

HFD 2019 ref. 53

Fråga om hur bestämmelserna om avdrag för kostnader för tryggnad av pensionsutfästelser ska tillämpas på utfästelser till anställda i en utländsk filial som har lämnats och tryggats enligt en pensionsordning i det land där filialen är etablerad.

16 kap. 1 §, 28 kap. 2 och 3 §§, 39 kap. 13 a och 13 c §§, 58 kap. 2 och 5 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) samt 9, 12, 14, 15 och 21 §§ tryggandelagen (1967:531)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 8 november 2019 följande dom (mål nr 843-18 och 844-18).

Bakgrund

1. Utgifter som ett företag har för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad i inkomstslaget näringsverksamhet. Sådana utgifter är t.ex. löner och pensioner till företagets anställda.

2. Utgifter för pensioner ska som huvudregel dras av när pensionen betalas ut. Om vissa villkor är uppfyllda finns dock en rätt till avdrag redan när pensionen utfästs. Avdrag medges då för kostnader för att trygga pensionsutfästelsen.

3. Ett krav för att sådana tryggandekostnader ska vara avdragsgilla är att pensionsutfästelsen är utformad på ett sådant sätt att en försäkring för utfästelsen skulle ha varit en pensionsförsäkring. Det innebär att villkoren för utfästelsen måste vara utformade i överensstämmelse med de villkor som ställs på en pensionsförsäkring. Ett annat krav är att utfästelsen ska ha tryggats genom någon i lagstiftningen accepterad tryggandeform, t.ex. överföring till en svensk pensionsstiftelse eller till ett utländskt tjänstepensionsinstitut som hör hemma i en stat inom EES och som likställs med en svensk pensionsstiftelse.

4. Avdragsrätten för kostnader för att trygga pensionsutfästelser är dessutom beloppsmässigt begränsad genom olika s.k. kvantitativa villkor.

5. Nynas UK AB är ett svenskt aktieföretag och därmed obegränsat skattskyldigt i Sverige. Bolaget bedriver sin verksamhet uteslutande i Storbritannien och samtliga arbetstagare är anställda där. Bolaget har med avdragsrätt vid beskattningen i Storbritannien gjort avsättningar för att trygga de anställdas framtida pensionering enligt en brittisk pensionsordning. Tryggandet har skett genom att medel motsvarande kapitalvärdet av de anställdas intjänade pensionsrätter har förts över till en trust.

6. Bolaget yrkade i sin svenska inkomstdeklaration för beskattningsåret 2008 avdrag för kostnader för tryggnad av pensionsutfästelser. Skatteverket beslutade att, genom eftertaxering, vägra bolaget det yrkade avdraget. Beslutet motiverades med att bolagets pensionsutfästelser – på grund av omfattningen av efterlevandekretsen, tidigast möjliga pensionsålder och möjligheterna till engångsutbetalningar – inte uppfyllde de s.k. kvalitativa villkor som ställs på en pensionsförsäkring. Pensionsutfästelserna ansågs alltså inte vara utformade på ett sådant sätt att försäkringar för utfästelserna skulle ha varit pensionsförsäkringar. Skatteverket ansåg inte heller att trusten kunde likställas med en svensk pensionsstiftelse.

7. Bolaget överklagade beslutet till Förvaltningsrätten i Stockholm som avsåg överklagandet. Förvaltningsrätten ansåg visserligen att trusten kunde likställas med en svensk pensionsstiftelse men var ense med Skatteverket om att pensionsutfästelserna inte uppfyllde de kvalitativa villkor som Skatteverket hade hänvisat till i sitt beslut.

8. Kammarrätten i Stockholm avsåg bolagets överklagande dit. När det gällde frågan om bolagets utfästelser uppfyllde de villkor som ställs på en pensionsförsäkring gjorde kammarrätten samma bedömning som förvaltningsrätten. Kammarrätten fann vidare – till skillnad från förvaltningsrätten men i likhet med Skatteverket – att trusten inte kunde likställas med en svensk pensionsstiftelse.

9. Högsta förvaltningsdomstolen har med stöd av 36 a § första stycket förvaltningsprocesslagen (1971:291) meddelat prövningstillstånd i mål nr 843-18 beträffande frågan om en arbetsgivare får dra av utgifter för pensionering av anställda i en utländsk filial som denne åtagit sig att betala enligt en pensionsordning i det landet. Målen i övrigt har förklarats vilande.

Yrkanden m.m.

10. *Nynas UK AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av underinstansernas avgöranden, ska förklara att bolaget har rätt till avdrag för pensionskostnader. Bolaget yrkar vidare ersättning för biträdeskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 306 199 kr.

11. Bolaget anför att det inte längre gör gällande att avdrag ska medges med stöd av de särskilda bestämmelserna om avdrag för kostnader för tryggnad av pensionsutfästelser men att avdragsrätt ändå föreligger enligt den allmänna regeln om avdrag i näringsverksamhet för utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster.

12. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås. Skatteverket medger vidare att bolaget beviljas ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 252 963 kr och anför följande.

13. Bolaget tryggar pensionsutfästelser till de anställda genom betalningar till självständiga förvaltare av pensionskapital som inte omfattas av bestämmelserna om tryggande av pensionsutfästelser till arbetstagare. Utfästelserna uppfyller inte heller de kvalitativa villkor som ställs på en pensionsförsäkring.

14. De anställda beskattas inte när medel förs över till trusten. Om avdrag skulle medges för en pensionskostnad enligt den allmänna regeln vid tidpunkten för tryggandet, utan att en skattepliktig löneförmån samtidigt uppkommer för de anställda, skulle den särskilda regleringen för tryggande av pensionsutfästelser helt sättas ur spel.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

15. Frågan i målet är hur bestämmelserna om avdrag för kostnader för tryggande av pensionsutfästelser ska tillämpas på utfästelser till anställda i en utländsk filial som har lämnats och tryggats enligt en pensionsordning i det land där filialen är etablerad. Det som särskilt ska avgöras är dels innebörden av kravet på att en utfästelse ska uppfylla de villkor som gäller för en pensionsförsäkring, dels hur det ska bedömas om tryggandet av utfästelsen har skett genom överföring till ett utländskt tjänstepensionsinstitut som kan likställas med en svensk pensionsstiftelse.

Rättslig reglering

16. I 16 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, finns bestämmelser om vad som ska dras av i inkomstslaget näringsverksamhet. Enligt huvudregeln i 1 § första stycket ska utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster dras av som kostnad.

17. I 28 kap. IL finns särskilda regler om arbetsgivares rätt till avdrag för kostnader för tryggande av utfästelser om pension till anställda. Av 2 § första stycket följer att en pensionsutfästelse kan ge rätt till avdrag enligt det kapitlet bara om en försäkring för utfästelsen skulle ha varit en pensionsförsäkring.

18. Den grundläggande definitionen av vad som är en pensionsförsäkring finns i 58 kap. 2 § IL (jfr 2 kap. 1 § andra stycket). Vidare gäller enligt 58 kap. 5 § att en försäkring som inte uppfyller villkoren för att vara en pensionsförsäkring enligt 58 kap. 2 § under vissa förutsättningar ändå ska anses vara en pensionsförsäkring.

19. Enligt 58 kap. 2 § första stycket är en försäkring en pensionsförsäkring om den uppfyller de villkor som anges i 4, 6 och 8–16 b §§ i samma kapitel. Av dessa paragrafer framgår bl.a.

följande. Försäkringen får inte medföra rätt till andra försäkringsbelopp än ålders-, sjuk- eller efterlevandepension (6 §). Ålderspension får som huvudregel inte börja betalas ut innan den försäkrade fyller 55 år och inte under kortare tid än fem år (10 och 11 §§). Ålders- och efterlevandepension ska under de första fem åren betalas ut med samma belopp vid varje utbetalningstillfälle eller med stigande belopp (11 § första stycket och 14 § första stycket). Efterlevandepension får betalas ut bara till person som varit den försäkrades make eller sambo, och till barn till den försäkrade eller barn till den försäkrades make eller sambo (13 § första stycket).

20. Av 58 kap. 5 § första stycket framgår att en försäkring ska anses som en pensionsförsäkring även om den inte uppfyller villkoren i 4, 6 och 8–16 b §§, om

1. den huvudsakligen avser ålders-, sjuk- eller efterlevandepension,
2. den har meddelats i en försäkringsrörelse som inte bedrivs från ett fast driftställe i Sverige,
3. den har tecknats när den försäkrade var bosatt utomlands, och
4. den försäkrade har fått avdrag, skattereduktion eller liknande skattelättnad för premierna i bosättningslandet.

21. Enligt 58 kap. 5 § andra stycket gäller första stycket också om arbetsgivaren betalat premier under den försäkrades bosättning eller förvärvsarbete utomlands utan att betalningen räknats som inkomst för den försäkrade vid beskattningen i det landet. Ett sådant förvärvsarbete ska vara den försäkrades huvudsakliga förvärvsverksamhet.

22. Arbetsgivares tryggnad av utfästelse om pension till en arbetstagare ska, enligt 28 kap. 3 §, dras av som kostnad i den utsträckning som anges i 5–18 §§ samma kapitel, om utfästelsen tryggas genom överföring till pensionsstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. (tryggandelagen), avsättning i balansräkning i förening med kreditförsäkring eller i förening med kommunal eller statlig borgen eller liknande garanti, betalning av premie för pensionsförsäkring, eller överföring till ett utländskt tjänstepensionsinstitut som enligt 39 kap. 13 c § IL likställs med en sådan pensionsstiftelse som avses i tryggandelagen.

23. Med utländskt tjänstepensionsinstitut avses, enligt 39 kap. 13 a § första stycket IL, ett institut som hör hemma i en utländsk stat inom EES och som omfattas av direktiv 2003/41/EG om verksamhet i och tillsyn över tjänstepensionsinstitut (tjänstepensionsdirektivet).

24. Enligt artikel 6 a i tjänstepensionsdirektivet är ett tjänstepensionsinstitut ett institut som, oavsett dess rättsliga form, förvaltar fonderade medel och som är etablerat oberoende av uppdragsgivande företag eller branschorganisation utifrån syftet att tillhandahålla pensionsförmåner i samband med yrkesutövning på

grundval av en överenskommelse eller ett avtal som slutits enskilt eller kollektivt mellan arbetsgivare och arbetstagare eller deras respektive företrädare, eller med egenföretagare i enlighet med lagstiftningen i hem- och värdmedlemsstaten och som bedriver verksamheter som direkt föränleds av dessa.

25. Av 39 kap. 13 c § IL följer att prövningen av om ett utländskt tjänstepensionsinstitut kan likställas med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen ska göras utifrån villkoren i de avtal om tjänstepension som institutet ingår.

26. Regleringen av pensionsstiftelser finns i tryggandelagen. Med pensionsstiftelse avses en av arbetsgivare grundad stiftelse vars uteslutande ändamål är att trygga utfästelse om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande (9 §). En pensionsstiftelse får inte utfästa pension (12 §). Arbetsgivaren har rätt till gottgörelse ur stiftelsen för utbetalda pensioner (14 och 15 §§). Vid likvidation av en stiftelse ska medel avsättas för dess skulder. Därefter ska förfallna pensioner betalas. Återstående medel ska i första hand användas till inköp av försäkring för arbetstagares och efterlevandes pensionsfordringar eller, om tillsynsmyndigheten medger det, betalning av sådana fordringar. I andra hand ska medlen användas till understöd åt arbetstagare och efterlevande. Skulle det även därefter finnas medel kvar i stiftelsen ska dessa användas till välgörande eller annat allmännyttigt ändamål som tillsynsmyndigheten bestämmer (21 §).

27. I 28 kap. 5–18 §§ IL finns beloppsmässiga begränsningar av avdragsrätten för tryggandekostnader.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Inledning

28. De medel som förvaltas inom ramen för trusten syftar till att trygga pensionsutfästelser som bolaget har lämnat till sina anställda. För att avdrag ska medges för kostnader för tryggande av sådana utfästelser krävs att förutsättningarna i 28 kap. IL är uppfyllda (RÅ 1989 ref. 84 och RÅ 2007 not. 98). Bolaget kan således inte medges avdrag för kostnaderna i fråga med stöd av den allmänna regeln i 16 kap. 1 § IL redan vid tidpunkten för överföringen till trusten.

29. Det sagda innebär att bolagets rätt till avdrag ska bedömas mot bestämmelserna i 28 kap. IL. Först om det kan konstateras att rätt till avdrag enligt denna reglering inte föreligger uppstår frågan om bolaget senare med stöd av den allmänna regeln har rätt till avdrag i takt med att pensionerna betalas ut.

30. När det gäller frågan om rätt till avdrag enligt 28 kap. IL tar Högsta förvaltningsdomstolen först ställning till om de aktuella pensionsutfästelserna är utformade på ett sådant sätt att försäkringar

för utfästelserna skulle ha varit pensionsförsäkringar (28 kap. 2 § första stycket). Om så är fallet prövas därefter frågan om trygghandlet av utfästelserna har skett genom överföring till ett utländskt tjänstepensionsinstitut som kan likställas med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen (28 kap. 3 §).

Frågan om försäkringar för utfästelserna skulle ha varit pensionsförsäkringar

31. Villkoren för pensionsutfästelserna och regleringen av trygghandlet av dem i trustform har tagits in i ett avtal, "Rules of The Nynas UK Pension Scheme". Av avtalet framgår bl.a. följande. En anställd kan under vissa förutsättningar ta ut sin pension från 50 års ålder. Det finns en möjlighet att få en viss del av intjänad pension som ett engångsbelopp när ordinarie pensionsålder har uppnåtts. Efterlevandekretsen utgörs av personer i finansiell beroendeställning till den anställde, och kan omfatta andra än de personer som anges i 58 kap. 13 § första stycket IL.

32. Av de ovan redovisade avtalsvillkoren framgår klart att en försäkring för en pensionsutfästelse som omfattas av avtalet inte skulle ha uppfyllt de kvalitativa villkor som anges i 58 kap. 10, 11 och 13 §§ IL. Högsta förvaltningsdomstolen instämmer alltså i underinstansernas bedömning att en sådan försäkring inte skulle ha varit en pensionsförsäkring enligt 58 kap. 2 § första stycket.

33. Mot bakgrund av att det handlar om tjänstepensionsavtal som har tecknats när arbetstagarna var bosatta och förvärvsarbetade utomlands har förvaltningsrätten och kammarrätten aktualiserat frågan om även 58 kap. 5 § IL ska beaktas vid bedömningen av om utfästelserna uppfyller de villkor som gäller för pensionsförsäkringar. I den delen konstaterar domstolarna att 5 § tar sikte på försäkringar som inte är pensionsförsäkringar enligt inkomstskattelagen och att innebörden av bestämmelsen är att försäkringstagaren ändå i vissa fall ska beskattas i Sverige som om kraven i 58 kap. var uppfyllda. Enligt domstolarna ger bestämmelsen däremot inte stöd för att bolaget, i egenskap av arbetsgivare och den som utfäster pensionen, har rätt till avdrag för trygghandlet av pensionsutfästelser som inte uppfyller kraven i 2 § första stycket i det kapitlet. Bolaget har inte argumenterat särskilt beträffande denna fråga. Högsta förvaltningsdomstolen gör följande bedömning.

34. Bestämmelsen i 58 kap. 5 § utgör en kompletterande definition av begreppet pensionsförsäkring och anger att en utländsk försäkring, som inte är en pensionsförsäkring enligt 58 kap. 2 § första stycket, under vissa förutsättningar ändå ska anses vara en sådan försäkring. Det kan varken av paragrafens lydelse eller av något annat lagrum utläsas att den kompletterande definitionen endast omfattar privat pensionssparande eller endast gäller vid beskattningen av försäkringstagaren. I 58 kap. 5 § andra

stycket anges tvärtom uttryckligen att även försäkringar där premierna har betalats av arbetsgivaren under vissa förutsättningar omfattas och av förarbetena framgår att tjänstepensionsskydd vid byte av anställning i gränsöverskridande situationer var ett motiv för att bestämmelsen infördes (prop. 1995/96:231 s. 46). Det finns inte heller något krav på att den försäkrade vid prövningstillfället ska vara bosatt eller verksam i Sverige för att en försäkring ska anses vara en pensionsförsäkring i bestämmelsens mening.

35. När begreppet pensionsförsäkring används i inkomstskattelagen måste därför – om det inte av den aktuella bestämmelsens ordalydelse eller på annat sätt framgår att endast försäkringar enligt huvuddefinitionen i 58 kap. 2 § avses – det begreppet anses omfatta även försäkringar som utgör pensionsförsäkringar enligt den kompletterande definitionen i 5 § i samma kapitel.

36. Det kan konstateras att det i 28 kap. 2 § första stycket IL inte finns någon hänvisning till definitionen av pensionsförsäkring i 58 kap. 2 § första stycket. Det går inte heller på annat sätt att utläsa att kravet på att en försäkring för utfästelsen skulle ha varit en pensionsförsäkring endast kan tillgodoses genom att utfästelsen uppfyller de villkor som följer av den sistnämnda bestämmelsen.

37. Högsta förvaltningsdomstolen drar sammanfattningsvis slutsatsen att kravet i 28 kap. 2 § första stycket IL kan uppfyllas även genom att villkoren för utfästelsen är sådana att en försäkring för utfästelsen skulle ha varit en pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 §.

38. Av utredningen i målet framgår att de av bolaget lämnade utfästelserna huvudsakligen avser ålders-, efterlevande- och sjukpension, att utfästelserna har lämnats till arbetstagare som var bosatta och arbetade utomlands och att kostnaden för tryggheten inte har räknats som inkomst för de pensionsberättigade vid beskattningen i Storbritannien. En försäkring för någon av de utfästelser som omfattas av bolagets pensionsordning skulle alltså ha varit en pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 § IL och utfästelserna uppfyller därmed kravet i 28 kap. 2 § första stycket.

Frågan om trusten kan likställas med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen

39. Bolaget tryggar pensionsutfästelserna genom att medel som motsvarar värdet av de intjänade pensionsrätterna avskiljs och fonderas i enlighet med ett trustavtal enligt brittisk rätt. Trusten har etablerats genom ett avtal mellan bolaget och ett antal s.k. trustees (förvaltare). Förvaltarna ansvarar för förvaltningen av kapitalet, betalar ut pensionerna och administrerar trusten i övrigt. De erhåller ersättning ur trustförmögenheten för sina tjänster.

40. Det följer av definitionen i artikel 6 a i tjänstepensionsdirektivet att ett institut som är etablerat i form av en trust kan vara

ett tjänstepensionsinstitut (jfr även prop. 2005/06:22 s. 33). Det har vidare inte ifrågasatts att den i målet aktuella trusten utgör ett sådant institut. Den fråga som Högsta förvaltningsdomstolen ska ta ställning till är därför endast om trusten kan likställas med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen.

41. Av 28 kap. 3 § och 39 kap. 13 c § IL framgår att prövningen av om ett utländskt tjänstepensionsinstitut kan likställas med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen ska göras utifrån villkoren i de avtal om tjänstepension som institutet ingår. Hur bedömningen närmare bestämt ska gå till anges dock inte i lagtexten.

42. I förarbetena ges bl.a. följande vägledning (prop. 2005/06:22 s. 34 f., 40 och 53 ff.). Det som ska bedömas är om villkoren i avtalet om tjänstepension innebär att institutets ändamål och verksamhet är sådana att institutet kan likställas med en pensionsstiftelse. Det är av stor vikt att syftet med avtalet överensstämmer med syftet för en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen. Utgångspunkten bör vara att avtalet reglerar de centrala förmögenhetsrättsliga frågorna på motsvarande sätt som tryggandelagen. Enligt artikel 7 i tjänstepensionsdirektivet måste ett tjänstepensionsinstitut begränsa sin verksamhet till tjänstepensioner jämte sådan verksamhet som föranleds av tjänstepensionsverksamheten. Svenska pensionsstiftelser ska dessutom enligt tryggandelagen uteslutande ha som ändamål att trygga utfästelse om pension till arbetstagare och arbetstagares efterlevande. Det är dock knappast möjligt att utesluta att ett utländskt institut samtidigt ägnar sig åt annan tjänstepensionsverksamhet än att bara fungera som pensionsstiftelse.

43. Av utredningen i målet framgår att trustbildningen uppvisar i huvudsak följande olikheter i förhållande till vad som gäller för en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen. Även arbetstagarna bidrar till pensionskapitalet, dels genom löneavdrag som de godtar i samband med att de ansluter sig till bolagets pensionsordning, dels efter frivilliga överenskommelser med förvaltarna av trusten. Det är förvaltarna, och inte bolaget, som betalar pensionerna genom att ta ut medel ur trustförmögenheten. Vidare har bolaget – såväl löpande som vid en eventuell avveckling av trusten – möjlighet att tillgodogöra sig medel ur trustens överskott. Kammarrätten fann, i likhet med Skatteverket, att dessa avvikelser innebär att trusten inte kan likställas med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen. Högsta förvaltningsdomstolen gör följande bedömning.

44. Kravet på att tryggande av pensionsutfästelser ska ske genom någon av de i lag reglerade formerna syftar enligt förarbetena till att säkra återbetalningen av den skattecredit som den uppskjutna beskattningen av pensioner ger upphov till. Lagstiftningen om utländska tjänstepensionsinstitut, som har det övergripande syftet att likställa de skattemässiga förutsättningarna för utländska institut att bedriva verksamhet i Sverige med dem som gäller för svenska

motsvarigheter, bygger på denna reglering (jfr prop. 2005/06:22 s. 1, 24 och 29).

45. En tolkning av likställighetsbestämmelsen mot bakgrund av det nyss nämnda syftet innebär enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening att en mindre strikt bedömning är motiverad i en situation där institutet inte är verksamt i Sverige och en uppkommen skattekredit dessutom med all sannolikhet inte kommer att återbetalas i Sverige. Vid bedömningen bör då regleringen i den stat som gör anspråk på skattekrediten tillmätas större betydelse. En sådan situation föreligger när ett utländskt tjänstepensionsinstitut har etablerats för att trygga pensionsutfästelser till anställda i ett fast driftställe i en annan stat inom EES.

46. De olikheter mellan den nu aktuella trustbildningen och en pensionsstiftelse som är av störst betydelse för bedömningen av om trusten kan likställas med en pensionsstiftelse berör dels ändamålskravet i 9 § tryggandelagen, dels bestämmelsen i 12 § tryggandelagen om att en pensionsstiftelse inte får utfästa pensioner.

47. När det gäller ändamålskravet är frågan om de anställdas privata sparande ryms inom den verksamhet som ett utländskt tjänstepensionsinstitut får bedriva. Bidraget genom löneavdrag innebär att den anställda har accepterat en sänkt bruttolön mot en pensionsförmån. Den delen av sparandet framstår därför som en del av tjänstepensionsverksamheten. Det frivilliga sparandet får vidare med hänsyn till att det handlar om en komplettering av tjänstepensionen anses utgöra sådan verksamhet som är föranledd av den tjänstepensionsverksamhet som ett institut får bedriva. Dessa inslag bör därför, enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening, inte diskvalificera trusten från att kunna likställas med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen.

48. Nästa fråga är om den ordning som har valts för utbetalning av pensioner – vilken avviker från regleringen i 14 och 15 §§ tryggandelagen – innebär att bolaget har avhänt sig ansvaret för utfästelserna. Detta skulle i så fall innebära att förvaltarna har utfäst pensionerna, vilket skulle vara oförenligt med 12 § tryggandelagen.

49. Det kan inte utläsas av trustavtalet att förvaltarna har åtagit sig något direkt ansvar för fullföljandet av utfästelserna. Tvärtom framgår det av avtalet och övriga handlingar att bolaget ska hålla förvaltarna skadelösa och att en anställd i ett första steg ska vända sig till bolaget vid en tvist om sin pension. Bolaget har vidare behållit ett direkt inflytande över tillämpningen av vissa pensionsvillkor, t.ex. vid pensionering i förtid, och har även rätt att ändra pensionsordningen i den mån lagstiftningen tillåter det. Till detta kommer att bolaget har förbehållit sig visst förfogande över medlen genom en rätt att under vissa förutsättningar få del av överskottet i trusten, dock inte i sådan utsträckning att det inkräktar på vad som motsvarar kapitalvärdet av de intjänade pensionsrätterna.

50. Det kan vidare konstateras att pension normalt ska utgå med belopp som baseras på den anställdes lön, dvs. det är fråga om förmånsbestämda pensionsutfästelser. Bolagets ansvar har därmed inte heller indirekt – genom anknytning av storleken av utgående pensionsförmåner till det inom ramen för trusten förvaltade kapitalet – överförts på förvaltarna (jfr RÅ 2006 ref. 39). Ytterst är det alltså bolaget som ansvarar för att det finns medel som finansierar infriandet av pensionsutfästelserna.

51. Det sagda innebär att trusten inte kan diskvalificeras som ett tjänstepensionsinstitut som är likställt med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen på den grunden att det inom ramen för trusten bedrivs en främmande verksamhet eller för att ansvaret för utfästelserna ska anses ha övergått från bolaget till förvaltarna. Det har inte heller i övrigt kommit fram något som innebär att ordningen för utbetalningen av pensionerna och bolagets rätt att tillgodogöra sig viss del av överskottet ur trustförmögenheten skulle kunna leda till att syftet med etableringen av trusten förfelas. Det framgår vidare att pensionsordningen, som är godkänd av skatteförvaltningen i Storbritannien, är försedd med detaljerade villkor som får antas syfta till att bl.a. säkerställa återbetalningen av skatte-krediten där. Mot denna bakgrund – och med hänsyn till vad som anges i punkt 45 – finner Högsta förvaltningsdomstolen att bolagets tjänstepensionsavtal ska anses reglera de centrala förmögenhetsrättsliga frågorna på motsvarande sätt som tryggandelagen. Trusten kan därmed likställas med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen.

Sammanfattande slutsatser när det gäller avdragsrätten

52. En arbetsgivares tryggnad av en pensionsutfästelse genom överföring till ett utländskt tjänstepensionsinstitut kan dras av som kostnad om en försäkring för utfästelsen skulle ha varit en pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 § IL. Villkoren för de utfästelser som bolaget har lämnat till anställda i filialen är sådana att en försäkring för någon av dem skulle ha varit en pensionsförsäkring enligt den bestämmelsen. Bedömningen av om ett utländskt tjänstepensionsinstitut kan likställas med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen kan göras mindre strikt när det gäller ett institut som inte är verksamt i Sverige och som endast tryggar pensionsutfästelser till anställda i ett fast driftställe utomlands. Bolagets pensionsordning i form av en trust kan likställas med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen och utfästelserna tryggas därmed genom en i lagstiftningen accepterad tryggandeform.

53. Skatteverket har inte gjort några andra invändningar när det gäller själva avdragsrätten. Bolaget ska således medges avdrag för kostnader för att trygga pensionsutfästelserna i fråga.

Avdragets storlek

54. Med hänsyn till Högsta förvaltningsdomstolens bedömning av den fråga som domstolen har meddelat prövningstillstånd i bör prövningstillstånd meddelas i mål nr 843-18 även såvitt gäller beskattningsfrågan i övrigt. Det som återstår att bedöma i denna del är med vilket belopp som bolaget ska medges avdrag.

55. Rätten till avdrag för kostnader för att trygga pensionsutfästelser är beloppsmässigt begränsad genom regler i 28 kap. 5–18 §§ IL. Underinstanserna har inte haft anledning att ta ställning till om det yrkade avdraget ryms inom dessa gränser.

56. Om det i deklARATIONEN yrkade avdraget överstiger beloppsgrensarna i 28 kap. IL måste vidare bedömas om det finns förutsättningar för att genom eftertaxering sätta ned avdragets storlek. Underinstanserna har funnit att bolaget har lämnat oriktig uppgift när det gäller de omständigheter som är av betydelse för att bedöma själva avdragsrätten. De har däremot inte haft anledning att bedöma om bolaget har lämnat oriktig uppgift när det gäller de omständigheter som är relevanta vid prövningen av avdragets storlek.

57. Det ankommer inte på Högsta förvaltningsdomstolen att som första instans ta ställning till dessa frågor. Målet ska därför visas åter till Skatteverket för prövning av avdragets storlek.

Ersättning för kostnader

58. Högsta förvaltningsdomstolen finner inte skäl att meddela prövningstillstånd i mål nr 843-18 såvitt avser frågan om ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten eller i mål nr 844-18 som gäller ersättning för kostnader hos Skatteverket. Kammarrättens avgörande i ersättningsfrågorna står därmed fast. När det gäller bolagets yrkande om ersättning för biträdeskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen gör domstolen följande bedömning.

59. Bolaget har fått bifall till sitt yrkande och målet avser en fråga av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därmed förutsättningar för att bevilja bolaget ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.

60. Bolaget har lämnat in ett underlag som uppfyller de krav som ställs på kostnadsspecifikation. Biträdenas timkostnader får vidare bedömas som skäligena.

61. Argumentationen har emellertid delvis varit redogörelser av mer allmän karaktär och inlagorna innehåller också upprepningar av vad som tidigare förts fram i underinstanserna. Vidare har bolaget varken åberopat de bestämmelser som har varit avgörande för utgången i målet eller fört något resonemang kring dem. Dessa omständigheter talar för att ersättningsyrkandet inte bör bifallas helt.

62. Å andra sidan innebär Högsta förvaltningsdomstolens beslut att inte meddela prövningstillstånd när det gäller frågan om ersättning för kostnader i underinstanserna att bolaget inte får någon ersättning för sina kostnader där.

63. Vid en sammantagen bedömning finner Högsta förvaltningsdomstolen det skäligt att ersättning beviljas med hela det yrkade beloppet.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med ändring av underinstansernas avgöranden, att Nynas UK AB har rätt att dra av kostnader för att trygga pensionsutfästelser som bolaget har lämnat till anställda i filialen i Storbritannien.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelar prövningstillstånd i mål nr 843-18 såvitt gäller beskattningsfrågan i övrigt och visar målet åter till Skatteverket för prövning av avdragets storlek i enlighet med vad som anges i punkterna 54–57 i denna dom.

Prövningstillstånd meddelas inte i mål nr 843-18 såvitt gäller ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten eller i mål nr 844-18 som gäller ersättning för kostnader hos Skatteverket. Kammarrättens avgörande i dessa delar står därmed fast.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Nynas UK AB ersättning med 306 199 kr för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson, Ståhl, Askersjö, Baran* (särskilt yttrande) och *Gäverth*. Föredragande var justitiesekreteraren Finn Hultin.

Justitierådet Baran tillade för egen del följande:

1. Ett svenskt företags tryggande av pensionsutfästelser till anställda i ett fast driftställe utomlands kan aktualisera en parallell tillämpning av skatteregler om avdragsrätt för tryggandekostnader i värdlandet respektive i Sverige. För det fall kraven för avdragsrätt enligt lagstiftningen i värdlandet inte är förenliga med de krav som den svenska lagstiftningen uppställer träffas ett svenskt företag som följer regleringen i värdlandet av ett avdragsförbud vid beskattningen i Sverige. Vid följsamhet till den svenska regleringen blir resultatet det motsatta.
2. Möjligheterna för svenska företag att med avdragsrätt trygga pensionsutfästelser till anställda i fasta driftställen utomlands är således begränsade till situationer där lagstiftningen i värdlandet över huvud taget inte ställer några krav på hur en pensionsordning

ska vara utformad eller där det finns pensionslösningar som uppfyller kraven i lagstiftningarna i båda staterna. Ett svenskt företag som inte befinner sig i någon av dessa två situationer riskerar alltså att vid en gränsöverskridande situation belastas med högre skatt.

3. Domstolens avgörande i detta mål innebär att en utländsk pensionsordning i en stat inom EES som omfattar anställda i ett svenskt företags fasta driftställe i den staten kan medföra rätt till avdrag redan vid tryggandet om villkoren för pensionsutfästelserna är utformade på ett sådant sätt att försäkringar för utfästelserna skulle ha varit pensionsförsäkringar enligt 58 kap. 5 § IL och om det tjänstepensionsinstitut som tryggar utfästelserna kan likställas med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen. I sistnämnt avseende kan bedömningen göras mindre strikt när det gäller ett institut som inte är verksamt i Sverige och som endast tryggar pensionsutfästelser till anställda i ett fast driftställe utomlands.

4. Domstolens ställningstagande fångar emellertid inte upp de situationer då villkoren i avtalen om tjänstepensioner som instituten ingår alltför mycket avviker från vad som formellt gäller för en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen. Detta kan vara fallet även när tjänstepensionsavtalet uppfyller ett pensioneringssyfte och det inte föreligger någon beaktansvärd risk för att skattekrediten inte återförs till beskattning i värdlandet när pensionerna faller ut.

5. Vidare följer av definitionen på tjänstepensionsinstitut att en arbetsgivares tryggnad av en utfästelse genom överföring till ett institut i en stat utanför EES inte kan dras av som kostnad vid beskattningen i Sverige. I en sådan situation är arbetsgivaren – förutsatt att regleringen i värdlandet tillåter det – hänvisad till att trygga utfästelsen genom betalning av premie för en försäkring som åtminstone uppfyller kraven i 58 kap. 5 § IL för att kostnaden ska kunna dras av såväl vid beskattningen i värdlandet som vid beskattningen i Sverige.

6. Ett svenskt företag som bedriver verksamhet från ett fast driftställe i en annan stat kan alltså komma att få en skattemässig nackdel i förhållande till såväl företag som har hemvist i den staten som svenska företag som endast bedriver verksamhet i Sverige. Det finns därför anledning för lagstiftaren att överväga särskilda avdragsregler för utgifter för pensionering av anställda i verksamheter som svenska företag bedriver utomlands.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2016-03-03, ordförande Önell):

[text här utelämnad]

Kan trusten likställas med en pensionsstiftelse?

Av ovanstående genomgång framgår alltså att trusten inte helt motsvarar en pensionsstiftelse, utan att den i vissa avseenden avviker från bestämmelserna i tryggandelagen. I prop. 2005/06:22 anges dock bl.a. följande. När det gäller att bedöma om ett utländskt tjänstepensionsinstitut kan likställas med en pensionsstiftelse är det enligt regeringens bedömning knappast möjligt att utesluta att det utländska institutet samtidigt ägnar sig åt annan tjänstepensionsverksamhet än att bara fungera som en pensionsstiftelse, naturligtvis under förutsättning att lagen i institutets hemland tillåter det. Det avgörande för om institutet kan likställas med en pensionsstiftelse bör vara innehållet i avtalet om tjänstepension som ingåtts med arbetsgivaren. Villkoren i det avtalet bör vara vägledande för bedömningen av om institutet kommer att ha samma funktion i förhållande till arbetsgivaren som en pensionsstiftelse (s. 35).

Om ett utländskt tjänstepensionsinstitut enligt ett avtal om tjänstepension har samma ändamål som en pensionsstiftelse och tjänstepensionsavtalet med arbetsgivaren innebär samma förmögenhetsrättsliga reglering mellan arbetstagare, arbetsgivare och institut, kan det vara diskriminerande att inte låta ett sådant institut omfattas av samma skatteregler som en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen. Det skulle antagligen inte vara förenligt med fördraget att tillämpa andra skatteregler på det utländska institutet än på pensionsstiftelser enbart på grund av att det utländska institutet formellt inte kan anses utgöra en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen (s. 39).

Enligt förvaltningsrätten innebär dessa förarbetsuttalanden att trusten, trots vissa avvikelser från tryggandelagen, kan likställas med en pensionsstiftelse om ändamålet med den och den förmögenhetsrättsliga regleringen i den alltså är desamma som för en pensionsstiftelse.

De huvudsakliga dragen i trusten är att bolaget löpande avsätter medel till den i enlighet med de kvantitativa reglerna. Avsatta medel används, med några få undantag, för pensioner och bolaget har ansvaret för att infria pensionsutfästelserna genom att garantera att det finns tillräckliga medel i trusten. Det är därmed inte trusten som utfäster pensionen. Bolaget har bara under vissa specifika omständigheter rätt till att få medel ur trusten, och då ur dess överskott. En tredje part administrerar utbetalningarna av pension och erhåller vad som motsvarar gottgörelse ur trusten. Vid en likvidation används trustens medel i första hand till att säkerställa arbetstagarnas pensioner genom att köpa pensionsförsäkringar.

Med beaktande av dessa förhållanden bedömer förvaltningsrätten att trusten kan anses uppfylla samma syfte och ha samma ändamål som en pensionsstiftelse har enligt bestämmelserna i tryggandelagen. Trustens förmögenhet är, i likhet med hos en pensionsstiftelse, närmast en pant för arbetsgivarens pensionsutfästelser. Även det sätt på vilket detta syfte uppnås är snarlikt sättet i tryggandelagen. De skillnader som finns bl.a. vid administration av utbetalningar av pensionerna, gottgörelse ur trusten och likvidation förändrar inte detta syfte eller förhållandet mellan bolaget, arbetstagarna och trusten på ett sådant sätt att ändamålet med trusten ändras. Att ett visst enskilt sparande tillåts i trusten utesluter inte heller, som tidigare nämnts, att trusten likställs med en pensionsstiftelse.

Trusten kan därför enligt förvaltningsrättens mening likställas med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen. Om övriga förutsättningar är uppfyllda är därför pensionsutfästelser som görs till trusten avdragsgilla.

Motsvarar pensionsutfästelserna en pensionsförsäkring?

Avtalet avviker enligt vad som tidigare angivits från de kvalitativa kraven i 58 kapitlet IL, vilka i princip ska vara uppfyllda för att det ska vara fråga om en pensionsförsäkring. I prop. 2007/08:55 framgår bl.a. följande. Den bakomliggande principen för pensionsbeskattningen är att endast kostnader som tillgodoser ett pensioneringssyfte ska få dras av som pensionskostnader. Kravet på pensioneringssyfte återspeglas i de kvalitativa och kvantitativa villkor som gäller för att beskattningen ska skjutas upp (s. 54). En utgångspunkt bör vara att se till att den särskilda skattebehandlingen av pensionssparande inte öppnas för annat sparande än sådant som faktiskt sker i pensioneringssyfte. Lagändringar bör därför utformas så att skattesystemet så effektivt som möjligt kan säkerställa detta syfte (s. 49).

I tidigare nämnd prop. 2005/06:55 anges bl.a. följande. Förvaltning av pensionskapital är en strikt reglerad verksamhet (s. 28). Den skattemässiga regleringen av arbetsgivarens avdragsrätt för pensionskostnader bygger på att tryggnad som sker i ett antal angivna former får en skattegynnad behandling. Lagförslaget bygger på att denna formlig struktur behålls. Detta skall ses mot bakgrund av att en eventuell övergång till en mer funktionsinriktad lagstiftning kräver överväganden som inte är lämpliga att göra i detta sammanhang. Eftersom utgångspunkten för lagändringarna således är den befintliga formliga lagstiftningen och då det inte är aktuellt att vidga själva kretsen av tryggandeformer, följer att avtal om tjänstepension som träffas med utländska tjänstepensionsinstitut bör införlivas i lagstiftningen bara i de delar avtalen kan jämföras med befintliga tryggandeformer (s. 29).

Utländska tjänstepensionsinstitut som kan likställas med de svenska tjänstepensionsinstituten bör omfattas av samma regler som de svenska motsvarigheterna (s. 30). Tjänstepensionsdirektivet medför ingen skyldighet för Sverige att utvidga skattereglerna till att omfatta tryggandeformer i utländska tjänstepensionsinstitut som saknar svenska motsvarigheter (s. 37). För att säkerställa att avdrag endast görs för avsättningar med ett egentligt pensionssyfte bör avdrag endast komma i fråga om tjänstepensionsavtalet uppfyller de villkor som gäller för pensionsförsäkringar i 58 kapitlet IL (s. 38).

För att få göra avdrag för pensionsutfästelser måste de alltså göras inom ramen för ett avtal om pension som uppfyller det pensioneringssyfte som uppställs i de kvalitativa kraven. Förarbetena ger, enligt förvaltningsrättens bedömning, inte utrymme att genom praxis utvidga tillämpningen av bestämmelserna till att omfatta pensionsutfästelser som inte strikt uppfyller detta pensioneringssyfte. Förvaltningsrätten bedömer mot bakgrund av detta att de avvikelser från de kvalitativa kraven som finns i bolagets avtal innebär att pensionsutfästelserna inte är avdragsgilla som pensionskostnader enligt bestämmelserna i IL.

Vidare konstaterar förvaltningsrätten att bestämmelsen i 58 kap. 5 § IL i första hand tar sikte på försäkringstagare som utomlands medgivits skattelättnader för en försäkring vilken inte är en pensionsförsäkring enligt IL. Innebörden är att försäkringstagaren ändå i vissa sådana fall beskattas i Sverige som om försäkringen uppfyllde kraven i 58 kapitlet IL. Bestämmelsen innebär således en dispens för försäkringstagare (se prop. 1969:162 s. 27–29 och prop. 1995/96:231 s. 45). Förvaltningsrätten anser

inte att bestämmelsen ger stöd för att bolaget, i egenskap av arbetsgivare och som den som utfäster pensionen, har rätt till avdrag för pensionsutfästelser som inte uppfyller kraven i 58 kapitlet IL.

Ska avdrag medges enligt EU-rätten?

Enligt det bolaget har anfört ska bestämmelserna i IL inte tillämpas på ovan nämnda sätt. Bolaget har anfört att en sådan tillämpning står i strid med den fria rörligheten inom EU eftersom pensionsutfästelser som görs i enlighet med brittiska bestämmelser i så fall inte är avdragsgilla i Sverige.

Att EU:s medlemsstaters interna beskattning av pensioner inte är föremål för harmonisering framgår både av uttalanden i svensk rätt och i EU-rättsliga dokument och praxis. Frågor om direkta skatter faller över huvud taget utanför EU:s behörighet. Medlemsstater är dock trots detta skyldiga att respektera EU-rätten vid utövandet av sin beskattningsrätt. Detta gäller även för beskattning på pensionsområdet (se angående detta, förutom tidigare nämnda förarbetsuttalanden, bl.a. SOU 2004:101 s. 132 och EU-domstolens domar i mål C-204/90, Bachmann p. 11 och C-118/96, Safir p. 21).

Regleringen i IL är utformad så att svenska såväl som utländska pensionsutfästelser är avdragsgilla om de görs inom ramen för ett pensionsavtal som uppfyller de kvalitativa kraven. Bolaget har alltså möjlighet att utforma avtalet så att de kvalitativa kraven uppfylls och att avdrag därmed kan medges. Var trusten är etablerad, var avtalet gäller eller var personalen är anställd förändrar inte rätten till avdrag, så länge det är inom EU. Någon uttrycklig diskriminering förekommer således inte i IL:s bestämmelser om pensionsutfästelser.

Av förarbeten till de svenska bestämmelserna framgår att pensioneringssyftet enligt svensk rätt ska upprätthållas genom de kvalitativa kraven. Pensioneringssyftet ska inte utvidgas till att omfatta nya pensionsformer genom en generösare tillämpning av dessa krav (jfr RÅ 2007 not. 118). Tillämpningen ska vara likadan oavsett om det är fråga om pensionsutfästelser i svenska försäkringar och pensionsstiftelser eller utländska. Bolagets avdrag hade, med samma avtal, således inte heller varit godtagbara även om pensionsutfästelserna gjorts till en svensk pensionsstiftelse eller till förmån för här anställd personal (jfr SOU 2015:68 s. 279).

Enbart den omständigheten att trusten och avtalet uppfyller de brittiska krav som ställs på pensionsutfästelser men inte de svenska innebär inte att bolaget är föremål för olaglig diskriminering. Avsaknaden av harmonisering på skatteområdet medför snarare att det kan förekomma skillnader i rätten till avdrag. Den svenska rätten till avdrag kan inte fritt utvidgas till att omfatta pensionsutfästelser som görs enligt andra medlemsstaters rättsordningar (jfr EU-domstolens domar i mål C-403/03, Schemp p. 32–35 och C-293/06, Shell p. 43). Sammantaget finner förvaltningsrätten att det varken framstår som diskriminerande att vägra bolaget de yrkade avdragen eller att de svenska bestämmelserna om dessa avdrag utgör ett hinder mot den fria rörligheten.

Det innebär att förvaltningsrätten bedömer att det inte strider mot EU-rätten att tillämpa de kvalitativa kraven på det sätt som anges i IL och i dess förarbeten. De av bolaget yrkade avdragen ska därför inte medges även med beaktande av EU-rätten.

Föreligger en rätt till avdrag som för personalkostnad?

Enligt 16 kap. 1 § IL ska utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster dras av som kostnad. Denna bestämmelse inbegriper bl.a. avdrag för personalkostnader. De tidigare behandlade bestämmelserna i 28 kapitlet IL är därmed särskilda bestämmelser om avdrag som innebär avsteg från bestämmelsen i 16 kap. 1 § IL. Fråga uppstår då om bolaget kan göra avdrag för överföringarna till trusten med stöd av 16 kap. 1 § IL när förutsättningar för avdrag enligt 28 kapitlet IL inte är uppfyllda.

I RÅ 1989 ref. 84 utsluts i princip avdrag enligt 16 kap. 1 § IL för pensionskostnader som inte uppfyller kraven i 28 kapitlet IL. Förvaltningsrätten anser att en sådan bedömning stämmer överens med det som tidigare angivits om syftet med de särskilda bestämmelserna kring beskattning av pensioner.

Kammarrätten i Göteborgs dom i mål 4102-13 öppnar dock för andra bedömningar. Enligt domen kan avdrag, när det gäller medel som betalats ut av en arbetsgivare som utfäst pension, under vissa förutsättningar medges utanför tillämpningsområdet för 28 kapitlet IL. Förutsättningarna är bl.a. att arbetsgivaren definitivt har skilt sig från pensionsmedlen och att risken för försäkringen inte längre är hos arbetsgivaren. Målet gällde utbetalningar till kapitalförsäkringar eller jämförbara utländska rättsfigurer som gjorts med ett oåterkalleligt förmånstagarförordnande för arbetstagaren.

I förevarande mål framkommer inget om att trusten och avtalet istället för att motsvara en pensionsförsäkring skulle motsvara en kapitalförsäkring där arbetsgivaren definitivt skilt sig från pensionsmedlen och frånhänt sig all risk för dem. I den situation som föreligger i målet anser förvaltningsrätten därför inte att det finns skäl att rent allmänt medge avdrag såsom för personalkostnader. Utformningen av bestämmelserna kring beskattning av pension förutsätter snarare att avdrag ska vägras om pensioneringssyftet inte uppnås. Förvaltningsrätten konstaterar också att pensionsavsättningarna inte tagits upp som en skattepliktig löneförmån för arbetstagarna, vilket borde ha gjorts om det var fråga om personalkostnader. Bolaget har sammantaget därför inte rätt till avdrag för avsättningarna såsom personalkostnader.

Frågan om eftertaxering

[text här utelämnad]

Eftersom deklARATIONEN inte innehöll tillräcklig information till ledning för bolagets beskattning och något utredningsansvar inte aktualiserats hos Skatteverket har bolaget lämnat en oriktig uppgift. Det föreligger därmed grund för eftertaxering.

Ersättning för kostnader

Varken målets utgång eller övriga omständigheter i målet innebär att bolaget har rätt till ersättning för sina kostnader hos Skatteverket eller hos förvaltningsrätten.

– Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader.

Kammarrätten i Stockholm (2017-12-15, Hemmingsson, Reimers och Håkansson):

Tryggande av pension – avdrag enligt 28 kap. IL

Vad först gäller frågan om trusten är att likställa med en sådan pensionsstiftelse som avses i tryggandelagen fäster kammarrätten avseende vid främst följande omständigheter.

Enligt pensionsavtalet kan arbetstagarna betala frivilliga bidrag till trusten i form av privat sparande som hålls åtskilt från övrigt sparande. Detta innebär att trusten har att fondera även andra medel än tjänstepension. Trustens ändamål är därför inte uteslutande att trygga utfästelse om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande, jfr 9 § tryggandelagen.

Pensionsutbetalningarna sker direkt från trusten, vilket avviker från det som gäller enligt tryggandelagen. I den lagen förutsätts att det är arbetsgivaren som betalar ut pensionen men att arbetsgivaren får gottgöra sig för utbetalningarna ur pensionsstiftelsen, jfr 12-14 §§ tryggandelagen.

Trusten saknar bestämmelser om gottgörelse av den karaktär som i 14 och 15 §§ tryggandelagen reglerar gottgörelse till arbetsgivare och vars syfte är att skydda kapitalet i stiftelsen.

Slutligen kan en del av trustens kapital vid avveckling av trusten återbetalas till bolaget vilket avviker från 21 § tryggandelagen, där det framgår att medel inte kan återbetalas till bolaget vid likvidation.

I prop. 2005/06:22 s. 53, som behandlar skattefrågor med anledning av tjänstepensionsdirektivet, sägs bl.a. följande i samband med frågeställningen om när utländska tjänstepensionsinstitut kan likställas med pensionsstiftelser enligt tryggandelagen. Institutets ändamål ska uteslutande vara att trygga utfästelse om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande. Institutet får inte utfästa pension eller betala ut pension på andra villkor än vad som följer av tryggandelagen. Även en eventuell avveckling bör vara reglerad på samma sätt som för en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen.

Enligt kammarrättens mening avviker de avtal och bestämmelser som reglerar trusten och förhållandet mellan trusten, bolaget och arbetstagarna på väsentliga punkter från bestämmelserna om pensionsstiftelser i tryggandelagen. Trusten kan därför inte likställas med en sådan pensionsstiftelse.

Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att bolagets pensionsutfästelser inte motsvarar de kvalitativa krav som ställs på en pensionsförsäkring enligt 58 kap. IL. Vidare instämmer kammarrätten i förvaltningsrättens bedömning att bestämmelsen i 58 kap 5 § IL inte ger stöd för bolagets avdragsyrkande. Bolaget har alltså inte rätt till avdrag för avsättningarna enligt reglerna i 28 kap. IL.

Avdrag för personalkostnad – 16 kap. 1 § IL

Frågan är då om bolaget i stället kan medges avdrag såsom för en allmän personalkostnad enligt 16 kap. 1 § 1 IL för överföringar av medel till trusten.

En pension som en arbetsgivare betalar ut i form av direkt pension faller in under den allmänna avdragsbestämmelsen om kostnader i näringsverksamhet i 16 kap. 1 § IL. Avdrag medges då vid den tidpunkt som

pensionen betalas ut, varvid den samtidigt utgör en skattepliktig intäkt av tjänst för pensionstagaren. Regleringen i 28 § IL innebär ett avsteg från bestämmelsen i 16 kap. 1 § IL på så sätt att avdrag medges redan vid trygghandlet av pensionen, dvs. för en framtida utgift.

HFD har i rättsfallet RÅ 1989 ref. 84 uttalat att det ligger i sakens natur att regleringen i 28 kap. IL hindrar avdrag för reservering för ett åtagande som inte uppfyller de kvalitativa och kvantitativa villkor som uppställs i reglerna, men som ändå avser en framtida personalutgift av pensionsliknande karaktär. Att en avdragsrätt för arbetsgivaren för framtida pensionskostnader inte finns på annan grund, dvs. om förutsättningarna för avdrag enligt 28 kap. IL brister, har bekräftats, i senare praxis (se t.ex. RÅ 2007 not. 98). Om pensionen i stället finansieras genom att arbetsgivaren tecknar en kapitalförsäkring får denne således inte avdrag för erlagda premier, men beskattas inte heller för från försäkringen utfallande belopp (8 kap. 14 § IL).

I praxis har arbetsgivare emellertid under vissa förutsättningar medgett avdrag för pensionsutfästelser som säkerställts genom förvärv av kapitalförsäkring. Så har varit fallit då utfästelsen fått form av direktpension genom att arbetsgivaren inte längre kan förfoga över genom kapitalförsäkringen avsatta medel. Om arbetsgivaren finansierar en pensionsutfästelse genom att teckna en kapitalförsäkring och den anställdes rätt till pension sedan säkerställs genom att denne sätts in som en oåterkallelig förmånstagare, ska den betalda försäkringspremien beskattas som en löneförmån för arbetstagaren (medan utfallande belopp är skattefria). Arbetsgivaren har då rätt till avdrag såsom för en personalkostnad när premien betalas (RÅ 2000 ref. 28, RÅ 2004 ref. 28, RÅ 2007 not. 49).

Enligt kammarrättens menings mening följer av tillämplig lagstiftning och praxis att avdrag för framtida pensionsutgifter endast kan medges inom ramen för regelverket i 28 kap. IL. För att utgifter för en pensionsutfästelse i annat fall ska kunna medföra en omedelbar avdragsrätt förutsätts att utfästelsen har fått form av direktpension. Den pensionsutfästelse som bolaget har gjort genom trusten och avtalet och som inneburet att betalningen har skett till trusten uppfyller inte förutsättningarna för att betraktas som direktpension. Vid sådant förhållande ska bolaget inte medges avdrag för de medel som överförts till trusten. Eftersom det är trusten som gör de faktiska utbetalningarna till bolagets anställda har bolaget inte haft någon utgift i samband med det. Utbetalningar från trusten till de anställda medför således inte heller någon avdragsrätt för bolaget. Överklagandet ska således avslås i denna del.

Avdrag enligt EU-rätten

Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att den omständigheten att trusten och pensionsavtalet uppfyller brittiska krav som ställs på pensionsutfästelser men inte de svenska inte innebär att bolaget är föremål för olaglig diskriminering om avdrag för pensionskostnaderna vägras. Bolaget har valt att säkerställa pensionerna genom överföring till en trust som inte kan likställas med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen. Till detta kommer att bolagets pensionsutfästelser inte motsvarar de kvalitativa krav som ställs på en pensionsförsäkring enligt 58 kap IL. Bolaget har inte haft någon utgift i samband med utbetalning av pensionerna. Avdrag för utgifter i samband med sådana

pensionsutfästelser skulle enligt kammarrättens mening ha vägrats även om verksamheten bedrivits i Sverige och pensionerna utbetalats till i Sverige obegränsat skattskyldiga personer. Att bolaget vägras avdrag strider därför inte mot etableringsfriheten eller den fria rörligheten i övrigt.

Eftertaxering

Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att bolaget har lämnat oriktig uppgift. Eftersom det inte heller är uppenbart oskäligt att eftertaxera bolaget finns det förutsättningar för eftertaxering.

Ersättning för kostnader

Bolaget har inte fått bifall till sin talan. Något annat skäl till att medge bolaget ersättning för kostnader finns inte. Bolagets överklaganden i fråga om ersättning för kostnader i Skatteverket och förvaltningsrätten samt yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten ska därför avslås. – 1. Kammarrätten avslår överklagandena. – 2. Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.