



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS BESLUT

Mål nr
1744-23

meddelat i Stockholm den 24 november 2023

KLAGANDE

Göteborgs Spårvägar Aktieföretag, 556353-3412

Ombud: Markus Thaler
Ernst & Young AB
401 82 Göteborg

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 23 februari 2023 i ärende dnr 68-22/D

SAKEN

Förhandsbesked om särskild löneskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer förhandsbeskedet och avvisar ansökan.

BAKGRUND

1. Den som har utfäst en tjänstepension ska enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader betala särskild löneskatt på kostnaden för pensionsutfästelsen.
2. Göteborgs Spårvägar Aktiebolag (bolaget) tryggar pensionsutfästelser till sina anställda genom att betala in premier för tjänstepensionsförsäkring hos KPA Tjänstepensionsförsäkring AB (KPA). På dessa premier utgår särskild löneskatt.
3. Bolaget har ett försäkringsavtal med KPA som innebär att bolaget har en individuell s.k. överskottsfond hos KPA. Överskottsfonden består av den avkastning som pensionskapitalet har gett varje år och som inte har behövts för att täcka kapitalbehovet i aktuella pensionsåtaganden. Medel i denna överskottsfond har under de senaste åren använts för att täcka kostnaden för värdesäkring av bolagets försäkrade förmånsbestämda pensioner (s.k. indexeringspremier) samt betalning av engångspremier vid pensionsavgång när de premier som betalats in till försäkringen inte räcker till den pensionsförmån som den försäkrade har rätt till enligt tillämpligt pensionsavtal.
4. Bolaget ansökte om förhandsbesked och ville få svar på om bolagets användning av sin överskottsfond hos KPA utlöser särskild löneskatt på pensionskostnader om den används för löpande värdesäkring av försäkrade förmåner (fråga 1), betalning av engångspremier för att säkerställa att försäkringens värde motsvarar den pensionsförmån som den försäkrade har rätt till enligt pensionsavtal (fråga 2), betalning av löpande pensionspremier som omfattas av överskottsfond (fråga 3) eller betalning av pensionspremier som inte omfattas av överskottsfond (fråga 4).
5. Av bolagets ansökan och de bifogade försäkringsvillkoren framgår följande. Den individuella överskottsfonden hos KPA används automatiskt till

indexering och värdesäkring (fråga 1 och 2). Det kan försäkringstagaren inte välja bort. Om det därefter finns ett överskott kan försäkringstagaren använda fonden till att betala nya premier (fråga 3). KPA har vidare nekat bolaget att använda överskottsfonden till att betala premier kopplade till pensioner som inte omfattas av överskottsfonden (fråga 4). Försäkringstagare som har överenskommit med KPA om en överskottsfond vid försäkringsavtalets tecknande har senare ingen rätt att ändra avtalet i denna del.

6. Skatterättsnämnden ansåg att användandet av överskottsfonden utgör beskattningsunderlag för särskild löneskatt på pensionskostnader i samtliga omfrågade situationer.

YRKANDEN M.M.

7. *Göteborgs Spårvägar Aktiebolag* yrkar att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska ändras gällande fråga 1 och 2 på så vis att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa att om överskottsfonden tas i anspråk för indexering eller värdesäkring, ska dessa belopp inte ingå i underlaget för särskild löneskatt.
8. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

9. Enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får, efter ansökan av en enskild, förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.
10. För en enskild syftar förhandsbeskedsinstitutet till att ge en möjlighet att inför förestående affärer och andra rättshandlingar få klarhet i hur förfarandet kommer att bedömas i beskattningshänseende (se t.ex. HFD 2015 ref. 78).

Institutet är inte avsett att erbjuda en, vid sidan av det ordinarie skatteförfarandet, alternativ ordning för prövning av redan genomförda transaktioner (se t.ex. HFD 2018 ref. 3).

11. Alltsedan förhandsbeskedsinstitutet för skattefrågor infördes har utgångspunkten varit att ett förhandsbesked endast ska innefatta en skatterättslig förhandsbedömning av en situation som uppkommer i framtiden. Det har inte ansetts förenligt med syftena bakom möjligheten att få förhandsbesked att genom ett sådant få en bedömning av hur en redan pågående verksamhet ska beskattas (HFD 2022 not. 40 punkt 15 och där angivna rättsfall).
12. Att ett visst tillvägagångssätt redan har kommit till användning behöver emellertid inte utesluta att förfarandet som sådant kan bli föremål för förhandsbesked, men då med avseende på en ny händelse, t.ex. en ny affärstransaktion. En sådan situation kan vara att den sökande, om ett negativt förhandsbesked lämnas, överväger att vidta andra åtgärder eller dispositioner för att uppnå samma resultat som med det omfrågade tillvägagångssättet (HFD 2018 ref. 3).
13. Av ansökan om förhandsbesked framgår att medel i överskottsfonden under de senaste åren har använts för att täcka kostnader för värdesäkring av bolagets försäkrade förmånsbestämda pensioner samt betalning av engångspremier vid pensionsavgång, vilket enligt Högsta förvaltningsdomstolens bedömning omfattas av fråga 1 och 2. Detta utnyttjande av fonden kan bolaget, enligt angivna förutsättningar, inte heller avstå från. Vidare framgår det av förutsättningarna att bolaget har nekats att utnyttja fonden till att betala pensionspremier som inte omfattas av överskottsfonden (fråga 4). Det enda återstående val som bolaget kan styra över, är således att använda fonden för att betala löpande pensionspremier som omfattas av överskottsfonden (fråga 3). Detta kan inte sägas innebära att bolaget står inför en sådan valsituation mellan olika handlingsalternativ som krävs för att förhandsbesked ska lämnas på den grunden att det är av vikt för bolaget att få svar. Det har inte heller framkommit

att bolaget överväger att vidta andra åtgärder eller dispositioner för att uppnå samma resultat som med det omfrågade tillvägagångssättet.

14. Förhandsbesked får också lämnas om det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att frågan besvaras. En förutsättning för att förhandsbesked ska lämnas på den grunden är att det finns ett allmänt intresse av ett snabbt avgörande (se t.ex. HFD 2015 ref. 78). Högsta förvaltningsdomstolen anser att de frågor som ansökan gäller inte är av det slaget att de bör besvaras genom ett förhandsbesked.
15. Skatterättsnämnden borde således inte ha prövat ansökan. Förhandsbeskedet ska därför undanröjas och ansökan avvisas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Marie Jönsson, Linda Haggren och Magnus Medin.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Ewa Nordström.