

**Enligt 28 kap. 13 § andra stycket inkomstskattelagen kan rätten till avdrag för belopp som överförts till pensionsstiftelse falla bort om stiftelseförmögenheten är alltför stor i förhållande till pensionsutfästelser som är tryggade med avdragsrätt. Det belopp som fallit bort kan inte dras av ett senare beskattningsår när de förutsättningar som anges i nämnda stycke är uppfyllda.**

Lagrum:

28 kap. 13 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229)

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked från X AB framgick bl.a. följande. X AB tryggar sin pensionsskuld enligt den s.k. ITP-planen (Industrins och handelns tilläggspension) bl.a. genom överföring till pensionsstiftelse. Till och med beskattningsåret 2007 drog bolaget av belopp motsvarande överföringar till pensionsstiftelsen och intjänade pensionsrätter. Därefter överförde bolaget dels i december 2010, dels i april 2011 sammanlagt visst belopp (beloppet här utelämnat) till stiftelsen. Bolaget yrkade avdrag för detta belopp vid 2011 års taxering. Skatteverket beslutade att inte medge bolaget avdrag med hänvisning till den begränsning i avdragsrätten som följer av 28 kap. 13 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Vid utgången av beskattningsåret 2011 översteg inte längre pensionsstiftelsens förmögenhet, beräknad enligt nämnda lagrum, bolagets pensionsreserv varför någon beloppsbegränsning enligt bestämmelsen inte längre förelåg. X AB önskade besked om bolaget kan medges avdrag vid 2012 års taxering för de till pensionsstiftelsen tidigare överförda medlen.

*Skatterättsnämnden (2013-11-25, André, ordförande, Svanberg, Pålsson, Werkell) yttrade: Förhandsbesked – X AB har rätt till avdrag vid 2012 års taxering för överföringen till sin pensionsstiftelse. – Motivering – – – Skatterättsnämndens bedömning – Av 28 kap. 3 § följer att en arbetsgivares utfästelse om pension till en arbetstagare ska dras av som kostnad i den utsträckning som anges i 5–18 §§ om utfästelsen tryggas genom bl.a. överföring till pensionsstiftelse. – I 13 § första stycket föreskrivs bl.a. att överföring till pensionsstiftelse för att trygga pensionsutfästelser enligt 3 § inte får dras av med högre belopp för varje pensionsberättigad än som motsvarar pensionsreserven för sådan pensionsutfästelse som är tryggad med avdragsrätt. – Av paragrafens andra stycke framgår att avdraget inte får överstiga vad som krävs för att stiftelsens förmögenhet ska motsvara pensionsreserven för sådana utfästelser som avses i första stycket, varvid förmögenheten ska beräknas till ett belopp som motsvarar 80 procent av kapitalunderlaget vid ingången eller utgången av beskattningsåret enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. – Det betyder enligt praxis att avdraget beräknas enligt första stycket med utgångspunkt i pensionsreserven men att en begränsning av avdraget ska göras om de förutsättningar som anges i den kompletterande regeln i andra stycket är uppfyllda (RÅ 2007 ref. 47). – Huvudfrågan i rättsfallet var om rätt till avdrag för tryggande genom överföring till pensionsstiftelse enligt*

28 kap. 3 § förelåg avseende det beskattningsår då ökningen av bolagets pensionsreserv kostnadsfördes medan överföringen till pensionsstiftelse skett ett tidigare beskattningsår. Skatteverket ansåg att den aktuella bestämmelsen tog sikte endast på händelser som inträffat under beskattningsåret och att avdrag för den tidigare överföringen till pensionsstiftelsen inte kunde ske. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att något villkor om att överföringen måste ske under beskattningsåret inte ställs upp och kan inte heller anses framgå av sammanhanget. Det var därför inte något hinder mot avdrag att överföringen skett året före det år då kostnaden uppkommit och tryggandet sker. – X AB menar, med hänvisning till rättsfallet, att villkoret i 28 kap. 13 § andra stycket, som hindrade att bolaget fick avdrag för sitt tryggande vid 2011 års taxering, måste jämföras med de villkor för avdrag som uppställs i 3 §. Enligt bolaget kan därför hinder inte anses föreligga för att tryggandet genom överföringen till pensionsstiftelsen dras av det nu aktuella beskattningsåret då bestämmelsen i 13 § andra stycket inte längre hindrar detta. – Skatteverkets grundläggande invändning häremot är att avdrag inte kan medges om tryggandet enligt 28 kap. 3 § skett under ett tidigare beskattningsår. Verket påpekar att förhållandena därmed skiljer sig från dem som prövades i 2007 års rättsfall. – I rättsfallet HFD 2011 not. 42 har frågan om förtida tryggande i en situation liknande den nu aktuella berörts. Tryggande skulle ske genom betalning av premie för pensionsförsäkring. En av frågorna (1 b) gällde avdragsrätt för preliminära premier hänförliga till ett visst beskattningsår om dessa skulle vara högre än den slutliga premien. Därvid aktualiserades en begränsning i avdragsrätten i 15 § motsvarande den vid överföring till pensionsstiftelse i 13 § andra stycket. Enligt 15 § får avdrag inte göras med högre belopp än premien. – Skatterättsnämnden fann att 15 § skulle tillämpas så att högre belopp än vad som motsvarar den slutliga premien inte skulle dras av. Nämnden tillade med hänvisning till 2007 års rättsfall att inbetalningen av överskjutande belopp, om pensionen då var intjänad och övriga förutsättningar i 28 kap. var uppfyllda, fick ses som ett förtida tryggande avseende närmast följande beskattningsår. Högsta förvaltningsdomstolen fastställde förhandsbeskedet i denna del och gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden. – X AB har tryggt sina pensionsutfästelser genom överföring till sin pensionsstiftelse under december 2010 och april 2011 och uppfyllde därmed förutsättningarna för avdrag enligt 28 kap. 3 §. På grund av att stiftelsens förmögenhet beräknad enligt 13 § andra stycket översteg pensionsreserven för beskattningsåret 2010 medgavs bolaget inte avdrag vid 2011 års taxering. – Vid utgången av beskattningsåret 2011 hade emellertid förhållandet mellan pensionsstiftelsens förmögenhet och bolagets pensionsreserv förändrats så att den begränsning av avdragsrätten som anges i 13 § andra stycket inte längre var för handen. Frågan är då om den omständigheten att det tryggande av pensionsutfästelsen som skett genom överföring till pensionsstiftelsen under tidigare beskattningsår innebär att avdraget kan medges vid 2012 års taxering. – Något villkor att tryggandet måste ske under beskattningsåret ställs inte upp i 28 kap. och kan inte heller anses framgå av sammanhanget, bedömningar som vinner stöd av praxis. Härav följer att bolaget är berättigat till avdrag vid 2012 års taxering för de till

pensionsstiftelsen överförda beloppen om även övriga villkor i 28 kap. är uppfyllda.

Ledamöterna *Dahlberg, Gäverth* och *Lundström* var skiljaktiga och anförde följande. Nu aktuella överföringar till pensionsstiftelsen gjordes dels i december 2010, dels i april 2011. Genom överföringarna tryggades utfäst pension som intjänats under beskattningsåren 2008 och 2010. X AB nekades emellertid avdrag för dessa överföringar vid 2011 års taxering då pensionsstiftelsens förmögenhet översteg bolagets pensionsreserv. Något stöd för att vid ett senare år, då pensionsstiftelsens förmögenhet inte längre utgör hinder för att neka avdrag, medge bolaget avdrag för överföringarna finns enligt vår uppfattning inte.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att X AB inte skulle medges avdrag vid 2012 års taxering för det till pensionsstiftelsen överförda beloppet. Skatteverket anförde bl.a. följande. Överföringarna till pensionsstiftelsen är inte en förutbetalad kostnad utan har skett som ett tryggande av intjänad pension. Överföringarna har dragits av vid 2011 års taxering enligt 28 kap. 3 § IL men avdraget har vägrats enligt 28 kap. 13 § andra stycket. Avdrag ska ske det beskattningsår då tryggandet sker. Någon valfrihet finns inte. Enligt 28 kap. 21 § gäller att om en överföring till en pensionsstiftelse sker utan avdragsrätt är en framtida ersättning (gottgörelse) från stiftelsen undantagen från beskattning i motsvarande mån.

X AB bestred bifall till överklagandet och ansåg att Skatterättsnämndens förhandsbesked inte skulle ändras. Bolaget anförde bl.a. följande. Det finns inte någon regel som föreskriver att avdrag för överföringarna inte kan medges då anledningen till avdragsbegränsningen bortfallit. Som bestämmelserna i 28 kap. 21 § IL är utformade är det i praktiken en förutsättning för att skattefri gottgörelse ska kunna tas emot av arbetsgivaren att stiftelsen töms på medel.

*Högsta förvaltningsdomstolen (2014-09-30, Sandström, Dexe, Hamberg, Nymansson)* yttrade:

#### *Skälen för avgörandet*

Rätten till avdrag för tryggande av pensionsutfästelser är på olika sätt begränsad. Grundläggande är att det ska vara fråga om faktiska och tryggnads kostnader som ligger inom ramen för vad som följer av huvudregeln i 28 kap. 5 § IL och kompletteringsregeln i 28 kap. 7–12 §§ (prop. 1997/98:146 s. 66 f.).

Vid tryggande i form av överföring till pensionsstiftelse tillkommer de begränsningar som följer av bestämmelserna i 28 kap. 13 § IL. Enligt första stycket begränsas avdraget i fråga om varje pensionsberättigad till ett belopp som motsvarar pensionsreserven för sådan pensionsutfästelse som är tryggad med avdragsrätt. Vidare gäller enligt andra stycket att

avdraget inte får överstiga vad som krävs för att stiftelsens förmögenhet – beräknad på visst sätt – ska motsvara pensionsreserven för sådana utfästelser som avses i första stycket.

Med stöd av 28 kap. 13 § andra stycket IL har Skatteverket vid 2011 års taxering vägrat avdrag med anledning av överföringar till pensionsstiftelsen i december 2010 och april 2011. Frågan i målet är om dessa överföringar i stället kan grunda rätt till avdrag vid 2012 års taxering när den nämnda bestämmelsen inte längre hindrar avdrag.

Högsta förvaltningsdomstolen finner att det av regleringen i 28 kap. 13 § andra stycket IL inte framgår annat än att begränsningen där är definitiv och att belopp som faller bort ett beskattningsår inte kan dras av ett senare beskattningsår när de förutsättningar som anges i stycket är uppfyllda. Skatteverkets överklagande ska därför bifallas i den del det avser överföringen i december 2010.

Vad gäller överföringen i april 2011 kan avdrag komma i fråga bara om det anses att avdraget enligt gängse regler om rätt beskattningsår kan hänföras till 2012 års taxering. Förutsättningarna för avdrag på den grunden har Skatterättsnämnden inte haft anledning att pröva. Såvitt gäller överföringen i april 2011 bör förhandsbeskedet därför undanröjas.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens avgörande*

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att överföringen till pensionsstiftelsen i december 2010 inte kan grunda rätt till avdrag vid 2012 års taxering.

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer förhandsbeskedet och avvisar ansökningen i den del beskedet och ansökningen avser överföringen till pensionsstiftelsen i april 2011.

Mål nr 8145-13, föredragande Martin Hamrin

*Rättsfall:* RÅ 2007 ref. 47.

*Litteratur:* prop. 1997/98:146 s. 64 och 66.