

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1695-12

meddelad i Stockholm den 28 januari 2014

KLAGANDE

AA

Ombud: Jur. kand. BB
Skattebyrån, LRF Konsult
Box 565
201 25 Malmö

MOTPART

Försäkringskassan
103 51 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Göteborgs dom den 23 januari 2012 i mål nr 1894-11, se bilaga (här borttagen)

SAKEN

Sjukpenninggrundande inkomst

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver underinstansernas avgöranden och förklarar att AAs 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.

Dok.Id 140214

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

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

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

BAKGRUND

AA bedriver enskild näringsverksamhet. Försäkringskassan beslutade att inte fastställa någon sjukpenninggrundande inkomst för AA 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 AAs starka skuldbelastning fanns det därför inte något positivt resultat att lägga till grund för beräkning av sjukpenninggrundande inkomst för honom.

AA överklagade Försäkringskassans beslut till Förvaltningsrätten i Malmö som avslög överklagandet.

Kammarrätten i Göteborg biföll delvis AAs överklagande och upphävde förvaltningsrättens dom samt överlämnade målet till Försäkringskassan för beräkning av AAs sjukpenninggrundande inkomst utifrån ett genomsnitt av de skattemässiga resultaten inkomståren 2006–2008.

YRKANDEN M.M.

AA yrkar att tidigare års skattemässiga underskott inte ska påverka den sjukpenninggrundande inkomst som ska fastställas för honom fr.o.m. den 20 december 2008. Till stöd för sin talan anför 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.

Mål nr
1695-12

Försäkringskassan bestrider bifall till överklagandet och anför 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 AAs sjukpenninggrundande inkomst.

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

Mål nr
1695-12

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 AAs 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 kvarstått 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

Mål nr
1695-12

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

Mål nr
1695-12

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 AAs 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.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Karin Almgren, Eskil Nord, Annika Brickman och Christer Silfverberg.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Anneli Berglund Creutz.