

Ett skattemässigt underskott av näringsverksamhet som kvarstår från föregående beskattningsår ska inte påverka beräkningen av sjukpenninggrundande inkomst.

Lagrum:

3 kap. 2 § första stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring; 40 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229)

T.B. bedrev enskild näringsverksamhet i form av lantbruk, svinuppfödning. Försäkringskassan beslutade den 17 april 2009 att inte fastställa någon sjukpenninggrundande inkomst för T.B. fr.o.m. den 20 december 2008. Försäkringskassan ansåg att hans verksamhet inte befann sig i ett uppbyggnadsskede och att de tre senaste taxeringarna visade en nedåtgående trend med ett relativt stort underskott under det sist taxerade året. Även om hänsyn togs till T.B:s starka skuldbelastning fanns det inte något positivt resultat att lägga till grund för beräkning av sjukpenninggrundande inkomst för honom. I omprövningsbeslut den 2 november 2009 ändrade kassan inte sitt tidigare beslut.

T.B. överklagade Försäkringskassans omprövningsbeslut hos förvaltningsrätten. Han yrkade att hans sjukpenninggrundande inkomst i första hand skulle bestämmas till 252 000 kr, i andra hand till 53 392 kr. Han anförde bl.a. följande. Hans beräknade resultat för år 2009 visar överskott om cirka 1,1 miljoner kr. Han kan därför visa att de tidigare investeringarna har gett resultat år 2009 och att verksamheten befinner sig i en positiv trend eller i vart fall inte i en nedåtgående trend. För åren 2007 och 2008 har han ett ackumulerat skattemässigt underskott om drygt 2,2 miljoner kr. Det innebär att verksamheten kommer att visa ett skattemässigt underskott även för beskattningsåret 2009. Den omständigheten att skattereglerna inte tillåter honom att redovisa ett skattemässigt överskott om 1,1 miljoner kr innebär inte att han inte har rätt till någon sjukpenninggrundande inkomst.

Försäkringskassan avstyrkte bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Det finns inte stöd för att beräkna T.B:s sjukpenninggrundande inkomst till högre belopp än det faktiska beräknade skatterättsliga överskottet för hans verksamhet, med hänsyn till att verksamheten inte kan anses vara nystartad och med hänsyn till tidigare års resultat. Det finns inte stöd i regelverket eller i rättspraxis för att bortse från tidigare års underskott vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst.

Förvaltningsrätten i Malmö (2010-12-23, ordförande Gellberg) yttrade: Målet rör frågan om T.B. är berättigad till någon sjukpenninggrundande inkomst från och med den 20 december 2008. – T.B. har bedrivit lantbruk i vart fall sedan år 2000. Han bedriver nu svinproduktion och har i sin verksamhet sex helårsanställda. Han köpte i april 2003 en jordbruksfastighet för 2,5 miljoner kr och genomförde omfattande renoveringar av svinstallarna på fastigheten. Fortfarande återstår

renoveringsarbeten på denna fastighet. Han har under 2006 påbörjat uppförandet av ytterligare svinstall på en annan fastighet som han äger. Utöver svinstallarna har han även installerat värmeanläggningar till en kostnad om cirka 1,5 miljoner kr. För åren 2000 och 2001 finns inga registrerade skatterättsliga inkomster för T.B. För år 2002 uppgick denna inkomst till cirka 56 000 kr, 2003 till 120 200 kr, 2004 till 82 000 kr, 2005 till 120 300 kr, 2006 till 34 300 kr och för 2007 finns ingen nettointäkt eftersom han redovisade ett underskott med 610 700 kr. – Förvaltningsrätten gör följande bedömning. – Den sjukpenninggrundande inkomsten är den årliga inkomst i pengar som den försäkrade kan antas komma att tillsvidare få för eget arbete. För den som har inkomst av annat förvärvsarbete än anställning är det den skatterättsliga nettointäkten som ska ligga till grund för beräkningen av den sjukpenninggrundande inkomsten. Om den försäkrade i sådant fall under en följd av år redovisat lägre skatterättslig nettointäkt än vad som motsvarar skälig avlöning för liknande arbete för annans räkning, ska den sjukpenninggrundande inkomsten beräknas med ledning av de tre senaste årens taxering. Den sjukpenninggrundande inkomsten får beräknas till ett högre belopp än vad som framgår av den skatterättsliga nettointäkten under en verksamhets uppbyggnadsskede eller om det finns andra särskilda skäl såsom stark skuldbelastning. Om de tre senaste årens taxerade inkomst visar en uppåtgående eller nedåtgående trend bör detta beaktas vid beräkning av den sjukpenninggrundande inkomsten. Om det går att göra en rimlig bedömning av årets beräknade nettointäkt bör beräkningen av den sjukpenninggrundande inkomsten göras med utgångspunkt från innevarande verksamhetsår (RAR 2002:2). – T.B. har inte redovisat någon skatterättslig intäkt för inkomståret 2008. Trenden för de tre föregående inkomståren är dessutom nedåtgående och denna trend har hållit i sig i flera år. Beträffande den tid som verksamhetens uppbyggnadsskede kan beaktas gör förvaltningsrätten samma bedömning som Försäkringskassan har gjort och finner att det inte finns skäl att efter fem år fortfarande anse att T.B:s verksamhet befinner sig i ett uppbyggnadsskede. Även om verksamhetens starka skuldbelastning beaktas föreligger en nedåtgående trend med ett stort underskott under taxeringsåret 2007. Beräkningen av hans sjukpenninggrundande inkomst ska därför grundas på att han saknar skatterättslig nettointäkt för inkomståret 2008 och därför bestämmas till 0 kr. Överklagandet ska således avslås. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

T.B. överklagade förvaltningsrättens dom hos kammarrätten. Han vidhöll sina yrkanden och anförde bl.a. följande. I målet är ostridigt att hans verksamhet genererar inkomster. Orsaken till att det skatterättsliga resultatet inte visar överskott är att gamla underskott reducerar överskottet. Verksamhetens resultat utan hänsyn till det skattemässiga underskottet blev vid 2010 års taxering 1 136 000 kr. Skattemässiga underskott är gamla kostnader, vilka inte fullt ut kunnat utnyttjas vid tidigare års taxeringar. T.B. åberopade rättsfallet RÅ 2010 ref. 64.

Försäkringskassan ansåg att överklagande skulle avslås.

Kammarrätten i Göteborg (2012-01-23, Holgersson, Holmberg, Römbo, referent) yttrade, efter att ha redogjort för tillämpliga bestämmelser: Frågan i målet är vilken sjukpenninggrundande inkomst som ska fastställas för T.B. från och med den 20 december 2008. – Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2010 ref. 64 slagit fast att de skatterättsliga dispositioner som den försäkrade vidtar inom ramen för periodiseringsfondssystemet inte ska påverka beräkningen av sjukpenninggrundande inkomst. Enligt kammarrättens bedömning kan inte avgörandet utsträckas till att även avse outnyttjade underskott. – Som huvudregel ska T.B:s sjukpenninggrundande inkomst beräknas med ledning av de tre senaste årens taxeringar. T.B. har redovisat lägre skatterättsliga nettointäkter än vad som motsvarar jämförelseinkomsten vid 2007 och 2008 års taxeringar. Eftersom hans sjukpenninggrundande inkomst ska fastställas från och med den 20 december 2008 bör hänsyn tas till verksamhetens resultat inkomståret 2008 eftersom det vid denna tidpunkt går att göra en rimlig bedömning av 2008 års beräknade nettointäkt. T.B. har uppgett att resultatet år 2008 blev ett skatterättsligt underskott. – T.B. anser att hans sjukpenninggrundande inkomst kan beräknas till ett högre belopp eftersom hans verksamhet var i ett uppbyggnadsskede med start 2003 då han förvärvade en jordbruksfastighet. Kammarrätten anser inte att ett uppbyggnadsskede kan anses föreligga mot bakgrund av att T.B. bedrivit verksamheten sedan åtminstone 2003. De uppgifter som T.B. lämnat beträffande utökning av verksamheten är vaga och det framgår inte heller vilka år kostnader för olika åtgärder är nedlagda. Något nytt uppbyggnadsskede är därför inte heller styrkt. – Kammarrätten konstaterar att T.B:s tre senaste års taxerade inkomster visar på en nedåtgående trend. Med hänsyn till att verksamheten taxeringsåren 2003–2006 redovisat positiva skatterättsliga resultat samtidigt som det ostridigt föreligger stark skuldbelastning anser kammarrätten att T.B:s sjukpenninggrundande inkomst, trots nedåtgående trend, skäligen bör beräknas som ett snitt av de skattemässiga resultaten inkomståren 2006–2008. Överklagandet ska därmed delvis bifallas. Målet överlämnas till Försäkringskassan för beräkning av T.B:s sjukpenninggrundande inkomst. – Med delvis bifall till överklagandet upphäver kammarrätten förvaltningsrättens dom och överlämnar målet till Försäkringskassan för beräkning av T.B:s sjukpenninggrundande inkomst utifrån ett genomsnitt av de skatterättsliga resultaten inkomståren 2006–2008.

T.B. överklagade kammarrättens dom hos Högsta förvaltningsdomstolen och yrkade att tidigare års skattemässiga underskott inte skulle påverka den sjukpenninggrundande inkomst som skulle fastställas för honom fr.o.m. den 20 december 2008. Till stöd för sin talan anförde han bl.a. följande. Han har gjort stora investeringar i sin verksamhet. Dessa har tillsammans med lönekostnaderna för anställda påverkat resultatet av verksamheten negativt. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg i RÅ 2010 ref. 64 att gamla inkomster i form av återförda avsättningar till periodiseringsfonder inte skulle beaktas vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst. Skattemässiga underskott är gamla kostnader vilka inte kunnat utnyttjas till fullo vid tidigare års taxeringar.

Dessa har inte med framtida förväntade inkomster att göra och ska därför inte påverka underlaget för beräkningen av sjukpenninggrundande inkomst. Endast resultatet för inkomståret 2009 ska beaktas.

Försäkringskassan bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. RÅ 2010 ref. 64 kan inte utsträckas till att även avse outnyttjade underskott. De skatterättsliga dispositioner som den försäkrade vidtar inom ramen för periodiseringsfondssystemet är frivilliga åtgärder vid beräkningen av den skattemässiga inkomsten. Däremot är det ett krav att göra avdrag för outnyttjade underskott från tidigare beskattningsår såvida inte de i 40 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, angivna begränsningarna föreligger. I avsaknad av vägledande praxis har Försäkringskassan varit förhindrad att bortse från det inrullade underskottet vid beräkningen av T.B:s sjukpenninggrundande inkomst.

Högsta förvaltningsdomstolen (2014-01-28, Jermsten, Almgren, Nord, Brickman, Silfverberg) yttrade:

Skälen för avgörandet

Rättslig reglering

Enligt 3 kap. 2 § första stycket första meningen lagen (1962:381) om allmän försäkring, AFL, är sjukpenninggrundande inkomst den årliga inkomst i pengar som en försäkrad kan antas komma att tills vidare få för eget arbete här i landet, antingen såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst (inkomst av anställning) eller på annan grund (inkomst av annat förvärvsarbete).

I tredje stycket samma paragraf anges bl.a. att beräkningen av den sjukpenninggrundande inkomsten ska, där förhållandena inte är kända för Försäkringskassan, grundas på de upplysningar som Försäkringskassan kan inhämta av den försäkrade eller dennes arbetsgivare eller som kan framgå av den uppskattning, som vid taxering gjorts av den försäkrades inkomst.

Lagen om allmän försäkring har upphävts men är enligt 1 kap. 3 § lagen (2010:111) om införande av socialförsäkringsbalken tillämplig i målet. Motsvarande regler om sjukpenninggrundande inkomst finns numera i 25 kap. 2 och 6 §§ socialförsäkringsbalken.

Enligt inkomstskattelagen gäller att vid beräkningen av det skattemässiga resultatet av en näringsverksamhet ska intäktsposterna minskas med kostnadsposterna, 14 kap. 21 § första stycket. Om beräkningen leder till ett underskott ska detta enligt 40 kap. 2 § som huvudregel dras av det påföljande beskattningsåret.

Vad målet gäller

Målet gäller beräkningen av T.B:s sjukpenninggrundande inkomst fr.o.m. den 20 december 2008. Av handlingarna framgår att ett skattemässigt

underskott uppkom vid beräkningen av resultatet i hans näringsverksamhet för beskattningsåren 2007 och 2008. Detsamma gäller resultatet för beskattningsåret 2009. En del av underskottet för 2008 och hela underskottet för 2009 är hänförligt till underskott som kvarstår från föregående beskattningsår.

Den fråga som Högsta förvaltningsdomstolen har att ta ställning till är om ett skattemässigt underskott av näringsverksamhet som kvarstår från föregående beskattningsår ska påverka beräkningen av den sjukpenninggrundande inkomsten.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Sjukpenning är ersättning för förlorad arbetsinkomst som lämnas vid nedsatt arbetsförmåga på grund av sjukdom. Den sjukpenninggrundande inkomsten är den årliga inkomst i pengar som en försäkrad kan antas komma att tills vidare få för eget arbete, antingen som inkomst av anställning eller som inkomst av annat förvärvsarbete.

Den bedömning som ska göras när sjukpenninggrundande inkomst bestäms är alltså framåtsyftande och tar sikte på den försäkrades framtida inkomster. Vid denna bedömning kan den uppskattning som gjorts av den försäkrades inkomster vid inkomstbeskattningen ge ledning.

I regelverket kring sjukförsäkringen saknas bestämmelser om kostnadsavdrag. Som huvudregel har emellertid den principen tillämpats att det är inkomsterna efter avdrag för kostnader för inkomsternas förvärvande som ska läggas till grund för beräkningen av sjukpenninggrundande inkomst (RÅ 2010 ref. 99).

I RÅ 2010 ref. 64 gjorde Högsta förvaltningsdomstolen bedömningen att skatterättsliga dispositioner som den försäkrade vidtar inom ramen för periodiseringsfondssystemet inte ska beaktas vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst. Genom målet avgjordes att återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond inte ska påverka beräkningen. I detta hänseende är det alltså inte näringsverksamhetens skatterättsliga resultat som ska ligga till grund för beräkningen av en försäkrads sjukpenninggrundande inkomst.

Till skillnad mot vad som gäller för avsättning till periodiseringsfond finns det ingen valfrihet i fråga om ett kvarstående underskott från det föregående beskattningsåret. Underskottet ska dras av om inte något av de särskilt angivna undantagen i 40 kap. 2 § IL är tillämpliga. Vidare innebär en avsättning till periodiseringsfond i princip endast att beskattningen av de avsatta beloppen förskjuts framåt under en viss tidsperiod. Om ett kvarstående underskott inte beaktas innebär det däremot att en del av kostnaderna i verksamheten över huvud taget inte kommer att avräknas från inkomsterna vid beräkningen av sjukpenninggrundande inkomst.

På andra områden inom socialförsäkringen är det särskilt reglerat att näringsverksamhetens resultat enligt 14 kap. 21 § IL ska justeras såväl för avdrag för underskott från tidigare beskattningsår som för vissa skatterättsliga dispositioner, däribland avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Sådan reglering finns vid beräkning av inkomstunderlaget för den som är betalningsskyldig för underhållsstöd och vid beräkning av bidragsgrundande inkomst enligt bestämmelserna om bostadsbidrag (19 kap. 14 § respektive 97 kap. 4 § socialförsäkringsbalken).

Sjukförsäkringens funktion är att ersätta förlorad förvärvsinkomst vid sjukdom. Beräkningen av den inkomst som ska ligga till grund för ett framtida försäkringsfall bör alltså inriktas på framtida inkomster efter avdrag för kostnaderna för att förvärva dessa inkomster.

Underskottsavdrag medges enligt 40 kap. 2 § IL för att utjämna det skattemässiga resultatet av en näringsverksamhet när det finns kostnader som tidigare år varit avdragsgilla men som då inte kunnat utnyttjas. Även vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst finns det således – i likhet med vad som gäller för dispositioner inom ramen för periodiseringsfondssystemet – skäl att bortse från ett avdrag för underskott från tidigare beskattningsår.

Högsta förvaltningsdomstolen finner mot denna bakgrund att beräkningen av T.B:s sjukpenninggrundande inkomst inte ska påverkas av underskott av näringsverksamhet som kvarstår från det tidigare beskattningsåret. Hans överklagande ska därmed bifallas och underinstansernas avgöranden upphävas. Beräkningen av den sjukpenninggrundande inkomsten bör göras av Försäkringskassan med beaktande av det ovan anförda.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver underinstansernas avgöranden och förklarar att T.B:s sjukpenninggrundande inkomst fr.o.m. den 20 december 2008 inte ska påverkas av skattemässigt underskott av näringsverksamhet som kvarstår från föregående beskattningsår. Det ankommer på Försäkringskassan att beräkna den sjukpenninggrundande inkomsten.

Mål nr 1695-12, föredragande Anneli Berglund Creutz

Rättsfall: RÅ 2010 ref. 64; RÅ 2010 ref. 99.