

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS BESLUT

Mål nr  
4307-17

meddelat i Stockholm den 3 maj 2018

## **KLAGANDE**

Allmänna ombudet hos Skatteverket  
171 94 Solna

## **MOTPART**

Be-Ge Företagen AB, 556377-8298  
Box 912  
572 29 Oskarshamn

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Skatterättsnämndens beslut den 7 juli 2017 i ärende dnr 107-16/D

## **SAKEN**

Förhandsbesked om särskild löneskatt

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningen.

## **BAKGRUND**

Arbetsgivare som utfäst sig att betala tjänstepension ska betala särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader. Om utfästelsen tryggas enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse

Dok.Id 192783

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

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

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00–16:30

Mål nr  
4307-17

m.m. (tryggandelagen) eller genom köp av tjänstepensionsförsäkring ska skatten betalas redan när tryggandet sker. Om utfästelsen inte är tryggad ska skatten betalas när pensionen utbetalas.

Enligt tryggandelagen kan en utfästelse om pension tryggas antingen genom överföring till pensionsstiftelse eller genom särskild redovisning av pensionsskuld i balansräkningen. Om en arbetsgivare väljer att trygga en pensionsutfästelse genom särskild redovisning av pensionsskuld i balansräkningen ska detta ske under rubriken ”Avsatt till pensioner” eller som delpost under rubriken ”Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser”.

En pensionsutfästelse kan vara förmånsbaserad eller avgiftsbaserad. I ett förmånsbaserat system är pensionsförmånen bestämd i förväg, t.ex. relaterad till en andel av slutlönen. Detta innebär att det går att beräkna utfästelsens kapitalvärde och att arbetsgivaren bär den finansiella risken. I ett avgiftsbaserat system avsätter arbetsgivaren däremot ett belopp av en viss storlek, ofta en viss procent av den anställdes lön. Den framtida pensionen beror då inte bara på hur stora avgifter som betalas av arbetsgivaren utan också på hur pensionskapitalet förvaltas. Arbetstagaren bär då den finansiella risken för pensionskapitalet. Det innebär att den anställda inte garanteras något lägsta pensionsbelopp.

I 2 och 3 §§ tryggandelagen finns bestämmelser om intjänande av pensionsrätt och värdering av pensionsutfästelser med ledning av försäkringstekniska beräkningar. Dessa bestämmelser har sin utgångspunkt i förmånsbaserade utfästelser.

Be-Ge Företagen AB har genom ett skriftligt avtal utfäst pension till en arbetstagare och ställt en kapitalförsäkring som säkerhet. Bolaget betalar ett fast månatligt belopp i premie för kapitalförsäkringen. Av avtalet framgår att pensionen vid varje utbetalningstillfälle ska motsvara det månatliga belopp som betalas ut på grund av kapitalförsäkringen. Arbetstagaren har alltså genom avtalet inte garanterats något pensionsbelopp.

Mål nr  
4307-17

Bolaget har i sin balansräkning skuldfört den upplupna delen av utfästelsen genom att redovisa denna som en delpost under rubriken ”Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser”. Bolaget anser att tryggandelagen enbart är tillämplig på förmånsbaserade pensionsutfästelser. Eftersom den aktuella pensionsutfästelsen är avgiftsbaserad kan avsätta pensionsmedel inte anses ha tryggats enligt tryggandelagen. Enligt bolaget ska därför den särskilda löneskatten betalas först när pensionen betalas ut.

Skatteverket fann emellertid att tryggandelagen är tillämplig på utfästelsen och att tryggandet av den upplupna delen av utfästelsen hade skett genom bolagets särskilda redovisning av pensionsskulden. Verket beslutade därför att ta ut särskild löneskatt på grund av skuldföringen.

Bolaget begärde omprövning av Skatteverkets beslut och tillstyrkte samtidigt att frågan prövades genom att Allmänna ombudet hos Skatteverket ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden.

Enligt allmänna ombudet skapar bestämmelserna i 2 och 3 §§ tryggandelagen en viss osäkerhet om tryggandelagen är tillämplig på avgiftsbaserade pensionsutfästelser som inte innehåller något garanterat pensionsbelopp. I ansökan om förhandsbesked ställde allmänna ombudet därför frågan om särskild löneskatt ska tas ut redan när bolaget skuldför den upplupna delen av utfästelsen i balansräkningen.

Skatterättsnämnden ansåg att tryggandelagen är tillämplig och fann att särskild löneskatt ska tas ut redan vid tryggandet.

## **YRKANDEN M.M.**

*Allmänna ombudet* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

*Be-Ge Företagen AB* bestrider yrkandet.

## SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Allmänna ombudet har enligt 67 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244) möjlighet att överklaga Skatteverkets beslut, såväl till fördel som till nackdel för den som beslutet gäller, bl.a. för att få rättsläget i en oviss fråga klarlagt (prop. 2002/03:99 s. 254).

Vidare får allmänna ombudet med stöd av 6 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor ansöka hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked i en fråga om det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Möjligheten för det allmänna att ansöka om förhandsbesked infördes genom 1998 års lag om förhandsbesked i skattefrågor. Det allmänna företrädde då av Riksskatteverket. I förarbetena framhölls att prejudikatbildningen inom skatterätten utgör ett mycket betydelsefullt komplement till lagstiftningen. I fråga om varför och i vilka situationer det är lämpligt att prejudikatbildningen sker genom förhandsbesked angavs bl.a. följande.

Rent allmänt kan sägas att förhandsbesked i typfallet bör komma i fråga i komplicerade fall som kräver ingående rättsutredningar och där vägledning inte kan hämtas i lagtext, förarbeten eller rättspraxis. Det bör understrykas att Riksskatteverkets rätt att ansöka om förhandsbesked tillskapas för att prejudikatvärda rättsfrågor ska få en snabb lösning. Det är inte ovanligt att oklara rättsfrågor påverkar ett stort antal enskilda personers situation och i många fall avser frågorna dessutom betydande belopp. I ovissa skattefrågor är därför snabba klarlägganden till gagn för rättslivet i allmänhet och för den enskildes rättssäkerhet i synnerhet. Prejudikaten från högsta instans ökar effektiviteten i rättstillämpningen och avlastar skattemyndigheter och domstolar. En snabb prejudikatbildning tillför dessutom underlag för att bedöma om lagstiftningen uppfyller uppställda målsättningar eller ger upphov till inte avsedda effekter och därför behöver anpassas (prop. 1997/98:65 s. 23, 27 och 38).

Mål nr  
4307-17

När funktionen allmänt ombud inrättades gavs ombudet samma möjligheter att ansöka om förhandsbesked i frågor med prejudikatvärde som Riksskatteverket tidigare hade haft.

Högsta förvaltningsdomstolen har slagit fast att en förutsättning för att förhandsbesked ska lämnas i en fråga av prejudikatvärde är att det finns ett allmänt intresse av ett snabbt avgörande. I andra fall bör prejudikatbildningen på skatteområdet, liksom på andra rättsområden, ske genom rättslig argumentation och bedömningar i skilda domstolsinstanser (HFD 2015 ref. 78 och HFD 2018 ref. 3).

Som skäl för att förhandsbesked bör lämnas har allmänna ombudet uppgett att det är oklart om en avgiftsbaserad utfästelse utan ett garanterat pensionsbelopp omfattas av tryggandelagen. Det osäkra rättsläget beror enligt ombudet på att reglerna om beräkning av värdet på en pensionsutfästelse i tryggandelagen tar sikte på förmånsbaserade utfästelser eftersom kapitalvärdet då kan beräknas. Allmänna ombudet anger med hänvisning till SOU 2015:68 att allt fler pensionsutfästelser numera är avgiftsbaserade och inte sällan kopplade till ett värde i en underliggande tillgång eller till ett index.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att bestämmelserna i 2 och 3 §§ tryggandelagen i nu aktuellt hänseende har varit oförändrade sedan lagen infördes 1967. Lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader har varit i kraft sedan den 1 juli 1991 och har därefter inte blivit föremål för några större ändringar. Det är alltså inte fråga om ny lagstiftning. Även om det inte är fråga om ny lagstiftning kan dock ett behov av att rättsfrågor snabbt blir klargjorda uppstå på grund av nya företeelser som är eller kan antas komma att bli allmänt förekommande.

Såvitt avser den nu ställda frågan noterar Högsta förvaltningsdomstolen emellertid att svaret varken kommer att vara av intresse i situationer där avgiftsbaserade utfästelser tryggas genom köp av tjänstepensionsförsäkring eller överföring till pensionsstiftelse. Svaret kommer inte heller att vara av intresse för arbetsgivare

# BESLUT

Mål nr  
4307-17

som väljer att redovisa pensionsskulden under någon annan rubrik i balansräkningen än de som anges i tryggandelagen.

Det finns inte några uppgifter i ansökan som belyser hur vanligt det är att arbetsgivare redovisar en upplupen del av en avgiftsbaserad utfästelse som skuld under någon av de rubriker som anges i tryggandelagen. Det går således inte att, med utgångspunkt i det underlag som lämnats, bedöma om det finns ett allmänt intresse av ett snabbt avgörande med hänsyn till att den ställda frågan påverkar ett stort antal skattskyldigas situation.

Det har inte heller framkommit några andra omständigheter som innebär att den frågeställning som prövats av Skatterättsnämnden är av det slaget att den bör prövas genom förhandsbesked.

Av det anförda följer att Skatterättsnämnden inte borde ha prövat ansökningen. Förhandsbeskedet ska därför undanröjas och ansökningen avvisas.

\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Inga-Lill Askersjö, Mahmut Baran, Mari Andersson och Leif Gäverth.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Maria Norrman.