

<b>Målnummer:</b>	1717-03	<b>Avdelning:</b>	1
<b>Avgörandedatum:</b>	2004-02-06		
<b>Rubrik:</b>	Särskild löneskatt på pensionskostnader skall inte tas ut på sådana kostnader för personal vid ett fast driftställe i utlandet. Förhandsbesked angående särskild löneskatt på pensionskostnader.		
<b>Lagrum:</b>	1 §, 2 §, 4 § och 5 § lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader		
<b>Rättsfall:</b>	RÅ 1999 not. 154		

---

**REFERAT**

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde D Carnegie AB följande. Bolaget bedriver värdepappersverksamhet i Sverige samt i tre filialer utomlands. Filialerna är belägna i Norge, Finland och Storbritannien. - I filialerna finns lokalt bosatta personer anställda. De anställda har i regel ingen annan koppling till Sverige än att de är anställda i en filial till ett svenskt bolag. De utför arbetet i respektive filialland där de också är obegränsat skattskyldiga. De är inte skattemässigt bosatta i Sverige. I filialen i Norge finns tre anställda, alla norska medborgare bosatta i Norge. I filialen i Finland finns 75 personer anställda, samtliga bosatta i Finland och samtliga finska medborgare med undantag för en anställd som är bosatt i Finland men medborgare i en annan stat (ej Sverige). I filialen i Storbritannien finns ca 40 anställda varav 10 är svenska medborgare. Alla är lokalanställda men det är inte utrett om någon av de 10 svenska medborgarna eventuellt har väsentlig anknytning till Sverige. - Bolaget har pensionskostnader för dessa anställda i form av pensionsförsäkringspremier till försäkringsbolag hemmahörande i respektive filialland. Härutöver kan förekomma att avsättning för pensionskostnader görs i räkenskaperna. - Räkenskapsåret 1999 uppgick pensionskostnaderna i de utländska filialerna till sammanlagt drygt sju miljoner kronor. - Fråga. - Skall särskild löneskatt på pensionskostnader, SLP, utgå på premiekostnader som en svensk arbetsgivare har för en pensionsförsäkring meddelad i en utländsk försäkringsrörelse i enlighet med utfästelse om pension till lokalanställd personal i den svenske arbetsgivarens utländska filial?

Skatterättsnämnden (2003-02-20, Wingren, Brydolf, Tollerz, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - SLP skall inte utgå på pensionskostnader för arbetstagare som förvärvsarbetar i bolagets verksamhet utanför Sverige. - Motivering. - Enligt 1 § lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, SLPL, skall den som utfäst en tjänstepension betala SLP till staten med 24,26 procent på kostnaden för pensionsutfästelsen, beräknad enligt 2 §. Beskattningsunderlaget beräknas enligt sistnämnda paragraf med utgångspunkt i bl.a. avgifter för tjänstepensionsförsäkringar och andra kostnader för pensioner. - Bakgrunden till bestämmelserna om SLP är den principen bakom 1990 års s.k. skattereform - varvid bl.a. en utvidgning av skattebasen beträffande förvärvsinkomster genomfördes - att alla förvärvsinkomster skall beläggas med socialavgift eller motsvarande skatt och att alla typer av förvärvsinkomster bör behandlas på ett likvärdigt sätt. I de fall då inkomsten är förmånsgrundande skall fulla avgifter tas ut i form av arbetsgivaravgifter eller egenavgifter. I andra fall, dvs. när inkomsten inte är förmånsgrundande i socialförsäkringssystemet, skall förvärvsinkomsterna beläggas med en särskild löneskatt motsvarande skattedelen av socialavgifterna (jfr prop. 1989/90:110 s. 370 och prop. 1990/91:166 s. 43). - Enligt den ursprungliga lagstiftningen i lagen (1990:659) om särskild löneskatt

belades således förvärvsinkomster som inte till någon del grundade rätt till socialförsäkringsförmåner med den särskilda löneskatten. Detta innebar att inkomst av näringsverksamhet där den skattskyldige inte själv var aktiv eller var mer än 65 år belades med särskild löneskatt samt att sådan skatt också utgick för lön och annan arbetsersättning till personer som var äldre än 65 år (jfr prop. 1989/90:110 s. 378). Löneskatten togs ut i samma ordning som socialavgifterna, alltså i form av arbetsgivaravgifter och egenavgifter, vilket bl.a. innebar att vid bestämmandet av skatteunderlaget skulle bortses från ersättningar till arbetstagare som inte var försäkrade enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring, dvs. i princip till dem som inte förvärvsarbetade i verksamhet här i riket (jfr 1 § tredje stycket lagen om särskild löneskatt i dess ursprungliga lydelse, 2 kap. 5 § lagen (1981:691) om socialavgifter samt 1 § lagen om arbetsskadeförsäkring i dess lydelse enligt SFS 1982:530). Det får anses vara klart att uttaget av löneskatten med denna utformning och bakomliggande princip anknöts till anställda av arbetsgivare här med förvärvsinkomster i Sverige för vilka fulla socialavgifter inte togs ut och till personer som förvärvade inkomsterna i passiv näringsverksamhet här i landet.

- På grund av att vissa ytterligare överväganden ansågs erforderliga föreslogs i detta ursprungliga lagstiftningsärende inte några regler om SLP i lagen om särskild löneskatt men föredragande statsrådet redovisade de principer som skulle ligga till grund för en kommande sådan lagstiftning. Utgångspunkten var därvid neutralitet även i socialavgiftshänseende vad gällde alla förvärvsinkomster (se prop. 1989/90:110 s. 491 f. och prop. 1990/91:166 s. 43). I en lagrådsremiss föreslog således regeringen sedermera vissa ändringar i 1 § lagen om särskild löneskatt, bl.a. att särskild löneskatt skulle betalas på kostnad för pensionsutfästelse beräknad som skillnaden mellan vissa närmare angivna poster, som i stort motsvarar de poster som numera uppräknas i 2 § SLPL. I förslaget gjordes ingen ändring beträffande de regler som skulle gälla enligt lagen om socialavgifter för beräkningen av skatteunderlaget (jfr prop. 1990/91:54 Bilaga 2 s. 374). Detta får anses ha inneburit att de pensionskostnader som lagen avsågs bli tillämplig på var sådana som var hänförliga till arbetstagare som förvärvsarbetade i verksamhet här i riket (jfr ovan). På grund av viss kritik från Lagrådet såvitt bl.a. gällde beräkningen av de olika posterna, dock inte såvitt avsåg ett bibehållande av bestämmelsen om beräkningen av beskattningsunderlaget, föranledde förslaget inte någon proposition i denna del (a. prop. s. 160 och Bilaga 3 s. 380). - I prop. 1990/91:166 lämnades det förslag till lagstiftning som utgör grunden för den nu gällande SLPL. Förslaget innehöll bestämmelser som sakligt i allt väsentligt överensstämde med bestämmelserna i det tidigare remitterade förslaget till lag om ändring i lagen om särskild löneskatt (jfr Lagrådets yttrande prop. 1990/91:166 s. 100). Emellertid hade förfarandet för fastställandet och uppbörden av skatten ändrats. Anknytningen av förfarandet för fastställandet och uppbörden av skatten till taxeringslagen (1990:324) och uppbördslagen (1953:272), den sistnämnda numera ersatt med skattebetalningslagen (1997:483), motiverades av att SLP hade en klar anknytningspunkt till de skatter för vilka underlaget bestäms enligt bestämmelserna i taxeringslagen eftersom underlaget för skatten i många fall kan bestämmas först vid beskattningsårets utgång. Det ansågs därför lämpligt att fastställandet av skatteunderlaget ingick i den årliga taxeringen. Ett ytterligare motiv var att en fastställelse av ett negativt underlag inte på ett enkelt sätt skulle kunna inordnas i systemet för uppbörd av arbetsgivaravgifter (jfr prop. 1990/91:166 s. 55). - Eftersom förfarandet för SLP kom att avvika från förfarandet för särskild löneskatt enligt lagen om särskild löneskatt reglerades SLP i en egen lag, benämnd lag om särskild löneskatt på pensionskostnader. Den särskilda löneskatten kom då att regleras i två lagar, varför rubriken till lag om särskild löneskatt ändrades till lag om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (jfr prop. 1990/91:166 s. 55). - Nämnden gör följande bedömning. - Syftet med den särskilda löneskatten såvitt avser både särskild löneskatt på förvärvsinkomster och SLP har varit att åstadkomma neutralitet även i socialavgiftshänseende vad gäller alla förvärvsinkomster. Uttag av sådana avgifter på pensionsområdet har därför ansetts böra omfatta uttag såväl vid avsättning till tryggande som vid direktpensionsutbetalningar. Både kostnader

för löner och pensioner belastas därmed med sådana socialavgifter som varken på det individuella eller kollektiva planet medför några förmåner och därför egentligen utgör skatter. Det får därvid anses att avsikten varit att den i Sverige sammanlagda skattebelastningen på inkomsterna, således inkomstskatt och avgifter av skattekaraktär sammantaget, har varit avsedd att göras likvärdig. Detta får vidare såvitt gäller löneskatten på förvärvsinkomster tydligt anses följa av de regler som skall tillämpas vid beräkningen av skatteunderlaget att det begränsas till ersättningar av förvärvsarbete i en verksamhet här. Det förhållande att förfarandet när det gäller SLP ingår i den årliga taxeringen kan inte i sig anses innebära att i skatteunderlaget skall inräknas andra kostnader än dem som avser förvärvsarbete i verksamhet här och således avvika från vad som får anses gälla löneskatten för förvärvsinkomster. - I praxis (RÅ 1999 not. 154) har fastslagits att SLP måste betraktas som en skatt, som beträffande systemet för dess fastställande behandlas som en inkomstskatt, och att därav beträffande utländska näringsidkare med fast driftställe i Sverige följt att skyldighet att erlagga löneskatten endast omfattar sådana kostnader för tryggnad eller betalning av pensioner som rätteligen skall hänföras till denna del av den utländske arbetsgivarens rörelse. Detta avgörande utsäger emellertid inte mer än det som följer av lagen och dess förarbeten, nämligen att SLP är en skatt och att den tas ut vid den årliga taxeringen. Avgörandet kan således inte anses ge stöd för att, när det gäller en arbetsgivare som är obegränsat skattskyldig i Sverige, utvidga principen för bestämmandet av skattebasen till att även gälla pensionskostnader för arbetstagare som inte förvärvsarbetar i en verksamhet i Sverige. Basen för beräkningen av beskattningsunderlaget bör således bestämmas efter samma principer oavsett om fråga är om löneskatt på vissa förvärvsinkomster eller SLP. Förhandsbeskedet har utformats i enlighet med det anförda.

André, ordförande, Silfverberg och Ståhl var skiljaktiga och anförde: Enligt 1 § SLPL är den som utfäst en tjänstepension skattskyldig. Någon avgränsning av skattskyldigheten görs inte. Det sägs inte heller i förarbetena till lagen att avsikten varit att få till stånd en avgränsning av skattskyldigheten. - I rättsfallet RÅ 1999 not. 154, som avsåg ett överklagat förhandsbesked, prövade Regeringsrätten frågan om skattskyldighet till SLP för ett utländskt företag med verksamhet i Sverige. Regeringsrätten anslöt sig till Skatterättsnämndens bedömning att SLP betraktas som en skatt, som beträffande systemet för dess fastställande behandlas som en inkomstskatt, och att som en följd därav frågan om skattskyldighet för den särskilda löneskatten skall bedömas mot bakgrund av ett företags skattskyldighet för inkomstskatt. - Regeringsrättens avgörande leder enligt vår mening till att ett företag som är obegränsat skattskyldigt i Sverige och som bedriver verksamhet från ett fast driftställe utomlands även skall betala SLP avseende kostnader hänförliga till det fasta driftstället. - Med hänsyn härtill skall de utfästelser om tjänstepension som D Carnegie AB gjort för anställda verksamma i bolagets utländska filialer beaktas vid beräkningen av dess beskattningsunderlag enligt 2 § SLPL. - Vi anser att förhandsbeskedet hade bort utformas i enlighet härmed.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle besvara frågan i ansökningen med ja. Till stöd för sin talan anförde verket bl.a. följande. 1 § SLPL är klart utformad och ger inte utrymme för annan tolkning än att den arbetsgivare som utfäst tjänstepension skall betala SLP på kostnader för pensionsutfästelsen. I lagtexten finns inga begränsningar vad gäller en arbetsgivares skattskyldighet till särskild löneskatt med hänsyn till var företagets verksamhet bedrivs eller var de anställda har sin bosättning eller skatterättsliga hemvist. Inte heller följer av lagtexten några begränsningar vad avser utfästa tjänstepensioner till anställda i dotter- eller systerbolag. En klart utformad lagtext kan inte tillämpas i strid med sin lydelse på grund av uttalanden i förarbetena.

D Carnegie AB bestred bifall till Skatteverkets yrkande och anförde bl.a. följande. Bestämmelsen i 1 § SLPL innehåller inte någon territoriell begränsning

och omfattar således formellt även verksamheter utan någon som helst anknytning till Sverige. Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 1999 not. 154 intagit ståndpunkten att lagen inte kan tolkas efter sin lydelse. I rättsfallet fann Regeringsrätten att en i utlandet hemmahörande arbetsgivare skall betala SLP till svenska staten endast om han bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige. På motsvarande sätt är det rimligen så att ett svenskt bolag skall betala SLP endast för sin i Sverige bedrivna verksamhet och inte för pensionskostnader hänförliga till sina utländska fasta driftställen. Detta synsätt stämmer också överens med de principer som råder på den internationella beskattningsrättens område. Reglerna för att bestämma underlaget för SLP utgör stöd för ståndpunkten att skatten inte skall påföras i verksamhet utanför Sverige eftersom svårigheter uppkommer med hänsyn till de olika sätt varpå pensionsordningarna kan vara uppbyggda i andra länder. Om Regeringsrätten skulle komma fram till att det finns förutsättningar för att påföra bolaget SLP avseende pensionskostnaderna i de utländska filialerna enligt svensk nationell rätt finns det anledning att pröva om de svenska reglerna strider mot rätten till fri etablering enligt artikel 43 i EG-fördraget eller rätten till fria kapitalrörelser enligt artikel 56 i EG-fördraget.

Regeringsrätten (2004-02-06, Ragnemalm, Hulgaard, Wennerström, Almgren, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2004-01-21, föredragande Heinefors, målnummer 1717-03

---

**Sökord:** Förhandsbesked övriga skatter; Särskild löneskatt på pensionskostnader

**Litteratur:**

---