



KLAGANDE

Roger Nyström, 19750205-7115

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Faluns dom den 30 juni 2020 i mål nr 4607-19,
se bilaga A

SAKEN

Inkomstbeskattning, beskattningsåret 2017

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten avslår överklagandet.

YRKANDEN M.M.

Roger Nyström yrkar att han inte ska vara skattskyldig för sin inkomst av fiske i Norge och anför i huvudsak följande. Han var anställd hos ett norskt rederi som bedriver fiske på internationellt vatten. Han arbetade ombord på fartyg i 180 dagar under ett år. Han fick månadslön och befann sig i Norge halva året. Han har behandlats annorlunda än sina svenska vänner som arbetar på samma sätt som han gjorde eftersom de är befriade från att betala skatt i Sverige. De betalar endast trygdeavgift i Norge. Han uppfyller samtliga krav gällande oceanfart och skattebefrielse som anges på Skatteverkets hemsida.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Rättslig reglering m.m.

Utöver de tillämpliga bestämmelser m.m. som framgår av förvaltningsrättens dom kan följande tilläggas.

I förarbeten gällande överlåtbara fiskerättigheter (prop. 2008/09:169 s. 36) sägs bl.a. följande. Inkomst av fiske hänförs av hävd och i praxis i normalfallet till inkomst av näringsverksamhet. I proposition 1974:115 s. 3 med förslag till lag angående yrkesfiskares rätt till avdrag för ökade levnads-kostnader anfördes att både yrkesfiskare som äger båt och de fiskare som inte har båt är att betrakta som egna företagare. Det beror på att det i regel inte föreligger något anställningsförhållande, det speciella lottsystem efter vilket inkomsten fördelas mellan fiskarna i ett fiskelag och att fiskarna inte garanteras någon ersättning.

Kammarrättens bedömning

Utredningen visar att Roger Nyström 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 Roger Nyström och Finnmark Havfiske AS vid tillämpning av inkomstskattelagen (1999:1229). Roger Nyströms inkomst av fiske i Norge ska därmed beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Överklagandet ska därför avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Jessica Lovén
kammarrättsråd
ordförande

Birgitta Törnered
kammarrättsråd

Phillip Eldon
adjungerat råd
referent



**FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I FALUN**
Ulrika Feldreich
Föredragande

DOM
2020-06-30
Meddelad i Falun

Mål nr
4607-19

KLAGANDE

Leif ROGER Mattias Nyström, 19750205-7115
Bergsgatan 4 C Lgh 1104
771 34 Ludvika

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skatteverkets beslut 2019-03-25, dnr 82-76432928

SAKEN

Inkomstbeskattning beskattningsåret 2017

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

BAKGRUND OCH YRKANDEN M.M.

Skatteverket beslutade att beskatta Roger Nyström för inkomst från Norge i inkomstslaget näringsverksamhet med 658 699 kr samt att medge avdrag för trygdeavgift med 65 631 kr. Inkomsten som togs upp till beskattning uppgick till 800 379 kr. Avdrag medgavs också för ökade levnadskostnader med 141 680 kr. Bakgrunden till beslutet var att Skatteverket fått uppgift från norska skattemyndigheten att Roger Nyström haft inkomst av lott och hyre från FINNMARK HAVFISKE AS och att Norge enbart skulle lägga inkomsten till grund för pensionsavgifter men i övrigt inte ta upp den till beskattning.

Roger Nyström överklagar och anför i huvudsak följande. Han jobbar på en fiskebåt i Norge som fiskar på internationellt vatten. Han tillbringar över 150 dagar ombord under ett år. Han har månadslön om 53 000 kr och är anställd inom rederiet. Han har inte F-skatt och inte möjlighet att göra avdrag för mervärdesskatt. Till överklagandet bifogar han "Inntekts- og skatteopplysninger for fiskere" samt "Arbeidsavtale" från FINNMARK HAVFIKE AS.

Skatteverket beslutar vid obligatorisk omprövning att inte ändra det överklagade beslutet. Skatteverket gör gällande att det material som Roger Nyström kommit in med i samband med överklagandet inte visar annat än inkomsten utgörs av en lott. Ersättning utgår såsom förskott men för att reglera så att det inte blir större än vad Roger Nyström är berättigad till, beräknat utifrån fångsten, så är förskottet begränsat till nittio procent av delningsfångsten. Förskottsbetalningarna justeras i vissa fall kvartalsvis. Vidare ska andra beräkningar/avdrag göras utifrån en detaljerad beskrivning i avtalet. Någon garantilön finns inte inskriven i avtalet utan inkomsten utgörs endast av "lott og hyre". Skatteverket anser att även om parterna i avtalet benämns som arbetstagare och arbetsgivare, så visar avtalets verkliga innebörd att det inte rör sig om ett avtal som generar en inkomst enligt de

svenska beskattningsreglerna för inkomst av tjänst. Övriga förutsättningar för oceanregelns tillämplighet är inte heller visade.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Vad målet gäller

Det är i målet ostridigt att Roger Nyström är obegränsat skattskyldig i Sverige och att inkomsten från FINNMARK HAVFISKE AS ska tas upp till beskattning här. Frågan i målet är om Roger Nyström varit anställd hos FINNMARK HAVFISKE AS och om beskattningen ska ske i inkomstslaget tjänst eller näring.

Vid det fall inkomsten ska anses härröra från en anställning uppkommer också frågan om den ska undantas från skattskyldighet.

Tillämpliga bestämmelser m.m.

Den som är obegränsat skattskyldig enligt 3 kap. 3-7 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL, är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet (3 kap. 8 § IL).

Vid det fall en obegränsat skattskyldig varit anställd utomlands finns vissa undantagsregler för när inkomst av sådan anställning inte ska tas upp till beskattning (se 3 kap. 9-13 §§ IL).

Till inkomstslaget tjänst räknas inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital (10 kap. 10 § första stycket IL).

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Vid bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt ska det särskilt

beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagare är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet (13 kap. 1 § första och andra stycket IL).

Av prop. 2008/09:62 s.33 anges att en viktig omständighet för bedömningen av om självständighetsrekvisitet är uppfyllt är vad en uppdragsgivare och en uppdragstagare har avtalat. Detta innebär närmare att parternas avsikt att ingå ett uppdragsavtal och de villkor som styr uppdraget avses få ökad betydelse vid bedömningen. Sådana villkor kan vara fördelning av ansvar och risk, liksom rätt att anta andra uppdrag parallellt eller rätt att tacka nej till fler uppdrag från uppdragsgivaren. Om uppdragstagarens beroende till uppdragsgivaren respektive inordnande i dennes verksamhet är stor kan det dock medföra att partsviljan inte får genomslag. Vid denna bedömning avses att villkoren för uppdragsgivarens ordinarie anställda ska beaktas. I ett uppdrags natur ligger vidare att uppdragsgivaren bestämmer ramarna men att det ankommer på uppdragstagaren att i större utsträckning än vad som gäller för en anställd, bestämma hur, var och när arbetet ska utföras.

Förvaltningsrättens bedömning

Roger Nyström har till Skatteverket gett in "Arbidsavtale" mellan honom och FINNMARK HAVFISKE AS. I avtalet benämns Roger Nyström som arbetstagaren eller den anställda och FINNMARK HAVFISKE AS som arbetsgivare. Robert Nyströms 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 anställda temporär sysselsättning. Arbetstagaren har rätt och plikt att utföra all arbetstid på envart 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 Avløseravtale. 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 driftsdygns 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 Roger Nyström tyder på att Roger Nyström 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 Roger Nyström och FINNMARK HAVFISK 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 HAVFISK AS och Roger Nyström. 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 HAVFISK AS och beskattningen ska därmed ske i inkomstslaget näring. Skatteverket har således haft fog för sitt beslut och överklagandet ska följaktligen avslås.

HUR MAN ÖVERKLGAR, se bilaga (FR-11).

Catharina Laestadius
rådman

I avgörandet har nämndemännen Christer Iversen, Christina Morath och Agneta Stjernström deltagit.



Hur man överklagar

FR-11

Vill du att beslutet ska ändras i någon del kan du överklaga. Här får du veta hur det går till.

Överklaga skriftligt inom 2 månader

Tiden räknas oftast från den dag som du fick del av det skriftliga beslutet. I vissa fall räknas tiden i stället från beslutets datum. Det gäller om beslutet avkunnades vid en muntlig förhandling, eller om rätten vid förhandlingen gav besked om datum för beslutet.

För en part som företräder det allmänna (till exempel myndigheter) räknas tiden alltid från den dag domstolen meddelade beslutet.

Observera att överklagandet måste ha kommit in till domstolen när tiden går ut.

Vilken dag går tiden ut?

Oftast är sista dagen för överklagande exakt 2 månader från det datum som tiden börjar räknas.
Exempel: Du fick del av beslutet den 21 december
→ tiden går ut den 21 februari.

Om samma datum inte finns i slutmånaden går tiden i stället ut på slutmånadens sista dag.

Exempel: Du fick del av beslutet den 31 december
→ tiden går ut den 28 februari.

Är sista dagen en lördag, söndag eller helgdag, mid-sommarafton, julafton eller nyårsafton, räcker det att överklagandet kommer in nästa vardag.

Så här gör du

1. Skriv förvaltningsrättens namn och målnummer.
2. Förklara varför du tycker att beslutet ska ändras och vilken ändring du vill ha.

3. Tala om vilka bevis du vill hänvisa till. Förklara vad du vill visa med varje bevis. Skicka med skriftliga bevis som inte redan finns i målet.

4. Lämna namn och personnummer eller organisationsnummer.

Lämna aktuella och fullständiga uppgifter om var domstolen kan nå dig: postadresser, e-postadresser och telefonnummer.

Om du har ett ombud, lämna också ombudets kontaktuppgifter.

5. Skicka eller lämna in överklagandet till förvaltningsrätten. Du hittar adressen i beslutet.

Vad händer sedan?

Förvaltningsrätten kontrollerar att överklagandet kommit in i rätt tid. Har det kommit in för sent avvisar domstolen överklagandet. Det innebär att beslutet gäller.

Om överklagandet kommit in i tid, skickar förvaltningsrätten överklagandet och alla handlingar i målet vidare till kammarrätten.

Har du tidigare fått brev genom förenklad delgivning kan även kammarrätten skicka brev på detta sätt.

Vill du veta mer?

Ta kontakt med förvaltningsrätten om du har frågor. Adress och telefonnummer finns på första sidan i beslutet.

Mer information finns på www.domstol.se.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten*.

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten *inom två månader* från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nås för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.