

Målnummer:	4212-04	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2006-11-16		
Rubrik:	Särskild löneskatt och avkastningsskatt skall inte betalas för arbetsgivares pensionsutfästelse som har säkerställts genom avsättning i balansräkning i förening med borgensåtagande av Kyrkofonden. Förhandsbesked angående särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt på pensionsmedel.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 2 § första stycket c lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader• 2 § första stycket 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel• 4 §, 5 § och 8 a § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.• 28 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:			

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Piteå stadsförsamling (församlingen) bl.a. följande. Från och med den 1 januari 2000 gäller pensionsavtalet Kyrkans PFA 2000 för församlingen. Intjänad avgiftsbestämd pension enligt pensionsavtalet tryggas som huvudregel fortlöpande genom en tjänstepensionsförsäkring i Svenska kyrkans försäkringsförening. Även all intjänad pensionsrätt fram till den 31 december 1999 enligt de tidigare gällande pensionsavtalen tryggas på detta sätt. Förmånsbestämda delar i Kyrkans PFA 2000, bl.a. kompletterande ålderspension (pensionsrätt för inkomster över 7,5 förhöjda prisbasbelopp), kan för närvarande inte försäkras förrän vid pensionsavgången då förmånens storlek slutligen kan fastställas. Detsamma gäller intjänad pensionsrätt fr.o.m. den 1 januari 2000 enligt de tidigare gällande pensionsavtalen PA-KL och PA 91 som genom övergångsregler tillämpas för vissa grupper av anställda. Dessa kategorier av pensionsutfästelser som inte kan tryggas genom försäkring skall enligt Kyrkans PFA 2000 i stället säkerställas genom borgensåtagande av Kyrkofonden. Särskild ålderspension enligt PA-KL kan på grund av de samordningsbestämmelser som finns inte heller tryggas genom tjänstepensionsförsäkring hos Svenska kyrkans försäkringsförening. Sådan visstidspension redovisas istället som en direktpension. Sammanfattningsvis finns det således i princip tre kategorier av pensionsutfästelser som redovisas som avsättningar i församlingens balansräkning. Dessa är: 1. Kompletterande ålderspension enligt Kyrkans PFA 2000 (pensionsrätt för inkomster över 7,5 förhöjda prisbasbelopp). 2. Pensioner kopplade till övergångsbestämmelser (intjänad efter den 1 januari 2000): a. Arbetstagare födda 1937 och tidigare där PA-KL fortfarande tillämpas. b. Arbetstagare födda 1939 och tidigare där PA 91 fortfarande tillämpas (präster). 3. Visstidspension enligt PA-KL och övriga direktpensioner. I församlingens årsredovisning redovisas samtliga pensionsavsättningar under rubriken Avsättning för pensioner i enlighet med årsredovisningslagen. - Följande frågor ställdes. - Fråga 1. Skall pensionsutfästelserna enligt 1-3 ovan som avsätts i balansräkningen ingå i beskattningsunderlaget för särskild löneskatt på pensionskostnader vid tidpunkten för avsättningen? - Fråga 2. Är församlingen skattskyldig till avkastningsskatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (AvPL) avseende de pensionsavsättningar enligt 1-3 ovan som redovisas i balansräkningen? - Fråga 3. Om svaret på fråga 2 är att församlingen är skattskyldig till avkastningsskatt avseende de aktuella

pensionsavsättningarna önskas även svar på följande fråga. Skall skatteunderlag för avkastningsskatt enligt AvPL beräknas för församlingen avseende de redovisade pensionsavsättningarna enligt 1-3 ovan?

Skatterättsnämnden (2004-06-21, André, ordförande, Wingren, Brydolf, Ståhl, Tollerz, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1 - De avsättningar i balansräkningen för pensionsutfästelser till anställda hos Piteå stadsförsamling som uppfyller kraven på oantastbarhet i 1 § tredje stycket lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., TrL, utgör avsättningar enligt allmän pensionsplan (tryggade avsättningar) och skall ingå i beskattningsunderlaget till särskild löneskatt enligt 2 § första stycket c lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, SLPL. - Frågorna 2 och 3 - De tryggade avsättningarna omfattas av skattskyldighet till avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 5 AvPL. Avsättningarna skall enligt 3 § fjärde stycket samma lag ingå i skatteunderlaget. - Motivering. - Kollektivavtalet Kyrkans PFA 2000, pensions- och försäkringsavtal för anställda hos Svenska kyrkan har slutits mellan Svenska kyrkans Församlingsförbund och ett antal fackliga organisationer. Det finns hos församlingarna, bl.a. hos Piteå stadsförsamling, vissa grupper anställda som omfattas av avtalet men som inte kan inordnas i den vanliga formen av tryggnad genom försäkring. I stället görs pensionsutfästelserna genom avsättningar i balansräkningen på särskilda konton hos församlingen som sedan redovisas under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser i enlighet med årsredovisningslagen (1995:1554). För dessa pensionsutfästelser sker enligt avtalet säkerställandet genom borgensåtagande av kyrkofonden som utgör en del av Svenska kyrkans förmögenhet. Beträffande vissa av pensionsutfästelserna är pensionsrätten beroende av att den anställde är kvar i arbetsgivarens tjänst vid inträdet av pensionsåldern, s.k. antastbara pensionsutfästelser. Piteå stadsförsamling vill ha besked om särskild löneskatt skall betalas vid avsättning till pensionsskuld för ifrågavarande avsättningar (fråga 1) och om församlingen är skattskyldig till avkastningsskatt på avsättningarna och om så är fallet hur beskattningsunderlaget skall beräknas (frågorna 2 och 3). - Fråga 1 - Enligt 2 § första stycket SLPL beräknas beskattningsunderlaget som den under beskattningsåret uppkomna skillnaden mellan ett antal plus- och minusposter. Bland plusposterna ingår enligt första stycket c en ökning av avsättning under rubriken Avsatt till pensioner enligt TrL eller i sådan delpost som avses i 8 a § sistnämnda lag. - En arbetsgivares utfästelse om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande kan enligt 1 § första stycket TrL tryggas genom särskild redovisning av pensionsskuld eller avsättning av medel till pensionsstiftelse. Enligt 1 § tredje stycket TrL tillämpas inte lagen på pensionsutfästelse som lämnats efter den 31 december 1966, om rätten till pension gjorts beroende av att arbetstagaren kvarstår i arbetsgivarens tjänst vid inträdet i pensionsåldern. Även i sådant fall äger dock lagen tillämpning på utfäst pension som börjat utgå. - I 4 § TrL finns en definition av vad som menas med allmän pensionsplan. Därmed avses sådana allmänna grunder för pensionering av arbetstagare eller arbetstagares efterlevande som innehåller regler om tryggnad av arbetsgivarens utfästelse genom kreditförsäkring, avsättning till pensionsstiftelse enligt TrL eller annan likvärdig anordning och som på arbetstagarsidan är godkända av organisation vilken enligt lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet är att anse såsom central arbetstagarorganisation. - Vidare finns i 5-8 §§ TrL bestämmelser om särskild redovisning av pensionsskuld. En arbetsgivare äger enligt 5 § första stycket i balansräkningen som skuld under rubriken Avsatt till pensioner uppta vad han enligt allmän pensionsplan åtagit sig att redovisa under denna rubrik. Enligt andra stycket äger bl.a. aktiebolag under rubriken Avsatt till pensioner redovisa även upplupen del av pensionsutfästelse som ej omfattas av allmän pensionsplan. Bestämmelsen i 8 a § kompletterar 5 § och avser arbetsgivare som omfattas av bl.a. årsredovisningslagen. Sådana arbetsgivare skall i stället redovisa motsvarande belopp som en delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser. - Nämnden gör följande bedömning. - Enligt 1 § tredje stycket TrL gäller som en förutsättning för tryggnaden av en pensionsutfästelse att den är oantastbar, såvida inte fråga är om en äldre

utfästelse eller om utfäst pension som börjat utgå. De av ifrågavarande pensionsutfästelser som inte uppfyller detta krav skall på den grunden inte ingå i beskattningsunderlaget enligt 2 § första stycket c SLPL. - För att församlingens övriga utfästelser skall ingå i beskattningsunderlaget gäller enligt 5 § första stycket TrL att åtagandena följer av en allmän pensionsplan. - Definitionen av allmän pensionsplan i 4 § TrL anger att tryggheten av arbetsgivarens utfästelse skall vara garanterat genom kreditförsäkring, avsättning till pensionsstiftelse eller likvärdig anordning. I förarbetena till TrL framhålls att kravet på tryggheten uppenbarligen i allmänhet kommer att vara uppfyllt genom att arbetsgivaren ansluter sig till FPG/PRI-systemet med den garanti FPG ger (om begreppen se vidare nedan), att det inte är uteslutet att allmän pensionsplan grundas på en realstiftelse. Däremot ges inte någon närmare ledning för att tolka uttrycket likvärdig anordning (jfr prop. 1967:83 s. 109). Vidare betonas att den viktigaste förutsättningen för att grunder för arbetstagarpensionering skall kunna anses utgöra en allmän pensionsplan är att grunderna på arbetstagsidan godkänns av sådan organisation som enligt lagen om förenings- och förhandlingsrätt är att anse som huvudorganisation. Därigenom vinnas, anförs vidare, en viss garanti för att grunderna blir av kollektiv natur och att systemet med allmänna pensionsplaner får en tillfredsställande organisation och även i övrigt av god kvalitet. - Svenska kyrkan är ett registrerat trossamfund enligt 5 § lagen (1998:1593) om trossamfund. Av 13 § fjärde stycket samma lag framgår att bl.a. Svenska kyrkans församlingar är registrerade organisatoriska delar av Svenska kyrkan. Enligt 3 § lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan skall Svenska kyrkan som trossamfund utgöra ett eget rättssubjekt som bl.a. får förvärva rättigheter och ta på sig skyldigheter. Även Svenska kyrkans församlingar skall enligt samma lagrum vara egna juridiska personer. - I prop. 1998/99:38 s. 197-207 redovisas bl.a. hur pensionsåtagandena till de anställda och f.d. anställda i Svenska kyrkan skall hanteras efter det att kyrkan skiljts från staten. Där framgår att utgångspunkten var att ett samlat ansvarstagande för pensionsåtagandena inom hela Svenska kyrkan skulle ske bl.a. genom bildande av en försäkringsförening. För att underlätta denna form av trygghet skulle ett betydande belopp betalas ur kyrkofonden. Det påpekas att inte ens under sådana förhållanden bedömdes samtliga arbetsgivare kunna uppfylla kravet på fondering redan vid övergången. Under en övergångsperiod, som skall upphöra senast vid utgången av år 2009, är därför vissa arbetsgivare hänvisade till att kreditförsäkra sin pensionsskuld. För sådana åtaganden som det inte är praktiskt möjligt att kreditförsäkra skall Svenska kyrkan bära ett solidariskt ansvar med sina organisatoriska delar för pensionsskulden till dess att fondering skett. Däremot avvisas i propositionen att staten skulle garantera eller på annat sätt ansvara för dessa åtaganden. Mot den bakgrunden ansågs det att Svenska kyrkan efter relationsförändringen skall få disponera de tillgångar som tillhört kyrkofonden och som återstår sedan delar av fondmedlen avsatts för de tidigare nämnda pensionsåtagandena. Tillgångarna skall användas för kyrkliga ändamål, se 9 § första stycket 1 lagen (1998:1592) om införande av lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan. Det påpekas i nämnda förarbetsuttalanden att det torde ligga inom ramen för ändamålet att under en övergångstid garantera vissa historiska pensionsåtaganden. - Den gjorda redovisningen visar, som sökanden även påpekat, att de tillgångar som tidigare tillhört kyrkofonden numera ägs av Svenska kyrkan och att borgensåtagandet ifråga skall ses som ett åtagande av Svenska kyrkan. Med hänsyn till den organisatoriska uppdelningen på skilda juridiska personer som gäller för Svenska kyrkan och församlingarna samt den kompetensfördelning som följer därav anser nämnden att det åtagande som Svenska kyrkan gjort med anledning av ifrågavarande pensionsutfästelser är att jämställa med ett sedvanligt borgensåtagande (se även prop. 1997/98:116 s. 46-49). - Av det anförda framgår vidare att de konsekvenser som skiljandet av Svenska kyrkan från staten bedömts få, bl.a. för de pensionsåtaganden som är föremål för prövning i ärendet, föranlett olika åtgärder för att inte riskera rättsförluster för de anställda. Riksdag och regering har ställt sig bakom den övergångsordning som skall gälla innan en fullgod fondering uppnåtts. Borgensåtagandet av Svenska kyrkan som säkerhet för de i ärendet aktuella pensionsutfästelserna

har vidare godtagits av behörig arbetstagarorganisation. Det talar sammantaget för att ett borgensåtagande från Svenska kyrkan från mer allmänna utgångspunkter ansetts som en fullgod säkerhet för utställda och tillkommande utfästelser. - Frågan gäller därmed om borgensåtagandet kan anses vara en med kreditförsäkring eller avsättning till pensionsstiftelse likvärdig anordning i tryggandelagens mening. - Kreditförsäkring meddelas av Försäkringsbolaget Pensionsgaranti, ömsesidigt (förkortas FPG eller Pensionsgaranti) och fungerar som en garanti för arbetsgivarens betalningsförmåga. FPG ägs av de företag som har tecknat kreditförsäkringar i bolaget. Aktiebolag, handels- och kommanditbolag och ekonomiska föreningar är i praktiken de enda som kan teckna en kreditförsäkring. Premien är lika för alla företag och tas ut i procent av den försäkrade pensionskulden vid årets ingång med möjlighet till återbäring för företag som haft försäkring i FPG en längre tid. FPG kan kräva extra premiebetalning av företagen med viss procent av pensionsskulden om försäkringsfallen blir högre än förväntat. Pensionsskulden beräknas successivt av PRI Pensionstjänst AB (PRI). Systemet med kreditförsäkring av pensionsskulden kallas därför ofta FPG/PRI-systemet. (Det finns även system med kreditförsäkring där företagen ordnar administrationen av pensionsutfästelserna på annat sätt än genom PRI men det är mindre vanligt.) FPG gör en kreditbedömning av de företag som ansöker om försäkring. Under försäkringstiden görs kontinuerligt nya kreditbedömningar. FPG kan begära realsäkerheter som villkor för att meddela kreditförsäkring eller för att förlänga ett avtal. För företag som ingår i en koncern begär FPG regelmässigt att borgen tecknas av moderföretaget. FPG meddelar kreditförsäkring för en avtalstid om högst tre år. Vid avtalstidens utgång prövar FPG om förlängning av försäkringen kan medges för ny avtalstid eller om försäkringen skall sägas upp. Under vissa förutsättningar kan FPG säga upp avtalet under avtalstiden varvid uppsägningen är tre månader. Om FPG säger upp avtalet eller om ställd realsäkerhet nedgår i värde kan FPG begära att företaget skall köpa pensionsförsäkringar i SPP motsvarande de pensionsutfästelser som försäkringen omfattar alternativt den ursprungliga säkerhetens värde. FPG:s ansvar enligt meddelad kreditförsäkring upphör inte förrän pensionsförsäkringar köpts motsvarande de pensionsutfästelser som omfattas av försäkringen. (Uppgifterna om kreditförsäkringen har hämtats från Kihlström, Pensionering direkt i företaget, 1997 och RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2004 års taxering, del 3, s. 322 f.). - Regler om pensionsstiftelser finns i 9-22 §§ TrL. Med pensionsstiftelse avses enligt 9 § första stycket en av arbetsgivare grundad stiftelse vars ändamål uteslutande är att trygga utfästelse om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande. I förarbetsuttalanden till denna bestämmelse betonas att fråga endast är om realstiftelser till skillnad mot de tidigare accepterade s.k. reversstiftelserna (prop. 1967:83 s. 119). Att reversstiftelser är uteslutna framgår också direkt av 11 § första stycket där det anges att en pensionsstiftelse inte får ta emot en fordran mot arbetsgivaren och att avtal som strider mot detta är ogiltigt. I första stycket tredje meningen samma lagrum anges vidare att det inte föreligger hinder för stiftelsen att låna ut medel till arbetsgivaren om det ställs betryggande säkerhet för lånet eller om tillsynsmyndigheten (länsstyrelsen i det län där arbetsgivaren har sitt hemvist, 31 § TrL) medger det. Lagtextens krav att betryggande säkerhet skall ställas hämtades från 56 § första stycket första meningen lagen (1955:183) om bankrörelse (jfr prop. 1955:3 s. 172, 71 och 76 f.). I förarbetena till TrL kommenteras kravet på bankmässig säkerhet för rätt till återlån med att det normalt innebär att stiftelsen för sin fordran mot arbetsgivaren får förmånsrätt enligt handelsbalken framför oprioriterade fordringar eller att fordringsrätten utsträcks att gälla även mot annan än arbetsgivaren (borgen), jfr prop. 1967:83 s. 131. - Av den redogörelse som lämnats framstår det som om de villkor som omgärdar en kreditförsäkring genom FPG ger en högre grad av säkerhet än vad som följer av regelsystemet för pensionsstiftelser. En borgensförbindelse kan i normalfallet knappast sägas ge ett lika långtgående skydd som en kreditförsäkring synes ge. En jämförelse får i stället göras med avsättning till pensionsstiftelse. Därvid kan noteras att enligt 11 § TrL får återlån av stiftelsens medel till arbetsgivaren göras om betryggande säkerhet

ställs, t.ex. genom borgen av annan än arbetsgivaren. Med hänsyn härtill och då någon avgörande skillnad i säkerhet i övrigt inte kan anses föreligga framstår det som om ett borgensåtagande av Svenska kyrkan uppfyller kravet på att vara en med avsättning till stiftelse likvärdig anordning enligt 4 § TrL. - Skatteverket, som anser att borgensåtagandet inte kan anses vara en tillräcklig säkerhet, har i sitt yttrande pekat på att frågan om att acceptera borgensåtagandet som en likvärdig anordning enligt TrL kunde ha påverkats av om Svenska kyrkan hade haft kvar sin beskattningsrätt. Grunden för denna inställning torde vara att söka i hur tryggandeformerna reglerats i inkomstskattelagen (1999:1229), IL. I 28 kap. 3 § IL anges att en förutsättning för avdrag för tryggande av pensionsutfästelser i fråga om avsättning i balansräkningen är att sådan sker i förening med kreditförsäkring eller i förening med kommunal eller statlig borgen eller liknande garanti. - Ursprunget till denna bestämmelse infördes i kommunalskattelagen (1928:370) genom SFS 1976:1099. På förslag av Utredningen (Fi 1976:02) om beskattning av tjänstepensioner kom vissa pensionssystem inom den kommunala sektorn att likställas med allmän pensionsplan, under förutsättning att kommun eller kommunalförbund tecknade borgen för utfästelsen i fall där praktiska möjligheter att trygga utfästelser genom kreditförsäkring eller pensionsförsäkring saknades. Efter påpekanden under remissbehandlingen infördes motsvarande regler för arbetsgivare inom den statliga sektorn. Även för privata företag och organisationer öppnades en möjlighet att efter ansökan hos dåvarande Riksskatteverket genom dispens få ett visst pensionssystem likställt med allmän pensionsplan vid inkomstbeskattningen. I förarbetena framhålls att ett villkor i normalfallet borde vara att arbetsgivaren - i likhet med vad som gällde på det kommunala området - i praktiken hade svårigheter att kreditförsäkra pensionsåtagandet. Vidare anmärks bl.a. att i regel borde en betryggande borgen ha tecknats för åtagandet (prop. 1976/77:48 s. 62 f.). Genom den förenkling av avdragsreglerna för tjänstepensionskostnader som gjordes år 1998 (SFS 1998:1666), varigenom bl.a. kopplingen till allmän pensionsplan upphörde, togs dispensregeln bort. Bestämmelsen om vilka former av tryggande som godtas vid inkomsttaxeringen fick i nu berört hänseende den utformning som numera återfinns i 28 kap. 3 § IL. En följd av att dispensregeln togs bort var att ett krav på en med kommunal eller statlig borgen "liknande garanti" infördes. - Av de nu redovisade reglerna vid inkomsttaxeringen kan, mot bakgrund av deras tillkomsthistoria, knappast inläsas mer än att kravet på liknande garanti tar sikte på att jämförelse skall göras med ett borgensåtagande som uppfyller kravet på att vara betryggande, dvs. vad som allmänt uppställs i kreditsammanhang (jfr motsvarande krav i 11 § TrL). Den tidigare redovisade slutsatsen om värdet av ett borgensåtagande från Svenska kyrkan får därför anses ligga i linje med vad som gäller vid inkomsttaxeringen. - Med hänsyn till det anförda anser nämnden sammanfattningsvis att borgensåtagandet från Svenska kyrkan uppfyller kravet på att vara en med kreditförsäkring eller avsättning till pensionsstiftelse likvärdig anordning i 4 § TrL. Det innebär att ifrågavarande avsättningar i balansräkningen uppfyller förutsättningarna i 8 a § TrL jämfört med 5 § samma lag. Ökningen av en sådan avsättning skall därför beaktas vid beräkningen av underlaget enligt 2 § första stycket c SLPL. - Frågorna 2 och 3 - Skattskyldigheten till avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 5 AvPL är samma som gäller för avsättning enligt 2 § första stycket c SLPL. Härav följer att församlingen är skattskyldig till avkastningsskatt för de tryggade utfästelserna. Den omständigheten att församlingen i egenskap av registrerat trossamfund är undantagen från skattskyldighet enligt bestämmelserna i 7 kap. IL innebär inte att de tryggade avsättningarna inte skall ingå i skatteunderlaget enligt 3 kap. 3 § fjärde stycket AvPL (jfr RÅ 1999 ref. 1).

Ledamoten Silfverberg var med instämmande av nämndens sekreterare Gilbe skiljaktig beträffande fråga 1 och anförde följande. Av 4 § TrL framgår att en allmän pensionsplan skall innehålla regler om tryggande av arbetsgivarens utfästelse genom kreditförsäkring, avsättning till pensionsstiftelse enligt TrL eller annan likvärdig anordning. Till skillnad från majoriteten anser jag att kollektivavtalet Kyrkans PFA 2000 inte uppfyller kraven på en allmän

pensionsplan i den mening som avses i 4 § TrL i och med att säkerställandet av pensionsutfästelser sker genom borgensåtagande av kyrkofonden. För att ett borgensåtagande skall kunna godtas som säkerhet bör kunna ställas samma krav som när det gäller en kreditförsäkring (jfr Ds Fi 1976:6 s. 73 och prop. 1976/77:48 s. 61). De borgensåtaganden som jämförts med kreditförsäkring är framförallt statliga och kommunala åtaganden, vilka är garanterade av en beskattningsrätt. Svenska kyrkan har däremot numera ingen beskattningsrätt. Med hänsyn härtill och då kyrkofonden inte utgör någon särskild för pensionsändamål avskild förmögenhetsmassa inom Svenska kyrkan kan ett borgensåtagande av kyrkofonden inte anses som likvärdig med kreditförsäkring. Vidare utgör Piteå stadsförsamling en del av samma organisation, "koncern", som Svenska kyrkan. Härigenom utesluts även att en jämförelse kan göras med pensionsstiftelser. Enligt min mening borde därför fråga 1 besvarats med att särskild löneskatt för de aktuella pensionsåtagandena skall utgå först vid utbetalningen av pensionerna. I konsekvens härmed skall fråga 2 besvaras nekande och fråga 3 förfaller.

Församlingen överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle ändra förhandsbeskedet och förklara att särskild löneskatt på pensionskostnader enligt SLPL inte skulle betalas vid avsättning till pensionsskuld för de i förhandsbeskedet aktuella avsättningarna (fråga 1) samt att församlingen inte var skattskyldig till avkastningsskatt enligt AvPL för ifrågavarande avsättningar (fråga 2). Om Regeringsrätten skulle anse att församlingen var skattskyldig till avkastningsskatt för avsättningarna yrkade församlingen att Regeringsrätten skulle förklara att skatteunderlag för avkastningsskatt enligt AvPL inte skulle beräknas (fråga 3).

Skatteverket hemställde att Skatterättsnämndens svar på fråga 1 inte ändrades, att fråga 2 besvarades med ja och att fråga 3 besvarades med nej.

Regeringsrätten (2006-11-16, Eliason, Almgren, Stävberg, Kindlund, Fernlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. De pensionsutfästelser som är aktuella i målet är sådana som enligt bestämmelserna i kollektivavtalet Kyrkans PFA 2000 utgör underlag för avsättning i församlingens balansräkning i förening med ett borgensåtagande från Kyrkofonden. Frågorna i målet är om särskild löneskatt och avkastningsskatt skall betalas av församlingen för de ifrågavarande avsättningarna.

Beskattningsunderlaget för särskild löneskatt beräknas som den under beskattningsåret uppkomna skillnaden mellan ett antal plus- och minusposter. Bland plusposterna ingår enligt 2 § första stycket c SLPL en ökning av avsättning under rubriken Avsatt till pensioner enligt TrL eller i sådan delpost som avses i 8 a § samma lag.

En arbetsgivares utfästelse om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande kan enligt 1 § första stycket TrL tryggas genom bl.a. särskild redovisning av pensionsskuld.

I 5-8 a §§ TrL finns bestämmelser om särskild redovisning av pensionsskuld. Enligt 5 § första stycket äger en arbetsgivare i balansräkningen som skuld under rubriken Avsatt till pensioner uppta vad han enligt allmän pensionsplan åtagit sig att redovisa under denna rubrik. Bestämmelsen i 8 a § TrL avser arbetsgivare som omfattas av bl.a. årsredovisningslagen. Sådan arbetsgivare skall i stället redovisa motsvarande belopp som en delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser. Enligt förutsättningarna för ansökan är församlingen en sådan arbetsgivare som skall redovisa sina pensionsutfästelser enligt den sist nämnda bestämmelsen.

Med allmän pensionsplan avses enligt 4 § TrL sådana allmänna grunder för pensionering av arbetstagare eller arbetstagares efterlevande som innehåller regler om tryggnad av arbetsgivarens utfästelse genom kreditförsäkring, avsättning till pensionsstiftelse enligt TrL eller annan likvärdig anordning och som på arbetstagarsidan är godkända av organisation vilken enligt lagen om

medbestämmande i arbetslivet är att anse som central arbetstagarorganisation.

Uppbyggnaden av regelsystemet för uttag av särskild löneskatt på pensionskostnader i ett fall som det nu aktuella innebär att endast sådan avsättning som avses i en allmän pensionsplan ingår i beskattningsunderlaget. Tryggandet av utfästelsen måste således ske genom kreditförsäkring, pensionsstiftelse eller annan likvärdig anordning, som på arbetstagersidan godkänts av en central arbetstagarorganisation. Eftersom Svenska kyrkans pensionsavtal inte innefattar bestämmelser om tryggande genom kreditförsäkring eller pensionsstiftelse uppkommer frågan om avtalet innebär att pensionsutfästelserna tryggas genom vad som benämns "annan likvärdig anordning". Med andra ord skall "anordningen" vara likvärdig med en pensionslösning som sker med utnyttjande av kreditförsäkring eller pensionsstiftelse.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Sedan kyrkan skildes från staten vid ingången av år 2000 utgör Svenska kyrkan ett registrerat trossamfund och som sådant en juridisk person. Även de enskilda församlingarna inom kyrkan utgör egna juridiska personer men ingår samtidigt som en del av Svenska kyrkan som juridisk person. I samband med att kyrkan skildes från staten överfördes Kyrkofondens egendom till Svenska kyrkan och utgör numera en integrerad del av kyrkans förmögenhet. Några särskilda regler för användningen av Kyrkofondens tillgångar har såvitt framkommit i målet inte uppställts utöver vad som följer av bestämmelsen i 9 § lagen om införande av lagen om Svenska kyrkan, nämligen att fondens tillgångar skall användas för kyrkliga ändamål. Dessa tillgångar kan därför komma att tas i anspråk för samtliga förpliktelser som Svenska kyrkan åtagit sig och för framtiden kan komma att åta sig i anslutning till sådana ändamål.

Mot den nu angivna bakgrunden kan ett borgensåtagande från Kyrkofonden karaktäriseras på följande sätt. För församlingen innebär borgensåtagandet av Svenska kyrkan ett säkerställande av de aktuella pensionsutfästelserna. Samtidigt utgör församlingen en del av Svenska kyrkan och borgensåtagandet är från denna synvinkel närmast att betrakta som en utfästelse att använda kyrkans egna tillgångar för att säkerställa framtida pensioner.

Vid bedömningen av borgensåtagandet kan enligt Regeringsrättens mening viss ledning även hämtas från bestämmelserna i IL om avdrag för arbetsgivares kostnader för tjänstepensionering. Dessa bestämmelser anknyter visserligen efter 1998 års reform av avdragsreglerna inte längre direkt till TrL:s regelsystem men reglerar likväl avdragsrätten för tryggade pensionsutfästelser (28 kap. 1 § IL).

För avdragsrätt för pensionsutfästelser som tryggas av arbetsgivaren genom avsättning i balansräkning krävs enligt 28 kap. 3 § IL att avsättningen sker i förening med kreditförsäkring eller med kommunal eller statlig borgen eller liknande garanti. När bestämmelsen ursprungligen infördes i dåvarande punkt 20 b av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen var relationerna mellan Svenska kyrkan och staten andra än idag och församlingarna hade rätt att ta ut skatt för sin verksamhet. Bestämmelsen måste enligt Regeringsrättens mening förstås så att den garanti som avses skall ge en säkerhet som motsvarar den som ett subjekt med beskattningsrätt kan sägas tillhandahålla när den åtar sig att säkerställa en viss förpliktelse. Det är således fråga om en säkerhet på mycket hög nivå.

Pensionsutfästelser är normalt av långsiktig natur. För tryggande av sådana utfästelser krävs ett säkerställande som är tillräckligt omfattande och finansiellt stabilt under lång tid framöver. Enligt Regeringsrättens uppfattning kan en borgen av Kyrkofonden inte anses ge sådan säkerhet för pensionsutfästelserna att den är likvärdig med den som uppnås med kreditförsäkring eller pensionsstiftelse. Kyrkans PFA 2000 utgör därför inte någon sådan allmän pensionsplan som avses i 4 § TrL. Av detta följer att ifrågavarande avsättningar

inte utgör sådana avsättningar som skall ingå i beskattningsunderlaget för särskild löneskatt enligt 2 § första stycket c SLPL. Fråga 1 skall därför besvaras så att särskild löneskatt för de aktuella pensionsåtagandena inte skall utgå i samband med att avsättningarna görs.

Skattskyldighet till avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 5 AvPL föreligger för arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar pensionsutfästelse i sådan delpost som avses i 8 a § TrL, vilken anknyter till en allmän pensionsplan. Som angetts ovan utgör kyrkans pensionsavtal inte en allmän pensionsplan. Församlingen är således inte skattskyldig till avkastningsskatt för ifrågavarande utfästelser. Fråga 2 skall därför besvaras nekande varvid fråga 3 förfaller.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar med ändring av förhandsbeskedet att ifrågavarande avsättningar i balansräkningen avseende pensionsutfästelser till anställda i Piteå stadsförsamling inte skall ingå i beskattningsunderlaget för särskild löneskatt samt att församlingen inte är skattskyldig till avkastningsskatt för avsättningarna.

Föredraget 2006-10-05, föredragande Kållberg, målnummer 4212-04

Sökord: Förhandsbesked skatter skatter i övrigt; Avkastningsskatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel; Särskild löneskatt på pensionskostnader

Litteratur: Prop. 1967:83 s. 109, 119; prop. 1976/77:48 s. 61; prop. 1998/99:38 s. 197-207
