

Not 48

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 24 november 2023 följande beslut (mål nr 1744-23).

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 överskotts-fonden 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.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer förhandsbeskedet och avvisar ansökan.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Jönsson, Haggren* och *Medin*. Föredragande var justitiesekreteraren Ewa Nordström.

Skatterättsnämnden (2023-02-23, *Eng, ordförande, Bengtsson, Cejic, Dahlberg, Hammarström, Pettersson och Sundin*):

Förhandsbesked

Samtliga frågor: Användningen av medel i överskottsfonden ska ingå i beskattningsunderlaget för särskild löneskatt på pensionskostnader.

Skatterättsnämndens bedömning

Frågorna gäller om bolagets användande av det överskott som uppkommit genom en värdeökning på det pensionskapital som tidigare har beskattas med särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP) utgör underlag för SLP när överskottet utnyttjas. Överskottet ska användas för att trygga de pensionsutfästelser som bolaget har gentemot sina anställda, ett tryggande som sker genom betalning av premier för tjänstepensionsförsäkringar.

Det skulle kunna hävdas att när tilldelade företagsanknutna medel används för att täcka del av årets pensionspremier så är det egentligen fråga om en nedsättning av premien och SLP ska då inte utgå. Det resonemanget godtogs dock inte i RÅ 2000 not. 54. Det saknas skäl att göra en annan bedömning nu. Detta bl.a. eftersom medlen i överskottsfonden inte kan härledas till överskott i en enskild arbetstagares försäkring utan har beräknats utifrån hela arbetstagarkollektivet. Det är således inte fråga om ett överskott som uppkommit i en viss försäkring och som tillgodogörs samma försäkring genom nedsättning av premier eller liknande.

Av lagtexten framgår att utgångspunkten vid beräkningen av beskattningsunderlaget för SLP är arbetsgivarens kostnader för att trygga pensionsåtaganden. När det som här gäller förmånsbestämd pension som tryggas genom köp av pensionsförsäkring är underlaget de avgifter som har betalats för tjänstepensionsförsäkring.

Enligt Skatterättsnämndens uppfattning innebär lagtexten att samtliga avgifter som betalas för tjänstepensionsförsäkring ska ingå i underlaget för SLP oavsett om de finansieras med återbäring från försäkringen eller med försäkringstagarens egna medel. Om återbäringen används för att betala nya premier så omfattas det av ordalydelsen. Även den löpande värdesäkringen utgör en premiebetalning för att täcka upp för den utlovade pensionen. Det innebär att användandet av överskottsfonden utgör beskattningsunderlag för SLP i samtliga omfrågade situationer.