

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
2849-21

meddelad i Stockholm den 4 februari 2022

KLAGANDE

AA

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 10 mars 2021 i mål nr 2709-20

SAKEN

Inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver underinstansernas avgöranden och återförvisar målet till Skatteverket för fortsatt handläggning i enlighet med vad som framgår i punkt 24.

Dok.Id 259048

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

Telefax

Expeditionstid
måndag–fredag
09:00–12:00
13:00–16:00

BAKGRUND

1. Vid inkomstbeskattningen beskattas arbetsinkomster antingen som inkomst av näringsverksamhet eller som inkomst av tjänst. Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.
2. Om en uppdragstagares verksamhet inte anses självständigt bedriven beskattas inkomsterna normalt i inkomstslaget tjänst. För tjänsteinkomster finns en undantagsregel som innebär att den som har anställning ombord på ett utländskt fartyg under vissa förutsättningar inte är skattskyldig för inkomst av anställningen.
3. Under 2017 arbetade AA som fiskare på ett fiskefartyg som ägdes av ett norskt bolag. Det avtal, ”arbetsavtale”, som tecknades mellan AA och bolaget innebar att hans ersättning skulle beräknas till en andel, ”lott”, av värdet av fångsten. Ersättningen betalades ut i förskott månadsvis, beräknad utifrån en prognos av resultatet, och justerades en gång per år utifrån det faktiska utfallet.
4. Efter det att skattemyndigheten i Norge hade informerat Skatteverket om att AA inte skulle komma att beskattas i Norge beslutade Skatteverket att han skulle beskattas för ersättningen från bolaget i inkomstslaget näringsverksamhet och angav följande. Sedan lång tid finns en fast praxis att fiskare som får sin ersättning genom lottsystemet anses driva näringsverksamhet. Reglerna om skattebefrielse för de som har anställning utomlands är då inte tillämpliga. För att en fiskare i stället ska anses vara anställd bör krävas att denne är garanterad en fast lön, utöver en del i resultatet av fisket. Denna garantilön bör vara av den storleken att den största delen av fiskarens eget risktagande försvinner.

DOM

Mål nr
2849-21

5. AA överklagade beslutet till Förvaltningsrätten i Falun och anförde att han var anställd hos ett norskt rederi som bedriver fiske på internationellt vatten och att han därmed uppfyller samtliga krav för skattebefrielse.
6. Förvaltningsrätten avslog överklagandet med följande motivering. Av praxis följer att fiske av hävd normalt hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet. Mot bakgrund av att avtalet mellan AA och bolaget innebär att inkomsten härrör från en manslott kan det inte anses föreligga ett anställningsförhållande mellan bolaget och AA. Undantaget från skattskyldighet på grund av anställning utomlands kan därmed inte tillämpas. Detta speciella förhållande innebär även att han ska anses självständig i förhållande till bolaget och att beskattningen därför ska ske i inkomstslaget näringsverksamhet.
7. AA överklagade domen till Kammarrätten i Sundsvall som avslog överklagandet.

YRKANDEN M.M.

8. AA yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska upphäva kammarrättens dom och befria honom från skattskyldighet.
9. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

10. Frågan i målet är om ersättning som en person har fått från ett bolag för utfört fiske ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst.

Rättslig reglering m.m.

11. Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas enligt 13 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Av andra stycket framgår att vid bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt ska det särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet.
12. I 10 kap. 1 § första stycket anges att till inkomstslaget tjänst räknas inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Med tjänst avses enligt andra stycket anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur.
13. I 3 kap. 12 § andra stycket anges att den som har anställning ombord på ett utländskt fartyg som huvudsakligen går i oceanfart inte är skattskyldig för inkomst av anställningen om vistelsen utomlands varar i minst 183 dagar sammanlagt under en tolv månadersperiod och arbetsgivaren hör hemma i en stat inom EES.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

14. Vid prövningen av om en verksamhet bedrivits självständigt, och därmed ska anses som näringsverksamhet, har sedan länge i praxis gjorts en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet där en mängd faktorer har ansetts tala för respektive emot självständighet (se t.ex. RÅ84 1:101 och RÅ 2001 ref. 25, jfr även prop. 2008/09:62 s. 9).
15. Genom en lagändring 2009 infördes i 13 kap. 1 § andra stycket inkomstskattelagen tre kriterier som särskilt ska beaktas vid bedömningen av självständigheten.

Dessa är vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet. I förarbetena uttalas att dessa kriterier är inbördes likvärdiga och att en helhetsbedömning alltjämt ska göras men att det genom bestämmelsen tydliggörs att fokus ska ligga på relationen mellan parterna och deras gemensamma avsikt (a. prop. s. 26).

16. Det svenska fisket är i hög grad och sedan lång tid organiserat i fiskelag bestående av enskilda fiskare som från tid till annan samarbetar om fisket. Det är vanligt att fartygsägarna deltar aktivt i fisket. Fiskelagens sammansättning varierar över tid och de enskilda fiskeföretagen kan bedrivas i olika juridiska former. Fördelningen av resultatet från fisket har mycket gamla traditioner och innebär att det sker en fördelning mellan fiskare (manslott) och fartygsägare (båtlott) efter i förväg överenskomna andelar. I standardavtal på området förekommer bestämmelser om vinst- och förlustreglering och det förutsätts att en fiskare är godkänd för F-skatt (SOU 2016:50 s. 49 f. och SOU 1999:3 s. 17 f.).
17. Såsom fisket är organiserat måste enskilda fiskare i regel anses självständiga och deras inkomster således hänförliga till näringsverksamhet. Det utesluter emellertid inte att det i vissa fall kan finnas anledning att betrakta en fiskare som anställd och att inkomsterna därför beskattas som inkomst av tjänst.
18. I det avtal som slöts mellan AA och bolaget angavs AA som arbetstagare och bolaget som arbetsgivare. Enligt avtalet skulle han vikariera för en annan person under ca 20 månader. Av avtalet framgår vidare att han skulle utföra de arbetsuppgifter som hörde till ställningen som fiskare och uppfylla det som i övrigt följde av bolagets regler, instruktioner och riktlinjer. Detta kunde bl.a. innebära tjänstgöring på arbetsgivarens olika fartyg. En ömsesidig uppsägningstid om en månad gällde. AAs ersättning var beroende av värdet på fångsten.

19. Högsta förvaltningsdomstolen finner att innehållet i avtalet mellan AA och bolaget samt parternas agerande innebär att de har haft avsikten att ingå ett anställningsavtal.
20. Utöver partsavsikten måste hänsyn tas till i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet. Därvid ska bl.a. beaktas i vilken utsträckning uppdragstagaren står under uppdragsgivarens arbetsledning, om uppdragstagaren har rätt att anlita medhjälpare eller att låta någon annan utföra arbetet samt antalet uppdragsgivare som uppdragstagaren har. Hänsyn bör vidare tas till om verksamheten utförs i uppdragsgivarens lokaler och med dennes verktyg, ansvarsfördelningen mellan parterna, ekonomiskt risktagande, om verksamheten avser utförande av ålagda arbetsuppgifter efter hand och om arbetsuppgifterna ingår i uppdragsgivarens ordinarie verksamhet samt uppdragets varaktighet (prop. 2008/09:62 s. 33 f.).
21. Av utredningen framgår inte annat än att AA har stått under bolagets arbetsledning. Han har inte kunnat anlita medhjälpare eller kunnat låta någon annan utföra arbetet. Det har inte varit fråga om ett uppdrag av tillfällig natur. Fisket har bedrivits från ett av bolaget ägt fiskefartyg inom ramen för den verksamhet som bolaget normalt bedriver. Såvitt framgår har all utrustning för att kunna bedriva fisket tillhandahållits av bolaget. AA har inte heller haft några andra uppdrags- eller arbetsgivare under beskattningsåret. Detta talar mot att AA har bedrivit verksamheten självständigt.
22. Det som skulle kunna tala för att AA har bedrivit verksamheten självständigt är det gängse ersättningssystemet inom fisket (se punkt 16). Han har visserligen fått ersättning i form av lott, men har inte stått annan ekonomisk risk än att inkomsterna har gjorts beroende av värdet på fångsten. Endast den omständigheten att garanterad ersättning inte utgår är inte tillräcklig för att självständighetskriteriet ska anses uppfyllt (jfr t.ex. RÅ84 1:47).

DOM

Mål nr
2849-21

23. Mot denna bakgrund bedömer Högsta förvaltningsdomstolen att inkomsterna inte ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet, utan till inkomstslaget tjänst.
24. I 3 kap. 12 § inkomstskattelagen görs undantag från skattskyldighet för vissa anställda på utländska fartyg. Underinstanserna, som ansett att AA har bedrivit näringsverksamhet, har inte prövat om förutsättningarna för undantag från skattskyldighet är uppfyllda. Högsta förvaltningsdomstolen bör inte göra den prövningen som första instans. Målet ska därför återförvisas till Skatteverket.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Thomas Bull, Ulrik von Essen, Mats Anderson och Marie Jönsson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Tobias Andersson.