

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1554-17

meddelad i Stockholm den 4 december 2017

KLAGANDE OCH MOTPART

Allmänna ombudet hos Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART OCH KLAGANDE

AA

Ombud: BB
Sjöbefälsföreningen
Box 12100
102 23 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 3 mars 2017 i ärende dnr 81-16/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 1 och förklarar att fartyget Munin Explorer ska anses huvudsakligen ha gått i oceanfart under perioderna 5 mars–16 april 2014 och 13 december 2014–5 februari 2015 men inte under perioden 25 maj–9 juli 2014.

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar förhandsbeskedet även såvitt avser fråga 3 och förklarar att Munin Explorer inte är ett EES-handelsfartyg och att AAs

Dok.Id 188105

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

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

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00–16:30

inkomst från tjänstgöringen på fartyget, för det fall att han är skattskyldig för den, därmed inte utgör sjöinkomst.

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer förhandsbeskedet och avvisar ansökan såvitt avser fråga 1 i övrigt samt såvitt avser fråga 2.

BAKGRUND

En person som är bosatt i Sverige är som huvudregel skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Inkomster från tjänstgöring utomlands är dock under vissa förutsättningar undantagna från beskattning enligt de s.k. sexmånaders- och ettårsreglerna. De reglerna gäller emellertid inte för anställning ombord på fartyg.

I stället gäller enligt den s.k. oceanfartsregeln att den som arbetar 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 tolvmånadersperiod och arbetsgivaren hör hemma i en stat inom EES. Med oceanfart avses gång i vissa i lagtexten närmare angivna farvatten (oceanfartsområdet).

Om oceanfartsregeln inte är tillämplig men den skattskyldige när han eller hon började anställningen på goda grunder kunde anta att den skulle vara det, kan enligt en annan regel (den s.k. säkerhetsventilen) skattebefrielse under vissa förutsättningar ändå medges. För detta krävs bl.a. att en beskattning skulle framstå som uppenbart oskälig.

Om en skattskyldig ska beskattas för inkomst från anställning ombord på ett fartyg kan skattelättnader ges i form av bl.a. sjöinkomstavdrag. Med sjöinkomst avses bl.a. lön till en sjöman som är anställd i en redares tjänst på ett EES-handelsfartyg. Ett EES-handelsfartyg är 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.

AA är bosatt i Sverige men har varit anställd hos ett cypriotiskt rederi. Under olika perioder mellan den 25 februari 2014 och den 5 februari 2015 tjänstgjorde han ombord på fartygen Munin Explorer och Voyager Explorer.

Munin Explorer är ett cypriotiskflaggat seismografiskt undersökningsfartyg som arbetar med att mäta oljefyndigheter. Under perioden januari–mars 2014 befann sig fartyget i Mexikanska gulfen, i april var det utanför Bahamas och under maj–december befann det sig på brittiskt vatten. Den 24 december 2014 avgick fartyget från hamnen i Aberdeen i Skottland mot Brasilien. I mitten av januari 2015 befann sig Munin Explorer på brasilianskt vatten. Dessa farvatten, förutom det brittiska, ligger inom oceanfartsområdet.

Under tolv månadersperioden 5 mars 2014–4 mars 2015 vistades AA utomlands och arbetade ombord på Munin Explorer och Voyager Explorer i sammanlagt 187 dagar. På Munin Explorer arbetade han i tre olika perioder: 5 mars–16 april 2014 (43 dagar), 25 maj–9 juli 2014 (46 dagar) och 13 december 2014–5 februari 2015 (55 dagar).

AA begärde att inkomsterna från anställningen ombord på fartygen skulle undantas från beskattning, i första hand med stöd av oceanfartsregeln och i andra hand med stöd av säkerhetsventilen. För det fall att han ändå skulle anses vara skattskyldig för inkomsterna ansåg han att reglerna om sjöinkomst var tillämpliga och att han därför hade rätt till sjöinkomstavdrag m.m.

Skatteverket fann att oceanfartsregeln skulle tillämpas på inkomsten från arbetet ombord på Voyager Explorer. Såvitt avsåg inkomsten från arbetet ombord på Munin Explorer ansåg Skatteverket däremot att varken oceanfartsregeln eller säkerhetsventilen var tillämplig. Inte heller utgjorde inkomsten sjöinkomst.

Enligt Skatteverket skulle bedömningen av om ett fartyg huvudsakligen har gått i oceanfart göras med utgångspunkt i dess fart under kalenderåret, dvs. fartyget ska ha gått i oceanfartsområdet under minst 75 procent av tiden under kalenderåret, oberoende av när den aktuella tjänstgöringen ägt rum. Munin Explorer hade inte gått i oceanfart mellan den 28 maj och den 24 december 2014. Fartyget hade således inte gått i oceanfart i tillräcklig omfattning. Vidare ansåg verket att ett seismografiskt undersökningsfartyg inte kunde vara ett EES-handelsfartyg. Inkomsten från arbetet ombord på Munin Explorer utgjorde därmed inte sjöinkomst.

AA begärde omprövning av Skatteverkets beslut och tillstyrkte samtidigt att frågorna prövades genom att allmänna ombudet hos Skatteverket ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden.

I ansökan om förhandsbesked frågade allmänna ombudet dels om AAs inkomst från arbetet ombord på Munin Explorer är undantagen från beskattning med stöd av oceanfartsregeln (fråga 1), dels, om så inte är fallet, om säkerhetsventilen är tillämplig (fråga 2). Vidare frågade allmänna ombudet om Munin Explorer är ett EES-handelsfartyg och inkomsten därmed utgör sjöinkomst (fråga 3).

Skatterättsnämnden fann att AA är skattskyldig i Sverige för inkomst av anställning ombord på fartyget Munin Explorer (fråga 1), att säkerhetsventilen inte är tillämplig (fråga 2) och att Munin Explorer är att bedöma som ett EES-handelsfartyg, varför inkomsten utgör sjöinkomst (fråga 3).

Som motivering anförde nämnden följande.

Systematiken i inkomstskattelagen och oceanfartsregelns placering där talar för att en utgångspunkt vid prövningen av om ett fartyg går i oceanfart bör, förutom fartygets gång, vara den anställdes faktiska position under arbetet utomlands. För fysiska personer är det normalt förhållandena under beskattningsåret som ska ligga till grund för beskattningen. Prövningen bör därför utgå från fartygets gång

Mål nr
1554-17

under beskattningsåret men begränsas till den tid som sjömannen har varit anställd i rederiet och placerad ombord på det aktuella fartyget. Om fartyget har gått i oceanfart i tillräcklig utsträckning under den tolv månadersperiod som gäller för sjömannen, men inte under beskattningsåret, bör skattefrihet ändå medges. Med detta som utgångspunkt har Munin Explorer inte huvudsakligen gått i oceanfart under den tid som AA har varit placerad på fartyget.

Utifrån dagens förutsättningar kan det ifrågasättas varför reglerna om sjöinkomst skulle ge skattelättnader till sjömän på vissa slags fartyg medan sjömän på andra slags fartyg inte får sådana förmåner, trots att förutsättningarna i övrigt är desamma. Den rimliga tolkningen är att alla kommersiella fartyg, dvs. inte militära fartyg, fritidsfartyg eller fiskefartyg, omfattas av definitionen av handelsfartyg och att inkomst från sådana fartyg är sjöinkomst om övriga förutsättningar är uppfyllda.

YRKANDEN M.M.

Allmänna ombudet yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa förhandsbeskedet i den del som avser frågan om inkomsten från anställningen ombord på Munin Explorer utgör sjöinkomst (fråga 3).

AA yrkar att inkomsten ska undantas från beskattning, i första hand med stöd av oceanfartsregeln (fråga 1) och i andra hand med stöd av säkerhetsventilen (fråga 2). Han har inga invändningar mot att förhandsbeskedet fastställs såvitt avser fråga 3.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågorna i målet

Huvudfrågan i målet är hur det vid tillämpning av oceanfartsregeln ska avgöras om ett fartyg ska anses huvudsakligen ha gått i oceanfart. I målet aktualiseras

också frågan om vad som utgör ett EES-handelsfartyg enligt bestämmelserna om sjöinkomst.

Rättslig reglering m.m.

Av 3 kap. 12 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, framgår 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.

Med oceanfart avses enligt paragrafens tredje stycke

- fart i utomeuropeiska farvatten med undantag för fart på orter vid Medelhavet och Svarta havet, på Nordafrikas västkust norr om 22 grader nordlig bredd, på Kanarieöarna och på ön Madeira, och
- fart i europeiska farvatten norr eller väster om linjen Trondheimsfjorden–Shetlands nordspets, därifrån västerut till 11 grader västlig bredd, längs denna longitud till 48 grader nordlig bredd.

Med uttrycket huvudsakligen avses i inkomstskattelagen cirka 75 procent (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 504 f.).

I 3 kap. 13 § IL anges att om den skattskyldige när han började anställningen utomlands på goda grunder kunde anta att han på grund av bestämmelserna i 12 § andra stycket inte skulle vara skattskyldig för inkomsten av anställningen men det under anställningstiden inträffar sådana ändrade förhållanden som medför att förutsättningar för undantag från skattskyldighet inte finns, ska han ändå inte vara skattskyldig om de ändrade förhållandena beror på omständigheter som han inte kunnat råda över och en beskattning skulle framstå som uppenbart oskälig.

Bestämmelser om sjöinkomstavdrag finns i 64 kap. IL. Att den som har sjöinkomst har rätt till sjöinkomstavdrag framgår av 2 §. Enligt 3 § första stycket första meningen avses med sjöinkomst lön, förmåner, drickspengar och annan

ersättning till den som enligt sjömanslagen (1973:282) anses som sjöman och som är anställd i redarens tjänst på ett EES-handelsfartyg. 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

Ramen för prövningen

Enligt oceanfartsregeln är ett av villkoren för skattefrihet att den skattskyldige har vistats utomlands i minst 183 dagar under en tolv månadersperiod. I detta krav ligger att han eller hon under dessa dagar ska ha arbetat ombord på ett eller flera fartyg som huvudsakligen har gått i oceanfart (se prop. 1992/93:217 s. 7). Uppgår inte antalet arbetade dagar på sådana fartyg till minst 183 dagar under en tolv månadersperiod är alltså ingen del av inkomsten skattefri.

I ansökan om förhandsbesked ställs frågan om inkomsten från tjänstgöringen ombord på Munin Explorer ska undantas från beskattning enligt oceanfartsregeln. Samtidigt framgår av ansökan att AA under den aktuella tolv månadersperioden har arbetat ombord på Munin Explorer under endast 144 dagar. För att avgöra om inkomsten från Munin Explorer är skattefri med stöd av den bestämmelsen måste därför även tjänstgöringen ombord på Voyager Explorer beaktas. Denna tjänstgöring omfattas dock inte av ansökan om förhandsbesked.

Det enda som kan bedömas i målet är därmed om AAs tjänstgöring ombord på Munin Explorer i sig är av det slag som avses i oceanfartsregeln.

Vad som har satts i fråga i målet är om det fartyget kan anses huvudsakligen ha gått i oceanfart. Högsta förvaltningsdomstolens prövning avser därför endast den frågan. Förhandsbeskedet såvitt gäller fråga 1 ska i övrigt undanröjas.

Mål nr
1554-17

I ansökan ställs också frågan om inkomsten ska undantas från beskattning med stöd av säkerhetsventilen. En tillämpning av den bestämmelsen aktualiseras endast om inkomsten inte är skattefri med stöd av oceanfartsregeln. Som framgått omfattar Högsta förvaltningsdomstolens prövning inte den frågan. Till detta kommer att även en prövning av om säkerhetsventilen är tillämplig kräver – särskilt mot bakgrund av den skälighetsbedömning som ska göras – att förhållandena under hela den aktuella tolv månadersperioden kan beaktas. Eftersom ansökan om förhandsbesked inte omfattar samtliga tjänstgöringsperioder under tolv månadersperioden saknas alltså förutsättningar för att pröva om säkerhetsventilen är tillämplig.

Av det anförda följer att förhandsbeskedet ska undanröjas även såvitt avser fråga 2.

Har fartyget huvudsakligen gått i oceanfart?

Vad som ska bedömas såvitt avser fråga 1 är alltså om Munin Explorer huvudsakligen har gått i oceanfart. För att avgöra om så är fallet måste först bestämmas till vilken tidsperiod som uttrycket ”huvudsakligen” ska relateras.

Något klart besked om vilken tidsperiod som är den relevanta ges inte i lagtexten. Ett tänkbart alternativ är att ändå relatera till den period om tolv månader som nämns där. Ett annat alternativ är att relatera till den skattskyldiges beskattningsår, dvs. till ett kalenderår, vilket är vad Skatteverket har gjort. Ytterligare ett alternativ är att se enbart till den skattskyldiges faktiska tjänstgöringsperioder på det aktuella fartyget.

Vad som med styrka talar mot att relatera till tolv månadersperioden eller kalenderåret är att bedömningen då kan komma att grundas på förhållanden som råder när den anställde inte tjänstgör ombord på fartyget. Detta kan leda till att anställda, trots att de tjänstgör ombord då ett fartyg går i oceanfart, inte får skattebefrielse eftersom fartyget under andra delar av perioden går utanför oceanfartsområdet. Omvänt kan skattebefrielse komma att medges trots att ett fartyg under

den skattskyldiges tjänstgöringstid inte alls eller endast i mindre utsträckning går i oceanfart.

Dessa konsekvenser undviks om bedömningen relateras till den skattskyldiges tjänstgöringsperioder på det aktuella fartyget. Beskattningen kommer då att grundas på fartygets gång när den skattskyldige faktiskt befinner sig ombord, vilket ökar förutsebarheten för den enskilde och får anses leda till det materiellt mest tillfredställande resultatet.

Mot denna bakgrund anser Högsta förvaltningsdomstolen att bedömningen ska relateras till den eller de tidsperioder då den skattskyldige tjänstgör på det aktuella fartyget.

Skatterättsnämndens uppfattning förefaller vara att om en skattskyldig har flera tjänstgöringsperioder på ett och samma fartyg under den aktuella perioden så ska dessa perioder läggas samman vid bedömningen av om fartyget huvudsakligen har gått i oceanfart. Eftersom kravet på 183 dagars arbete på oceanfartsgående fartyg kan uppfyllas genom tjänstgöring på flera olika fartyg bör dock enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening varje tjänstgöringsperiod bedömas för sig.

Beträffande de tre perioder som AA har arbetat på Munin Explorer noterar Högsta förvaltningsdomstolen följande. Under tjänstgöringsperioden 5 mars–16 april 2014 befann sig fartyget i oceanfartsområdet under minst cirka 75 procent av tiden. Samma bedömning kan göras beträffande perioden 13 december 2014–5 februari 2015. Munin Explorer ska därför anses huvudsakligen ha gått i oceanfart under dessa båda perioder. Under tjänstgöringsperioden 25 maj–9 juli 2014 befann sig fartyget på brittiskt vatten. Fartyget kan därför inte anses huvudsakligen ha gått i oceanfart under den perioden.

Förhandsbeskedet såvitt gäller fråga 1 ska ändras i enlighet med detta.

Är fartyget ett EES-handelsfartyg?

Som framgått tar Högsta förvaltningsdomstolen inte ställning till frågan om AA är skattskyldig för inkomsten från arbetet ombord på Munin Explorer. För det fall att han ska beskattas för inkomsten aktualiseras frågan om den utgör sjöinkomst, vilket är fallet om Munin Explorer ska anses vara ett EES-handelsfartyg.

Enligt 64 kap. 5 § första stycket IL är ett EES-handelsfartyg 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.

Skatterättsnämnden har, med stöd av ett rimlighetsresonemang, ansett att alla kommersiella fartyg bör omfattas av begreppet EES-handelsfartyg.

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 enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening 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. Ett undersökningsfartyg kan därmed inte anses vara ett EES-handelsfartyg.

Munin Explorer är alltså inte ett EES-handelsfartyg. AAs inkomst från tjänstgöringen på det fartyget utgör därmed inte sjöinkomst.

Svaret på fråga 3 ska ändras i enlighet med detta.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Kristina Ståhl, Mahmut Baran, Mari Andersson och Ulrik von Essen.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Birgitta Fors Almassidou.