

HFD 2018 ref. 26

Allmänna ombudets ansökan om förhandsbesked har avvisats eftersom det inte av ansökan har framkommit att det finns ett allmänt intresse av ett snabbt avgörande.

6 § lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 3 maj 2018 följande beslut (mål nr 4307-17).

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 tryggnad av pensionsutfästelse 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 anställde 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.

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 avsatta 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 pensionskulden. 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 rättsäkerhet 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).

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 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.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningen.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Askersjö, Baran, Andersson* och *Gäverth*. Föredragande var justitiesekreteraren *Maria Norrman*.

Skatterättsnämnden (2017-07-07, *Eng ordförande, Pettersson, Dahlberg, Jönsson, Lohela, Pålsson* och *Werkell*):

Förhandsbesked

Särskild löneskatt enligt lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader ska tas ut.

Motivering

Skatterättsnämnden konstaterar inledningsvis att i det aktuella avtalet om pension finns en klausul som anger att utfästelsen endast gäller under förutsättning att den anställde inte självmant slutar sin anställning hos bolaget och går till konkurrerande verksamhet innan uppnådd pensionsålder 60 år. En första fråga blir därför om en sådan klausul, utifrån 1 § tredje stycket första meningen tryggandelagen, innebär att lagen inte är tillämplig.

Utfästelsen gjordes emellertid i november 2004 och den anställde fyllde 60 år under 2010. Parternas inställning i ärendet i denna del, liksom Skatteverkets, måste uppfattas som att de anser att tryggandelagen i och för sig är tillämplig på utfästelsen eftersom den tid under vilken pensionsutfästelsen kan återtas har gått ut. Stöd för denna uppfattning finns också i doktrinen (jfr t.ex. Palm, Pensionsstiftelser m.m., 5:e uppl., s. 21 och 263). Mot denna bakgrund och då det får anses stå i överensstämmelse med tryggandelagens syfte och att lagen ska tillämpas i en jämförbar situation (jfr 1 § tredje stycket andra meningen) bör ett sådant synsätt kunna tas som utgångspunkt för att pröva den huvudsakliga frågan i ärendet.

I fråga om tryggandelagen är tillämplig på utfästelser som den nu aktuella är följande att beakta. Tryggandelagens bestämmelser om intjänande av pensionsrätt och värdering av pensionsutfästelser med ledning av försäkringstekniska beräkningar (2–3 §§) har visserligen sin utgångspunkt i s.k. förmånsbestämda utfästelser där den slutliga pensionen baseras på ett antal kända faktorer såsom anställningsår och bruttolön. Enligt Skatterättsnämndens mening innebär emellertid inte detta att utfästelser som är utformade på sätt som inte förutsätter försäkringstekniska beräkningar faller utanför lagens tillämpning. Visst stöd för denna uppfattning finns i RÅ85 1:33 där Högsta förvaltningsdomstolen fann att beräkningsregeln i 3 § tryggandelagen inte innebär hinder mot att utforma en utfästelse om pension så att kapitalvärdet vid utbetalningstillfället anges i utfästelsen.

Av betydelse är vidare rättsfallen RÅ 2004 ref. 133 och RÅ 2004 not. 136 som båda är överklagade förhandsbesked. I förstnämnda avgörande fastställde Högsta förvaltningsdomstolen Skatterättsnämndens förhandsbesked där en av frågorna gällde om särskild löneskatt kunde tas ut för pensionsåtaganden som redovisats i bokföringen under annan post än sådan som avses i 5 § och 8 a § tryggandelagen. Skatterättsnämnden fann att en ökning av ett åtagande med sådan redovisning inte påverkade beskattningsunderlaget enligt lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader. Av rättsfallet framgår också att särskild löneskatt ska betalas vid tryggandet oavsett om pensionsutfästelsen kreditförsäkrats, säkerställs med panträtt i kapitalförsäkring, säkerställs på annat sätt eller inte alls säkerställs, förutsatt att pensionsutfästelsen kan redovisas i balansräkningen enligt 5 § och 8 a § tryggandelagen och faktiskt har redovisats under någon av dessa rubriker.

Även RÅ 2004 not. 136 gäller tillämpningen av lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader. Avgörandet gällde utfästelser om direktpension till två anställda delägare, en med bestämmande inflytande och en utan sådant inflytande. Arbetsgivaren hade sedan ett antal år tecknat kapitalförsäkringar i samband med utfästelse om pension,

försäkringar som pantförskrivits för de pensionsberättigade. Av utfästelserna framgick bl.a. att pensionen skulle utbetalas månadsvis i efterskott med belopp motsvarande vad bolaget var berättigat att erhålla från försäkringarna. Skatterättsnämnden fann att skuldökningen avseende arbetstagaren som inte hade bestämmande inflytande över bolaget uppfyllde kraven enligt 5 § andra stycket och 8 a § tryggandelagen och att bolaget därmed skulle betala särskild löneskatt på denna ökning. Högsta förvaltningsdomstolen instämde i bedömningen.

Av rättsfallen följer bl.a. att motsvarande redovisning som bolaget gjort i det här ärendet ansågs förenligt med god redovisningssed. Införandet av de s.k. K 3-reglerna (BFNAR 2012:1) har enligt Skatterättsnämndens uppfattning inte inneburit någon förändring som kan föranleda någon annan bedömning. Bolagets redovisning kan således inte anses som felaktig.

Med beaktande av ovanstående och då motsvarande utfästelse i praxis bedömts omfattas av tryggandelagen så följer av 2 § första stycket c) lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader att särskild löneskatt ska tas ut på den aktuella utfästelsen.