

Ref 38

Fartyg, som huvudsakligen använts till att lägga ned, ta upp samt reparera sjökabel och som i anslutning till dessa uppdrag transporterat kabel åt uppdragsgivaren, har ansetts utgöra ett EES-handelsfartyg. Förhandsbesked om inkomstskatt.

64 kap. 3 § första stycket första meningen och tredje stycket samt 5 § första stycket första meningen inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 21 juni 2021 följande dom (mål nr 3433-20).

Bakgrund

1. En person som har inkomst från anställning ombord på ett fartyg kan få vissa skattelättnader. En förutsättning för detta är att inkomsten utgör s.k. sjöinkomst. För att en inkomst ska anses utgöra sjöinkomst krävs bl.a. att sjömannen är anställd på ett EES-handelsfartyg, dvs. ett fartyg som är registrerat i ett fartygsregister i en stat inom EES och som används till handelssjöfart eller befordran av passagerare eller till något annat ändamål som har samband med handelssjöfarten.

2. A.J. arbetar på fartyget Pleijel, som är registrerat i det svenska fartygsregistret. Han ansökte om förhandsbesked för att få veta om fartyget är att betrakta som ett EES-handelsfartyg. Av ansökan och övriga handlingar framgår följande.

3. Pleijel är ett lastfartyg som används för transport av sjökablar och sjökabelstillbehör. Fartygets huvudsakliga uppgift är att lägga ned, ta upp och reparera sjökabel. En sjökabel lastas ombord vid en utlastningskaj och transporteras till angiven destination där den lossas utefter en på förhand bestämd rutt. En kabel som tagits ur drift plockas upp, lastas ombord och transporteras till en bestämd kaj.

4. Skatterättsnämnden fann att fartyget är ett EES-handelsfartyg och att A.J:s inkomst utgör sjöinkomst om övriga förutsättningar härför är uppfyllda.

Yrkanden m.m.

5. *Skatteverket* yrkar att fartyget Pleijel inte ska betraktas som ett EES-handelsfartyg och anför följande. Pleijels huvudsakliga uppgift är kabelläggning och fartyget är specialanpassat för den uppgiften. Att fartyget av nödvändighet medför sjökabel för att

kunna utföra sina uppdrag till havs kan inte anses innebära att fartyget används för transport av gods. En sådan extensiv tillämpning är inte förenlig med Högsta förvaltningsdomstolens uttalanden i HFD 2017 ref. 69 I.

6. A.J. anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

7. Frågan i målet är om ett fartyg, som huvudsakligen används till att lägga ned, ta upp samt reparera sjökabel och som i anslutning till dessa uppdrag transporterar kabel, kan anses utgöra ett EES-handelsfartyg.

Rättslig reglering m.m.

8. Bestämmelser om sjöinkomstavdrag finns i 64 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). Enligt 3 § första stycket första meningen avses med sjöinkomst bl.a. lön till den som enligt sjömanslagen (1973:282) anses som sjöman och som är anställd i redarens tjänst på ett EES-handelsfartyg. Vidare krävs enligt tredje stycket att fartyget har en bruttodräktighet på minst 100 och till övervägande del används i fjärrfart eller närfart.

9. I 5 § första stycket första meningen anges att med anställning på ett EES-handelsfartyg avses anställning på ett fartyg som är registrerat i ett fartygsregister i en stat inom EES och som används till handelssjöfart eller befordran av passagerare eller till något annat ändamål som har samband med handelssjöfarten.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

10. Pleijel är registrerat i det svenska fartygsregistret och har en bruttodräktighet som överstiger 100. Frågan är om fartyget uppfyller övriga krav för att A.J. ska medges sjöinkomstavdrag. En sådan förutsättning är att fartyget är ett handelsfartyg, dvs. att det används till t.ex. handelssjöfart.

11. Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallet HFD 2017 ref. 69 I uttalat följande beträffande begreppet EES-handelsfartyg (jfr även HFD 2018 ref. 83). Även om materiella skäl kan sägas tala för att sjömän som arbetar på kommersiella fartyg bör ges samma skattelättnader oavsett vilken verksamhet som bedrivs på fartyget, är en sådan tolkning svår att förena med bestämmelsens ordalydelse. Denna talar tvärtom med styrka för att det endast är fartyg som används till att transportera gods eller passagerare, eller till annat ändamål som har samband med sådan sjöfart, som omfattas.

12. Pleijel används i kommersiell verksamhet som består i att på uppdrag av annan lägga ned, ta upp samt reparera sjökabel. Fartyget transporterar i samband med dessa uppdrag betydande volymer av kabel åt uppdragsgivaren. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening innebär detta att fartyget är att betrakta som ett EES-handelsfartyg. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson, Bull, Baran, Gäverth* och *Jönsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Tobias Andersson.

Skatterättsnämnden (2020-06-04, Eng, ordförande, *Pettersson, Bengtsson, Hammarström, Pålsson, Sundin och Werkell*):

Förhandsbesked

Fartyget Pleijel är ett EES-handelsfartyg. A.J:s inkomst från tjänstgöringen på fartyget utgör sjöinkomst om övriga förutsättningar för det är uppfyllda.

Skatterättsnämndens bedömning

Skatterättsnämnden konstaterar inledningsvis att det av förutsättningarna framgår att Pleijels huvudsakliga uppgift är kabelläggning och att fartyget är specialanpassat för den uppgiften. För att kunna utföra sin huvuduppgift ingår transport av sjökabel. Frågan är om det är tillräckligt att transport av gods ingår som en underordnad del i ett fartygs huvudsakliga verksamhet för att det ska betraktas som ett EES-handelsfartyg.

Av praxis framgår att materiella skäl kan sägas tala för att sjömän som arbetar på kommersiella fartyg bör ges samma skattelättnader oavsett vilken verksamhet som bedrivs på fartyget. En sådan tolkning är dock svår att förena med ordalydelsen av bestämmelsens i 64 kap. 5 § inkomstskattelagen då denna tvärtom med styrka talar för att det endast är fartyg som används till att transportera gods eller passagerare, eller till annat ändamål som har samband med sådan sjöfart, som omfattas (HFD 2017 ref. 69 I).

Mot bakgrund av det uttalandet bör kravet på transportinslag inte ställas särskilt högt. Det bör vara tillräckligt att konstatera att fartyget faktiskt till någon del transporterar gods för att det ska ses som ett EES-handelsfartyg (jfr även HFD 2018 ref. 83). Med ett sådant synsätt är fartyget Pleijel ett EES-handelsfartyg. A.J:s inkomst från tjänstgöringen på detta fartyg utgör därmed sjöinkomst om även övriga förutsättningar för det är uppfyllda.