

KLAGANDE

Nynas UK AB, 556431-5314

Ombud: Lars Lindberg
Box 10700
121 29 Stockholm

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 3 mars 2016 i mål nr 13583-15
och 13586-15, se bilaga A

SAKEN

Inkomsttaxering 2009
Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

1. Kammarrätten avslår överklagandena.
2. Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

YRKANDEN M.M.

Nynas UK AB (bolaget) yrkar att bolaget ska medges avdrag för pensionskostnader om 43 233 884 kr och ersättning för kostnader i underinstanserna. Bolaget yrkar också ersättning för kostnader i kammarrätten med 185 200 kronor. Till stöd för sin talan anför bolaget bl.a. följande. Avtalet mellan bolaget och trusten gällande pensionsförmånerna och trygghandlet av de anställdas pensioner har godkänts av behöriga myndigheter i Storbritannien. Villkoren i avtalet är reglerade på ett sätt som överensstämmer med syftet bakom de svenska reglerna. På motsvarande sätt som i Sverige är skattelagstiftningen i Storbritannien uppbyggd för att förhindra att den anställde beskattas vid tidpunkten för trygghandet samtidigt som den säkerställer att den anställde blir beskattad för kommande pensionsutbetalningar. Det är ofrånkomligt att det föreligger skillnader mellan pensionsreglerna i olika länder inom EU.

Oaktat bedömningen av om trusten är att jämställa med en svensk pensionsstiftelse eller ej så har bolaget avhänt sig de medel som tillkommer de anställda i form av framtida pensioner. Bolaget har således haft kostnader för befintlig personal. Kostnaderna har ett direkt samband med den av bolaget bedrivna näringsverksamheten och de är därför avdragsgilla enligt de allmänna bestämmelserna i 16 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Kammarrätten i Göteborg har i ett avgörande från den 23 juni 2015 i mål nr 4102-13 tagit ställning till frågan om avdragsrätt för pensionskostnader hänförliga till anställda som var verksamma i ett bolags filialer i Storbritannien. Enligt avgörandet kan avdrag i vissa fall medges för utbetalning utanför området för 28 kap. IL även om det egentligen skulle vara fråga om trygghandekostnader och att avdragsrätten inte begränsas till utbetalningar till vad som i egentlig och formell mening är en kapitalförsäkring.

Förvaltningsrätten har i den överklagade domen uttalat angående den nämnda kammarrättsdomen att det målet gällde utbetalningar till kapitalförsäkringar eller jämförbara utländska rättsfigurer som gjorts med ett oåterkalleligt förmånstagarförordande för arbetstagaren. Det stämmer inte. Någon prövning av om de anställda skulle ha blivit beskattade såsom för en skattepliktig löneförmån skedde inte och det finns inget som tyder på att en sådan förutsättning på något sätt skulle ha påverkat kammarrättens ställningstagande.

Den omständigheten att förvaltningsrätten inte har berört frågan om avdragsrätt för de faktiska pensionsutbetalningarna från trusten får uppfattas som att förvaltningsrätten har ansett att bolaget inte är berättigat till någon form av avdrag för sina pensionskostnader, vare sig vid inbetalning till trusten för tryggande av de anställdas pensionering eller vid faktiska pensionsutbetalningar från trusten. Detta innebär ett avsteg från grundläggande principer ur såväl ett internt svenskt perspektiv som ur ett EU-rättsligt perspektiv. Bolaget följer de regler som gäller för pensionsavsättningar i Storbritannien. Ett vägrat avdrag skulle innebära att bolaget kommer att drabbas av beskattningskonsekvenser som endast beror på att verksamheten är förlagd till ett annat EU-land med lokalanställd personal som omfattas av pensionsreglerna i sitt hemland.

De svenska avdragsreglerna för arbetsgivarens pensionskostnader i 28 kap. IL har en klar koppling till hur beskattningen regleras för de som får ut pensionerna – dvs. de anställda. Reglerna är gamla och från en tid när gränsöverskridande investeringar var ovanliga. Regelverket fungerar dock inte särskilt bra när det handlar om avdragsrätt för utländsk arbetskraft som inte är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Eftersom Skatteverket anser att jämförelse ska ske med de svenska reglerna om tryggande av pension måste man också bedöma på vilket sätt de anställda skulle ha blivit beskattade om man även tillämpat svenska regler vid beskattningen av de anställda. Bolaget finner det uteslutet att en i Sverige obegränsat skattskyldig person

skulle ha undgått beskattning vid tidpunkten för överföringen av medel till en trust på motsvarande sätt som nu skett för bolagets anställda.

Skatteverkets utredning har initierats av de uppgifter som bolaget lämnat till ledning för sin taxering. Skatteverket har därmed fått tillräcklig information för att uppmärksamma det skatterättsliga problemet. Det saknas därför grund för eftertaxering.

Skatteverket anser att överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten ska avslås. Till stöd för sin talan anför verket bl.a. följande. Avdragsrätten vid tryggande av pensionsutfästelser är föremål för specialbestämmelser vilka återfinns i 28 kap. II. Medger inte specialbestämmelserna avdrag för utgifterna kan inte heller avdrag medges med stöd av portalbestämmelsen i 16 kap. 1 § II. En annan ordning vore orimlig eftersom en avdragsrätt enligt portalbestämmelsen då skulle undergräva betydelsen av och syftet med de särskilda avdragskriterierna och göra specialbestämmelserna verkningslösa. Verket instämmer i förvaltningsrättens uppfattning att pensionsavsättningarna borde ha tagits upp som en skattepliktig löneförmån för arbetstagarna om det skulle ha varit fråga om personalkostnader.

Någon avdragsrätt föreligger inte på den grunden att trusten har gjort faktiska utbetalningar under året. Bolaget har inte haft någon utgift i samband med utbetalningen av pensionen eftersom det är trusten som har gjort utbetalningarna. Bolaget kan följaktligen inte ha någon rätt till avdrag vid utbetalningstidpunkten. Den utbetalning som sker från trusten har inte heller någon direkt koppling till de överföringar som vid en tidigare tidpunkt gjorts till trusten och kapitalavkastningen, inom ramen för förvaltningen i trusten, har aldrig förts över från bolaget.

Vid en granskning av bestämmelserna i pensionsavtalet framgår det klart att de kvalitativa villkoren för en pensionsutfästelse, så som det föreskrivs i

58 kap. IL inte är uppfyllda. Bland annat uppfylls inte ålderskravet, kravet på att pensionen inte får betalas som en engångsutbetalning eller kravet på vilka som kan ingå i efterlevandekretsen. Bestämmelsen i 58 kap. 5 § IL är inte något kvalitativt villkor i sig och Skatteverket delar förvaltningsrättens uppfattning att bestämmelsen inte ger stöd för att bolaget ska ha rätt till avdrag för pensionsutfästelser som inte uppfyller kraven i 58 kap. IL.

Skatteverket anser, till skillnad från förvaltningsrätten, att inte heller kraven i 28 kap. 3 § IL är uppfyllda, dvs. att avtalsvillkoren är utformade så att trusten är att likställa med en pensionsstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., TrL. Karaktäristiskt för pensionsstiftelse enligt TrL är att den är en kollektiv pant för av arbetsgivaren utfäst pension. Syftet med bestämmelserna i lagen är att säkerställa detta förhållande. Villkoren kräver därför bl.a. att det är arbetsgivaren som har pensionsansvaret och att arbetsgivaren kan hämta ersättning (gottgörelse) från pensionsstiftelsen endast under vissa reglerade förutsättningar. Vidare säkerställer TrL att pensionsstiftelsen är avskild från arbetsgivaren och att det kapital som förs över till stiftelsen enbart kan återtas av arbetsgivaren som ersättning för utbetalda pensioner. Finns överskott i en pensionsstiftelse vid likvidation kan en utbetalning av överskottet till arbetsgivaren inte komma i fråga. Vid en granskning av pensionsavtalet kan det konstateras att detta inte motsvarar villkoren i TrL i vissa avgörande delar. Bolaget ansvarar inte för pensionsåtagandet och fullgörandet i den utsträckning och form som TrL kräver. Det är trusten som ansvarar för och ska se till att bolaget betalar in tillräckliga medel. Trusten har även till ändamål att fondera arbetstagarens eget sparande och vid brist på tillgångar ska det privata sparandet säkerställas först. Avtalet ger även bolaget rätt till återbetalning av medel från trusten vid likvidation och överkonsolidering. Det är därför inte fråga om en sådan kollektiv pant för av arbetsgivaren utfäst pension som föreskrivs i TrL. Det är visserligen bolaget som genom pensionsavtalet initialt utfäster pension till de anställda. Bolagets fullföljande av villkoren i avtalet innebär emellertid att ansvaret

för utfästelsen övergår till trusten. Det är trusten som ansvarar för utbetalning av förmånerna.

För allt tryggande gäller att de kvalitativa kraven på pensionsutfästelsen ska vara uppfyllda och att avdragen inte får överstiga de kvantitativa avdragsramarna. Innebörden av reglerna är att tjänstepensionsavtal som ingås utanför Sverige är avdragsgilla på samma villkor som gäller för svenska pensionslösningar. Bolaget har inte haft någon utgift i samband med utbetalningar från trusten och kan därför inte heller få avdrag från den tidpunkten. Konsekvenserna beror inte på att bolaget bedriver sin verksamhet i England utan hade varit desamma om verksamheten hade bedrivits i Sverige.

Några närmare uppgifter om den aktuella avdragsposten i sig, bestämmelserna i pensionsavtalet eller trusten i Storbritannien har inte lämnats i inkomstdeklarationen eller annat meddelande. Uppgifterna i deklarationen har således inte utgjort tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. Bolagets deklaration innehåller inte heller sådana oförenliga, ofullständiga eller orimliga uppgifter att det framstår som uteslutet att uppgifterna skulle godtas utan särskild utredning. Bolaget har därmed lämnat en sådan oriktig uppgift som utgör grund för efterbeskattning.

SKÅLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Utgångspunkter för bedömningen

I målet är ostridigt att bolaget har gjort avsättningar för pensioner till sina lokalanställda i Storbritannien genom överföring av medel till ett utländskt tjänstepensionsinstitut, en engelsk "trust" (härefter benämnd trusten). Frågan i målet är om bolaget har rätt till avdrag för dessa avsättningar. För det fall trusten är att likställa med en svensk pensionsstiftelse och innehållet i avtalet uteslutande tillgodoser ett pensioneringssyfte kan avdrag medges i

enlighet med reglerna i 28 kap II. Om så inte är fallet återstår att bedöma om bolaget kan få avdrag för överföring av medel till trusten såsom personalkostnad enligt huvudregeln beträffande avdrag i näringsverksamhet i 16 kap. 1 § II. I det fall avdrag inte kan medges enligt de svenska beskattningsreglerna uppstår fråga om EU-rätten påkallar att avdrag medges.

Tillämpliga bestämmelser framgår av förvaltningsrättens dom.

Tryggande av pension – avdrag enligt 28 kap. II

Vad först gäller frågan om trusten är att likställa med en sådan pensionsstiftelse som avses i TrL 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 § TrL.

Pensionsutbetalningarna sker direkt från trusten, vilket avviker från det som gäller enligt TrL. 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 §§ TrL.

Trusten saknar bestämmelser om gottgörelse av den karaktär som i 14 och 15 §§ TrL 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 § TrL, 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 TrL. 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 TrL. 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 direktpension 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 tryggandet 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 medgetts 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. II. 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 inneburit 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 TrL. Till detta kommer att bolagets pensionsutfästelser inte motsvarar de kvalitativa kravs som ställs på en pensionsförsäkring enligt 58 kap II. 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.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).



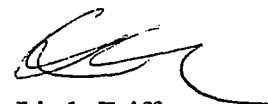
Pär Hemmingsson
kammarrättsråd
ordförande



Elisabet Reimers
kammarrättsråd
referent



Kaj Håkansson
kammarrättsråd



Linda Feiff
föredragande



KLAGANDE

Nynas UK AB, 556431-5314

Ombud: Lars Lindberg
c/o Nynas AB, Finance/Tax
Box 10700
121 29 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
106 61 Stockholm

Dnr 480-27439-15/5481, 82-26423358 och 480-32800-15/5918

ÖVERKLAGADE BESLUT

Skatteverkets beslut 2014-12-01 och 2014-12-02

SAKEN

Inkomsttaxering 2009
Ersättning för kostnader

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket beslutade den 1 december 2014 att genom eftertaxering inte medge Nynas UK AB (bolaget) avdrag för tryggande av pensionsutfästelse med totalt 59 353 425 kr avseende taxeringsåret 2009. Beslutet finns i bilaga 1. Den 2 december 2014 beslutade Skatteverket också att inte bevilja bolaget ersättning för kostnader.

Bolaget överklagar besluten och yrkar att det ska beskattas i enlighet med inlämnad deklaration och att det ska beviljas ersättning för kostnader. Bolaget yrkar också ersättning för kostnader med anledning av målets handläggning i domstol. Till stöd för sin talan anför bolaget bl.a. följande.

Bolaget anser att rätt till avdrag föreligger då den brittiska trusten som tryggar bolagets pensionsförpliktelser är att likställa med en svensk pensionsstiftelse. Att den ska likställas med en svensk pensionsstiftelse ställer inte krav på exakt överensstämmighet, vilket tydligt framgår av regeringens författningskommentarer. Rätt till avdrag för pensionskostnader föreligger även med stöd av 28 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), II, då bolagets pensionsavtal, i lämpliga delar, uppfyller 58 kapitlet II:s krav på en pensionsförsäkring.

Det kan slås fast att tryggandet av pension endast sker för lokalanställd personal i Storbritannien, vilka utgör den enda kategorin av anställda i bolaget. Det mellan bolaget och den brittiska trusten gällande avtalet om tryggande av de anställdas pensioner har godkänts av behöriga myndigheter i Storbritannien. Det kan konstateras att bolagets tryggande av pension är avsett att tillgodose ett pensioneringsbehov för de anställda. På motsvarande sätt som i Sverige är skattelagstiftningen i Storbritannien uppbyggd för att förhindra att den anställde beskattas vid tidpunkten för tryggandet samtidigt som man i den interna lagstiftningen också har säkerställt att den anställde

blir beskattad för kommande pensionsutbetalningar. Enligt bolagets mening så innebär tillämpningen av de brittiska reglerna för tryggande av bolagets pensionsförpliktelser att de förmögenhetsrättsliga frågorna är reglerade på sätt som överensstämmer med syftet med de svenska reglerna. Det är exempelvis bolaget som arbetsgivare som har utfäst pensionerna och som är förpliktade att uppfylla ingångna pensionslöften. Avdragsrätt föreligger därför för de kostnader som är relaterade till de anställdas kommande pensioner.

Skulle bolaget inte medges avdrag för pensionskostnader som uppkommit i filialen enligt svensk nationell rätt finns det anledning att pröva om de svenska reglerna i här aktuellt hänseende strider mot grundläggande rättigheter enligt EU-rätten.

Oaktat bedömningen av om den engelska trusten är att jämföras med en svensk pensionsstiftelse eller ej så har bolaget avhändertagit sig de medel som tillkommer de anställda i form av framtida pensioner. Den enda slutsatsen som man kan dra av detta konstaterande är att bolaget har haft kostnader för befintlig personal. Det är fråga om en löpande kostnad som grundar sig dels på de faktiska belopp som betalats ut till trusten, dels på de belopp vilka bolaget har iklätt sig ett ansvar att betala till trusten. Kostnaderna har ett direkt samband med den av bolaget bedrivna näringsverksamheten och är därför avdragsgilla enligt de allmänna bestämmelserna i 16 kap. 1 § IL.

Det meddelade omprövningsbeslutet har meddelats i nära anslutning till utgången av den förlängda tidsfrist som gäller för eftertaxering. Utredningen påbörjades under ordinarie omprövningsperiod utifrån de upplysningar som lämnades i bolagets inkomstdeklaration jämte därtill hörande bilagor. Utredningen har dock, utan bolagets förskylan, dragit ut på tiden. Skatteverkets oförmåga att formulera ett ställningstagande medför inte att förutsättningarna för eftertaxering därigenom är uppfyllda. Uppkommer en

utredningsskyldighet för Skatteverket kan den skattskyldige inte anses ha lämnat någon oriktig uppgift. I förevarande fall har Skatteverket påbörjat en utredning redan under ordinarie omprövningsperiod utifrån lämnade deklarationsuppgifter och man har även förvarnat om att omprövning kan komma att ske utifrån de av bolaget lämnade uppgifterna om avdragna pensionskostnader. Detta innebär att det inte finns något lagligt stöd för ett beslut om eftertaxering.

Skatteverket har vid obligatorisk omprövning inte ändrat sina beslut och anför bl.a. följande. I fråga om rätten till avdrag för pensionsavsättningar såsom för personalkostnader är det avgörande kriteriet att arbetsgivaren tillhandahåller en skattepliktig löneförmån för den anställde motsvarande värdet av betalningarna. Sådana föreligger inte i förevarande fall. Rätten till avdrag ska således bedömas utifrån villkoren i 28 kapitlet IL.

SKÅLEN FÖR AVGÖRANDET

Utgångspunkter för prövningen

Bolaget bedriver all sin verksamhet genom en filial i Storbritannien där också all personal finns. Personalens pension tryggas genom ett pensionsavtal (nedan kallat avtalet) enligt vilket bolaget sätter av medel till ett tjänstepensionsinstitut i Storbritannien, en s.k. kallad trust (nedan kallad trusten). I sin deklaration för taxeringsåret 2009 har bolaget yrkat avdrag för dessa avsättningar. Skatteverket har genom eftertaxering beslutat att inte medge avdragen. Frågan i målet är om detta beslut är riktigt.

Eftertaxering får ske om bolaget lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen (4 kap. 16 § taxeringslagen [1990:324], TL). Av förarbeten och praxis följer att beviskravet vid eftertaxering är högre än vad det är vid det ordinarie taxeringsförfarandet. Bevisbördan ligger på Skatteverket (jfr HFD 2012 ref. 69 och prop. 2002/03:106 s. 233).

Tillämpliga bestämmelser

I 28 kapitlet IL finns bestämmelser om avdrag för pensionsutfästelser. Vid bedömningen av avdrag enligt kapitlet får en pensionsutfästelse beaktas bara om en försäkring för utfästelsen skulle ha varit en pensionsförsäkring (2 §). Arbetsgivares tryggnad av utfästelse om pension till en arbetstagare ska dras av som kostnad om utfästelsen tryggas genom överföring till ett utländskt tjänstepensionsinstitut som likställs med en pensionsstiftelse (3 §). Bestämmelser om i vilken utsträckning avdrag får göras finns i kapitlets 5–18 §§, vilka benämns som de kvantitativa kraven för rätt till avdrag.

I 58 kap. 4, 6 och 8–16 b §§ IL finns bestämmelser om under vilka förutsättningar en försäkring är en pensionsförsäkring. Bestämmelserna reglerar bl.a. när försäkringsbelopp får betalas ut, under hur lång tid pensionen måste betalas ut och vilka efterlevande den kan betalas ut till. Dessa bestämmelser benämns som de kvalitativa kraven för rätt till avdrag.

Ett utländskt tjänstepensionsinstitut likställs med en pensionsstiftelse om det motsvarar det som anges i lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., TrL. I 9–23 §§ TrL finns bestämmelser om vilka krav som ska vara uppfyllda för att det ska vara fråga om en pensionsstiftelse. Bestämmelserna reglerar bl.a. stiftelsens ändamål, vem som får utfästa pension, vilka utbetalningar som får göras ur stiftelsen och vad som gäller om den avvecklas.

Sammantagna innebär bestämmelserna i IL att avdrag för pensionsutfästelser ska medges om de görs till något som motsvarar en pensionsstiftelse och uppfyller de kvalitativa kraven. De kvalitativa kraven och kraven för pensionsstiftelser anges närmare nedan i den mån trusten och avtalet avviker från dem.

Trusten och avtalet

Såväl bolaget som Skatteverket har uppmärksammat avseenden i vilka avtalet och trusten avviker från de kvalitativa kraven i IL och kraven på en pensionsstiftelse enligt TrL. Även förvaltningsrätten konstaterar att det föreligger sådana skillnader.

Trusten

Följande skillnader föreligger mellan trusten och en pensionsstiftelse enligt TrL.

Överföringarna till trusten består delvis av personliga bidrag från arbetstagarna och arbetstagarerna kan också lämna ytterligare medel till trusten i form av privat sparande som hålls åtskilt från övriga pensionsmedel. Detta avviker från det som anges i 1 § TrL om att arbetsgivaren ska trygga pensionen genom överföringar till stiftelsen och i 9 § TrL om att stiftelsens ändamål uteslutande ska vara att trygga utfästelser om pension.

Pensioner enligt trusten administreras av en tredje part som erhåller ersättning ur trusten. Detta avviker från det som anges i TrL om att arbetsgivaren ansvarar för utbetalningarna av pension ur stiftelsen i utbyte mot viss gottgörelse från den (se bl.a. 12–14 §§ samt SOU 1965:68 s. 178 f.).

En del av trustens överskott kan betalas till bolaget. Detta avviker från det som anges i 14 och 15 §§ TrL om att arbetsgivaren bara kan erhålla medel ur stiftelsen genom gottgörelse för utbetalda pensioner.

Om trusten avvecklas kan en del av trustens överskott återbetalas till bolaget. Detta avviker från 21 § TrL där det anges att medel inte kan återgå till arbetsgivaren vid en likvidation av stiftelsen.

Avtalet

Följande skillnader föreligger mellan avtalet och de kvalitativa kraven för pensionsförsäkringar.

Avtalet tillåter viss utbetalning av engångsbelopp. Detta avviker från vad som anges i 58 kap. 11 § II, av vilken framgår att pensionsutbetalningar ska ske under minst fem år med samma eller ett stigande belopp.

Pension kan utfalla till en efterlevandekrets bestående av en "dependent", dvs. en person som är finansiellt beroende av en annan person och som trusten har godkänt. Detta avviker från vad som anges i 58 kap. 13 § II där det anges att endast make och sambo och deras barn kan utgöra efterlevandekretsen.

Den tredje part som administrerar pensionen i trusten kan godkänna att en arbetstagare får pension från 50 års ålder, vilket dock ändrats till 55 års ålder sedan 2010. En åldersgräns på 50 år avviker från vad som anges i 58 kap. 10 § II om att pension inte får utbetalas innan arbetstagaren fyller 55 år, om han eller hon inte har fått rätt till sjukersättning eller ett medgivande av Skatteverket.

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 TrL. 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 lägen 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 TrL. 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 TrL (s. 39).

Enligt förvaltningsrätten innebär dessa förarbetsuttalanden att trusten, trots vissa avvikelser från TrL, 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 TrL. 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 TrL. 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 TrL. 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 tryggande som sker i ett antal angivna former får en skattegynnad behandling. Lagförslaget bygger på att denna formbundna 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 formbundna 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). Tjänstepensionsdirektivet¹ 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

¹ Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/41/EG av den 3 juni 2003 om verksamhet i och tillsyn över tjänstepensionsinstitut

