2012 Top 40 Official UK albums Archive*. Sótt frá [http://www.officialcharts.com/archive-chart/\\_/3/2012-03-17/](http://www.officialcharts.com/archive-chart/_/3/2012-03-17/)
- Ríkisskattstjóri. (desember 2012). Tíund , fréttablað RSK.
- Ríkisskattstjóri. (2013). *Tölulegar upplýsingar, erlendir listamenn*. Reykjavík: Ríkisskattstjóri.
- Samband flytjenda og hljómplötuframleiðenda. (20. mars 2013). *Grannréttindi höfundaréttar*. Sótt frá [http://www.sfh.is/Log\\_reglur\\_og\\_rettindi/Grannrettindi\\_hofundarrettar/](http://www.sfh.is/Log_reglur_og_rettindi/Grannrettindi_hofundarrettar/)
- Sandler, D. (1995). *The Taxation of International Entertainers and Athletes - All the world's Stage*. Kluwer Law International.
- The Committee on Fiscal Affairs. (2010). *Discussion Draft On The Application of Article 17 (Artistes and Sportsmen) of the OECD Model Tax Convention*. OECD.
- ÚTON. (1. mars 2013). *Útflutningsskrifstofa íslenskrar tónlistar*. Sótt frá <http://www.icelandmusic.is/live/gigs-abroad/>
- Vogel, K. (1998). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (3. útg.). Kluwer Law International.