

**Not 5**

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 19 februari 2019 följande dom (mål nr 2658-18).

**Bakgrund**

1. Ersättning för framtida förlust av inkomst vid personskada kan utgå med ett engångsbelopp, som livränta eller som en kombination av dessa ersättningsformer. För att inte valet av ersättningsform ska påverkas av skattemässiga hänsyn har det införts en lindring i beskattningen av engångsbelopp, som innebär att endast 60 procent av engångsbeloppet är skattepliktigt. Om någon får två eller flera sådana belopp till följd av samma personskada gäller detta för varje belopp. För samma personskada får dock den skattefria delen inte överstiga 15 prisbasbelopp för det år som engångsbeloppet kan disponeras.

2. S.D. fick under 2012 ett engångsbelopp från en trygghetsförsäkring som ersättning för inkomstförlust på grund av arbetsskada. Beloppet beskattades till den del det översteg 15 prisbasbelopp. Under 2017 fick han ytterligare ersättning för samma skada som han också valde att få utbetalat som ett engångsbelopp. Han räknar med att få ytterligare ersättning under 2018 eller 2019 och står då inför valet att ta ut den antingen som livränta eller i form av engångsbelopp.

3. Genom ansökan om förhandsbesked ville S.D. få veta om någon del av det belopp han fick under 2017 eller av engångsbelopp han eventuellt kommer att få under 2018 eller 2019 är skattefritt.

4. Skatterättsnämnden ansåg att ytterligare engångsbelopp som S.D. får under åren 2017–2019 ska tas upp till beskattning i sin helhet eftersom begränsningen av skattefriheten till 15 prisbasbelopp gäller sammanlagt för en och samma personskada oavsett hur många engångsbelopp som betalas ut.

**Yrkanden m.m.**

5. S.D. yrkar att svaret på frågan ändras till att endast 60 procent av varje engångsbelopp ska tas upp till beskattning så länge det skattefria beloppet för respektive år inte överstiger 15 prisbasbelopp. Han yrkar även ersättning för sina kostnader i Skatterättsnämnden och i Högsta förvaltningsdomstolen. Till stöd för sin talan anför han att lagtexten är entydig och därför ska tillämpas enligt sin ordalydelse även om den strider mot vad som uttalats i förarbetena.

6. Skatteverket anser att överklagandet ska avslås.

**Skälen för avgörandet****Rättslig reglering m.m.**

7. Om engångsbelopp på grund av personskada avser ersättning för framtida förlust av inkomst som skulle ha tagits upp som intäkt, ska enligt 11 kap. 38 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, 60 procent av beloppet tas upp. Om någon får två eller flera sådana belopp till följd av samma personskada, gäller detta för varje belopp. För samma personskada får dock enligt sista meningen i paragrafen den del som inte tas

upp som intäkt inte överstiga 15 prisbasbelopp för det år som engångsbeloppet kunde disponeras.

8. En till sista meningen motsvarande bestämmelse fanns tidigare i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370) och hade följande lydelse. Vad som avräknas från ett eller flera engångsbelopp under beskattningsåret får emellertid – i förekommande fall tillsammans med vad som avräknats tidigare år – för samma personskada sammanlagt inte överstiga 15 basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. Härvid ska avräknad del av ett engångsbelopp uttryckas i det basbelopp, som har fastställts för det år under vilket engångsbeloppet blivit tillgängligt för lyftning.

9. Av förarbetena till bestämmelsen i kommunalskattelagen framgår följande (prop. 1976/77:50 s. 50). Om en skattskyldig får flera engångsbelopp för samma personskada bör de skattefria beloppen sammantagna få uppgå till högst 15 basbelopp. För varje utbetalningsår får bestämmas hur många basbelopp det årets skattefria del av engångsbeloppet uppgår till. Den skattefria delen ska därvid uttryckas i det basbelopp som gällde vid ingången av respektive utbetalningsår. När sammanlagt 15 basbelopp har uppnåtts, medges inte ytterligare skattelindring.

10. När bestämmelsen togs in i inkomstskattelagen var någon ändring i sak inte avsedd (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 479 och del 2 s. 139 f.).

#### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

##### Beskattning av engångsbelopp

11. Lagtexten i 11 kap. 38 § IL är till sin ordalydelse inte så klar att det direkt av den kan utläsas hur bestämmelsen om begränsning av det skattefria beloppet till 15 prisbasbelopp är avsedd att tillämpas.

12. Av paragrafens första och andra meningar framgår att den skattepliktiga delen ska beräknas för varje engångsbelopp som den skattskyldige får till följd av samma personskada. Den sista meningen som begränsar den skattefria delen till 15 prisbasbelopp innehåller däremot inte någon referens till enskilda belopp utan utgår från själva skadan. Det sista ledet i den meningen utgör vidare – som Skatterättsnämnden påpekat – en bestämning av vilket års prisbasbelopp som är relevant (jfr 11 kap. 22 § tredje stycket IL och HFD 2018 ref. 19).

13. Högsta förvaltningsdomstolen anser att den mest närliggande tolkningen av bestämmelsen om begränsning av det skattefria beloppet till 15 prisbasbelopp är att skattefriheten ska baseras på samtliga engångsbelopp som utbetalas för en och samma personskada oavsett om utbetalningarna sker under olika år. En sådan tolkning vinner också klart stöd i hur motsvarande bestämmelse i kommunalskattelagen var formulerad och vad som uttalades i förarbetena till den.

14. Mot bakgrund av det anförda ska Skatterättsnämndens förhandsbesked fastställas.

##### Ersättning för kostnader

15. Enligt 20 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor gäller bestämmelserna om ersättning för kostnader i 43 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) endast om det allmänna ombudet hos Skatteverket har ansökt om förhandsbesked. I förevarande fall är det S.D. som har ansökt

om förhandsbesked. Yrkandet om ersättning för kostnader ska därför avslås.

#### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om ersättning för kostnader.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson, Askersjö, Baran, Gäverth* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Elin Sedin.

---

**Skatterättsnämnden** (2018-04-16, Eng, ordförande, *Pettersson, Jönsson, Kristiansson, Pahlsson, Sundin* och *Werkell*):

#### *Förhandsbesked*

Sådana ytterligare engångsbelopp som S.D. får under 2017–2019 ska tas upp till beskattning i sin helhet.

#### *Motivering*

S.D. anser att lagtexten är klar och inte kan läsas på annat sätt än att begränsningen till 15 prisbasbelopp av det skattefria beloppet avser varje år.

Enligt Skatterättsnämndens mening framgår det klart av bestämmelsens förarbeten att den avsedda innebörden av 11 kap. 38 § IL är att begränsningen till 15 prisbasbelopp gäller sammanlagt för alla engångsbelopp för samma skada (jfr prop. 1976/77:50 s. 49–50). Av praxis framgår dock att en entydig lagtext ska tillämpas efter sin ordalydelse, även om förarbetena talar för en annan innebörd (t.ex. RÅ 1999 not. 245 och HFD 2011 ref. 42; jfr även RÅ 85 1:85 och RÅ 1998 ref. 27).

Frågan i ärendet är därför om 38 § har en klar och entydig lagtext med sådan innebörd som S.D. gör gällande och bestämmelsen därför ska tillämpas efter denna ordalydelse.

En hänvisning till visst år i samma mening som en begränsning till 15 prisbasbelopp ger visst fog för uppfattningen att begränsningen avser varje år. För den avsedda innebörden hade det varit naturligare att dela upp meningen, t.ex. på det sätt som gjordes i Skattelagskommitténs förslag (SOU 1997:2 Del I s. 64).

Lagtexten är emellertid inte entydig. I IL används genomgående presens för att beskriva händelser under det aktuella beskattningsåret. Användningen av ”kunde” i 38 § tyder på en syftning på engångsbelopp under tidigare beskattningsår. Det talar för att sista ledet i den aktuella meningen kan utgöra en bestämning av vilket års prisbasbelopp som är relevant (jfr 11 kap. 22 § tredje stycket).

Vidare skulle den tolkning som S.D. förespråkar medföra en olikformig beskattning av ersättning för samma skada med ett större

engångsbelopp jämfört med flera tillkommande belopp under flera år. En sådan innebörd kan inte ha varit åsyftad.

Då lagtexten inte är entydig utan ger anledning till tvekan om vad som är den rätta innebörden finns skäl att söka ledning i förarbetena. Som anförts ovan följer av dessa att den aktuella begränsningen ska gälla sammanlagt för en och samma personskada oavsett hur många engångsbelopp som betalas ut.

En sådan tillämpning, som inte heller utesluts av ordalydelsen, medför också att utbetalaren inte belastas med krav på onödig information i kontrolluppgiften, jfr 15 kap. 9 § andra stycket skatteförfarandelagen.