

Målnummer:	8320-03	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2004-09-07		
Rubrik:	Avgifter och ersättningar avseende kostnadsutjämning mellan arbetsgivare enligt ITP-planen har inte ansetts påverka beskattningsunderlaget enligt lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader. Förhandsbesked angående särskild löneskatt på pensionskostnader.		
Lagrum:	2 § första stycket lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2000 not. 54• RÅ 2001 not. 166		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde AB Volvo (bolaget) följande. Bolagets tjänstemän omfattas av Industrins och handelns tilläggspension för tjänstemän (ITP). Pensionsregistreringsinstitutet (PRI) administrerar pensionsåtagandena. I huvudsak tryggas pensionerna genom pensionsstiftelse. Som ytterligare säkerhet kreditförsäkras bolagets pensionsåtagande hos Försäkringsbolaget Pensionsgaranti (FPG). - Enligt ITP-planen har varje ansluten arbetsgivare rätt och skyldighet att delta i ett kostnadsutjämningsystem mellan arbetsgivarna. Kostnadsutjämnning beräknas per varje kalenderårs utgång på basis av de på året fallande outjämnade pensionskostnaderna minus motsvarande utjämnade kostnader (PRI:s stadgar 9 a §). De outjämnade kostnaderna avser de kostnader som belöper på varje arbetsgivare. Alltför höga kostnader under ett enskilt år hos en arbetsgivare skall sedan utjämnas mellan samtliga arbetsgivare. En arbetsgivare kan t.ex. ha särskilt höga kostnader på grund av stor andel äldre arbetskraft. En övre gräns är satt vid en viss procent av de anställdas lön. För hela kollektivet av arbetsgivare är utbetalningar och ersättningar avseende kostnadsutjämnning lika stora. - Varje år får alla företag anslutna till PRI-systemet ett saldobesked per den 31 december. Detta besked innehåller alla poster avseende årets löpande betalningar mellan företaget och PRI. Bland posterna återfinns två poster avseende kostnadsutjämnning. Den ena av dessa poster avser betalningsskyldighet och den andra avser rätt till ersättning. - Utgående saldo på saldobeskedet innehåller kostnadsutjämningsposterna. Detta saldo, inklusive kostnadsutjämningsposterna, regleras kontant påföljande år. Kostnadsutjämnningen ingår således inte i den s.k. pensionsreserv som arbetsgivaren är skyldig att trygga. Att kostnadsutjämnning är avdragsgill kostnad respektive skattepliktig inkomst framgår av 28 kap. 20 § inkomstskattelagen (1999:1229). I annat fall kunde det ha rått tveksamhet om en arbetsgivare skulle ha fått avdrag för betalning av kostnadsutjämnning, eftersom avsikten kan sägas vara att minska andra arbetsgivares pensionskostnader. Ursprungligen fanns motsvarande bestämmelser i lagen (1978:188) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avgift för kostnadsutjämnning enligt allmän pensionsplan m.m. I prop. 1977/78:64 s. 31 f. anförde departementschefen bl.a. följande:

Fråga har uppkommit i vad mån nämnda avgifter för kostnadsutjämnning enligt den nya ITP-planen är avdragsgilla som pensionskostnad. Inom försäkringsbranschen synes man ha utgått ifrån att något problem inte föreligger i de fall då ålderspensionen har tryggats genom försäkring i SPP, eftersom avgifterna då ingår i de pensionsförsäkringspremier som det enligt allmän pensionsplan åligger arbetsgivaren att betala. Jag delar denna

uppfattning. Däremot råder viss tveksamhet om beskattningskonsekvenserna i de fall då pensionen har tryggats enligt FPG/PRI-systemet. - - - För egen del anser jag att avgifter för den kostnadsutjämning som sker när ålderspensionen tryggas genom kontoavsättning (bolagets anm: Vid denna tid var det enligt ITP-avtalet inte möjligt att trygga pensionen i pensionsstiftelse) bör vara avdragsgilla på samma sätt som redan gäller vid tryggande genom SPP-försäkring. Å andra sidan bör gälla att medel som vid tillämpning av FPG/PRI-systemet kan komma att tillgodoföras arbetsgivare med särskilt höga pensionskostnader skall redovisas som skattepliktig intäkt. För att klargöra rättsläget bör uttryckliga bestämmelser om avdragsrätt och skatteplikt införas. Även om avgiftsutjämning f.n. endast torde vara aktuell inom ITP-planen bör lagstiftningen få en generell utformning så att den vid behov kan tillämpas även ifråga om andra allmänna pensionsplaner. Bestämmelserna bör lämpligen tas in i en särskild lag.

När det gäller inkomstbeskattningen är det efter lagstiftarens ingripande ingen tvekan om hur kostnadsutjämningen skall behandlas. - Det finns däremot inga regler för hur kostnadsutjämningen skall behandlas när det gäller särskild löneskatt på pensionskostnader. Rimligtvis bör denna beskattning i vart fall utformas enligt ettdera av följande två alternativ. Antingen påverkas inte underlaget alls av betalningar och ersättningar (alternativ 1) eller också ökas underlaget med betalningar respektive minskas med ersättningar (alternativ 2). Båda alternativen ger staten lika stor löneskatt sett över hela kollektivet, eftersom summan av alla betalningar är lika med summan av alla ersättningar. - Frågor - 1. Skall betalning respektive ersättning inom ramen för kostnadsutjämningen öka respektive minska underlaget för särskild löneskatt på pensionskostnader? - 2. Om svaret på fråga 1 är jakande, till vilka delposter i beräkningsschemat skall betalning respektive ersättning inom ramen för kostnadsutjämningen anses hänförliga?

Skatterättsnämnden (2003-11-19, André, ordförande, Wingren, Brydolf, Hallberg Eriksson, Silfverberg, Ståhl, Virin) yttrade: Förhandsbesked. Fråga 1 - Bolagets avgifter och ersättningar avseende kostnadsutjämning mellan arbetsgivare enligt ITP-planen påverkar inte beskattningsunderlaget enligt 2 § lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, SLPL. - Motivering - Fråga 1 - Som en följd av att bolagets tjänstemän omfattas av ITP-planen deltar bolaget i ett system för utjämning av pensionskostnader över åren mellan arbetsgivarna. Beroende på förhållandena i det enskilda företaget ett visst år kan utjämningen resultera i att företaget skall betala en avgift eller få en ersättning. En reglering (inbetalning eller utbetalning) görs följande år. För kollektivet av arbetsgivare är systemet kostnadsneutralt. - Frågan gäller om avgifter och ersättningar i kostnadsutjämningssystemet skall ingå vid beräkningen av beskattningsunderlaget för särskild löneskatt på pensionskostnader. - Avgifter som arbetsgivaren betalar eller ersättningar som arbetsgivaren får enligt ITP-planens bestämmelser om utjämning av pensionskostnader mellan olika arbetsgivare kan inte enligt ordalydelsen hänföras till någon av posterna a-j i 2 § SLPL. Avgifterna och ersättningarna kan inte heller anses ha ett sådant samband med utbetalda pensioner som inte utgår enligt lag eller på grund av tjänstepensionsförsäkring (posten d) att de ändå omfattas av denna punkt. Systematiska skäl - att avgifter och ersättningar skulle kunna få en olikformig behandling - leder i samma riktning. Med hänsyn härtill skall avgifter och ersättningar som en följd av kostnadsutjämningen inte ingå vid beräkningen av beskattningsunderlaget. - Fråga 2 förfaller.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten med ändring av förhandsbeskedet skulle förklara att en betalning skall öka beskattningsunderlaget genom att betraktas som utgiven direktpension och tas upp under posten d) i 2 § första stycket SLPL och att en ersättning skall betraktas som återbetalning av utgiven direktpension och minska beskattningsunderlaget under förutsättning att det finns en motsvarande betalningspost att kvitta mot.

Bolaget yrkade att förhandsbeskedet skulle fastställas.

Regeringsrätten (2004-09-07, Billum, Sandström, Almgren, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2004-08-18, föredragande Erliksson, målnummer 8320-03

Sökord: Förhandsbesked övriga skatter; Särskild löneskatt på pensionskostnader

Litteratur: Prop. 1977/78:64 s. 31-32; Laila Kihlström, Pensionering direkt i företaget, 2 u. 1997, s. 195-198 och 311 f.; Anders Palm, Pensionsstiftelser, 3 u. 2003, s. 226
