



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Henrik Stale

Skattefrihetsgrunder för svenska  
sjömän på fartyg med  
utlandsflagg

Examensarbete  
30 högskolepoäng

Christina Moëll

Skatterätt

Termin 9

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>4</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställningar	5
1.3 Metod och material	6
1.4 Avgränsningar	6
1.5 Disposition	6
1.6 Terminologi och språkbruk	7
<b>2 INTERNATIONELL BESKATTNINGSRÄTT</b>	<b>8</b>
2.1 Allmänt	8
2.2 Metoder för att undvika dubbelbeskattning	9
2.2.1 Credit of Tax metoden	9
2.2.2 Exemption metoden	10
2.2.3 Tillämpning i Sverige	11
<b>3 BESKATTNING AV SJÖMÄN</b>	<b>12</b>
3.1 Bakgrund till reglernas uppkomst	12
3.2 Speciella regler för sjömän	12
3.2.1 Allmänt	12
3.2.2 Definitioner av begrepp inom sjöfarten	14
<b>4 BESKATTNING AV SVENSKA SJÖMÄN PÅ UTLANDFLAGGADE FARTYG</b>	<b>16</b>
4.1 183-dagars regeln	16
4.1.1 Anställning ombord ett utländskt fartyg	17
4.1.2 Fartyget huvudsakligen gå i oceanfart	17
4.1.3 183 dagars kravet	18
4.1.4 IL 3:13§, Förändrade förhållanden för undantag för skattskyldighet	19

<b>5</b>	<b>TOLKNING AV SKATTELAG</b>	<b>20</b>
5.1	Allmänt	20
5.2	Källor och tolkningsvertyg	21
5.2.1	Förarbeten	21
5.2.2	Doktrin och uttalanden från Skatteverket	22
5.2.3	Rättspraxis	23
<b>6</b>	<b>VÄGLEDANDE DOMAR OCH RÄTTSTILLÄMPNING</b>	<b>24</b>
6.1	Mål som rör tolkning av oceanfartsbegreppet och dess omfattning	24
6.1.1	Kammarrätten i Göteborg, dom 5205-07	24
6.1.2	Kammarrätten i Göteborg, mål nr 6962-09 och 7181-09	25
6.1.3	Kammarrätten i Göteborg, mål nr 4153-11	27
6.2	Domar rörande kriteriet anställning ombord ett utländskt fartyg	28
6.2.1	Kammarrätten i Göteborg, mål nr 6477-06	28
6.2.2	Kammarrätten i Stockholm, mål 1286-08	29
6.3	Eftertaxering och skattetillägg	30
6.3.1	Kammarrätten i Göteborg, mål nr 3259-11	30
<b>7</b>	<b>ANALYS</b>	<b>32</b>
	<b>BILAGA 1</b>	<b>38</b>
	<b>BILAGA 2</b>	<b>39</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>41</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>43</b>

# Summary

The seaman profession is by nature a special trade where a basic requirement is that employees move themselves over national borders. By the nature of the work and its global character it has historically been a profession that has been separated from normal income taxation and has been subject to exemption rules. Both competitive reasons and colliding taxation claims from different nations are contributing factors to this special treatment in taxation matters. This paper deals with a specific group of employees among seamen, namely Swedish mariners working on foreign-flagged vessels. This is a defined group of workers covered by an exception rule from the normal unlimited taxation liability. This rule is found in 3:12 IL and four criteria are laid down in the law, that give exception from the taxation obligation.

These four requirements have caused interpretation problems in the application of the law and for the individual seamen in question much uncertainty and unpredictability have prevailed regarding the taxation liability. Clarifying practice has been demanded and this has led to court decisions that have resulted in that The Swedish Taxation Agency (Skatteverket) has changed one of its conclusions. At the legal application the preparatory works have had a central role in the interpretation of the law which is in line with Swedish law source hierarchy. The implementation of the statements in the preparatory works has resulted in some criteria and their significance having been clarified while other still remain unclear.

What is covered by the criterion of “vessels in intercontinental traffic” (oceanfart) and the extent of the concept has been answered clearly and led to the Tax Agency's initial interpretation regarding the calculation of the intercontinental traffic having been audited. However the main objectivity criterion (“huvudsaklighetskriteriet”) has not been specified closer than the "approximately 75 %" which have been stated in the preparatory works, in my opinion an unfortunate wording that leads to uncertainty. "Employment onboard a foreign vessel" has by some means been defined but, according to the statements, in practice it appears that some uncertainty seems to be at hand even for the interpreter of the law. The criterion about 183 days abroad is clearly and concisely defined and has not caused any problems when practicing the law, which shows the importance of trying to formulate law texts in an accessible and legible manner.

The difficulties in understanding and interpreting the law for the individual seaman are evident. The question arises; how involved is the tax subject supposed to be? How does this affect the problems involved and the consequences such as taxation amendment and supplementary taxation? My humble hope is that this synthesis can help someone in the understanding of 3:12 IL.

# Sammanfattning

Sjömansyrket är till karaktären ett speciellt yrke där en grundförutsättning är att arbetstagare rör sig över nationsgränser. Genom arbetets natur och dess globala prägel har det historiskt varit ett yrke som särskiljts från den normala inkomstbeskattningen och varit föremål för undantagsregler. Både konkurrensskäl och kolliderande beskattningsanspråk från olika stater är bidragande orsaker till denna särreglering. Denna uppsats behandlar en specifik typ av arbetstagare bland sjömän, nämligen svenska sjömän som arbetar på utlandsflaggade fartyg. Det är en definierad grupp arbetstagare som omfattas av en undantagsregel från den normala obegränsade skattskyldigheten. Denna regel återfinns i 3:12 IL och i lagtexten stadgas fyra kriterier för undantag för skattskyldighet.

Dessa fyra rekvisit har orsakat tolkningsproblem vid lagtillämpningen och för de enskilda skattesubjekten, sjömännen ifråga, har stor osäkerhet och oförutsägbarhet rått avseende skattskyldigheten. Klargörande praxis har krävts och det har lett till rättsavgöranden som bland annat har utmynnat i att Skatteverket ändrat ett av sina ställningstaganden. Vid rättstillämpningen har förarbetena haft en central roll i lagtolkningen vilket ligger i linje med svensk rättskälhierarki. Implementeringen av förarbetenas uttalande vid lagtolkningen har resulterat i att några rekvisit och deras innebörd har klargjorts medan något fortfarande kvarstår som oklart. Vad som omfattas av kriteriet "oceanfart" och begreppets utsträckning har besvarats tydligt och lett till att Skatteverkets initiala tolkning angående beräkningen av oceanfart har fått revideras. Däremot har "huvudsaklighetskriteriet" inte specificerats närmare än de i förarbetena angivna "ca 75%", en i mitt tycke olämplig formulering som inbjuder till osäkerhet. "Anställning ombord ett utländskt fartyg" har till vissa delar definierats men utifrån de uttalanden som gjorts i praxis förefaller viss osäkerhet råda också hos lagtolkaren. Kriteriet om 183 dagars vistelse utomlands är klart och koncist formulerat i lagtexten och har inte förorsakat problem vid lagtillämpningen vilket visar vikten av att försöka formulera lagtext på ett lättillgängligt och tydligt sätt.

Svårigheten att förstå och tolka lagtexten för den enskilda sjömannen är uppenbar. Frågan om hur insatt det individuella skattesubjektet kan förväntas vara uppkommer och det påverkar problemställningar och konsekvenser såsom skattetillägg och eftertaxering. Min froma förhoppning är att denna sammanställning kan hjälpa någon i förståelsen av 3:12 IL.

# Förord

När jag påbörjade min Juristutbildning, vid detta lag för ganska länge sedan, kunde jag väl föga ana att det skulle komma att krävas att jag seglade över flera stora hav för att slutföra densamma. Vad kunde då passa bättre och vara mer naturligt än att uppsatsen handlar om beskattning av sjömän? Det tog en ocean av tid för att bli färdig och det var en lång inre resa och process för att nå dit men det är som man säger inte alltid målet som är det viktigaste utan det kan vara resan dit som är behållningen. Det finns många som jag på sätt och vis skulle kunna tacka, både människor som bidragit genom uppmuntran, övertalning, tjat och påtryckningar. Men det som vägt allra tyngst, som överskuggat allt annat och till slut kom att fälla avgörandet är kärleken.

Jag vill passa på att tacka min handledare, Professor Christina Moëll som på ett ytterst förtjänstfullt, uppmuntrande och positivt sätt bistått mig vid färdigställandet av detta examensarbete. Tack för ditt tålamod, dina värdefulla synpunkter, kommentarer, förslag till förbättringar samt korrekturläsning.

Jag vill också tacka Ann Berglund, Registrator, Administrativa enheten vid Kammarrätten i Göteborg, som med ett mycket generöst, tjänstvilligt och snabbt handhavande bistått mig med relevanta domar.

Kalmar januari 2012

Henrik Stale

# Förkortningar

EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KR	Kammarrätten
LR	Länsrätten (numera Förvaltningsrätten)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
RegR	Regeringsrätten (numera Högsta förvaltningsdomstolen)
RF	Regeringsformen
RÅ	Regeringsrättens årsbok (numera Högsta Förvaltningsdomstolens årsbok, HFD)
SFS	Svensk författningssamling
SIDA	Swedish International Development Cooperation Agency
SkfL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)
Sku	Skatteutskottet
SOU	Statens offentliga utredningar
TL,TaxL	Taxeringslag (1990:324)

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

I en rörlig värld med flytande gränser mellan boplats och arbete är det inte alltid självklart var, när eller hur en individ skall beskattas. Ett område där detta tydligt åskådliggörs är beskattning av sjömän. Det rör sig om en speciell grupp av arbetstagare som verkar på en internationell marknad med många aktörer. Ett arbetsliv som inte sällan spenderas mer på ett fartyg än i en egentlig stat och där det inte alltid är självklart var individen bör betala skatt på sina inkomster. Olika former av anställningar, fartygs nationalitetsflagg, var fartygen rör sig och verkar, var arbetsgivaren har sitt säte och var den anställde är bosatt är faktorer som kan påverka beskattningen. Flera stater kan tänkas ha anspråk på beskattningen samtidigt som den skattskyldige individen i begränsad utsträckning kan ta del av välfärdssystem och andra skattefinansierade företeelser. Nationella politiska orsaker såsom arbetsmarknadsskäl och konkurrensskäl, liksom globala ekonomiska incitament för en välfungerande världsmarknad med genomarbetade transportsystem, påverkar sjöfartsnäringen och därigenom de som sysselsätts genom densamma.

Ett konsekvent, förståeligt, genomtänkt, tydligt och välmotiverat beskattningssystem måste anses önskvärt för att uppnå acceptans hos de skattskyldiga. Skattereglernas utformning ger dock inte sällan utrymme för tolkningar och det kan vara ytterst svårt för den skattskyldige individen, Skatteverket och olika intresseorganisationer att till fullo förstå hur reglerna skall tolkas och tillämpas. Då är det viktigt med en klar och koncis praxis som kan vägleda alla parter.

Det område jag valt att studera närmre och där oklarheter föreligger eller har förelegat är beskattning av svenska sjömän som är anställda på utlandsflaggade fartyg och som har i princip alla världens hav som arbetsplats. I lagtexten på området finns flera definitionsmissiga oklarheter vilkas konsekvenser kan vara svåra att överblicka och bemästra. Då jag själv tjänstgjort som kadett på utlandsflaggat fartyg vet jag att stor förvirring och osäkerhet råder bland denna grupp av sjömän beträffande skattereglernas tolkning och tillämpning.

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Arbetet syftar till att undersöka och analysera tolkningen och tillämpningen av rekvisiten i 3 kap 12§ IL. Det är en undantagsregel som behandlar beskattning av en viss grupp av svenska sjömän. Avsikten med studien är närmre bestämt att finna svar på frågor såsom för vilka sjömän regeln är



tillämplig, i vilken utsträckning och under vilka förutsättningar?  
Frågeställningarna berör också till viss del de svårigheter som kan finnas i att korrekt förstå innebörden av skatterättslig lagtext och dess konsekvenser samt vilka kunskaper de skattskyldiga kan förväntas ha inom ett specifikt beskattningsområde.

## 1.3 Metod och material

Metodmässigt är arbetet uppbyggt kring en rättsdogmatisk utgångspunkt.

Jag har använt mig av lagtext, kommentarer till densamma, förarbeten, doktrin, praxis, tillgänglig litteratur på området och databassökningar, för att söka svaren på rättsfrågorna. Mängden litteratur och artiklar som berör ämnet är mycket begränsad varför lagtext, förarbeten, uttalanden, andra typer av ställningstagande samt praxis fått stort utrymme som adekvat referens- och tolkningsmaterial vid framställningen.

## 1.4 Avgränsningar

Beskattning av svenska sjömän kan ske på flera olika sätt beroende av olika faktorer såsom bosättning, arbetsgivarens ursprung, fartygets nationalitetsflagg och i vilken fart<sup>1</sup> det seglar. Denna uppsats är begränsad på så vis att den behandlar beskattningen av svenska sjömän som är yrkesverksamma på utlandsflaggade fartyg. Det rör sig om en avgränsad grupp som omfattas av särskilda skatteregler och det är ett område där det tycks råda viss förvirring i tolkningen av lagen både hos de skattskyldiga, hos Skatteverket och i vissa fall även hos domstolarna. Analys av alla beskattningsmöjligheter för svenska sjömän skulle bli alltför extensivt och bara ytligt kunna beröra och nagelfara utformningen och tillämpningen av lagarna på området.

## 1.5 Disposition

Uppsatsens inledande kapitel följs av kapitel två vilket behandlar internationell beskattning. Kapitlet omfattar grundläggande förutsättningar för skatteuttag och skattskyldighet, allmänna beskattningsprinciper och skattegrunder, problemen med dubbelbeskattning och lösningsmodellerna för eliminerande eller reducerande av fenomenet. Därefter finns i kapitel tre en redovisning av tillämplig lagtext samt belysande av grundförutsättningarna för densamma. Det är i princip en redovisning av faktiska förhållanden inom beskattningen av sjömän och allmänt hållet. Historik, bakgrund och syftet med den nuvarande lagtextens utformning och tillämpningsområde står i fokus. Relevant terminologi inom sjöfartsområdet

---

<sup>1</sup> För definition av begreppet "fart" se avsnitt 3.2.2 nedan.

redogörs också för och avslutar kapitlet. I kapitel fyra beskrivs mera specifikt vad som gäller för svenska sjömän på utlandsflaggade fartyg och vilka skatteregler som är tillämpliga. I det femte kapitlet görs en fördjupning i tolkning av skattelag då detta är centralt vid analysen av bestämmelserna inom det valda ämnesområdet.

Inom beskattningsområdet av sjömän finns det inte speciellt mycket litteratur att tillgå och därför är praxis på området en ovärderlig hjälp vid förståelsen och tolkningen av lagtexten. Vägledande praxis på området redovisas och kommenteras därför utförligt i det sjätte kapitlet. Därpå görs i kapitel sju en mera ingående analys av rättsläget på området och jag redogör för de slutsatser jag nått.

## 1.6 Terminologi och språkbruk

Under avsnittet 3.2.2 definieras och förklaras den terminologi som kommer till uttryck avseende sjöfart. Begrepp som exempelvis fartyg, sjöman och fartområde behandlas ingående. Jag har försökt att använda alla sjötermer på ett konsekvent och tydligt vis men det kan eventuellt förekomma någon avvikelse.

Beträffande avsnitt sex i uppsatsen som behandlar praxis kan det noteras att det förekommer ett inkonsekvent bruk av Länsrätt/Förvaltningsrätt. Det har sin grund i det namnbyte som ägde rum den 15 februari 2010. Då förändrades länsrätternas organisation och landets tjugotre länsrätter blev istället tolv förvaltningsrätter.<sup>2</sup> Då vissa domar avgjorts innan namnbytet och andra efter så blir namnet olika men det handlar om samma rättsinstans. Jag har konsekvent använt den benämning som anges i domarna vilket förklarar inkonsekvensen. Regeringsrätten har också bytt namn och heter numera Högsta förvaltningsdomstolen.

---

<sup>2</sup> Se, [http://www.domstol.se/templates/DV\\_ListArticle\\_\\_\\_10978.aspx](http://www.domstol.se/templates/DV_ListArticle___10978.aspx)

# 2 Internationell beskattningsrätt

## 2.1 Allmänt

En stat är suverän och bestämmer själv över utformningen och omfattningen av sin beskattning.<sup>3</sup> I princip finns inga allmängiltiga begränsningsregler för en stats beskattningsmakt men vissa principer anses föreligga.<sup>4</sup> De två vanligaste beskattningsprinciperna i internationell skatterätt är domicilprincipen och källstatsprincipen.<sup>5</sup> Domicilprincipen knyter skattskyldigheten för såväl fysiska som juridiska personer till hemviststaten. När en stat väljer att beskatta alla som är bosatta i staten för alla deras inkomster, även globala utomstatliga inkomster, tillämpar den hemvistprincipen.<sup>6</sup> De sociala förmåner som genereras av beskattningen i en stat kan i första hand nyttjas av de som har hemvist där varför principen ganska lätt kan legitimeras. Källstatsprincipen bygger istället på att inkomstens anknytning till en stat avgör beskattningen och skattskyldigheten uppstår oavsett den skattskyldiges hemvist. Den anses motiverad då inkomstens källa, alltså förutsättningarna för densamma, uppstår i den aktuella staten. Det är också lättare för staten där källan finns att avgöra beskattningens storlek. Domicilprincipen bygger på att skattesubjektet (den fysiska personen) har tillräckligt stark anknytning till staten medan källstatsprincipen förutsätter att skatteobjektet (inkomsten) har det.<sup>7</sup>

Sverige är ett exempel på ett land som i första hand tillämpar domicilprincipen.<sup>8</sup> Den framgår av 3:12 IL och 3:8 IL där det uttrycks att den som är bosatt i Sverige är obegränsat skattskyldig och därigenom skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och i utlandet.<sup>9</sup> Men Sverige tillämpar också källstatsprincipen vilket framgår av 3:17 IL. Där framkommer att den fysiska person som inte är obegränsat skattskyldig är begränsat skattskyldig och skall beskattas enligt de premisser som anges i 3:18 IL. Motsvarande reglering finns för juridiska personer genom 6:7,11 IL.

I en mobil värld där t ex hemvist och inkomstställe inte är inom samma stat uppstår konflikter mellan olika staters beskattningsrätt. Internationell dubbelbeskattning aktualiseras ofta just genom att en person är skattskyldig genom domicilprincipen till sin hemviststat och genom källstatsprincipen

---

<sup>3</sup> Lodin m.fl., s. 583.

<sup>4</sup> Mattson, s. 16.

<sup>5</sup> Lodin m.fl., s. 583.

<sup>6</sup> Pahlsson, s. 42.

<sup>7</sup> Pelin, s. 15.

<sup>8</sup> Lodin m.fl., s. 586.

<sup>9</sup> Se 3:3, 3:8 IL.

till den stat där inkomsten intjänats. Det kan uppstå kollisioner även då samma beskattningsprincip tillämpas, då kriterierna och tillämpningen av principen kan vara olika.<sup>10</sup>

Två vägar finns för att hantera konflikter mellan olika staters beskattningsanspråk. Det ena sättet är genom den interna skatterätten och det andra är genom att dubbelbeskattningsavtal upprättas mellan två stater.<sup>11</sup> Dubbelbeskattningsavtal är baserade på en central princip som uttrycker att de bara kan reducera, aldrig utöka en stats beskattningsrätt. Det gör att de bara kan tolkas till fördel för den skattskyldige.<sup>12</sup> Praktiskt blir innebörden av detta att en svensk skattskyldig individs utländska inkomst först bedöms enligt svensk intern skatterätt. Är inkomsten inte beskattningsbar så är det vad som gäller. Om den däremot skall beskattas, kontrolleras vad som sägs i dubbelbeskattningsavtalet om vilken stat som har beskattningsrätt för den aktuella inkomsten. Det innebär att en inkomst kan vara beskattningsbar enligt intern svensk rätt men ändå inte skall beskattas i Sverige med anledning av det tecknade dubbelbeskattningsavtalet.<sup>13</sup>

För att undvika att den skattskyldige beskattas dubbelt ligger det på hemviststatens ansvar att vidta åtgärder. Ett flertal metoder för att uppnå detta kan tillämpas men deras syfte är gemensamt. De två huvudmetoderna för undanröjande eller lindring av dubbelbeskattning är credit of tax och exemption metoden och de belyses närmre nedan. Grunden för credit of tax metoden är att båda staterna får beskatta inkomsten men den ena staten är skyldig att från sitt beskattningsanspråk, avräkna den skatt som den skattskyldige måste betala i den andra staten. Exemption metoden innebär att en viss inkomst enligt skatteavtalet bara får beskattas av en av staterna.<sup>14</sup>

## **2.2 Metoder för att undvika dubbelbeskattning**

### **2.2.1 Credit of Tax metoden**

Credit of tax metoden eller på svenska avräkningsmetoden, förekommer i flera former och går ut på att staten som tillämpar den, beskattar alla inkomster hos en skattskyldig, även inkomster från källstaten och därefter avräknas skatt som erlagts i den andra staten.<sup>15</sup> Genom att den i utlandet betalda skatten reducerar den inhemska i motsvarande mån så undanröjs dubbelbeskattning helt och hållet när metoden tillämpas fullt ut.<sup>16</sup> Närmre bestämmelser återfinns i Lag(1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

---

<sup>10</sup> Dahlberg, s. 24.

<sup>11</sup> Lodin m.fl., s. 585.

<sup>12</sup> Mattson, s. 165.

<sup>13</sup> Lodin m.fl., s. 585.

<sup>14</sup> Pahlsson, s. 44.

<sup>15</sup> Mattson, s. 194.

<sup>16</sup> Lodin m.fl., s. 599.

Credit of tax metoden förekommer i flera former varav de vanligaste redovisas nedan.

Full credit: Utländsk erlagd skatt får helt avräknas mot den inhemska även om den överstiger den domicilt beräknade på samma inkomst. Detta är den mest extensiva formen av credit då obegränsad avräkning får göras.

Ordinary credit: Den i utlandet betalda skatten får maximalt motsvara den summa som utgår på inkomsten i hemviststaten. Här elimineras inte dubbelbeskattningen utan den lindras bara i de fall där källskatten överstiger hemvistskatten.

Matching credit/omvänd avräkning: Metoden förekommer främst i dubbelbeskattningsavtal med utvecklingsländer och dess syfte är att stimulera utveckling och skapa arbetstillfällen. Bakgrunden är att många utvecklingsländer genom nationell lagstiftning infört skattelättnader för att främja utländska investeringar inom vissa handelsområden och då främst inom personalkrävande näringar. Den utländska skatten får avräknas trots att den ej utgått. Hade ordinary credit tillämpats på vinsterna av sådan verksamhet hade skattelättnaden konsumerats och investeringsviljan därmed reducerats.<sup>17</sup> Reglerna är ofta tidsbegränsade.

## 2.2.2 Exemption metoden

Hemviststaten avstår enligt denna modell från att beskatta sådan inkomst som enligt avtalet skall beskattas i källstaten. Inkomsten undantages alltså från beskattning.

Exemption metoden finns också utformad i flera varianter och de vanligaste redovisas här.

Full exemption: Inkomsten som beskattas i källstaten beskattas inte i hemviststaten och påverkar inte heller skattesatsen vid bestämmande av inkomstskatt på inkomst som beskattas i hemviststaten.<sup>18</sup>

Exemption with progression: Inkomsten från källstaten beskattas inte men hemviststaten behåller rätten att beskatta den när inkomstskatten skall fastställas. I praktiken innebär det att hemviststaten beräknar skattesatsen utifrån att alla inkomster skulle varit hänförliga till den staten och sedan avräknas den utländska skatten. Inkomsten påverkar därmed beskattningens storlek i hemvistlandet och får betydelse i länder som tillämpar progressiv beskattning.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> Dahlberg, s. 194-195.

<sup>18</sup> Mattson, s. 194.

<sup>19</sup> Mattson, s. 194-196.

Alternate progression: Detta är en metod som syftar till att uppnå samma resultat som exemption with progression men har vissa likheter med credit of tax. Den innebär att all inkomst, både från hemviststaten och källstaten sammanräknas i beskattningsunderlaget och sedan avräknas den skatt som härrör från den utländska inkomsten.<sup>20</sup> Avräkningen gäller oavsett om beloppet överstiger skatten som erlagts i källstaten.

### **2.2.3 Tillämpning i Sverige**

De metoder som huvudsakligen tillämpas i Sverige är ordinary credit, exemption with progression och alternate progression. Dessa modeller är vanligt förekommande i avtal på skatteområdet och de kan användas i enlighet med OECD:s modellavtal, art 23A och 23B.<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> Mattson, s. 194.

<sup>21</sup> Mattson s 199.

# 3 Beskattning av sjömän

## 3.1 Bakgrund till reglernas uppkomst

Sjöfartsnäringen är en av våra äldsta och mest traditionsbundna handelsformer. Det är en av sin natur global och därigenom mycket konkurrensutsatt bransch. Olika skattelättnader för att stimulera näringen har förekommit i olika former sedan en lång tid tillbaka. Utan stöd och särregleringar är det ett område där konkurrensen snabbt skulle kunna leda till att aktörerna ansamlades i ett fåtal nationer och slutade generera ekonomisk vinning till ursprungslandet samt medförde risk för andra oönskade effekter. Arbetstagarna skulle med stor sannolikhet mer eller mindre tvingas att följa efter och ett stort antal arbetstillfällen skulle försvinna ut ur landet. Såväl nationella som internationella politiska och ekonomiska intressen samverkar och påverkar. Sedan lång tid tillbaka har behovet av åtgärder för att hindra protektionism och diskriminering på sjöfartsidan varit påtagligt.<sup>22</sup> Det har framförts argument att en viktig målsättning är att tillhandhålla de för världsmarknaden mest rationella transporterna.<sup>23</sup> Detta anses bäst kunna uppnås genom jämlika konkurrensförutsättningar och upprätthåller en väl fungerande marknadsekonomi på området. Internationella överenskommelser i olika skepnader har undertecknats för att säkerställa gemensamma internationella mål och intressen såsom upprätthållande av tillfredställande säkerhet, miljö och hälsa inom sjöfartsområdet. Givetvis uppkommer en diskussion om vad som är bra och dålig konkurrens och i vilken utsträckning olika typer av ingrepp i en marknadsekonomi kan anses försvarbara. När man beaktar olika reglers utformning bör man hålla i åtanke att sjöfartsnäringen är påverkad ur flera perspektiv, såsom t ex transportpolitiska/näringspolitiska<sup>24</sup> och nationella/internationella perspektiv.

Beskattningsreglerna på sjöfartsområdet är präglade av dessa ovan angivna faktorer och har anpassats för att kunna användas som verktyg för att uppnå eftersträfvade effekter. Vid en första anblick noterar man att detta främst skett i syfte att främja konkurrensen inom näringen men härigenom reduceras även andra problem och risker.

## 3.2 Speciella regler för sjömän

### 3.2.1 Allmänt

En förutsättning för en väl fungerande sjöfart är att arbetstagare förflyttar sig geografiskt över världen. Det kan ofta handla om långvariga

---

<sup>22</sup> Se Prop. 1958:92, Prop. 79/80:166

<sup>23</sup> Prop. 1984/85:95, s. 4.

<sup>24</sup> SOU 2010:73, s. 25.

arbetssejourer till sjöss där de anställda sett under ett års tid bor fler dagar på ett fartyg än i ett faktiskt land. Det gör att de inte kan utnyttja skattefinansierade samhällsfunktioner i samma utsträckning som alla andra. Vidare förelåg det tidigare problem utifrån de varierande tjänstgöringstiderna hos sjömän att beskatta dem i vanlig ordning då de även kunde ha svårt att deklarerat på en bestämd tidpunkt. I kombination med de konkurrensskäl och incitament för att stärka den svenska sjöfartsnäringen som ovan nämnts har det därför länge ansetts befogat med speciella skatteregler och lättnader för sjöfarten och dess anställda.

Sedan slutet av 1950-talet reglerades beskattningen av sjömän i lagen(1958:295) om sjömansskatt som tillkom genom ett nordiskt samarbete och syftade till att få till likvärdiga skatteregler inom sjöfartsområdet. Beskattningen var utformad som en definitiv källskatt och var lägre än den normala inkomstskatten. Men i slutet av nittioalet ansågs den ha spelat ut sin roll då motiven till dess existens försvagats och inga av de övriga nordiska länderna längre tillämpade den. Istället föreslogs att sjömän skulle beskattas enligt vanliga inkomstskatterättsliga regler i inkomstskattelaget tjänst men med ett särskilt sjöinkomstavgift och en skattreduktion. Det ansågs att Skattereformens grundtankar om likformighet och neutralitet vid beskattningen även skulle omfatta sjömän.<sup>25</sup> Därmed kom reglerna att införlivas i Kommunal-skattelagen och sedan i Inkomstskattelagen som ersatte densamma. Likformighetsprincipen bygger på tanken att lika fall skall bedömas lika, samt på saklighet och på opartiskhet. Den innebär en slags rättvisepincip som finns lagfäst i 1:9 RF. Neutralitetsprincipen syftar till att val av ett handlingsalternativ inte skall styras av beskattningsekonskvensen.<sup>26</sup>

Huvudprincipen för beskattning av fysiska personer återfinns i 3 kap. 3 § första stycket Inkomstskattelagen (1999: 1229), som stadgar att följande personer är obegränsat skattskyldiga:

1. Den som är bosatt i Sverige.
2. Den som stadigvarande vistas i Sverige.
3. Den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här.

Av 3 kap. 8 § IL framgår att innebörden av obegränsad skattskyldighet är att den fysiska personen är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet.<sup>27</sup>

3 kap. 12 § andra stycket IL anger att den som har anställning ombord på ett utländskt fartyg under vissa angivna förutsättningar, inte är skattskyldig för sina inkomster. Det rör sig om ett undantag från skattskyldighet trots att grundförutsättningarna för obegränsad skattskyldighet är uppfyllda.

---

<sup>25</sup> Se Prop. 95/96:227, Sku 3.

<sup>26</sup> Gyland, s. 15.

<sup>27</sup> 3:8, IL.



### 3.2.2 Definitioner av begrepp inom sjöfarten

Inom sjöfartsområdet förekommer specifik terminologi och för att förstå resonemangen och frågeställningarna i uppsatsen redovisas nedan de mest centrala begreppen. Begreppet ”fart” kan t ex inom sjöfartens område betyda något helt annat än hastighet.

**Fartyg:** Begreppet fartyg har konstigt nog ingen definition i Sjölagen (1994:1009) eller i någon annan svensk lagstiftning. Men i de Internationella sjövägsreglerna som återges i de svenska Sjötrafikföreskrifterna finner man i 3§ att med fartyg avses varje farkost som används eller kan användas till transport på vattnet. Begreppet framgår också av sjötrafikförordningen(1986:300). Fartyg indelas i skepp och båtar. Med skepp avses fartyg vars skrov är i längd minst 12 meter och i bredd minst 4 meter. Alla andra fartyg benämns båtar<sup>28</sup> Begreppet fartyg är det vanligast förekommande i lagtext, förarbeten och doktrin och det jag konsekvent använt mig av i denna uppsats.<sup>29</sup>

**Fart:** Fartygstrafik indelas och klassificeras efter inom vilket fartområde fartygen rör sig och det sker genom en geografisk indelning av vattenområden. Det har alltså inget med hastighet att göra. Ju vidare fartområde desto större krav ställs på arbetstagarna ombord. Det finns två fartområdesindelningar som styr kravnivåerna i Sjöfartsverkets föreskrifter; dels fartområde kopplade till fartygets konstruktion och utrustning, dels fartområde kopplat till behörighet och bemanning. Fartområdena för konstruktion och utrustning heter A, B, C, D och E, där A är den mest vidsträckt farten. När det gäller behörighet och bemanning talar man om inre fart, närfart, europafart och oceanfart(fjärrfart).<sup>30</sup>

Av 64:6 IL framgår att uppdelning sker i inre fart, närfart och fjärrfart. Inre fart är i princip inomskärskusttrafik och trafik på sjöar, kanaler osv. Närfart är linjefart mellan svenska hamnar utanför öppen kust eller utomskärs vid kusterna samt linjefart mellan svensk och utländsk hamn eller mellan utländska hamnar till en gräns av linjen Hanstholm-Lindesnäs eller bort till Cuxhaven.<sup>31</sup> Fjärrfart är annan fart än de ovan nämnda. Fartområdet är inte definitivt för ett fartyg utan föränderligt genom att ett fartyg kan röra sig i flera olika fartområden. Fartområdet har avgörande betydelse för hur den enskilde sjömannen skall beskattas. Begreppet ”oceanfart” definieras i specialregeln i 3:12 IL och utvecklas närmre i stycke 4:1.

**Sjöman:** Definition av sjöman återfinns i Sjömanslagen (1973:282) och definieras som sådan arbetstagare som är anställd för fartygsarbete och som under den tid han tjänstgör har befattning ombord. Denna lag gäller dock bara arbetstagare på svenska fartyg.<sup>32</sup> Som framgår under styckena 4.1.1 och

<sup>28</sup> 1:2, 1 st., Sjölagen.

<sup>29</sup> Ute på sjön används aldrig begreppet ”skepp” av sjömän.

<sup>30</sup> 1:3 Förordning om behörigheter för sjöpersonal SFS 2011:1553.

<sup>31</sup> 64:6 2a och 3e st IL.

<sup>32</sup> 1a och 3e §§ Sjömanslagen.

i rättsfall 1286-06 under avsnittet om vägledande praxis är detta betydelsefullt vid tolkningen av 3:12 IL när rekvisitet ”anställning ombord” skall tolkas.

Fartygsarbete: Sådant arbete för fartygs räkning som utförs ombord på fartyget eller på annat ställe av arbetstagare som följer med fartyget.<sup>33</sup>

Befattning på fartyg: Sådant befattning ombord som huvudsakligen avser fartygsarbete och gäller annat än enbart tillfälliga göromål.<sup>34</sup>

---

<sup>33</sup> 3 §, 1 men., Sjömanslagen.

<sup>34</sup> 3 §, 2 men., Sjömanslagen.

# 4 Beskattning av svenska sjömän på utlandflaggade fartyg

## 4.1 183-dagars regeln

För svensk sjöman anställd på ett utlandsflaggat fartyg gäller inte den så kallade sex månaders- eller ett årsregeln<sup>35</sup>, vilken under vissa förutsättningar befriar från skattskyldighet på utländska löneinkomster.<sup>36</sup> Istället finns det i IL 3:12§ en bestämmelse som kallas 183-dagars regeln och som gäller för anställning på utlandsregistrerat fartyg under vissa förutsättningar.<sup>37</sup> Regeln tillkom 1985 och var från början utformad som ett tillägg till sex månadersregeln som infördes samtidigt. Bakgrunden var det så kallade Internationaliseringsavtalet som syftade till att utjämna konkurrens inom sjöfartsområdet. Ett av avtalets mest bärande syften var att säkerställa svenska arbetstillfällen på fartyg där svenska rederier bedrev verksamhet under annan flagg. Tanken var att det skulle vara ett tidsbegränsat undantag som skulle gälla 1986-1988 års taxeringar och bara till dess att en ny sjömansbeskattning beretts och genomförts. Men undantaget kom att förlängas i omgångar och är än idag giltigt med viss förändring. Med tiden kom nämligen också sex månadersregeln att kritiseras då den ansågs leda till flera oönskade konsekvenser. Se närmre nedan under 4.1.3

Fyra förutsättningar skall vara uppfyllda för att inkomst av anställning på det utlandsflaggade fartyget skall vara skattebefriad i Sverige för den i Sverige bosatte anställde.<sup>38</sup>

-För det första måste fartyget det röra sig om anställning ombord ett utländskt fartyg.

-Vidare att fartyget huvudsakligen skall gå i oceanfart.

-För det tredje skall som regelns benämning antyder, den anställde sjömannens vistelse utomlands utgöra minst 183 dagar under en ett års period.

---

<sup>35</sup> Se 3:12 IL.

<sup>36</sup>

<http://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteinkomst/internationellt/arbetautomlands/inkomsterfranutlandet.4.3d21d85f10922490e108000543.html>

<sup>37</sup> Se 3:12 IL,

<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/forarbetsgivare/sjoinkomst/inkomstpautlandsktfartyg.106.233f91f71260075abe880009983.html>

<sup>38</sup> Se IL 3:12.

- Arbetsgivaren måste vara hemmahörande i en stat i det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, EES. Under detta krav ligger att arbetsgivaren måste ha sitt huvudsakliga säte, huvudkontor eller huvudverksamhet inom EES. Detta gällde från början bara Sverige men efter krav från EU kom det att omfatta alla EES stater.<sup>39</sup>

-Slutligen måste arbetsgivaren vara obegränsat skattskyldig.

Med oceanfart avses- 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.<sup>40</sup>

### **4.1.1 Anställning ombord ett utländskt fartyg**

Enligt propositionens riktlinjer 1999/2000:2 innebär kravet om anställning på ett utländskt fartyg inte att arbetsgivaren måste vara utländsk utan bara att det måste föreligga ett anställningsförhållande.<sup>41</sup> Oklarheter har förelegat vid tillämpningen och innebörden diskuterats. Vad som menas med anställning ombord är i lagtexten inte definierat. Såväl Skatteverket som underrätt har i ett par fall hävdats att ombordanställning borde kunna definieras med utgångspunkt från Sjömanslagen(1973:282) trots att den uttryckligen avser arbete på svenska fartyg<sup>42</sup>. Den definitionen är den lagstiftaren utgår ifrån vid tillämpningen av IL 64:3§ om avdrag för sjöinkomst. Noteras kan att i propositionen till Sjömanslagen så uttrycktes det att det var oklart om lagen skulle kunna tillämpas på utländska fartyg men enligt utredarens mening talade det för att lagen bara skulle omfatta svenska fartyg<sup>43</sup> och lagen kom att formuleras med just den innebörden.

### **4.1.2 Fartyget huvudsakligen gå i oceanfart**

Detta är en till synes enkel mening men det är definitivt detta krav som ställt till mest bekymmer vid tolkningen av reglerna. Huvudsaklighetsbegreppet, vad som innefattar oceanfart och vad som skall ligga till grund vid bedömningen har lett till mycket huvudbry och utmynnat i ett flertal rättsfall<sup>44</sup> för att klargöra hur reglerna skall tillämpas.

Två tänkbara tolkningar av begreppet har gjorts. Skatteverkets ursprungliga ståndpunkt har varit att den ombordanställdes tjänstgöringstid ombord skall

---

<sup>39</sup> Se Prop. 2005/06:21 s. 2.

<sup>40</sup> 3:12 IL.

<sup>41</sup> Prop. 1999/2000:2, s. 53,54.

<sup>42</sup> Se t ex KR 1286-08 nedan.

<sup>43</sup> Prop. 1973:40, s. 113.

<sup>44</sup> Se KR 5205-07 och KR 4153-11 nedan.

ligga till grund för oceanfartsbedömningen. Det andra alternativet är att fartygets gång under året skall vara avgörande. Oavsett val av alternativ kvarstår svårigheten för den skattskyldige att veta i förväg hur fartyget kommer att röra sig. Många fartyg går på den så kallad spotmarknaden och har inget i förväg planerat färdschema utan tar de laster som dyker upp efterhand. Det innebär att ett fartyg kan komma att röra sig in och ut genom oceanfartsområde och även alternera mellan olika fartområden på ett i förväg oförutsägbart sätt.

Huvudsakligen är ett uttryck som lämnar ett stort utrymme för tolkning och den ledning som ges i propositionen är inte speciellt exakt då begreppet anges omfatta ca 75 procent.<sup>45</sup> Hur tänjbar denna siffra är i nedåtgående riktning förefaller svårbedömt. Huvudsakligen är enligt allmänna definitioner något som är övervägande, väsentligt eller uppfyllt till största del.<sup>46</sup>

Oceanfartsbegreppet definieras förvisso i paragrafen rent områdesmässigt men flera svårigheter tillkommer. Fartyg som rör sig mellan två punkter som båda ligger inom oceanfartsområde kan passera över områden som inte omfattas. En sjöresa kan påbörjas i ett område utanför oceanfart men fortsätta in på oceanfartsområde och motsatt. Som synes finns flera knepiga gränsdragningsproblem som också dyker upp i praxis på området.

### 4.1.3 183 dagars kravet

Från början var rekvisitet formulerat som ett krav på en sammanhängande sexmånaders tjänstgöringsperiod på sex månader. Efter klagomål från sjöfarten om orimligt långa tjänstgöringsperioder (inte minst då en normal arbetsvecka till sjöss kan innebära 70-80 timmars arbetstid) med sociala, säkerhetsmässiga och ekonomiska följder samt dålig överensstämmelse med moderna avlösningsregler inom sjöfarten, föreslogs emellertid en ändring.<sup>47</sup> Den ändringen utgick från lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta där det i 6§ angavs 183 dagar som en övre gräns för hur lång tid en skattepliktig person kunde vistas i Sverige utan att betala inkomstskatt. Vidare uttalades att de 183 dagarna inte skulle behöva vara sammanhängande och att de kunde adderas från flera olika tjänstgöringsperioder på flera olika fartyg och således också kunna härstamma från flera olika anställningar.<sup>48</sup> Ändringen gjorde också att man inte längre behövde ta hänsyn till hur eventuella avbrott i vistelsen utomlands skulle beaktas och därmed kunde de reglerna tas bort.

Den föreslagna ändringen kom att godkännas och tillämpas från och med 1994 års taxering.

---

<sup>45</sup> Prop. 1999/2000:2 s 504.

<sup>46</sup> Se t ex <http://sv.wiktionary.org/wiki/huvudsakligen>

<sup>47</sup> Prop. 1992/93:217 s 6.

<sup>48</sup> Prop. 1992/93:217 s 7.

Detta är ett precist krav som efter lagtextförändringen inte lämnat några gränsdragningsproblem eller bedömningsbesvär. Minst 183 dagar måste vistelsen utomlands ha innefattat. Dessa 183 dagar skall ha spenderats under en sammanhängande 12 månaders period som inte anges omfatta ett specifikt beskattningsår eller kalenderår utan därför måste tolkas kunna påbörjas när som helst i tid. Skulle den stipulerade tiden inte ha hunnit gå till ända vid deklarationspunkten är det en god idé för den skattskyldige att ange att avsikten är att den aktuella utlandstjänstgöringen ska omfatta minst sex månader. I övrigt borde regeln inte föranleda några problem.

#### **4.1.4 IL 3:13§, Förändrade förhållanden för undantag för skattskyldighet**

Paragrafen har sin tillämplighet då en skattskyldig persons anställningsförhållande utomlands, upphör i förtid. Då ska beskattning normalt åter ske i Sverige men här stadgas ett undantag. Förändras förhållandena för undantag för beskattning under anställningstiden och det beror på omständigheter som den skattskyldige inte kan råda över och beskattning förefaller uppenbart oskäligt, skall den skattskyldige ändå undantagas från beskattning.<sup>49</sup> Omständigheter såsom egen eller nära anhörigas svårare sjukdom, krig eller naturkatastrofer avses.<sup>50</sup> Av förarbetena framgår att denna säkerhetsventil skall tillämpas restriktivt<sup>51</sup> men i RÅ 1998 not 130 anser Regeringsrätten att övervägandena bakom regeln i 3:12 IL motiverar en mindre restriktiv tillämpning av säkerhetsventilen för sjömän i oceanfart.<sup>52</sup> Dock skall det vara fråga om fall där villkoren bara med liten marginal inte uppfyllts.<sup>53</sup>

---

<sup>49</sup> 3:13 IL.

<sup>50</sup> Pelin, s.26.

<sup>51</sup> Prop. 84/85:175, s 24.

<sup>52</sup> Lodin m.fl., s. 590. Skattenytt 6, avsnitt A13 1999.

<sup>53</sup> RÅ 1998 not. 130.

# 5 Tolkning av skattelag

## 5.1 Allmänt

Det är inte alltid lätt att tolka skatteregler. Den skattskyldige kan ställas inför många avväganden och ibland krävs en djupdykning i både förarbeten och praxis för att kunna förstå hur en viss regel skall tolkas. Utgångspunkten för att ta reda på gällande rätt är förstås den skrivna texten i lagen. Men inte sällan är texten både svårbegriplig och mångfacetterad varför det kan uppstå stora svårigheter att korrekt tolka lagen. Allt kan inte förtydligas i lagtexten och med det begränsade utrymmet tillhands kan inte alla tänkbara situationer täckas in.<sup>54</sup>

För att kunna tolka lagen finns det flera metoder för vägledning. Vid objektiv tolkning tolkas lagen enligt sin ordalydelse och räcker inte det så får subjektiv lagtolkningsmetod tillämpas. Subjektiv tolkning innebär att man försöker fastställa lagstiftarens syfte med en viss lag. Förarbeten är då till stor hjälp då de många gånger kan vidareutveckla resonemangen bakom och orsakerna till en viss formulering.<sup>55</sup>

Vid tolkning av skatteregler är det vanligt att man tillämpar legalitetsprincipen. Den innebär en restriktiv tolkning av lagen och att samhällsmedlemmarna bara får påföras skatt om det uttryckligt sägs så i lagen.<sup>56</sup> Ingen skatt utan lag eller vackrare ”nullum tributum sine lege”.<sup>57</sup> Utrymme ges för tolkning av lagen men tolkningen får inte vara till nackdel för de skattskyldiga. Följden blir inga nya skatter utan lag och ingen utvidgning vid tolkningen som blir till de skattskyldigas nackdel.<sup>58</sup>

Legalitetsprincipen innebär också att de skattskyldiga skall ha möjlighet att på förhand förutse konsekvenserna av ett visst handlande. Det är en viktig princip eftersom en felbedömning kan bli mycket kostsam för det enskilda skattesubjektet.

Då det för den skattskyldige, vilket ovan framgått, kan vara mycket svårt att bedöma hur en lag kommer att tolkas finns det möjlighet att erhålla ett förhandsbesked. Det är ett besked från Skatterättsnämnden om hur en viss fråga ska bedömas skatterättsligt. Förhandsbeskedet fås genom att en ansökan skickas in till Skatterättsnämnden. Laga kraftvunnet förhandsbesked är bindande för Skatteverket och för en allmän förvaltningsdomstol, om den som begärt det yrkar det.

---

<sup>54</sup> Gyland, s. 17.

<sup>55</sup> Gyland, s. 17.

<sup>56</sup> Gyland s. 17, Lodin m.fl., s. 680.

<sup>57</sup> Lodin m.fl., s. 681.

<sup>58</sup> Lodin m.fl., s. 681.

Det är möjligt att överklaga ett meddelat förhandsbesked hos Högsta förvaltningsdomstolen men något krav på prövningstillstånd finns inte.<sup>59</sup> Bestämmelser om förhandsbesked återfinns i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. Men de tolkningsmetoder som domstolarna använder måste också i största möjliga mån generera förutsägbarhet för den skattskyldige. Extensiv tolkning från domstolarnas sida skulle motverka detta.<sup>60</sup>

## 5.2 Källor och tolkningsvertyg

### 5.2.1 Förarbeten

Förarbeten är samlingsnamnet för all dokumentation från det att en lag börjar planeras till riksdagens beslut att godkänna den. Under begreppet faller kommittéutredningar, dvs. statens offentliga utredningar(SOU), betänkanden(från utskott), propositioner, departementsstenciler m.m.<sup>61</sup> Förarbetena är motiven till en lag och inte sällan är svenska förarbeten väldigt utförliga. Bakomliggande förhållanden (statistik, utredningar, etc.), de objektiva problemställningarna, den lagtekniska utformningen, synpunkter från olika berörda intressenter och lagstiftarens motiv att utforma lagen på ett visst sätt är bara några delar ur det vanliga innehållet. Ofta ges även rekommendationer och förtydliganden till lagtolkaren, om hur lagen skall tolkas och bedömas.<sup>62</sup>

Förarbetena är en mycket viktig del vid tolkningen och förståelsen av lagen och det framgår tydligt i rättspraxis där det ofta refereras till uttalanden i förarbeten. Lagens syfte, funktion och definitionsmässiga oklarheter kan inte sällan utrönas genom att studera förarbetena. Ytterligare tyngd av förarbeten kan ges om de som författat dem är sakkunniga och arbetat länge med den aktuella lagen. Av sedvänja, genom rättstillämpningen, är i svensk rätt motiven rättskällestatus höga.<sup>63</sup>

Frågorna som naturligt uppkommer är i vilken utsträckning domstolarna skall följa uttalanden i förarbeten och deras förhållande till den faktiska lagtexten. Allmänt sett och i linje med legalitetsprincipen bör lagstiftningen framgå av lagtexten och lagstiftning genom extensiv motivotolkning är inte rekommendabelt. Det uppstår ett balansförhållande där domstolarna å ena sidan bör vara bundna till förarbetena men å andra sidan vara självständiga till dem. Det kan ju uppstå fall där lagtexten tolkningsmässigt i en viss situation faktiskt motsäger vad som står i förarbetena och där det rent av är

---

59

<http://www.skatterattsnamnden.se/skatterattsnamnden/vadarettforhandsbesked/vadarettforhandsbesked.4.383cc9f31134f01c98a800011274.html>

<sup>60</sup> Lodin m.fl., s 681.

<sup>61</sup> Gyland, s. 17.

<sup>62</sup> Lehrberg, s. 121.

<sup>63</sup> Lehrberg, s. 121.



olämpligt att följa motivuttalandena.<sup>64</sup> En för stark bundenhet till förarbetena riskerar att urholka lagtexten som primärkälla och domstolarnas funktion som rättstillämpande instans.

Hur förarbeten skall tolkas och värderas blir upp till domstolen i varje unikt fall och domstolen är inte bunden av någon speciell värderingsordning i förarbetena. En vanlig uppfattning är att den allmänna motiveringen har högre värde som rättskälla medan specialregleringen har högre värde vid rättstillämpningen. Den allmänna delen informerar om syfte och målsättningar rörande lagstiftningens utformning medan specialregleringen innehåller specifika författningskommentarer.<sup>65</sup> Den allmänna delen indikerar mera generellt vad man vill förverkliga genom lagstiftningen medan specialmotiveringen uttrycker mera specifikt hur de enskilda bestämmelserna ska tolkas. Rättskällorna är verktyg vid lagtolkningen och den följande rättstillämpningen men hur de används och i vilken inbördes ordning de tillämpas kan skilja från fall till fall. Därmed kan en rättskälla av lägre värde få ett högre genomslag i rättstillämpningen.

Sammanfattningsvis har förarbetena en viktig roll vid lagtolkning men det rör sig om ett flexibelt verktyg för domstolarna, dock inte i den meningen att de får användas för extensivt uttolkande av lagen. Sedvanerätten är stark och förarbetena har sin roll att spela men det är lagtexten som är manus och domstolen som är regissör inom satta ramar.

## 5.2.2 Doktrin och uttalanden från Skatteverket

Doktrin är en lärosats som stöder ett visst praktiskt handlande.<sup>66</sup> Tidskrifter, handböcker, läroböcker, vetenskapliga artiklar och avhandlingar är exempel på vad som ryms inom juridisk doktrin. Kännetecknande är att författaren/författarna tar sig an juridiska ämnen som de studerar närmre och analyserar, samt försöker besvara olika därmed förknippade frågor, utifrån ett rättsvetenskapligt perspektiv. Argument för och emot olika lösningar framförs och kan beaktas av domstolarna.<sup>67</sup> Styrkan i resonemangen blir avgörande för om rekommendationerna ska följas.<sup>68</sup> Doktrinen kan ha viss betydelse vid rättstillämpningen på så vis att den kan ge ledning och dess funktion brukar inräknas bland, eller i anslutning till, rättskällorna. Den saknar auktoritativ betydelse men bidrar till den juridiska diskussionen.<sup>69</sup> Det finns dock flera exempel på att doktrin har haft så stort betydelse att den närmast getts auktoritativ tyngd.<sup>70</sup> Bland annat kan nämnas att doktrinen ligger bakom så viktiga principer som exempelvis den allmänna

---

<sup>64</sup> Lehrberg, s. 130.

<sup>65</sup> Lehrberg, s. 125, 132.

<sup>66</sup> <http://sv.wikipedia.org/wiki/Doktrin>

<sup>67</sup> Gyland, s. 18.

<sup>68</sup> Lodin m.fl., s 682.

<sup>69</sup> Lehrberg, s. 169.

<sup>70</sup> Lehrberg, s. 169.

culperegeln.<sup>71</sup> Har flera författare förespråkat en viss lösning kan man förvänta sig att domstolen kommer beakta detta.<sup>72</sup>

Skatteverket har bemyndigats att utge bindande föreskrifter om skatterättslig lagtolkning.<sup>73</sup> Dessutom utfärdar verket ofta allmänna råd, rekommendationer, anvisningar och uttalanden vilka inte är bindande.<sup>74</sup> Vidare publicerar Skatteverket ställningstaganden på sin hemsida, dels redovisande rättsläget men också verkets bedömning avseende oklara rättsfrågor. Ställningstagandena är inte heller de bindande men i normalfallet får man utgå från att Skatteverket inte frångår sina egna rekommendationer. Domstolarnas rättstolkning är enligt fundamentala rättstatliga principer däremot självständig från Skatteverkets råd. Självklart kan ledning sökas och argument vägas men det är domstolarnas roll att skapa enhetlig praxis.<sup>75</sup>

### 5.2.3 Rättspraxis

Praxis på skatteområdet är omfattande och betydelsefull. Få områden inom juridiken uppvisar ett sådant överflöd av praxis som skatteområdet.<sup>76</sup> Den indikerar ytterst hur domstolarna tolkar rättsatserna i samhället, dvs. hur en lag, rättsregel eller rättsprincip skall tillämpas.<sup>77</sup> Praxis skapas inom skatterätten av kammarrätterna och ytterst Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten). Högsta förvaltningsdomstolen är högsta instans och dess prejudikat tillerkänns därmed störst betydelse. Ett prejudikat från högsta instans tillmäts ofta så stor betydelse att det i princip vid en nyuppkommen snarlik fråga döms i enhetlighet med prejudikatet. Detta trots att ett prejudikat inte formellt är bindande för domstolen.<sup>78</sup> Det gör praxis till en av de tyngsta rättskällorna efter lagen. En kammarrättsdom kan ha viss betydelse, inte minst i de fall då Högsta förvaltningsdomstolen inte beviljat prövningstillstånd. En dom i förvaltningsrätten (tidigare länsrätten) torde sakna prejudikatvärde.<sup>79</sup> Det hindrar inte att det kan vara intressant att ändå studera underrättsdomar inte minst om avgörande i högre instanser saknas. Vad som sammanfattningsvis kan konstateras är att i ett fall där prejudikat finns så är sannolikheten stor att det följs då underrätterna annars kan förvänta sig ändring i högre instans.

---

<sup>71</sup> Peczenik, s. 140.

<sup>72</sup> Gyland, s. 18.

<sup>73</sup>

<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/omforeskrifterallmannaradmeddelanden.4.18e1b10334e8bc80003959.html>

<sup>74</sup> Gyland, s. 16.

<sup>75</sup> Lodin m.fl., s. 683.

<sup>76</sup> Lodin m.fl., s. 683.

<sup>77</sup> Lehrberg, s. 135.

<sup>78</sup> Lehrberg, s. 135.

<sup>79</sup> Gyland, s. 18.

# 6 Vägledande domar och rättstillämpning

## 6.1 Mål som rör tolkning av oceanfartsbegreppet och dess omfattning

### 6.1.1 Kammarrätten i Göteborg, dom 5205-07

(Överklagat avgörande Länsrätten i Skånes län, dom 18e juli 2007, 2671-07.)

Skattskyldighet för ombordanställd på utländskt fartyg vid 2006 års taxering.

Grundfrågan i målet är hur begreppet ”huvudsakligen i oceanfart” skall tolkas. Skatteverkets inställning i målet var att tjänstgöringsperioden ombord för den anställde skulle vara avgörande vid bestämmandet av om ett fartyg huvudsakligen går i oceanfart. Motpartens inställning var att fartygets sammanhängande gång under hela året skulle ligga till grund för bedömningen.

De argument som Skatteverket anförde för sin tolkning i Kammarrätten var att en annan tolkning skulle kunna leda till att inkomster från fart i närbelägna vatten skattebefrias medan inkomster från oceanfart skulle riskera att beskattas om fartyget till överhängande del befinner sig i närfart. Vidare anförde verket att det i speciella fall skulle bli omöjligt att avgöra om villkoret för fartyget är uppfyllt. Verket menade att det inte kunde vara lagstiftarens syfte att skattebefria en sjöman som tjänstgör på fartyg som mestadels går i närfart, bara för att fartyget huvudsakligen går i oceanfart under ett års tid. Vad lagstiftaren avsett är att för sjöman som tjänstgör på fartyg som går nära Sveriges kust är det inte motiverat med skattebefrielse. Därför skall den enskilda anställdes tjänstgöringstid i oceanfart ligga till grund vid bedömningen.

Motpartens inställning var att ledning skulle sökas i lagstiftning angående sjösäkerhet och behörigheter för sjöpersonal och Sjöfartsverkets/Sjöfartsinspektionens tolkning av begreppet ”oceanfart” vid deras myndighetsutövande. I enlighet med detta är det givet för en påmönstrand sjöman om ett fartyg kommer att gå i oceanfart, detta då besättningen måste mönstras med tanke på oceanfartsklassificeringen. Det betyder att sammansättningen av besättningen skulle ha betydelse vid avgörandet om

oceanfart föreligger då den skulle indikera fartygets fartområde.<sup>80</sup> Vidare anses hela resan gå i oceanfart om den till största del gör det.

Begreppet ”huvudsakligen” är i proposition 1999/2000:2 del 1 definierat som att fartyget till ca 75 procent gått i utomeuropeiskt farvatten.<sup>81</sup> Enligt Skatteverkets tolkning skulle den klagande beskattas under sin första av totalt tre tjänstgöringsperioder då fartyget under denna tid inte uppnådde 75 procent oceanfart. Det uttalas i ett ställningstagande från verket<sup>82</sup> att varje tjänstgöringsperiod skall bedömas för sig. Här kan noteras att det enda som verket grundade detta på är att de ansåg detta vara i linje med lagstiftarens syfte.

Motparten menade att hans tre perioder skulle sammanräknas och att han då uppnådde 75 procentens nivå. Det var ostridigt i målet att personen ifråga arbetat 248 dagar till sjöss under året varför 183-dagars kravet med råge var uppfyllt.

Såväl Länsrätt och Kammarrätt gjorde bedömningen att Skatteverkets tolkning av begreppet saknade stöd i lag och inte kunde utläsas ur lagtextens ordalydelse. Kravet att den anställde skall befinna sig utomlands i tillräcklig omfattning regleras redan genom 183-dagars regeln. Således är det fartygets tid i oceanfart som avgör skattskyldigheten. Eftersom denna uppgick till 75 procent bifölls överklagan av Skatteverkets beslut.

Skatteverket nekades prövningstillstånd av Regeringsrätten och därmed stod kammarrättens dom fast.

## **6.1.2 Kammarätten i Göteborg, mål nr 6962-09 och 7181-09**

(Överklagat avgörande Länsrätten i Göteborgs dom den 21 september 2009 i mål nr 370-08 och 373-08)

Skattskyldighet för anställd ombord på utländskt fartyg vid inkomsttaxeringen 2003 (eftertaxering) och 2004, skattetillägg och ersättning för kostnader.

Rättsfrågorna rör om fartyget gått ”huvudsakligen i oceanfart” samt om det krävs att arbetsgivaren är obegränsat skattskyldig eller om det räcker med att arbetsgivaren är hemmahörande i en stat inom EES.

Skatteverket hävdar inledningsvis i sitt beslut att den klagande inte har visat att hans arbetsgivare är obegränsat skattskyldig i Sverige och därmed skulle inte 3:12 IL vara tillämplig. Verket menar att inkomsten vid anställning

---

<sup>80</sup> Egen förtydligande kommentar.

<sup>81</sup> Se Prop. 1999/2000:2, s. 504.

<sup>82</sup> Se Skatteverkets ställningstagande 16/06.

ombord utländskt fartyg inte är skattebefriad enligt paragrafen. Eftersom den klagande inte deklarerat sin inkomst föreligger grund för eftertaxering och skattetillägg.

Den klagande menar att han med mycket god marginal uppfyller kraven för skattebefrielse. Han har arbetat utomlands mer än de 183 stipulerade dagarna, fartygen går i oceanfart, det finns inte något stöd i lagtexten för att knyta skattefrågan till tjänstgöringsperioder och arbetsgivaren hör hemma inom EES området vilket räcker.

I sin överprövning av beslutet anför Skatteverket att två tolkningsmöjligheter finns beträffande kriteriet om ”huvudsakligen oceanfart”. Verkets uppfattning är att oceanfartsrekvisitet skall bedömas för varje tjänstgöringsperiod ombord. Den skattskyldige har uppmanats att inkomma med redogörelse över fartygets rutter för att bedöma möjligheten till skattebefrielse men genom sitt ombud avböjt. Genom att klaganden inte deklarerat sin inkomst och inte förtydligt fartygets rutter anser verket att skönstaxering och påförande av skattetillägg enligt Taxeringslagen är motiverat.

Länsrätten konstaterar inledningsvis att bedömningen som Skatteverket gör avseende gång i oceanfart, att tjänstgöringsperioden är styrande, inte har stöd i lag, utan det är fartygets gång i oceanfart under hela året som avgör. Detta i enlighet med Kammarrätten i Göteborgs dom 26 augusti 2008 mål 5205-07(redovisad ovan). Beträffande kravet på att den skattskyldiges arbetsgivare måste vara obegränsat skattskyldig i Sverige menar rätten att det direkt strider mot EG-fördragets och EES avtalets regler, är ett hinder mot den fria rörligheten och att det inte kan rättfärdigas. Att arbetsgivaren hör hemma inom EES området skall räcka för att uppfylla kravet om skattebefrielse och i förevarande fall är detta ostridigt.

Eftersom Skatteverket har bevisbördan vid eftertaxering och inte har lyckats visa att den klagande lämnat en oriktig uppgift skall beslutet om skattepåförande och skattetillägg undanröjas. Däremot menar Länsrätten att beträffande inkomstår 2004 ligger det på den klagande att visa att det föreligger förutsättningar för skattefrihet vilket han ej gjort. Därmed föreligger både skäl för skönstaxering och påförande av skattetillägg beträffande aktuellt år och Skatteverkets beslut skall i denna del stå fast.

I Kammarrätten vidhåller Skatteverket att tjänstgöringsperioden skall vara avgörande vid oceanfartsbedömningen. Verket anför nu också att det i lagtexten inte framgår något om att oceanfart skulle innefatta hamnanlop utan att det uteslutande är fartygets ”fart” som skall vara avgörande och därmed fartygets gång inom oceanfartsområde som skall räknas. Detta oavsett om den anställdes tjänstgöringstid ombord eller inte skall ligga till grund för oceanfartsbedömningen. Den klagande når då upp till 264 dagar vilket motsvarar ca 72 procent.

Kammarrätten gör först och främst samma bedömning som Länsrätten avseende kravet om obegränsad skattskyldighet och att det här räcker med att arbetsgivaren hör hemma inom en stat i EES området. Liksom Länsrätten menar Kammarrätten att fartygets gång under hela året är avgörande vid bedömningen och inte fartygets gång under tjänstgöringen. Då fartyget går mellan hamnar utanför oceanfartsområdet kan det inte anses gå i oceanfart. Däremot skall det anses att ett fartyg går i oceanfart redan då det lämnar en hamn utanför oceanfartsområde och destinationshamnen ligger inom oceanfartsområde. Det innebär i aktuellt fall att den klagande gått 276 dagar i oceanfart vilket motsvarar knappt 76 procent. Därmed bifalls den klagandes talan och skattebefrielse för inkomstår 2004 samt undanröjande av skattetillägg verkställs.

Kommentar: Genom detta ställningstagande slipper Kammarrätten ta ställning till om 72 procent hade räckt för att uppfylla kravet men å andra sidan fastslås en viktig ståndpunkt i att oceanfart omfattar avresa från hamn utanför området om destinationen är innanför.

### **6.1.3 Kammarrätten i Göteborg, mål nr 4153-11**

(Överklagat avgörande Förvaltningsrätten<sup>83</sup> i Göteborgs domar den 12 maj 2011 i mål nr 1 O 1 00-1 O och 19976-1 O)

Inkomst av tjänst vid 2008 års inkomsttaxering; fråga om skattskyldighet för anställd ombord på utländskt fartyg enligt inkomstskattelagen (1999:1229), IL

Rättfrågorna rör huruvida ett fartyg gått ”huvudsakligen i oceanfart” samt vad som gäller beträffande sjötid i Medelhavet.

Skatteverket anser inte att motparten uppfyllt kravet om att fartyget där han varit anställd huvudsakligen gått i oceanfart. Till grund för detta anförs att Skatteverket förvisso godtar att fartygets fart är avgörande i bedömningen men att den klagande inte uppnår mer än 71,5 procent oceanfart. Beträffande oceanfarttiden anförde verket att bara tid inom oceanfartsområde skulle räknas och att vilka hamnar man lämnar eller anländer till saknar betydelse.

Parten hävdar att det är ostridigt att fartygets fart avgör om fartyget gått i oceanfart och inte den anställdes individuella tjänstgöringstid. Vad beträffar gångtid i Medelhavet så hävdas att oceanfarten först bryts om en hamn angörs i området. I andra hand yrkas att huvudsaklighetsrekvisitet inte är lagfäst till att utgöra 75 procent tid utan bara är angivet som en utgångspunkt i förarbetena varför det ändå kan vara uppfyllt.

---

<sup>83</sup> Notera namnbytet från Länsrätt vilket kommenteras i inledningen.

Förvaltningsrätten konstaterar att fartygets fart under hela kalenderåret avgör om oceanfartskriteriet är uppfyllt. Fartyg som går mellan hamnar utanför angivet oceantrafikområde går inte i oceanfart. Däremot om ett fartyg lämnar en hamn utanför området för att segla till en hamn inom oceantrafikområdet så påbörjas oceanfarten redan då hamnen lämnas. Det betyder att om ett fartyg t ex lämnar Göteborg och destinationen är USAs östkust så är det fråga om oceanfart redan då Göteborgs hamn lämnas. Detta i enlighet med Kammarrättens dom i Göteborg 26 maj 2010 i mål nr 6962-09 och 7181-09(se ovan). Som en följd av detta gäller motsatt förhållande också. Lämnas en hamn inom oceanfartsområdet råder oceanfart tills fartyget anländer en destinationshamn utanför området. Därmed uppnås rekvisitet och rätten dömer till den klagandes fördel. Kammarrätten utvecklar inga resonemang utan konstaterar bara att inget framgått som ändrar på Förvaltningsrättens slutsatser.

## **6.2 Domar rörande kriteriet anställning ombord ett utländskt fartyg**

### **6.2.1 Kammarrätten i Göteborg, mål nr 6477-06**

(Överklagat avgörande i Länsrätten i Hallands dom den 7e september i mål 353-06)

Saken gäller fråga om skattskyldighet för utomlands intjänad inkomst år 2005. Den skattskyldige hade haft en marinobservatörsanställning från SIDA och arbetat på Sri Lankesiska fartyg som patrullerat dess kust.

I Länsrätten menade Skatteverket att den klagande inte uppfyllde kraven i 3:12 IL då han inte varit anställd ombord ett specifikt fartyg som gått i oceanfart.<sup>84</sup> I Kammarrätten utvecklade Skatteverket sin talan något och menade att skattskyldighet förelåg för svensk medborgare som tjänstgjort som observatör på Sri Lankesiskt fartyg. Motpartens arbetsuppgifter var att övervaka och observera vapenstillståndet till sjöss och enligt arbetsgivaren SIDA hade han inte varit anställd ombord ett fartyg. Uppdraget som marinobservatör hade i tid delats mellan tjänstgöring ombord fartyg och arbetsuppgifter på land. Sjötiden hade spenderats utanför Sri Lankas kust men ej varit sammanhängande. Skatteverkets uppfattning var att han inte varit anställd ombord i lagens mening och att kravet på oceanfart inte uppfyllts då han inte rört sig mellan olika hamnar i vattenområden. Den klagande hävdade kort och gott motsatsen och att han uppfyllde 3:12 IL kraven för att vara berättigad till skattebefrielse.

Länsrätten utvecklar sina domskäl utförligt och gör bedömningen utifrån nedan redovisade utgångspunkter. Först och främst hänvisas till att det inte finns något krav i 3:12 IL på att den skattskyldige måste vara anställd hos en

---

<sup>84</sup> KR dom 6477-06, s. 5.

utländsk arbetsgivare.<sup>85</sup> Ett anställningsförhållande räcker.<sup>86</sup> Varken i lagtext eller i förarbeten finns något krav på att arbetet skall vara på ett specifikt fartyg. Det styrks ytterligare av att det i enlighet med uttalandena i förarbetena inte finns något krav på att det skall röra sig om en och samma arbetsgivare. Rätten menar också att fartygen gått i oceanfart. Sammantaget uppfylls kraven för skattebefrielse och den klagande ges rätt mot Skatteverket.

Kammarrätten når en annan slutsats och konstaterar kort och koncist att den skattskyldiges tjänst och arbetsuppgifter inte kan anses vara att jämställa med anställning ombord ett utländskt fartyg vilket stipuleras i lagtexten. Därför bifalls Skatteverkets överklagan.

## 6.2.2 Kammarrätten i Stockholm, mål 1286-08

(Överklagat avgörande i Länsrätten i Uppsala 14 december 2007, mål 1574-07

Saken gäller fråga om skattskyldighet för inkomst som intjänats utomlands vid inkomsttaxering 2006.

Målet rör en svensk medborgare som anställd av SIDA arbetat som observatör på olika Sri lankesiska statsägda fartyg. Rättsfrågorna i målet handlar om arbetsgivaren är att anse som kvalificerad för att regeln i 3:12 IL om skattebefrielse skall vara tillämpligt. Vidare handlar det om huruvida motparten kan anses vara anställd ombord ett utländskt fartyg.

Skatteverket menade att beträffande anställningen så saknas det klagande av begreppet ”ombordanställning” såväl i lagtexten som i förarbetena. Men lagstiftaren har valt att utgå från Sjömanslagens(1973:282) definition vid tillämpning av reglerna i 64 kapitlet IL och den borde vara tillämplig också här, trots att det inte handlar om befattning på svenska fartyg vilket uttrycks i Sjömanslagen 1§. Denna definition framgår i Sjömanslagen 3§. Sjöman är sådan arbetstagare som är anställd för fartygsarbete och som under den tid han tjänstgör ombord har befattning på fartyget. Med fartygsarbete avses arbete för fartygets räkning som utförs ombord på fartyget eller på annat ställe av arbetstagare som följer med fartyget. Befattning på fartyg är sådan befattning ombord som huvudsakligen avser fartygsarbete och gäller annat än enbart tillfälliga göromål.<sup>87</sup>

Vad gäller anställningen menade Skatteverket att då klaganden arbetat på flera olika fartyg och befattningen inte var knuten till ett fartyg så kunde det inte anses att anställning ombord förelåg. Som stöd för sin ståndpunkt hänvisades till en kammarrättsdom från Göteborg 8 januari 2008, 6477-06 som redovisas ovan och som uttryckte att inkomst härrörande från

<sup>85</sup> LR dom 353-06, s. 5.

<sup>86</sup> Jämför Prop. 1999/2000:2 s. 53, 55.

<sup>87</sup> Se 3§ 1st, Sjömanslagen.



marinobservatörsanställning från SIDA inte medgav skattefrihet. Beträffande om SIDA kunde anses uppfylla kravet som arbetsgivare hänvisades till syftet med regelns uppkomst samt uttalandena i förarbetena vilket talade emot detta.

Motparten menade att då han signerat ett kontrakt som sjömonitor fanns det ingen anledning att ifrågasätta syftet med anställningen och dess natur. Det rörde sig uppenbarligen om ombordanställning då arbetsbeskrivning och speciellt sjömonitor-kontrakt kunde uppvisas.

Länsrätten och Kammarrätten gjorde två diametralt olika bedömningar av vad som menas med ett ”utländskt fartyg” i lagtexten och ”anställning ombord”. Länsrättens uppfattning var att begreppet inte bara behövde omfatta handelsfartyg utan kunde utsträckas. Vidare ansåg rätten att vad som åsyftades med anställning ombord enligt Sjömanslagen kunde fungera som vägledning och utifrån definitionen där och vad som uttalades i förarbetena var den klagande att anse som ombordanställd. SIDA var att betrakta som en arbetsgivare inom EES området och således vara alla kraven uppfyllda och den klagande skulle vara berättigad till skattefrihet.

Kammarrätten ansåg å sin sida att anställningar som avsågs, i första hand berörde handelsfartyg då det var syftet med hela lagstiftningen att stärka konkurrenskraften inom svensk handelssjöfart och hänvisade till proposition 1992/93:217 s 6. Kammarrättens domskäl är korta och koncisa och konstaterar i princip bara att den klagande sammantaget inte kan vara att anse som ombordanställd och därför skall beskattas. Bland annat nämns i skälen att tjänsten inte varit knuten till ett visst angivet fartyg.

## **6.3 Eftertaxering och skattetillägg**

### **6.3.1 Kammarrätten i Göteborg, mål nr 3259-11**

(Överklagat avgörande Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 25 februari 2011 i mål nr 16981-10)

Saken: Inkomst av tjänst vid 2009 års inkomsttaxering, skattetillägg.

Målet rör en svensk medborgare som arbetat i Norge och Storbritannien på utlandsregistrerade fartyg. Skatt har till den del inkomsten hänförs till Norge beskattats där men inkomsten intjänad på fartyg i Storbritannien är obeskattad. Skatteverket yrkar att skatt skall erläggas och att skattetillägg skall påföras. Den klagande yrkar att skatten fastställs i enlighet med ingiven deklARATION samt att han ska befrias från skattetillägg. Till stöd för sin talan anför han att som svensk sjöman på nordiskt fartyg som seglar i internationell trafik ska han vara skattebefriad.<sup>88</sup>

---

<sup>88</sup> KR dom 3259-11, s. 5.

Förvaltningsdomstolen konstaterar att frågan i målet är om inkomsten intjänad i Storbritannien är undantagen från skattskyldighet i Sverige. Den klagande är ostridigt obegränsat skattskyldig i Sverige och är således skattskyldig här för alla sina inkomster, även från utlandet. Hans självdeklaration ska därmed innehålla uppgifter om alla hans inkomster och om de avdrag som han har rätt till för att skatteverket ska kunna fatta riktiga taxeringsbeslut. Det är den skattskyldige som ska visa att han är undantagen från skattskyldighet. Klaganden har endast uppgett att fartyget seglat i internationell trafik och har i övrigt inte styrkt att aktuellt fartyg huvudsakligen gått i oceanfart under hans tjänstgöring.

För att skattetillägg skall kunna påföras krävs att den skattskyldige under förfarandet lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen, på annat sätt än muntligen. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i ett mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak. En uppgift skall anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna. En uppgift skall dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. En uppgift skall inte heller anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut. Lag (2003:211).<sup>89</sup>

Av 5 kap. 14 § första stycket TL följde att den skattskyldige helt eller delvis skulle befrias från särskild avgift om felaktigheten eller underlåtenheten framstod som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp.<sup>90</sup>

Eftersom den klagande inte redovisat inkomsten i sin deklaration har en oriktig uppgift lämnats som utgör grund för påförande av skattetillägg. I domskälen uttrycks vidare att det rör sig om ett särskilt undantag från beskattning och gäller en avgränsad yrkesgrupp som genom undantaget kan uppbära stora skattefria inkomster. Därför kan det antagas med rimlighet att de som omfattas av regeln är väl insatta och har kunskaper om vad som gäller för skattefrihet. Därigenom kan inte en utebliven uppgift vara ursäktlig och någon grund för befrielse från skattetillägg föreligger inte.<sup>91</sup>

Det intressanta i detta mål är inte oceanfartsrekvisitet då det tämligen enkelt konstateras att det inte uppfylls. Den skattskyldige är skyldig att visa att han är undantagen från skattskyldighet<sup>92</sup> och det är i målet inte visat att fartyget gått i oceanfart. Frågan om skattetillägg är desto intressantare då den avgör hur pass insatt en skattskyldig individ skall behöva vara i skattelagstiftningen.

---

<sup>89</sup> 5:1, TaxL.

<sup>90</sup> TL är per 2012-01-01 ersatt av Skatteförfarandelagen(2011:244) och reglerna om skattetillägg återfinns nu i dess 49:e kapitel.

<sup>91</sup> KR 3259-11, s.8.

<sup>92</sup> KR 3259-11, s 8.

## 7 Analys

Som denna framställning visat så har begreppet ”huvudsakligen oceanfart” i 3:12 IL orsakat en hel del problem och utmynnat i flera rättsfall. Vid tolkningen av begreppet har uttalanden i förarbeten varit en primär komponent. Traditionellt är förarbeten en viktig rättskälla i svensk rätt och då de i tolkningen av 3:12 IL varit centrala för många av domstolarnas resonemang så har ett belysande av förarbeten och dess betydelse vid lagtolkning en stor relevans i denna uppsats. Genom redovisningen om tolkning av skattelag, kan uppnås en bättre förståelse för lagtolkarens överväganden, vilket kan hjälpa de skattskyldiga och i förlängningen reducera arbetsbelastningen och de ekonomiska konsekvenserna för alla inblandade parter.

Avseende ”huvudsakligen” anser jag att det uttalande som finns angivet i förarbetena och anger begreppets innebörd till att, ”ca 75 procent” av fartygets totala fart skall vara inom oceanfartsområde, är en olycklig formulering. Ett så svävande angivande lämnar utrymme för oklarheter. Med begreppet förstår man att lagstiftaren åsyftar att den största delen av tiden till sjöss skall ske i oceanfart och att bestämmelsen av naturen är ett undantag för en speciell grupp sjömän vilka getts en särreglering i skattehänseende och det är bra. Mindre bra är att en sådan relativt oprecis eller åtminstone svårdefinierad angivelse medför risk för tolkningsproblem för den enskilde skattskyldige, Skatteverket och domstolarna. Formuleringen kräver omfattande klagörande praxis och hade kunnat undvikas. Vid en jämförelse med rekvisitet om 183 dagar som angivits precist i lagtexten kan konstateras att det, avseende detta kriterium, inte förelegat några oklarheter.

Frågan är också trots den praxis som uppstått om det har givits ett svar på hur mycket ”huvudsakligen” verkligen omfattar? I flera av de redovisade domarna kommer frågan upp till diskussion.<sup>93</sup> I KR 6962-09, 7181-09 kunde frågan ha ställts till sin spets då Skatteverket hävdade att den skattskyldige bara uppnådde 72 procent men genom att domstolarna gjorde en annan tolkning av vad som omfattades av ”oceanfart” så uppnådde den skattskyldige 76 procent oceanfartstid. Därigenom slapp domstolen ta ställning och bedöma hur exakt ”ca 75 procent” skall tolkas. I fall KR 4153-11 uppstod i princip samma situation men också här gjorde tolkningen av vad som skulle räknas till oceanfart, att den skattskyldige nådde över 75 procent. Motpartens andra hands yrkande, att huvudsaklighetsrekvisitet inte är lagfäst till att utgöra 75 procents tid utan bara är angivet som en utgångspunkt i förarbetena varför det ändå kan vara uppfyllt, hade varit mycket intressant att få prövat.

---

<sup>93</sup> Se t ex KR 5205-07, KR 6962-09, 7181-09 och KR 4153-11.

Som jämförelse till begreppet kan formuleringen ”övervägande del går i fjärrfart” i 64:2 IL beaktas. I propositionen 2004/05:146 som föregick denna formulering, föreslogs vissa justeringar i bestämmelserna om beskattning av sjömän i inkomstskattelagen (1999:1229). Förslaget innebar att reglerna om klassificering av fartyg skulle justeras så att de anslöt till de kvantifierande begrepp som användes i inkomstskattelagen.<sup>94</sup> I de ursprungliga reglerna var det minst 50 procent som avsågs med begreppet huvudsakligen, i fråga om fjärrfart. Men i inkomstskattelagen avses med huvudsakligen minst 75 procent<sup>95</sup>. Regleringen innebar att om ett fartyg till 60 procent gick i fjärrfart och till 40 procent i närfart skulle det anses gå i närfart, eftersom det då inte huvudsakligen gick i fjärrfart. Då skulle inte reglerna stå i överensstämmelse med det materiella innehållet i de gamla reglerna. Eftersom införandet av inkomstskattelagen inte avsåg att innebära några materiella förändringar i detta avseende, föreslog regeringen att de kvantifierande uttrycken i reglerna skulle justeras så att de anslöt till de begrepp som används i inkomstskattelagen.<sup>96</sup>

-Huvudsakligen återfinns också i annan lagtext. I Sjömanslagen 3 § 2:a meningen används termen ”som huvudsakligen avser fartygsarbete”. Enligt prop. 1973:40 s. 115 menade utredaren att lagen i sin helhet och särskilt bestämmelserna om anställningen borde tillämpas endast på dem som anställts för fartygsarbete och som utför arbetsuppgifter ombord av annan än tillfällig art, dvs. på dem som fullgör det rutinmässiga arbetet för fartygets drift. Arbetstagare som har uppgifter av detta slag bör skiljas från andra arbetstagare ombord som visserligen utför fartygsarbete men där göromålen är av mera tillfällig karaktär, t.ex. arbete som utförs av resereparatörer, garantipersonal eller rederiets fartygsinspektörer. ”-För att utmärka denna skillnad förordar jag (Departementschefen) den av kommittén föreslagna lösningen att arbetstagare vars huvudsakliga arbetsuppgifter avser fartygsarbete och gäller annat än enbart tillfälliga göromål, anses ha befattning på fartyg.”<sup>97</sup> En mera preciserad definition i detta sammanhang återfinns inte i förarbetena.

Frågan om var den nedre gränsen går för tänjbaheten av ”cirka 75 procent” är som nämnts under 4.1.2 mycket svårbedömd och har inte besvarats av praxis. Men med tanke på hur ofta siffran angivits kan man nog utgå från att ”huvudsakligen” skall ligga ganska nära 75 procent för att anses uppfyllt. Klart är att det för den skattskyldige sjömannen kan uppstå problem då denne mönstrar på ett fartyg vars resemönster riskerar att hamna nära gränsen för oceanfartstiden.

Vad som avses med ”oceanfart” har genom praxis mycket tydligare och mera precist besvarats än ”huvudsakligen”. Trots att oceanfart definieras geografiskt i lagtexten så har flera oklarheter framkommit vid lagtolkningen. Dessa otydligheter har dessbättre getts klarhet och innebörden av

---

<sup>94</sup> Prop. 2004/05:146, s. 7.

<sup>95</sup> Eller rättare angivet som ca 75 procent. Egen kommentar.

<sup>96</sup> Prop. 2004/05:146, s. 20-21.

<sup>97</sup> Prop. 1973:40 s. 115.

”oceanfart” har förtydligats. Genom KR 5205-07 och KR 6962-09, 7181-09 har fastslagits att fartygets fart avgör om fartyget gått i oceanfart och inte den anställdes individuella tjänstgöringstid. I målen är Skatteverkets uppfattning att den individuella tjänstgöringsperioden skall vara avgörande och denna uppfattning kommer till uttryck i verkets uttalande 2006 som återfinns i bilaga 1. Detta uttalande revideras 2010 och får det innehåll som framgår av bilaga 2. Skatteverket konstaterar att det i ett flertal domar, bl.a. meddelade av Kammarrätten i Göteborg (mål nr 6962-09 och 7181-09), har gjorts bedömningen att prövningen ska ske med utgångspunkt i fartygets gång under hela året. Samma sak gäller i den av samma kammarrätt meddelade domen i mål nr 5205-07. I sistnämnda fall har Skatteverket nekats prövningstillstånd i Regeringsrätten.<sup>98</sup> Skatteverket ändrar sig alltså och godtar att tjänstgöringsperioden inte skall ligga till grund för oceanfartsbedömningen. Inget prejudikat från Högsta förvaltningsdomstolen men väl flera samstämmiga kammarrättsdomar och ett nekat prövningstillstånd från Regeringsrätten. Detta ligger i linje med den värdering av praxis som omnämns under kapitelstycke 5.3.

I KR 4153-11 framkommer Skatteverkets nya ställningstagande som är i linje med det reviderade uttalandet och där fartygets fart är avgörande. Däremot menar verket i detta mål att beträffande oceanfartstiden skall bara tiden inom oceanfartsområde räknas och att vilka hamnar man lämnar eller anländer till saknar betydelse. Domstolens uppfattning är dock att av domarna KR 6962-09 och 7181-09 framgår att om ett fartyg t ex lämnar Göteborg och destinationen är USA:s östkust så är det fråga om oceanfart redan då Göteborgs hamn lämnas. Som en följd av detta gäller motsatt förhållande också. Lämnas en hamn inom oceanfartsområdet råder oceanfart tills fartyget anländer en destinationshamn utanför området.<sup>99</sup>

Utifrån den skattskyldige sjömannens perspektiv är min uppfattning att praxis ligger i linje med lagstiftarens syfte. Om man som enskild påmönstrande sjöman skulle ta hänsyn till den individuella tjänstgöringstiden i oceanfart vid oceanfartsbedömningen, skulle det uppstå en stor oförutsägbarhet och hela syftet med särregleringen motverkas. Regleringens syfte är som framgått att främja konkurrenskraften och behålla svenska arbetstillfällen. Med utgångspunkt från fartygets fart blir det väsentligt lättare för den individuella sjömannen att bedöma och förutsäga skattskyldigheten. Beträffande när oceanfart skall anses påbörjad och avslutad kan det här konstateras att domstolarna valt den mest praktiska lösningen. Svåra gränsdragningsproblem och många inverkan faktorer såsom fartygets hastighet, tidsmätning, korsande av datumzoner och gränser etc. skulle aktualiserats om den faktiska geografiska oceanfartstiden skulle ligga till grund vid bedömningen. Förutsägbarhet för de skattskyldiga är en grundsten i legalitetsprincipen vilket omnämns under stycke 5.1.

Målen KR 6477-06 och 1286-08 rör rekvisitet ”anställning ombord ett utländskt fartyg” i 3:12 IL. I det sistnämnda målet gjorde länsrätten och

<sup>98</sup> Skatteverkets uttalande 2010-12-30.

<sup>99</sup> KR 6962-09 och 7181-09.

kammarrätten två helt olika bedömningar av vad som menades med ett ”utländskt fartyg” och ”anställning ombord” i lagtexten. Länsrättens menade att begreppet inte bara behövde omfatta handelsfartyg utan kunde utsträckas. Vidare att vad som åsyftades med anställning ombord enligt Sjömanslagen kunde fungera som vägledning och utifrån definitionen där och vad som uttalades i förarbetena var den klagande att anse som ombordanställd. Kammarrätten uttalade att anställningar som avsågs, i första hand berörde handelsfartyg då det var syftet med hela lagstiftningen att stärka konkurrenskraften inom svensk handelssjöfart och hänvisade till proposition. Kammarrätten konstaterar att den klagande sammantaget inte kan vara att anse som ombordanställd och därför skall beskattas. Bland annat nämns i domskälen att tjänsten inte varit knuten till ett visst angivet fartyg och dessutom medfört viss landbaserad tjänstgöring.<sup>100</sup>

Det är ett resonemang som i det förevarande fallet absolut kan vara riktigt men formuleringen som kammarrätten gör i skälen, ”knuten till ett visst angivet fartyg”, är olycklig och är enligt min uppfattning inte förankrad i lag. För precis som länsrätten uttalar i mål 6477-06 finns det inte något krav i 3:12 IL på att den skattskyldige måste vara anställd hos en utländsk arbetsgivare utan det räcker med ett anställningsförhållande. Varken i lagtext eller i förarbeten finns något krav på att arbetet skall vara på ett specifikt fartyg.<sup>101</sup> Det styrks ytterligare av att det i enlighet med uttalandena i förarbetena inte finns något krav på att det skall röra sig om en och samma arbetsgivare.<sup>102</sup>

Det är mycket vanligt förekommande att man som sjöman tjänstgör på olika fartyg under ett och samma taxeringsår. Vissa rederier tillämpar ett arbetssätt där arbetstagarna flyttas runt regelmässigt för att upprätthålla fartygssäkerheten och för att undvika slentrianmässigt och hemtamt arbete på ett och samma fartyg. Det som har relevans vid lagtillämpningen och som torde ligga i lagstiftarens syfte borde självfallet vara att kravet på oceanfartstid uppfylls men huruvida detta sker på olika fartyg eller för olika arbetsgivare bör sakna betydelse.

Mål 3259-11 behandlar fråga om skattetillägg vid eftertaxering. Det ankommer på den skattskyldige att visa att skattskyldighet inte föreligger. Den som hävdar rätt till skattebefrielse utifrån 3:12 IL måste alltså visa att rekvisiten i paragrafen uppfylls. Förslagsvis genom inlämnande av skriftlig dokumentation avseende t ex oceanfartstiden, som är ett bärande rekvisit för tillämpningen och där tiden i oceanfart kan förändras efter hand och vara svår att förutsäga exakt på förhand. Eftertaxering i enlighet med 4:18 TL som gällde fram till årsskiftet 2011/2012 skulle inte ske om ett sådant beslut skulle framstå som uppenbart oskäligt med hänsyn till omständigheterna.<sup>103</sup> Av bestämmelsens ordalydelse följde att den skulle tillämpas restriktivt. I dess förarbeten nämndes inte några konkreta exempel, utan angavs bara att

---

<sup>100</sup> KR 1286-08.

<sup>101</sup> LR dom 353-06, s. 5.

<sup>102</sup> Prop. 1992/93:217 s 7.

<sup>103</sup> 4:18 TL.

det borde föreligga exceptionella omständigheter för att det skulle anses uppenbart oskäligt att fatta ett riktigt taxeringsbeslut(prop.1991/92:43 s. 90 f.)<sup>104</sup>

I målet hävdade den klagande bara att fartyget gått i internationell trafik och att han därför skulle vara skattebefriad. I aktuellt fall är det uppenbart att den skattskyldige inte hade lämnat korrekta uppgifter eftersom fartygets gång i oceanfart inte hade redovisats vid ingivandet av deklARATIONEN och att detta påverkade fastställandet av skattebeloppet vid taxeringen.

Det verkligt intressanta i detta mål är dock det uttalande som görs i domskälen av förvaltningsrätten och i vilket kammarrätten instämmer. Det uttrycks där, att då det rör sig om ett särskilt undantag från beskattning och gäller en avgränsad yrkesgrupp som genom undantaget kan uppbära stora skattefria inkomster kan det antagas med rimlighet att de som omfattas av regeln är väl insatta och har kunskaper om vad som gäller för skattefrihet. Därigenom kan inte en utebliven uppgift vara ursäktlig och någon grund för befrielse från skattetillägg föreligger inte.<sup>105</sup> Detta är ett tydligt uttalande som bör beaktas av sjömän som står i begrepp att mönstra på ett fartyg. Då det på området förelegat flera oklarheter som ovan belysts är det i mitt tycke ett strikt och långtgående uttalande. Förvisso bara uttalat i en KR-dom än så länge men det kan få konsekvenser i framtiden. För den juridiskt och skattetekniskt icke insatte sjömannen är det troligen inte helt lätt att förstå innebörden av regeln i 3:12 IL. Ca 75 procent är något som framgår av förarbetena, som kommenterats ovan är svårtolkat och som man troligen inte kan räkna med att alla skattskyldiga sjömän känner till och förstår innebörden av. För att gardera sig och inte riskera beskattning och eventuellt skattetillägg gäller det för den skattskyldige sjömannen som mönstrar på ett fartyg som är tänkt att röra sig i oceanfart, att vara noggrann med dokumentationen som inges till skattemyndigheten, att själv vara medveten om de krav som ställs och i möjligaste mån beräkna fartygets oceanfartstid.

Skulle förhållandena för skattefrihet förändras finns ventilen i 3:13 IL men den tar sikte på extraordinära förhållanden som den enskilde sjömannen inte kan råda över och omfattar inte fallet där oceanfartstiden landar under 75 procent då fartygets gång råkar utfalla så. Då det råder oklarhet hur exakt 75 procent skall tolkas är det inte obefogat att råda en sjöman som bara uppnår t ex 74 procent att stanna kvar ytterligare någon eller några dagar i oceanfart. Något som kan bli komplicerat då det i många fall med oceanfartsgående fartyg bara finns praktiskt utrymme för att mönstra av med vissa intervaller och det kan innebära uppskjuten avmönstring med veckor eller i värsta fall månader. Viktigt att poängtera är att sjöman som redovisar sin oceanfartstid men som vid den slutliga taxeringen inte bedöms uppfylla rekvisitetet i 3:12 IL inte riskerar skattetillägg då en ”oriktig uppgift” inte rimligen kan anses föreligga.<sup>106</sup>

<sup>104</sup> RÅ 2004 ref 51, Prop.1991/92:43 s. 90 f.

<sup>105</sup> KR 3259-11, s.8.

<sup>106</sup> 5:1 TL. Jmf 49:5 2st och 49:10 SkfL som ersatte TL per 2012-01-01.

Min uppfattning är att skattemyndigheten borde ha overseende om en sjöman gjort vad han eller hon har kunnat för att korrekt och ärligt redovisa oceanfartstiden och tiden i slutändan skulle visa sig hamna något under 75 procent. Men då förtydligande praxis saknas gällande exaktheten av angivelsen så finns det risk för rättsligt processande även framöver avseende detta.



# Bilaga 1

## Skatteverkets ställningstagande

*Tillämpning av regeln om skattebefrielse för ombordanställda*

**Datum: 2006-04-13**

**Område: Inkomstskatt - Internationell beskattning**

**Dnr/målnr/löpnr: 131 710684-05/111**

### Sammanfattning:

Bedömningen av om fartyget "huvudsakligen går i oceanfart", som det anges i 3 kap. 12 § IL, ska göras för varje tjänstgöringsperiod ombord. Med "huvudsakligen" avses cirka 75 procent.

Bakgrund och frågeställning

Fråga har ställts om för vilken tidsperiod bedömningen ska göras av om fartyget till huvudsaklig del går i oceanfart? Vad avses med huvudsaklig del? Är tiden eller distansen i respektive fart avgörande?

Gällande rätt m.m.

I 3 kap 12 § andra stycket IL 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 Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Skatteverkets bedömning

Rekvisitet "huvudsakligen går i oceanfart" kan tolkas på två sätt. Det första alternativet innebär att prövningen görs med utgångspunkt i fartygets gång under hela året, det andra innebär att prövningen ska göras för varje tjänstgöringsperiod ombord. Enligt Skatteverkets uppfattning ligger det med hänsyn till lagstiftningens utformning, närmast till hands att göra prövningen enligt det sistnämnda alternativet. Bedömningen av om fartyget huvudsakligen gått i oceanfart ska göras för varje tjänstgöringsperiod ombord. En sjöman som exempelvis tjänstgör ombord på ett fartyg varannan månad under ett kalenderår men där "fartyget huvudsakligen går i oceanfart" under bara en av dessa perioder skattebefrias för 1/6 av lönen.

Med "huvudsaklig del" avses cirka 75 procent (jfr. prop. 1999/2000 del 1 s. 504). Bedömningen kan enligt Skatteverkets uppfattning lämpligen göras utifrån antalet dagar i tjänst i respektive fart. Med "dag" i oceanfart avses också del av dag.

Om vistelsen utomlands dessutom sammanlagt varat i minst 183 dagar under en tolv månadersperiod och arbetsgivaren hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet är samtliga förutsättningar för skattebefrielse uppfyllda.

# Bilaga 2

## Skatteverkets ställningstagande

*-Tillämpning av regeln om skattebefrielse för ombordanställda*

**Datum:** 2010-12-30

**Område:** Inkomstskatt - Internationell beskattning

**Dnr/målnr/löpnr:** 131 855917-10/111

**Ändring av tidigare ställningstagande, Skatteverket 2006-04-13, dnr 131 710684-05/111**

Sammanfattning:

Bedömningen av om fartyget "huvudsakligen går i oceanfart", som det anges i 3 kap. 12 § IL, ska göras med utgångspunkt i fartygets gång under hela året. Med "huvudsakligen" avses cirka 75 procent.

Denna skrivelse ersätter Skatteverkets ställningstagande 2006-04-13, Tillämpning av regeln om skattebefrielse för ombordanställda (dnr 131 710684-05/111).

Bakgrund och frågeställning

Fråga har ställts om för vilken tidsperiod bedömningen ska göras av om fartyget till huvudsaklig del går i oceanfart? Vad avses med huvudsaklig del? Är tiden eller distansen i respektive fart avgörande?

Gällande rätt m.m.

I 3 kap 12 § andra stycket IL 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 Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Skatteverkets bedömning

Rekvisitet "huvudsakligen går i oceanfart" kan tolkas på två sätt. Det första alternativet innebär att prövningen görs med utgångspunkt i fartygets gång under hela året, det andra innebär att prövningen ska göras för varje tjänstgöringsperiod ombord. Skatteverket har i det genom denna skrivelse upphävda ställningstagandet (dnr 131 710684-05/111) angett att det med hänsyn till lagstiftningens utformning, ligger närmast till hands att göra prövningen enligt det sistnämnda alternativet. I ett flertal domar, bl.a. meddelade av Kammarrätten i Göteborg (mål nr 6962-09 och 7181-09), har dock bedömningen gjorts att prövningen ska ske med utgångspunkt i fartygets gång under hela året. Samma sak gäller i den av samma kammarrätt meddelade domen i mål nr 5205-07. I sistnämnda fall har Skatteverket nekats prövningstillstånd i Regeringsrätten. Med beaktande av utgången i nämnda domar finner Skatteverket, vid en samlad bedömning, att övervägande skäl talar för att bedömningen ska göras utifrån fartygets gång under hela året.

Med "huvudsaklig del" avses cirka 75 procent (jfr. prop. 1999/2000 del 1 s. 504).

Om vistelsen utomlands dessutom sammanlagt varat i minst 183 dagar under en tolv månadersperiod och arbetsgivaren hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet är samtliga förutsättningar för skattebefrielse uppfyllda.

Denna skrivelse ersätter Skatteverkets ställningstagande 2006-04-13,  
Tillämpning av regeln om skattebefrielse för ombordanställda  
(dnr 131 710684-05/111)

# Käll- och litteraturförteckning

## Tryckta källor:

Dahlberg Mattias, Internationell beskattning, 2:a upplagan, Studentlitteratur, Pozkal, Polen, 2007.

Gyland Christina, Skatterätt *En introduktion*, 7:e upplagan, Studentlitteratur, Scangraphic, Danmark, 2007.

Lehrberg Bert, Praktisk juridisk metod, 6:e upplagan, I.B.A. Institutet för Bank och affärsjuridik AB, AS Printon Trükikoda, Tallinn, 2010.

Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustav, Melz Peter, Silfverberg Christer, Inkomstskatt- *en läro- och handbok i skatterätt*, 12:e upplagan, Studentlitteratur AB Lund, Narayana Press, Danmark, 2009.

Mattsson Nils, Svensk internationell beskattningsrätt, 14:e upplagan, Norstedts Juridik AB, Elanders Gotab, Stockholm, 2004.

Peczenik Alexander, Juridikens metod problem, 1:a upplagan, Almqvist & Wiksell Förlag AB, Göteborgs Offsettryckeri AB, Stockholm, 1974.

Pelin Lars, Internationell Skatterätt i ett svenskt perspektiv, 5:e omarbetade upplagan, Studentlitteratur AB Lund, Elanders Hungary Kft, Hungary, 2011.

Påhlsson Robert, Inledning till skatterätten, 2:a upplagan, Iustus Förlag AB Uppsala, Elanders Graphic Systems AB, Uppsala, 2001.

Rabe Gunnar, Skattelagstiftning *lagar och andra författningar som de lyder den 1 januari 2011, 2011 och 2012 års taxering*, 1:a upplagan, Norstedts Juridik AB, Elanders Sverige AB, Vällingby, 2011.

## Offentligt tryck:

Prop. 1958:92

Prop. 1973:40

Prop. 1979/80:166

Prop. 1984/85:95

Prop. 1984/85:175

Prop.1991/92:43

Prop. 1992/93:217

Prop. 1995/96:227

Prop. 1999/00:2 del 1

Prop. 1999/00:2 del 2

Prop. 2004/05:19

Prop. 2004/05:146  
Prop. 2005/06:21

SOU 1971:6  
SOU 2003:12  
SOU 2010:73

Lagrådsremiss, Förändring i sexmånadersregeln för sjömän, 2005.

### **Övriga källor:**

-Betänkande från skatteutskottet, SKU 1996/97.  
-Betänkande från skatteutskottet, SKU 2003.

-Skatteverkets ställningstagande 2006-04-13, 16/06, dnr. 131 710684-05/111.

-Skatteverkets ställningstagande 2010-12-30, dnr. 131 855917-10/111.

-Skattenytt 6, avsnitt A13 1999.

### **Elektroniska källor:**

[http://www.domstol.se/templates/DV\\_ListArticle\\_\\_\\_10978.aspx](http://www.domstol.se/templates/DV_ListArticle___10978.aspx)  
(2012-01-24, kl. 15.15)

<http://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteinkomst/internationellt/arbetautomlands/inkomsterfranutlandet.4.3d21d85f10922490e108000543.html>  
(2012-01-24, kl. 15.17)

<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/forarbetsgivare/sjainkomst/inkomstpautlandsktfartyg.106.233f91f71260075abe880009983.html>  
(2012-01-24, kl. 15.18)

<http://sv.wiktionary.org/wiki/huvudsakligen>  
(2012-01-24, kl. 15.20)

<http://www.skatterattsnamnden.se/skatterattsnamnden/vadarettforhandsbesked/vadarettforhandsbesked.4.383cc9f31134f01c98a800011274.html>  
(2012-01-24, kl. 15.22)

<http://sv.wikipedia.org/wiki/Doktrin>  
(2012-01-24, kl. 15.26)

<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/omforeskrifterallmannaradmeddelanden.4.18e1b10334ebe8bc80003959.html>  
(2012-01-24, kl. 15.30)

# Rättsfallsförteckning

RÅ 1998 not 130  
RÅ 2004 ref 51

KR 6477-06  
KR 5205-07  
KR 1286-08  
KR 6962-09  
KR 7181-09  
KR 3259-11  
KR 4153-11