

## Ref 6

### Fråga om inkomster från fiske ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst.

13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 4 februari 2022 följande dom (mål nr 2849-21).

#### 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 R.N. som fiskare på ett fiskefartyg som ägdes av ett norskt bolag. Det avtal, ”arbetsavtale”, som tecknades mellan R.N. 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 R.N. 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.

5. R.N. 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 R.N. och bolaget innebär att inkomsten härrör från en manslott kan det inte kan anses föreligga ett anställningsförhållande mellan bolaget och R.N. 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. R.N. överklagade domen till Kammarrätten i Sundsvall som avslog överklagandet.

#### **Yrkanden m.m.**

8. R.N. 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 utförd 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 utom-

lands varar i minst 183 dagar sammanlagt under en tolvmånadersperiod 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 alljämt 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 R.N. och bolaget angavs R.N. 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. R.N:s ersättning var beroende av värdet på fångsten.

19. Högsta förvaltningsdomstolen finner att innehållet i avtalet mellan R.N. 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 R.N. 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. R.N. har inte heller haft några andra uppdrags- eller arbetsgivare under beskattningsåret. Detta talar mot att R.N. har bedrivit verksamheten självständigt.

22. Det som skulle kunna tala för att R.N. 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).

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 R.N. 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.

### 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.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Bull, von Essen, Anderson* och *Jönsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Tobias Andersson.

---

#### *Förvaltningsrätten i Falun (2020-06-30, ordförande Laestadius):*

R.N. har till Skatteverket gett in ”arbetsavtale” mellan honom och Finnmark Havfiske AS. I avtalet benämns R.N. som arbetstagaren eller den anställde och Finnmark Havfiske AS som arbetsgivare. R.N:s ställning anges som fiskare. Vidare framgår bl.a. följande. Arbetstagaren ska utföra de arbetsuppgifter som naturligt hör till ställningen och de instruktioner och riktlinjer som anges av arbetsgivaren. Arbetsgivaren kan, om det är nödvändigt, ge den anställde temporär sysselsättning. Arbetstagaren har rätt och plikt att utföra all arbetstid på enbart fartyg tillhörande arbetsgivaren. För fiskare gäller en ömsesidig uppsägningsfrist på en månad. Arbetstagaren förbinder sig att följa arbetsgivarens riktlinjer och gällande lagar och föreskrifter. Rätt till hemresa följer av skipsarbetsloven och tariffavtal.

Som bilaga till avtalet ligger avlöseravtale. Av detta framgår att avtalet baseras på principen om att man erhåller lott från delningsfångst för hela året och fördelar detta på manskapet utifrån antal driftsdygn ombord. Förskott betalas ut med ca 90 procent av delningsfångsten baserat på budget och prognos. Nivån på förskottet justeras kvartalsvis vid väsentliga förändringar i prognosen.

Förvaltningsrätten konstaterar att avtalet mellan Finnmark Havfiske AS och R.N. tyder på att R.N. är anställd av Finnmark Havfiske AS med en avlöning genom lott som innebär förskott och sedan avräkning mot det som faktiskt genererats.

Av praxis följer emellertid att inkomst av fiske av hävd normalt hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet (se RÅ 1951 ref. 19). Det finns även kammarrättsdomar som talar för att en fiskare inte anses som anställd när han eller hon deltar i ett lottsystem för fördelning av inkomsten mellan fiskarna i ett fiskelag (se Kammarrätten i Jönköpings dom i mål 2666-1988 samt Kammarrätten i Stockholms dom i mål 7600-1997). Vid införandet av överlåtbara fiskerätter bekräftade regeringen detta system i prop. 2008/09:169 s. 13 samt s. 36–37, då man konstaterar att beskattningen av de överlåtbara fiskerätterna får hanteras enligt befintliga skatteregler.

Mot bakgrund av att avtalet mellan R.N. och Finnmark Havfiske AS talar för att inkomsten härrör från en manslott (en lott från delningsfångst fördelat på manskapet ombord) så anser förvaltningsrätten att det inte kan

anses föreligga ett anställningsförhållande mellan Finnmark Havfiske AS och R.N. Undantagen från skattskyldighet på grund av anställning utomlands kan därmed inte tillämpas. Detta speciella förhållande gör även att han anses som självständig i förhållande till Finnmark Havfiske AS och beskattningen ska därmed ske i inkomstslaget näring. Skatteverket har således haft fog för sitt beslut och överklagandet ska följaktligen avslås.  
– Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

***Kammarrätten i Sundsvall (2021-03-10, Lovén, Törnered och Eldon):***

Utredningen visar att R.N. fick ersättning i form av manslott för sitt arbete som fiskare i Norge och att han inte var garanterad någon ersättning för sin insats. Vid dessa förhållanden anser kammarrätten, i likhet med förvaltningsrätten, att det inte förelåg något anställningsförhållande mellan R.N. och Finnmark Havfiske AS vid tillämpning av inkomstskattelagen. R.N:s inkomst av fiske i Norge ska därmed beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Överklagandet ska därför avslås.  
– Kammarrätten avslår överklagandet.