

Målnummer:	2798-03	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2004-06-23		
Rubrik:	Vid tillämpning av lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader har beskattningsunderlaget inte påverkats när ökningen av ett aktiebolags pensionsåtagande redovisats i balansräkningen men inte i en sådan delpost som avses i 8 a § lagen om tryggande av pensionsutfästelse m.m. Förhandsbesked.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 5 § och 8 a § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.• 2 § första stycket c lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader• 14 kap. 2 § och 16 kap. 17 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2002 not. 212• RÅ 2004 ref. 18		

REFERAT

I en ansökan om förhandsbesked anförde Sydsvenska Dagbladets AB (bolaget) bl.a. följande. Bolaget ingår i en koncern med Albert Bonnier AB som koncernmoder. Bolaget har, förutom åtaganden enligt allmän pensionsplan, särskilda pensionsåtaganden (utfästelser) mot en del anställda som bolaget äger redovisa enligt 5 och 8 a §§ lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. (tryggandelagen). Så har bolaget också gjort. Avdrag har inte yrkats för de sålunda skuldförda kostnaderna för de särskilda utfästelserna, vilket innebär att redovisad skuld består av beskattade medel. I konsekvens med redovisning enligt tryggandelagen har årlig skuldökning avseende de särskilda utfästelserna tagits upp i sammanställningen för särskild löneskatt på pensionskostnader. För de pensionsberättigades säkerhet är utfästelserna kreditförsäkrade hos Försäkringsbolaget Pensionsgaranti, ömsesidigt (FPG). I belysning av en dom i Regeringsrätten (RÅ 2001 not. 166) avseende en idrottsförening, dvs. en arbetsgivare som inte ägde redovisa pensionsskuld enligt tryggandelagen förutom åtaganden enligt allmän pensionsplan, önskar bolaget få följande frågor besvarade. -1. Skall bolaget ta upp pensionsskuldens årliga ökningsbelopp i sammanställningen för särskild löneskatt på pensionskostnader fastän inkomstskatterättslig avdragsrätt för reserveringen för utfästelserna inte föreligger? - 2. Ändras svaret om åtagandena inte säkerställs med kreditförsäkring utan med panträtt i kapitalförsäkringar som bolaget köper och äger och redovisar som tillgång i balansräkningen? - 3. Ändras svaret om åtagandena säkerställs på annat sätt eller inte säkerställs alls? - 4 a. Uppskjuts uttaget av särskild löneskatt om ökningsbelopp redovisas som Övrig pensionsskuld på annan delpost under huvudrubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser än på den delpost som faller inom tryggandelagen? - 4 b. Blir svaret detsamma oavsett om pension säkerställs genom kreditförsäkring, panträtt i företagsägd kapitalförsäkring alternativt inte säkerställs alls? - 5 a. Kan, om svaret på fråga 4 är att särskild löneskatt tas ut omedelbart, löneskatten uppskjutas genom att pensionsskulden redovisas under annan rubrik än Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser? - 5 b. Blir svaret detsamma oavsett om pension säkerställs genom kreditförsäkring, panträtt i företagsägd kapitalförsäkring alternativt inte säkerställs alls? - 6 a. Är, om enligt fråga 4 eller fråga 5 särskild löneskatt inte tas ut omedelbart, den som kostnadspålägg redovisade skulden för framtida löneskatt avdragsgill enligt 14 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, eller på någon annan grund? - 6 b. Påverkas avdragsrätten för reserveringen om redovisning i stället sker under annan post för upplupna

kostnader i balansräkningen?

Skatterättsnämnden (2003-04-16, André, ordförande, Wingren, Brydolf, Hallberg Eriksson, Silfverberg, Ståhl, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - Frågorna 1-3 - Ökning av avsättning under rubriken Avsatt till pensioner enligt 5 § tryggandelagen eller i delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt 8 a § samma lag påverkar beskattningsunderlaget till särskild löneskatt för pensionskostnader enligt 2 § första stycket c lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, SLPL. - Fråga 4 - Om ökningsbeloppet i stället redovisas som annan delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser än sådan som avses i 8 a § tryggandelagen påverkas inte beskattningsunderlaget enligt 2 § första stycket c SLPL. - Fråga 6 - En reservering för särskild löneskatt är inte avdragsgill. - Motivering. (Den inledningsvis återgivna beskrivningen av utfästelserna m.m. här utelämnad.) Bolaget som avser att göra ytterligare avsättningar för dessa utfästelser och eventuellt nya utfästelser önskar besked om uttaget av särskild löneskatt påverkas av om skattemässig avdragsrätt inte föreligger för pensionsavsättningarna och om det har någon betydelse om och hur en pensionsutfästelse säkerställs (frågorna 1-3). Vidare vill bolaget veta om uttaget av särskild löneskatt påverkas av om en avsättning till pensionskund, som i och för sig uppfyller tryggandelagens krav för tryggande, görs under en annan rubrik (frågorna 4-5) och slutligen om avdragsrätt föreligger för reservering av framtida löneskatt (fråga 6). - Enligt 2 § första stycket SLPL beräknas beskattningsunderlaget som den under beskattningsåret uppkomma skillnaden mellan ett antal plus- och minusposter. Bland plusposterna ingår enligt första stycket c en ökning av avsättning under rubriken Avsatt till pensioner enligt tryggandelagen 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 tryggandelagen tryggas genom särskild redovisning av pensionskund eller avsättning av medel till pensionsstiftelse. I 4 § finns en definition av vad som menas med allmän pensionsplan. - I 5-8 §§ finns bestämmelser om särskild redovisning av pensionskund. - 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. Detta gäller inte i fåmansbolag för anställda, som har ett bestämmande inflytande över bolaget, under den tid det bestämmande inflytandet består. Rättsverkningarna av avsättningen regleras i 6-8 §§. Bestämmelsen i 8 a § kompletterar 5 § och avser arbetsgivare som omfattas av bl.a. årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL. Sådana arbetsgivare skall i stället redovisa motsvarande belopp som en delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser. - Nämnden gör följande bedömning. - Frågorna 1-3 - Enligt givna förutsättningar uppfyller de ifrågakvarande skuldökningarna kraven enligt bestämmelserna i 5 § andra stycket och 8 a § tryggandelagen. Bolaget skall därmed betala särskild löneskatt på en skuldökning. Att bolaget saknar avdragsrätt för avsättningarna enligt IL medför ingen annan bedömning. - Fråga 4 - Frågan gäller om en pensionskund kan redovisas i balansräkningen på annat sätt än vad som anges i 5 och 8 a §§ tryggandelagen och om den därmed inte skall beaktas vid beräkningen av beskattningsunderlaget för särskild löneskatt på pensionskostnader enligt 2 § första stycket c SLPL. - Tryggandelagen tillkom år 1967 tillsammans med ändrade skatteregler i syfte att bl.a. åstadkomma överensstämmelse mellan civilrättens och skatterättens regler när det gällde företagens avdragsrätt för pensionskostnader vid inkomstbeskattningen (SFS 1967:531 och 546). Det innebar att om företagen redovisade sina pensionsutfästelser så att de tryggades enligt tryggandelagen så hade de också rätt till avdrag vid inkomstbeskattningen. Situationen har förändrats till följd av de ändringar av avdragsrätten som skett genom särskilda villkor som införts i skattebestämmelserna och genom införandet av SLPL. - Vid tidpunkten för tryggandelagens tillkomst fanns alltså i normalfallet knappast någon anledning

att redovisa en pensionsskuld på annat sätt än genom en avsättning så att den tryggades enligt tryggandelagen. Ordalydelsen i 5 § andra stycket andra meningen, " [a]ktiebolag . . . äger under rubriken Avsatt till pensioner redovisa även upplupen del av pensionsutfästelse som ej omfattas av allmän pensionsplan" (första stycket innehåller motsvarande formulering), talar emellertid för att tryggandelagen inte utesluter att en pensionsskuld redovisas på annan plats i balansräkningen än under nämnda rubrik, dvs. att avsättningen görs med beskattade medel. Stöd för denna uppfattning finns i förarbetena till införandet av tryggandelagen där departementschefen i specialmotiveringen till en följdändring i dåvarande aktiebolagslagen (införande av posten "pensionsskuld som redovisas under rubriken Avsatt till pensioner" under Långfristiga skulder i balansräkningsschemat) anslöt sig till ett påpekande från Föreningen auktoriserade revisorer (FAR) om att det följde av gällande rätt att en eventuellt förekommande avsättning till beskattad pensionsskuld skulle redovisas separat under Långfristiga skulder (prop. 1967:83 s. 201 f.). - Det är vidare nämndens bedömning att det inte strider mot god redovisningssed att ta upp pensionsskuld under annan rubrik i balansräkningen än under rubriken Avsatt till pensioner eller som en annan delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser än sådan som avses i 8 a § tryggandelagen (se FAR:s rekommendation nr 4 Redovisning av pensionsskuld och pensionskostnad under rubriken Överväganden och rekommendationer 1. Redovisning som skuld samt författningskommentaren till 3 kap. 4 § tredje stycket ÅRL, prop. 1995/96:10 del II s. 191). - Som en följd härav skall bolagets underlag enligt 2 § första stycket c SLPL inte påverkas av om en ökning av pensionsåtagande redovisas i balansräkningen på ovan diskuterat sätt. För svaret har det inte någon betydelse om eller hur utfästelsen säkerställs. - Fråga 5 förfaller. - Fråga 6 - Särskild löneskatt på pensionskostnader är enligt 16 kap. 17 § IL en avdragsgill kostnad i näringsverksamheten och motsvarar den s.k. skattedelen av socialavgifterna och bör därför behandlas som en lönebikostnad (jfr BFN U 91:3). - Eftersom en avsättning för pension under en annan rubrik än konto Avsatt till pension eller sådan delpost som avses i 8 a § tryggandelagen inte är avdragsgill bör inte heller en avsättning motsvarande framtida särskild löneskatt vara avdragsgill. Bolaget har, oavsett hur posten redovisas i de olika omfrågade alternativen, därför inte rätt till skatteavdrag för en avsättning för framtida särskild löneskatt.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet avseende frågorna 1, 2, 3 och 6 samt besvara frågorna 4 a och 5 a med nej och frågorna 4 b och 5 b med ja.

Bolaget yrkade i eget överklagande att fråga 6 skulle besvaras med ja. Enligt bolaget fanns det ett såväl företagsekonomiskt som redovisningsmässigt behov av att belasta resultatet med löneskatt på intjänad pensionsrätt eftersom löneskatt skall betalas då pensionen betalas ut. Bolaget ansåg vidare att svaren på frågorna 1-4 inte skulle ändras. För det fall svaret på fråga 4 ändrades borde enligt bolaget frågorna 5 a och 5 b besvaras med ja.

Regeringsrätten (2004-06-23, Billum, Sandström, Dexe, Nord, Stävberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2004-05-26, föredragande Erliksson, målnummer 2798-03

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

Litteratur: Prop. 1967:83 s. 201 f.; prop. 1990/91:166 s. 45; prop. 1995/96:10 del II

s. 191; prop. 1995/96:104 s. 60; BFN U 91:3; FAR:s rekommendation nr 4 Redovisning av pensionsskuld och pensionskostnad; Redovisningsrådets rekommendation RR 29 Ersättningar till anställda; Kihlström, Pensionering direkt i företaget, 2 uppl. 1997, s. 54; Palm i Balans nr 11/97 och 8-9/99
