

**Målnummer:** 6153-97                      **Avdelning:** 2

**Avgörandedatum:** 1999-02-16

**Rubrik:** Underlag för avkastningsskatt på pensionsmedel har bestämts för ett allmännyttigt bostadsföretag vars fastigheter beskattats enligt schablonmetod och som därför inte haft rätt till avdrag för sina pensionsavsättningar vid inkomstbeskattningen.

**Lagrum:**

- 1-3 §§ lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel
- 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

**Rättsfall:**

---

**REFERAT**

Skattemyndigheten beslutade i två skilda beslut att påföra Bostadsaktiebolaget Poseidon (i fortsättningen bolaget) underlag för avkastningsskatt om 74 969 000 kr respektive 76 914 000 kr vid inkomsttaxering 1993 och 1994 i Göteborg. Besluten motiverades med att de kriterier som lagen ställde upp för att avkastningsskatt skulle utgå var uppfyllda.

Bolaget överklagade och yrkade att påförd avkastningsskatt skulle undanröjas. Bolaget angav som huvudsaklig grund för sin talan att uttryckligt lagstöd för denna beskattning saknades, då bolaget som allmännyttigt bostadsföretag saknade sådan avdragsrätt som förutsattes för att avkastningsskatt skulle kunna påföras.

Länsrätten i Göteborgs och Bohus län (1995-04-11, ordförande Magnusson) yttrade i målet rörande inkomsttaxering 1993: Skattskyldiga till avkastningsskatt är, enligt 2 § första stycket punkten 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar skuld under rubriken Avsatt till pensioner enligt 5 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. Skatteunderlaget för ovannämnda skattskyldiga utgörs enligt 3 § fjärde stycket av pensionsskuldens belopp vid ingången av beskattningsåret såvitt avser sådana pensionsåtaganden för vilkas tryggnad avdragsrätt föreligger enligt punkt 20 d jämfört med punkt 20 e av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:378), KL, och sådana pensionsåtaganden för vilka avdragsrätt föreligger enligt 8 § lagen (1975:1348) om ikraftträdande av lagen (1975:1347) om ändring i kommunalskattelagen. - Kontot "Avsatt till pensioner" är ett skuldkonto som i enlighet med vad som stadgas i bokföringslagen skall omfatta företagets pensionsåtaganden. Skulden på kontot får dock i princip endast omfatta företagets åtaganden enligt allmän pensionsplan. Avdrag medges således, med vissa begränsningar enligt punkt 20 e av anvisningarna till 23 § KL, för avsättningen till kontot om den inte överstiger arbetsgivarens pensionsreserv enligt allmän pensionsplan. Avsättningen är en ren bokföringstransaktion och bolagets likviditet påverkas först när utbetalningar sker (se närmare Grosskopf/Rabe; Det svenska skattesystemet sjunde uppl. s. 705 f). - Skattemyndigheten har till stöd för sitt ställningstagande anfört bl.a. följande. Skattskyldig är, enligt 2 § punkt 5 avkastningsskattelagen, arbetsgivare som redovisar skuld enligt 5 § tryggandelagen. Skatteunderlaget är lika med pensionsskuldens belopp vid ingången av beskattningsåret. Vid bestämmande av pensionsskuldens belopp skall beaktas sådana pensionsåtaganden för vilkas tryggnad avdragsrätt föreligger enligt 23 § KL. Bolaget har avdragsrätt enligt tillämpliga regler i KL. De regler om schablonbeskattning och begränsningar i avdragsrätten för bl.a.

bostadsaktiebolag som återges i 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, saknar betydelse. De "pensionsåtaganden för vilkas tryggande avdragsrätt föreligger" i 3 § fjärde stycket avkastningsskattelagen knyter an till avdragsrätten för skuld(ökning) under rubriken "Avsatt till pensioner" i bolagets balansräkning. Regeln i 2 § punkt 5 omfattar alla arbetsgivare som redovisar skuld under denna rubrik. Avkastningsskatten skall jämföras med andra schablonskatter som löneskatt, fastighetsskatt och mervärdeskatt som påförs oavsett avdragsmöjlighet. Lagtextens förarbeten tar inte över vad som uttrycks redan i lagtexten. En bokstavstolkning visar att samtliga arbetsgivare oavsett skattskyldighet till inkomstskatt omfattas av avkastningsskatt. Pensionsåtagandena som utgör grund för avkastningsskatt skall vara av den typ som avses i paragrafen och som medför avdragsrätt enligt KL. Schablonbeskattningen av bostadsaktiebolags fastigheter och det härpå beroende förhållandet att bolaget inte får avdrag saknar betydelse. Syftet är att beskatta avkastningen oavsett hur trygandet av pensionen har skett. Balans mellan tryggandeformerna försäkring, stiftelse och konto skall råda. Syftet med lagstiftningen har enligt förarbetena varit att erhålla likformighet i beskattningen av olika tryggandeformer och neutralitet i beskattningen mellan direkt sparande och pensionssparande. - Bolaget har anfört i huvudsak följande. Enligt 3 § fjärde stycket avkastningsskattelagen förutsätts att underlaget för denna skatt grundas på pensionsåtaganden som medför avdragsrätt enligt 23 § KL. Som framgår av prop. 1989/90:110 s. 488 och s. 757 skall enbart avsättningar med avdragsrätt vid inkomsttaxeringen medräknas i skatteunderlaget. Underlaget omfattar vidare enligt förarbetena all pensionsskuld som kan vara avsatt med avdragsrätt. Bolaget schablonbeskattas enligt 2 § 7 mom. SIL eftersom det är ett allmännyttigt bostadsföretag. Från schabloninkomsten medges avdrag endast för räntor på nedlagt kapital, återbetalning av statligt räntebidrag för bostadsändamål samt tomträttsavgäld eller liknande avgäld. Skattemyndighetens påstående att avdragsrätt föreligger enligt punkt 20 d och 20 e av anvisningarna till 23 § KL är därför felaktigt. De övriga skatter som skattemyndigheten hänvisar till kan inte påverka bedömningen när lagtexten och dess förarbeten hänvisar till avdragsrätten vid inkomsttaxeringen. Vid tillämpningen av skattelag skall användas de gängse tolkningsprinciper som Regeringsrätten har lagt fast (RÅ85 1:85). Lagtexten och förarbetena är i förevarande hänseende klara och entydiga rättskällor. Reglerna för schablonbeskattning av bolaget medger ingen utvidgning av avdragsrätten. Lagtexten anger inte att avdragsrätten skall vara att hänföra till en viss typ av pensionsåtaganden. - Länsrätten gör följande bedömning. - I målet är ostridigt att bolaget såsom arbetsgivare till tryggande av pensionsutfästelse i sin balansräkning har redovisat skuld under rubriken "Avsatt till pensioner". Frågan om skattskyldighet för avkastningsskatt regleras exklusivt i 2 § första stycket punkten 5 avkastningsskattelagen. Bolagets skattskyldighet kan därför inte ifrågasättas med stöd av 2 § 7 mom. SIL. - Frågan i målet är därför närmast om ett skatteunderlag motsvarande bolagets pensionsåtaganden kan beräknas när avdrag inte får göras, på grund av bestämmelse i 2 § 7 mom. tredje stycket SIL, för kostnader som syftar till att trygga dessa åtaganden. Länsrätten konstaterar till att börja med att denna regel innebär ett undantag från huvudprincipen, nämligen att 23 § KL m.fl. bestämmelser i denna lag skall tillämpas även vid taxeringen till statlig inkomstskatt (2 § 1 mom. första stycket SIL). Undantaget - dvs. begränsningen av avdragsmöjligheten i 2 § 7 mom. SIL - följer av att en schablonmässig intäktsberäkning skall ske för fastigheter tillhöriga bostadsföretag som uppfyller vissa förutsättningar. Att avdragsmöjligheten inte kan utnyttjas beror således närmast på att allmännyttiga bostadsföretag är berättigade till ett undantag från den konventionella beräkning av skattepliktig inkomst som gäller för andra fastighetsbolag. - I förarbetena till lagen finns visserligen uttalanden som kan tolkas så att underlag för avkastningsskatt endast kan beräknas på de avsättningar till pensioner som gjorts med avdragsrätt vid inkomsttaxeringen. I den mån uttalandena verkligen har denna innebörd är de emellertid svårförenliga med lagtexten. Av denna framgår att skatteunderlaget utgörs av pensionsskuldens belopp vid ingången av beskattningsåret. Hänsyn skall vidare tas till pensionsskuldens belopp endast såvitt avser sådana (länsrättens

understrykning) pensionsåtaganden för vilkas tryggande avdragsrätt föreligger enligt . . . 23 § KL, etc. Innebörden härav får anses vara att underlaget för avkastningsskatt skall bestämmas så att det motsvarar bolagets pensionsskuld, dvs. dess totala avsättningar för att trygga pensionsåtaganden, endast till den del avsättningarna har varit av det slag och i den storlek som medför rätt till avdrag enligt punkt 20 d jämfört med punkt 20 e av anvisningarna till lagrummet. Då inget framkommer som visar att bolagets avsättningar har varit av annat slag eller av annan storlek bör underlaget för avkastningsskatt bestämmas så som skattemyndigheten har gjort. Länsrätten kan således inte undanröja påförd avkastningsskatt på den grunden att avdrag inte kan åtnjutas med hänsyn till att bolagets fastighetsinkomst skall beräknas enligt särskilda regler. - Länsrätten avslår överklagandet.

Enligt dom av Länsrätten i Göteborgs och Bohus län (1996-10-15, ordförande Joelsson) avslogs bolagets överklagande rörande samma fråga vid 1994 års inkomsttaxering.

Bolaget överklagade och yrkade att kammarrätten skulle ändra länsrättens domar och undanröja påförd avkastningsskatt. Som grund anförde bolaget bl.a. följande. Av såväl lagtext som förarbeten gick direkt att utläsa att underlag för avkastningsskatt endast skulle beräknas för pensionsavsättningar som skett med avdragsrätt vid inkomsttaxeringen. Det förelåg således ingen tolkningssituation. Bolaget var ett schablonbeskattat företag och hade endast skattemässig avdragsrätt för ränta på lånat kapital hänförligt till fastigheter, tomträttsavgäld eller liknande avgälder. Avdrag skulle därför inte medges för pensionsavsättningen.

Skattemyndigheten ansåg att kammarrätten skulle avslå överklagandena.

Kammarrätten i Göteborg (1997-09-24, Kärrström, Öhvall) delade länsrättens bedömning och ändrade därför inte de överklagade domarna.

Kammarrättsassessorn Jarnevall var av skiljaktig mening och anförde: Av 2 § första stycket punkt 5 i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel framgår, att skattskyldig till avkastningsskatt är bl.a. arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar skuld under rubriken "Avsatt till pensioner" enligt 5 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelser. Enligt 3 § femte stycket samma lag utgör kapitalunderlaget pensionsschuldens belopp vid ingången av beskattningsåret såvitt avser sådana pensionsåtaganden för vilkas tryggande avdragsrätt föreligger enligt punkt 20 d jämförd med punkt 20 e av anvisningarna till 23 § KL och sådana pensionsåtaganden för vilka avdragsrätt föreligger enligt 8 § lagen (1975:1348) om ikraftträdande av lagen (1975:1347) om ändring i kommunalskattelagen. - Av förarbetena (prop. 1989190:110 s. 757) till lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel framgår bl.a. att enbart pensionsavsättningar med avdragsrätt vid inkomsttaxeringen skall medräknas i skatteunderlaget. - Bostadsaktiebolaget Poseidon är ett allmännyttigt bostadsaktiebolag som schablonbeskattas enligt 2 § 7 mom. SIL. Bolaget har därför inte rätt till avdrag för de pensionsavsättningar som gjorts på kontot "Avsatt till pensioner." Eftersom de pensionsåtaganden bolaget gjort och som redovisats på skuldkontot "Avsatt till pensioner" inte medför rätt till avdrag finns ej grund för att fastställa ett skattepliktigt kapitalunderlag. Det påförda kapitalunderlaget skall därför undanröjas.

Bolaget fullföljde sin talan.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (1999-02-16, Werner, Lindstam, Rundqvist, Billum, Schäder) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel infördes i samband med 1990 års

skattereform i syfte att vid beskattningen skapa neutralitet mellan privatpersoners direkta sparande och deras pensionssparande (se SOU 1989:33 del II s. 213 och 217 samt prop. 1989/90:110 del 1 s. 483 f.). Eftersom den särskilda skatten skall betalas till staten och är utformad som en inkomstskatt skulle den i och för sig ha kunnat inordnas i SIL. Bl.a. på grund av att reglerna när det gäller kontoavsättningar avviker från traditionell inkomstberäkning, har emellertid lagstiftaren valt (se prop. 1989/90:110 del 1 s. 755) att samla bestämmelserna i en särskild lag.

Skattskyldiga till avkastningsskatt är enligt 2 § lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel bl.a. arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar skuld under rubriken Avsatt till pensioner enligt 5 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.

Av 3 § samma lag framgår att skatteunderlaget för sådana skattskyldiga som nyss nämnts utgörs av pensionsskuldens belopp vid ingången av beskattningsåret, såvitt avser sådana pensionsåtaganden för vilkas tryggnad avdragsrätt föreligger enligt punkt 20 d jämfört med punkt 20 e av anvisningarna till 23 § KL och såvitt avser sådana pensionsåtaganden för vilka avdragsrätt föreligger enligt 8 § lagen (1975:1348) om ikraftträdande av lagen (1975:1347) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370). Såväl i den allmänna motiveringen som i specialmotiveringen till paragrafen (prop. 1989/90:110 s. 488 resp. 757) framhåller departementschefen att enbart avsättningar som gjorts med avdragsrätt vid inkomsttaxeringen skall medräknas i underlaget.

Enligt 2 § 1 mom. SIL skall 20 § KL tillämpas också vid taxeringen till statlig inkomstskatt i den mån inte annat följer av SIL. Sistnämnda paragraf reglerar vilka avdrag som får göras vid beräkningen av inkomsten i en särskild förvärvskälla och föreskriver bl.a. att avdrag inte får göras för svenska allmänna skatter. Enligt 6 § (numera 11 §) lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel får en arbetsgivare som beskattas för avsättningar till pensionsändamål utan hinder av bestämmelserna i 20 § KL göra avdrag för avkastningsskatt i förvärvskällan.

Inkomst av fastigheter som tillhör allmännyttiga bostadsföretag skall enligt 2 § 7 mom. SIL schablonbeskattas. Som intäkt av sina fastigheter skall dessa företag ta upp tre procent av fastigheternas taxeringsvärde året näst före taxeringsåret samt ett belopp motsvarande under beskattningsåret erhållet statligt räntebidrag för bostadsändamål. Beträffande dessa inkomster får avdrag inte göras för andra omkostnader än för ränta på lånat, i fastigheten nedlagt kapital, återbetalning av statligt räntebidrag för bostadsändamål samt tomträttsavgäld eller liknande avgäld. Någon möjlighet att då göra avdrag för avsättningar till pensionsändamål eller för erlagd avkastningsskatt föreligger inte.

Bolaget är ett allmännyttigt bostadsaktiebolag. Intäkterna av bolagets fastigheter beräknas enligt 2 § 7 mom. SIL efter schablon. Bolaget har därför enligt samma bestämmelse inte rätt att göra avdrag från dessa intäkter för avsättningar till pensioner eller för avkastningsskatt.

När kretsen av skattskyldiga definieras i 2 § lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel anges alla arbetsgivare som i sin bokföring gjort vissa pensionsavsättningar. Någon särreglering för arbetsgivare med schablonbeskattade fastigheter finns inte. Bolaget är därför skattskyldigt enligt lagen. Vad målet gäller är om föreskriften i 3 § lagen - dvs. att vid bestämning av pensionsskuldens belopp skall beaktas pensionsåtaganden för vilkas tryggnad avdragsrätt föreligger enligt vissa angivna bestämmelser i KL - skall medföra att något skatteunderlag inte kan bestämmas för bolaget.

I de bestämmelser i KL till vilka hänvisas i 3 § lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel anges under vilka förutsättningar och med vilka begränsningar arbetsgivare har rätt till avdrag för kostnader för pensionsåtaganden.

Hänvisningen kan inte anses ha annat syfte än att åstadkomma att samma förutsättningar och begränsningar skall gälla vid beräkning av underlaget för avkastningsskatten. Det saknar därför betydelse om en arbetsgivare på grund av särskilda bestämmelser om beräkning av inkomst inte har rätt till avdrag för kostnader för pensionsåtaganden.

Bolagets överklagande skall därför avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Föredraget 1999-01-28, föredragande Johansson, målnummer 6153--6154-1997

Samma dag avgjordes ytterligare fem mål (mål nr 6202--6204-1997 och 2688--2690-1998) rörande samma fråga.

---

**Sökord:** Avkastningsskatt (underlag för avkastningsskatt på pensionsmedel bestämdes för ett allmännyttigt bostadsföretag vars fastigheter beskattats enligt schablonmetod)

**Litteratur:** prop. 1989/90:110, del 1 s. 483 f., 755, 757; SOU 1989:33, del II s. 213, 217.

---