

**Målnummer:** 39-95                      **Avdelning:** 1

**Avgörandedatum:** 1997-05-28

**Rubrik:** Fråga (I) om förutsättningar förelegat för länsstyrelses medgivande enligt 23 § tryggandelagen till överflyttning av ansvaret för pensionsutfästelse och (II) om beskattningskonsekvenser vid en överflyttning; förhandsbesked angående inkomstskatt och löneskatt.

**Lagrum:**

- 23 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m., (I och II)
- 22 § anvisningarna punkt 15 andra stycket kommunalskattelagen (1928:370)
- 23 § anvisningarna punkt 20 d och e kommunalskattelagen (1928:370)
- 2 § första stycket lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, SLPL, (II)

**Rättsfall:**

---

**REFERAT**

I.

Osby Parca AB (bolaget) ansökte hos Länsstyrelsen i Kristianstads län om medgivande enligt 23 § TrL att få överflytta ansvaret för vissa pensionsutfästelser till sitt svenska moderbolag, Enertech Industries AB. De pensionsutfästelser som berördes avsåg arbetstagare som redan hade gått i pension samt s.k. fribrevsinnehavare. Avsikten var inte att någon näringsverksamhet skulle övergå till moderbolaget i samband med överflyttningen av pensionsutfästelserna. Utfästelserna var kreditförsäkrade hos Försäkringsbolaget Pensionsgaranti (FPG), som för sin del medgett att utfästelserna efter övertagandet fick omfattas av moderbolagets kreditförsäkring hos FPG.

Länsstyrelsen i Kristianstads län (1994-03-22) yttrade: 23 § TrL förutsätter övertagande av hela eller i vissa sammanhang delar av ett företags näringsverksamhet och i samband därmed övertagande av ansvar för pensionsutfästelse. Eftersom någon övergång av näringsverksamhet inte är ifråga, saknas förutsättningar för begärt medgivande. - Ansökan avslås.

Bolaget överklagade och yrkade att kammarrätten med ändring av länsstyrelsens beslut skulle medge bolaget rätt att överlåta ansvaret för gjorda pensionsutfästelser till sitt svenska moderbolag och anförde i huvudsak följande. Bolaget var ett dotterbolag till Enertech Industries AB. Enertech-koncernen som tidigare ägdes av Trelleborg AB överläts i april 1993 till det engelska bolaget Wolseley plc, som i sin tur var moderbolag i en stor internationell koncern. Sedan bolaget kommit att ingå i Wolseley-koncernen hade räkenskapsår och redovisningsprinciper fått anpassas till det som gällde för koncernen och den koncerninterna redovisningen skedde nu efter engelska redovisningsprinciper. Uppräkningen av pensionsutfästelserna med ränta blev därvid en driftkostnad som belastade rörelseresultatet i sin helhet. Överföringen av pensionsutfästelserna till det svenska moderbolaget syftade till att undvika denna belastning i dotterbolagen. Av uttalanden som hade gjorts i förarbetena till TrL framgick att tillsynsmyndighetens prövning primärt skulle avse det övertagande företagens ekonomiska ställning. Vidare framgick att när

det gällde pensionsutfästelser tryggade genom kreditförsäkringar inom det s.k. FPG/PRI-systemet (Försäkringsbolaget Pensionsgaranti/Pensionsregistreringsinstitutet-) låg prövningen primärt hos FPG. Godtog FPG ett överflyttande av pensionsskulden hade därigenom en prövning skett av det övertagande företags förmåga att fullgöra utfästelserna. Någon ytterligare prövning av tillsynsmyndigheten var därför inte nödvändig. Det formella kravet på samband med överflyttning av näringsverksamhet hade inte upprätthållits i praxis utan det aktuella lagrummet hade tillämpats även i vissa andra fall. TrL:s syfte var att trygga anställdas pensioner. Detta hade slagits fast av Regeringsrätten i RÅ 1985 not Bb 22. Länsstyrelsen i Kronobergs län hade också lämnat ett annat av Enertech-koncernens dotterbolag medgivande till överflyttning av pensionsutfästelser till moderbolaget under motsvarande förhållanden.

Länsstyrelsen i Kristianstads län vidhöll i yttrande sin inställning och ansåg att överklagandet skulle avslås samt anförde bl.a. följande. De av bolaget anförda omständigheterna var inte sådana som kunde jämföras med övergång av näringsverksamhet enligt TrL. Det var inte på något sätt fråga om förändring av näringsverksamheten för bolaget. Inte heller gav det återopade rättsfallet något stöd för bolagets ansökan eftersom i det fallet näringsverksamheten hade överförts.

Kammarrätten i Göteborg (1994-12-13, Nordbeck, Nilsson, Ericsson, referent) yttrade: Som en grundläggande förutsättning för tillämpning av 23 § TrL gäller enligt bestämmelsens ordalydelse att näringsverksamhet övergår från en arbetsgivare till en annan. Fråga i målet är om det trots ordalydelsen finns utrymme för att tillämpa bestämmelsen på nu ifrågavarande förhållanden. - Kammarrätten gör härvid följande bedömning. - Det står helt klart att den fråga som är aktuell i förevarande mål över huvud taget inte var föremål för överväganden i förarbetena till TrL. Det är också uppenbart att det allmänna syftet med bestämmelsen i 23 § är att trygga arbetstagarnas pensionsfordringar och säkerställa att arbetsgivarens pensionslöften successivt kan infrias. Med hänsyn härtill kan det i och för sig finnas anledning att hävda att något hinder inte borde föreligga för att tillämpa bestämmelsen även i den nu aktuella situationen. Emellertid finns enligt kammarrättens mening inte någon möjlighet att gå utanför de ramar som i detta fall följer av själva lagtexten. När det inte finns något samband mellan den aktuella överlåtelsen av pensionsutfästelser och en övergång av näringsverksamhet måste i stället kravet på att samtycke skall inhämtas från samtliga pensionstagare upprätthållas. Förutsättningar för att vid angivna förhållanden tillämpa 23 § TrL föreligger således inte. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Bolaget överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle medge bolaget rätt att överflytta pensionsutfästelser till sitt moderbolag Enertech Industries AB. Bolaget anförde i huvudsak att det allmänna syftet med bestämmelsen i 23 § TrL, nämligen att trygga arbetstagarnas pensionsfordringar och säkerställa att arbetsgivarens pensionslöften successivt kunde infrias, uppfylldes med den nu ifrågavarande överföringen och att den tolkning efter lagens bokstav som gjorts av kammarrätten inte stämde överens med ändamålet med bestämmelsen.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (1997-05-28, Tottie, Swartling, Holstad, Baekkevold, Nordborg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. I 23 § TrL finns bestämmelser om överflyttning av ansvaret för pensionsutfästelser. I första stycket av paragrafen sägs att, om näringsverksamhet övergår från en arbetsgivare till en annan och om det därvid avtalas att ansvaret för en pensionsutfästelse skall överflyttas till efterträdaren, samtycke till överflyttningen skall inhämtas från innehavaren av pensionsfordringen. Enligt samma stycke får dock tillsynsmyndigheten - dvs. den länsstyrelse som enligt 31 § är behörig - medge att samtycke inte behöver inhämtas, om efterträdaren kan anses god för utfästelsen. Om ansvaret för en pensionsutfästelse "sålunda

överflyttats", anses utfästelsen enligt tredje stycket i paragrafen ha samma rättsverkningar som om arbetstagaren varit anställd hos efterträdaren från dagen för anställningen hos företrädaren. I tredje stycket sägs slutligen att företrädaren efter överflyttningen är fri från ansvar för utfästelsen.

- - -

Av det redan sagda framgår att bestämmelserna i 23 § TrL enligt sin lydelse tar sikte endast på det fallet att pensionsutfästelser överflyttas i samband med att näringsverksamhet övergår från en arbetsgivare till en annan. Frågan i målet är om länsstyrelsen har ägt lämna medgivande enligt första stycket i paragrafen trots att överflyttningen av pensionsutfästelser avses ske utan samband med att näringsverksamhet övergår.

Enligt allmänna obligationsrättsliga regler gäller att överföringen av en skuld från en gäldenär till en annan medför att den ursprungliga gäldenären blir fri från ansvar endast under förutsättning att borgenären samtycker till gäldenärsbytet. Bestämmelserna i 23 § TrL innebär att länsstyrelsens medgivande enligt första stycket i paragrafen kan ersätta det annars erforderliga samtycket av pensionsborgenärerna. Som kammarrätten berört kunde det i och för sig finnas materiella skäl att tillämpa en sådan ordning också i vissa situationer som inte täcks av beskrivningen i första stycket. Regeringsrätten delar emellertid kammarrättens uppfattning att det inte är möjligt för länsstyrelsen att med de i paragrafen angivna rättsverkningarna lämna medgivande till ett gäldenärsbyte i andra fall än det som uttryckligen anges i lagtexten. Det finns med andra ord inte något utrymme för en analog tillämpning av den aktuella bestämmelsen om medgivande av tillsynsmyndigheten.

Länsstyrelsens beslut att inte lämna Osby Parca AB det begärda medgivandet var därför riktigt.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer kammarrättens domslut.

## II.

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Västerviks Kraft AB (VKAB) bl.a. följande: VKAB ägdes till 100 procent av Västerviks kommun. Verksamheten hade hitintills i huvudsak omfattat två delar, dels en elverksdel, dels en trafikrörelse. Under år 1994 hade hela trafikrörelsen sålts till Swebus AB. - Försäljningen av trafikrörelsen till Swebus AB omfattade inte överlåtelse av de pensionsutfästelser VKAB hade gentemot den personal som bytt arbetsgivare. I balansräkning för VKAB per 1993-12-31 hade pensionsutfästelser på sammanlagt 14 679 000 kr skuldförts under Avsatt till pensioner. Härav avsåg 7 646 000 kr trafikrörelsen. Pensionsutfästelserna var säkerställda genom kommunal borgen. Fråga hade nu uppkommit om hur dessa pensionsutfästelser skulle hanteras. - Vad som komplicerade situationen var riksdagens beslut om en reformerad elmarknad (Lag 1994:618 om handel med el, m.m.). Beslutet innebar att nätverksamhet och produktion av el eller handel med el inte fick bedrivas i samma juridiska person. Nätverksamheten skulle särredovisas om den bedrevs i samma juridiska person som annan eller andra verksamheter. Enligt nuvarande information skulle reglerna komma att träda ikraft den 1 januari 1996. För VKAB:s del innebar detta att nuvarande verksamhet måste delas upp i minst två juridiska personer på så sätt att nätverksamheten lades i ett bolag och elproduktion och handel med el lades i ett annat. Härtill kom att det bolag som kom att svara för nätverksamheten måste rensas från annan verksamhet för att undgå den besvärande särredovisningen. - VKAB:s avsikt var att låta nätverksamheten ligga kvar i nuvarande bolag. Övrig verksamhet skulle flyttas till ett annat bolag, antingen till ett dotter- eller systerbolag till VKAB. Tanken var att VKAB helt skulle renodlas till nätverksamhet. Detta innebar att även pensionsutfästelserna avseende trafikrörelsen måste överlåtas. VKAB kunde i dagsläget tänka sig tre

alternativa "köpare" till dessa pensionsutfästelser. - A. Västerviks kommun, B. Ett dotter- eller systerbolag till VKAB, vilket kom att bedriva elproduktion och handel med el och C. Ett dotter- eller systerbolag till VKAB som endast innehöll aktuell pensionsutfästelse. - Det vederlag som VKAB kom att betala i samband med överlåtelsen var tänkt att motsvara värdet av utfästelserna vid överlåtelsestidpunkten, jämte ett tillägg på 5 procent som ersättning för framtida administrationskostnader. Transaktionen gav upphov till skattemässiga konsekvenser och det var dessa bolaget nu ville ha utredda. - 1 23 § TrL behandlades överföring av ansvar för pensionsutfästelser i samband med att näringsverksamheten övergick från en arbetsgivare till en annan. Enligt uttalanden av departementschefen i prop. 1967:83 s. 166 kunde bestämmelserna bli tillämpliga även när övertagandet av ansvaret för pensionsutfästelsen var sammankopplat med en viss rörelsegren. - Av nämnda regels ordalydelse framgick att bestämmelserna endast var avsedda att tillämpas i situationer då näringsverksamheten och ansvaret för pensionsutfästelserna överflyttades till samma person. I VKAB:s fall hade trafikrörelsen redan överförts till en juridisk person (Swebus AB) och pensionsutfästelserna kom nu att överlåtas till en annan juridisk person. Enligt Laila Kihlström (Pensionering direkt i företaget, Industriförbundets förlag AB, s. 97) hade det emellertid utvecklats en praxis, utan - såvitt känt - några avgöranden av högre instans, där bestämmelserna tillämpades även när verksamheten och utfästelserna inte överförts till samma person. Det kunde t.ex. vara fråga om att vid nedläggning av verksamhet i ett dotterbolag i en koncern ansvaret för bolagets pensionsutfästelser överfördes till moderbolaget. Enligt VKAB:s uppfattning var detta exempel inte olik den överföring av pensionsutfästelser som nu var tänkt att ske. Bolaget blev tvingat till överföringen tack vare ändringar i de regler som styrde bolagets verksamhet. - Även KL innehöll regler om överföring av ansvaret för pensionsutfästelser. Enligt 22 § anv. p. 15 st. 2 KL skulle vederlag, som arbetsgivare erhållit för att han övertagit ansvar för pensionsutfästelse i samband med övertagande av näringsverksamhet räknas som intäkt. På motsvarande sätt fick överlåtaren avdrag för det vederlag, som han enligt träffat avtal utgivit till efterträdaren för att denne övertagit pensionsansvaret. Någon bestämmelse om detta fanns inte i KL, men att den utgivna ersättningen utgjorde en avdragsgill kostnad för överlåtaren låg i sakens natur, enligt departementschefens uttalande i prop. 1967:84 s. 51. - Enligt vissa förespråkare (jfr t.ex. Kihlström i a a s. 97) förutsatte KL:s regler om övertagande av pensionsutfästelser att det var fråga om övertagande enligt TrL. Som VKAB uppfattade situationen innebar detta att om vår överlåtelse av pensionsutfästelserna till någon av de juridiska personer som angivits ovan kunde anses falla in under 23 § TrL var den ersättning vi utgav avdragsgill vid inkomsttaxeringen. - Det kunde tilläggas att det var teoretiskt möjligt att flytta nätverksamheten till ett annat bolag och låta produktion och handel med el ligga kvar i VKAB. Även med denna lösning fanns det anledning att överlåta pensionsutfästelserna till ett annat bolag eller till Västerviks kommun. Det var nämligen av stort intresse för VKAB att faktisk pensionsskuld var rättvisande och att balansräkningen inte omfattade annat än egna och aktuella pensionsåtaganden. - Pensionsåtagandena i trafikrörelsen uppgick till betydande belopp. Den skattemässiga behandlingen av en överlåtelse fick därför stor ekonomisk betydelse. Det var därför av synnerlig vikt för VKAB att Skatterättsnämnden lämnade förhandsbesked i följande frågor: - 1. Utgjorde den ersättning som VKAB utgav för övertagande av aktuella pensionsutfästelser en avdragsgill kostnad för bolaget? Ersättningen skulle komma att beräknas enligt de grunder som angivits ovan. Utfästelserna skulle komma att övertas av endera någon av följande juridiska personer A. Västerviks kommun B. Ett dotter- eller systerbolag till VKAB, vilket skulle komma att bedriva produktion och handel med el C. Ett dotter- eller systerbolag till VKAB som endast innehöll aktuell pensionsutfästelse - 2. Utgavs särskild löneskatt på den ersättning som utgavs i samband med överlåtelsen? - 3. Utgjorde den ersättning som mottagaren fick skattepliktig intäkt? - 4. Var mottagaren berättigad till avdrag för ett belopp motsvarande den övertagna pensionsskulden, genom en avsättning till konto avsatt för pensioner?

Skatterättsnämnden (1995-10-23, Sandström, ordförande, Nordling, Wingren, Colvér, Johansson, Melz, Nord, Virin) yttrade: Förhandsbesked - Fråga 1 - Utbetalningen till kommunen/aktiebolaget föranleder inga skatteeffekter enligt 23 § KL för VKAB. - Fråga 2 - Utbetalningen till kommunen/aktiebolaget utgör inte en sådan ersättning som avses i 2 § första stycket i lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader. - Fråga 3 - Utbetalningen från VKAB föranleder inga skatteeffekter enligt 22 § KL för aktiebolaget. - Fråga 4 - Aktiebolaget är inte berättigat till avdrag för kontoavsättning. - Motivering. (avser samtliga frågor) - Aktierna i VKAB ägs av Västerviks kommun. VKAB har tidigare bedrivit såväl elverksrörelse som trafikrörelse. Tillgångarna i trafikrörelsen såldes 1994 externt. VKAB har alltså pensionsåtaganden, skuldförda under konto Avsatt till pensioner, gentemot sin tidigare personal. VKAB skall nu renodlas till att bli ett bolag för nätverksamhet. Avsikten är att ansvaret för pensionsutfästelserna mot ersättning skall övertas av antingen Västerviks kommun eller av ett aktiebolag som nu är elproducerande eller vilande (dotterbolag till VKAB eller - liksom VKAB - ägt av Västerviks kommun). I ansökningsfrågorna ställs frågor rörande de skattemässiga effekterna av en sådan överenskommelse mellan VKAB och kommunen/aktiebolaget. - Enligt 23 § KL och punkt 1 första stycket av anvisningarna till paragrafen får från intäkt av näringsverksamhet göras avdrag för bl.a. kostnader för personal. I punkt 20 av anvisningarna finns närmare bestämmelser om avdrag för kostnader för att trygga pensionsåtaganden. Dessa regler anknyter till reglerna i TrL. Det som här är av intresse är i första hand de regler som gäller när en arbetsgivare upphör med näringsverksamhet, antingen detta sker genom att verksamheten läggs ned eller genom att den drivs vidare av annan (efterträdaren). - När en arbetsgivare upphör med näringsverksamhet skall han enligt TrL trygga upplupen del av pensionsutfästelsen genom att köpa pensionsförsäkring (25 § första stycket TrL). Kravet gäller inte om utfästelsen är kreditförsäkrad eller tillsynsmyndigheten (länsstyrelsen) medger undantag. Övergång näringsverksamhet från en arbetsgivare till en annan (efterträdaren) kan ansvaret för pensionsutfästelserna efter avtal överflyttas på efterträdaren (23 § första stycket TrL). En förutsättning är att pensionsborgenärerna samtycker till överflyttningen eller att tillsynsmyndigheten medger att samtycke inte inhämtas. Av förarbetena framgår att med näringsverksamhet här skall förstås också verksamhetsgren e.d. (prop. 1967:83 s. 67). - Har ansvaret för pensionsutfästelse överflyttats enligt 23 § första stycket TrL anses utfästelsen ha samma rättsverkningar som om arbetstagaren från början varit anställd hos efterträdaren (23 § tredje stycket TrL). Efter överflyttningen är den tidigare arbetsgivaren fri från ansvar för utfästelsen. - Reglerna i 23 och 25 §§ TrL gäller oavsett om pensionsutfästelserna tryggats genom kontoavsättning eller avsättning till pensionsstiftelse. I det senare fallet avgör tillsynsmyndigheten om stiftelsen skall föras över till efterträdaren eller om den skall likvideras (24 § första stycket och 19 § första stycket d TrL; jfr RÅ 1985 Bb 22). - Enligt nämndens mening talar åtskilligt för att TrL i princip uttömmande skall anses reglera de fall då en pensionsutfästelse som tryggats enligt TrL med befriande verkan får överflyttas till annan. Det intrycket förstärks av utformningen av skattereglerna. Beskattning av erhållet vederlag enligt punkt 15 av anvisningarna till 22 § KL förutsätter (andra stycket) att pensionsutfästelserna övertagits i samband med övertagande av näringsverksamhet. Begränsningen till just den situationen framgick än tydligare av motsvarande bestämmelse i 28 § femte stycket KL före förvärvskällesammanslagningen i samband med 1990 års skattereform; enligt den bestämmelsen gällde att vederlaget räknades som intäkt av rörelsen, dvs. vederlaget hänfördes till den förvärvskälla där den övertagna rörelsen ingick. - Nämndens bedömning är att den i ärendet aktuella överflyttningen av pensionsutfästelser till kommunen/aktiebolaget inte är förenlig med TrL. Av detta följer att kommunen/aktiebolaget inte kan trygga utfästelserna enligt 1 § TrL och att VKAB inte befrias från ansvaret för pensionsutfästelserna. Det senare innebär enligt 7 § första stycket TrL att VKAB inte får minska posten Avsatt till pensioner under pensionsreserven. Vidare kan utbetalningen från VKAB till kommunen/aktiebolag inte ses som en kostnad i VKAB:s verksamhet enligt 23 § KL eller som en sådan ersättning som avses i 2

§ första stycket e SLPL. Inte heller aktualiseras någon beskattning av aktiebolaget enligt 22 § KL. Förhandsbeskedet har utformats med utgångspunkt i vad nu sagts.

Nämndens sekreterare Gilbe var av avvikande mening och anförde följande. Enligt 23 § första stycket TrL gäller att om näringsverksamheten övergår från en arbetsgivare till en annan och därvid avtalas att ansvaret för pensionsutfästelse skall överflyttas på efterträdaren, skall samtycke till överflyttningen inhämtas från innehavaren av pensionsfordringen. Tillsynsmyndigheten äger medge att samtycke icke behöver inhämtas om efterträdaren kan anses god för pensionsutfästelsen. Vidare gäller enligt paragrafens tredje stycke att om pensionsutfästelsen sålunda överflyttats, anses utfästelsen ha samma rättsverkningar, som om arbetstagaren varit anställd hos efterträdaren från dagen för anställningen hos företrädaren. - Huvudfrågan i ärendet är, förutsatt att samtycke till övertagandet medges eller länsstyrelsen medger att sådant inte behöver inhämtas, om VKAB kan överflytta ansvaret för pensionsutfästelser avseende intjänade pensioner till anställda i den tidigare trafikrörelsen till annan än den som övertagit verksamheten och anställda. I förevarande fall är det aktuellt med en överflyttning till ägaren av VKAB, Västerviks kommun, eller till ett dotter- eller systerbolag till VKAB, som antingen bedriver produktion och handel med el eller enbart förvaltning av pensionsåtagandena. - Av förarbetena till lagstiftningen kan utläsas att regeln i 23 § TrL tillkommit i pensionsinnehavarens intresse, jfr Helmers-Ekström "Pensionering i företagets egen regi" tredje uppl. s. 15-16 och 123-124. Jämför för övrigt nämndens avgörande 1994-06-28 (Skattenytt 1994 s. 607) där nämnden godtog ett övertagande genom fusion, trots att verksamheten hade upphört genom nedläggning redan före fusionstillfället. Något övertagande av näringsverksamheten och anställda skedde alltså inte genom fusionen. - Enligt min mening talar detta för att i samband med omorganisationer inom en koncern tillåta överflyttning av ansvaret för pensionsutfästelser även om ordalydelsen i 23 § första stycket TrL inte täcker dessa fall. De skattekonsekvenser som inträder vid överflyttningen av ansvaret för pensionsutfästelserna bör därför bli följande. - Inkomstbeskattningen - Det vederlag som mottagaren erhåller för övertagandet av pensionsskulden är att hänföra till en intäkt hos mottagaren i analogi med punkt 15 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL. Eftersom arbetstagaren betraktas som retroaktivt anställd hos efterträdaren har efterträdaren med stöd av punkt 20 av anvisningarna till 23 § KL rätt till avdrag för tryggnad av utfästelsen. Detta gäller dock inte kommunen som inte är något skattesubjekt. För VKAB gäller att bolaget har rätt till avdrag för den ersättning bolaget utger till efterträdaren för övertagande av pensionsskulden. - Såvitt avser administrationskostnaderna är dessa inte att hänföra till sådana kostnader som är avdragsgilla som kostnader för tryggnad av pensionsåtagandet. VKAB har därför inte rätt till avdrag för dessa kostnader såsom för vederlag utgivet vid övertagande av pensionsutfästelse. Däremot får ersättningen i den delen anses som en kostnad i näringsverksamheten och sålunda på den grunden avdragsgill. Efterträdaren är, i de fall skattskyldighet föreligger, inte berättigad till avdragsgill avsättning till konto Avsatt till pensioner, varför beloppet omedelbart skall tas till beskattning hos denne. - Särskild löneskatt på pensionskostnader - Vid tillämpning av SLPL gäller att VKAB:s beskattningsunderlag påverkas av skillnaden mellan utgiven ersättning för av annan övertagen pensionsutfästelse och minskning av konto Avsatt till pensioner (posterna e och g i avräkningsschemat i 2 § första stycket SLPL).

VKAB överklagade hos Regeringsrätten och yrkade att förhandsbeskedet skulle ändras så att samtliga i bolagets ansökan angivna alternativa överföringar skulle förklaras godtagbara med hänsyn tagen främst till bestämmelserna i TrL. Bolaget yrkade även att Regeringsrätten, vid ett ändrat ställningstagande beträffande möjligheten att genomföra en överflyttning av pensionsutfästelserna, besvarade övriga i ansökan ställda frågor.

Rikskatteverket bestred bifall till bolagets yrkanden vad avsåg alternativen med överlåtelsen till ett aktiebolag men medgav bifall till bolagets talan vad avsåg alternativet med överlåtelse till kommunen med undantag för det i ersättningen ingående vederlaget för administrationskostnader.

Regeringsrätten (1997-05-28, Tottie, Swartling, Holstad, Baekkevold, Nordborg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. VKAB är ett av Västerviks kommun helägt bolag, som i sina räkenskaper skuldfört pensionsåtaganden till ett belopp om 14,6 milj. kr. Enligt de för förhandsbeskedet lämnade förutsättningarna gäller bl.a. följande. Bolaget drev tidigare dels ett elverk, dels en trafikrörelse. Drygt hälften av pensionsskulden avser trafikrörelsen. Denna rörelse överläts emellertid år 1994 externt utan att förvärvaren övertog ansvaret för de till rörelsen hänförliga pensionsåtagandena. Inför den omstrukturering som påkallas av riksdagens beslut om en reformerad elmarknad är tanken att VKAB:s nuvarande verksamhet skall delas upp på två juridiska personer på så sätt att nätverksamheten ligger kvar hos bolaget under det att övrig verksamhet - elproduktion och handel med el - flyttas över till ett dotter- eller systerbolag. Även de till trafikrörelsen hänförliga pensionsutfästelserna skall överlåtas. Denna överföring skall göras till kommunen eller till ett dotter- eller systerbolag (övertagande bolag), som antingen bedriver elproduktion och handel med el eller innehåller endast de aktuella pensionsutfästelserna. För övertagandet skall VKAB utge ett vederlag som motsvarar värdet av pensionsutfästelserna jämte ett tillägg om 5 procent för framtida kostnader för administration.

De frågor som VKAB - för egen del och som ombud för övertagande bolag - önskar få besvarade gäller konsekvenserna av överflyttningen vid VKAB:s och övertagande bolags inkomsttaxering och vid VKAB:s taxering till särskild löneskatt på pensionskostnader. Vid inkomsttaxeringen aktualiseras frågor som gäller VKAB:s rätt till avdrag för den ersättning som betalas till kommunen eller till ett övertagande bolag samt övertagande bolags beskattning för denna ersättning samt dessutom frågan om övertagande bolags rätt till avdrag för kontoavsättning för tryggnad av den övertagna pensionsskulden. Vid taxeringen till löneskatt uppkommer frågan om ersättningen skall beaktas vid beräkningen av beskattningsunderlaget.

De för inkomsttaxeringen avgörande bestämmelserna finns i anvisningarna till 22 och 23 §§ KL. Enligt punkt 15 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL skall vederlag, som en arbetsgivare erhållit för att han övertagit ansvaret för en pensionsutfästelse i samband med övertagande av näringsverksamhet, räknas som intäkt. I punkterna 20 d och e av anvisningarna till 23 § KL finns bestämmelser som reglerar bl.a. rätten att göra avdrag för den ökning av ett företags pensionsskuld - redovisad under rubriken Avsatt till pensioner - som kan inträffa i t.ex. just det fallet då företaget från ett annat företag övertar ansvaret för pensionsutfästelser. Möjligheten för den som utger ersättning att göra avdrag för det utgivna beloppet har inte uttryckligen reglerats. Enligt uttalande i prop. 1967:84 ligger det i sakens natur att ersättningen utgör avdragsgill kostnad för utgivaren (prop. s. 51). Vad beträffar löneskatten framgår det av 2 § första stycket lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader att den ersättning som utges för att någon annan övertar ansvaret för en pensionsutfästelse utgör en tillkommande post vid beräkningen av beskattningsunderlaget.

En fråga som kan ha väsentlig eller avgörande betydelse för beskattningskonsekvenserna är om VKAB genom överföringen av pensionsutfästelserna blir fritt från ansvar gentemot pensionsborgenärerna eller om detta ansvar kvarstår även efter överföringen.

Prövningen av denna fråga bör i första hand göras mot bestämmelserna i 23 § TrL. I första stycket av paragrafen sägs att, om näringsverksamhet övergår från en arbetsgivare till en annan och om det därvid avtalas att ansvaret för en pensionsutfästelse skall överflyttas till efterträdaren, samtycke till

överflyttningen skall inhämtas från innehavaren av pensionsfordringen. Enligt samma stycke får dock tillsynsmyndigheten - dvs. den länsstyrelse som enligt 31 § är behörig - medge att samtycke inte behöver inhämtas, om efterträdaren kan anses god för utfästelsen. Om ansvaret för en pensionsutfästelse "sålunda överflyttats", anses utfästelsen enligt tredje stycket i paragrafen ha samma rättsverkningar som om arbetstagaren varit anställd hos efterträdaren från dagen för anställningen hos företrädaren. I tredje stycket sägs slutligen att företrädaren efter överflyttningen är fri från ansvar för utfästelsen.

Bestämmelserna i 23 § första stycket TrL utgår således från den allmänna obligationsrättsliga grundsatsen att överföringen av en skuld från en gäldenär till en annan medför att den ursprungliga gäldenären blir fri från ansvar endast under förutsättning att borgenären samtycker till gäldenärsbytet. Genom lagrummet ges en möjlighet att låta pensionsborgenärernas samtycke ersättas av ett medgivande från länsstyrelsen. Frågan är om de i lagrummet anvisade möjligheterna till ansvarsbefrielse står öppna i VKAB:s fall.

Av det nyss sagda framgår att 23 § TrL enligt sin lydelse tar sikte endast på det fallet att en pensionsutfästelse överflyttas i direkt samband med att näringsverksamhet övergår från en arbetsgivare till en annan. Av bestämmelsernas lydelse och konstruktion synes vidare framgå att de förutsätter att den pensionsutfästelse som överflyttas är hänförlig till just den näringsverksamhet - eller i förekommande fall verksamhetsgren (se prop. 1967:83 s. 167) - som samtidigt övergår. Denna förutsättning är inte uppfylld i något av de alternativ för överflyttning som angetts i ansökningen om förhandsbesked.

Regeringsrätten har i en dom denna dag i mål nr 39-1995 funnit att en länsstyrelse inte kan med de i paragrafen angivna rättsverkningarna lämna medgivande till ett gäldenärsbyte i andra fall än det som uttryckligen anges i lagtexten. Eftersom de av VKAB angivna alternativen enligt det nyss sagda faller utanför beskrivningen i 23 § första stycket TrL kan bolaget således inte med stöd av ett medgivande från länsstyrelsen bli fritt från ansvar för de överflyttade pensionsutfästelserna.

Det återstår att bedöma om VKAB kan befria sig från ansvar genom att inhämta pensionsborgenärernas samtycke till överflyttningen. Frågan är med andra ord om bestämmelserna i 23 § TrL medger att ett företag med pensionsborgenärens samtycke blir fritt från ansvar även i andra situationer än den som beskrivs i paragrafens första stycke eller om 23 § TrL skall anses uttömmande reglera de fall då en pensionsutfästelse som tryggats enligt lagen kan överflyttas till annan med befriande verkan.

Skäl kan otvivelaktigt anföras till stöd för det sistnämnda tolkningsalternativet. Flera uttalanden i förarbetena till TrL ger uttryck för uppfattningen att pensionsborgenärernas intressen på ett tillfredsställande sätt tillgodoses genom att det motvärde som en rörelse med tillgångar i form av inventarier, varulager m.m. utgör får bestå under en ny arbetsgivare. Ett syfte med bestämmelserna i 23 § TrL har varit att främja just den ordningen att den som övertar en näringsverksamhet också övertar ansvaret för de pensionsutfästelser som företrädaren lämnat till dem som är eller har varit anställda i verksamheten (jfr till det sagda SOU 1965:41 s. 197-205 och prop. 1967:83 s. 100-101 och 166-168). Detta syfte kommer till uttryck i bestämmelsen i första stycket om att pensionsborgenärernas samtycke kan ersättas av ett medgivande från länsstyrelsen och dessutom i den bestämmelse i tredje stycket som fingerar ett retroaktivt tjänsteförhållande mellan den som övertar verksamheten och pensionsborgenärerna. Den sistnämnda bestämmelsen har införts med tanke på bl.a. inkomstbeskattningen men har avsetts få betydelse även i andra hänseenden, t.ex. när det gäller pensionsborgenärens möjligheter att hävda förmånsrätt mot den nye arbetsgivaren (enligt 12 § femte stycket förmånsrättslagen /1970:979/ gäller numera förmånsrätten om gäldenären övertagit ansvaret för pensionen "under de betingelser som anges" i 23 § TrL).



Den omständigheten att lagstiftaren genom bl.a. de särskilda bestämmelserna om medgivande från länsstyrelsen och om retroaktivitet i anställningsförhållandet har velat främja den i 23 § första stycket TrL beskrivna ordningen behöver emellertid inte innebära att paragrafen är avsedd att utesluta att ansvaret för en pensionsutfästelse - med pensionsborgenärens samtycke - överflyttas med befriande verkan också i andra situationer än den som lagtexten beskriver. I tredje stycket av paragrafen utsägs visserligen särskilt att företrädaren efter en överflyttning enligt paragrafen är fri från ansvar för utfästelsen, men det som förekommit under förarbetena till TrL tyder inte på att bestämmelsen uppfattats som konstitutiv i den meningen att den skulle tillskapa en rättsföljd som är specifik för och förbehållen de fall som omfattas av paragrafen. Uttalanden i förarbetena ger tvärtom vid handen att bestämmelsen - såvitt gäller det fallet att samtycke från pensionsborgenärerna föreligger - betraktats endast som en erinran om vad som ändå gäller enligt "allmänna rättsgrundsatser" (se särskilt prop. 1967:83 s. 271 angående lagrådets utlåtande om utformningen av 23 §).

Mot denna bakgrund finner Regeringsrätten att 23 § TrL inte ger stöd för att fränkänna en överflyttning av en pensionsutfästelse befriande verkan för överlåtaren enbart av det skälet att överflyttningen genomförs utan samband med en sådan övergång av näringsverksamhet som anges i första stycket av paragrafen. Har överflyttningen i sådant fall gjorts med samtycke av pensionsborgenären, bör överlåtaren enligt de allmänna rättsgrundsatser som åberopas i förarbetena kunna bli fri från ansvar.

Det som nu sagts har således gällt sökandebolagets möjligheter att med befriande verkan överflytta pensionsutfästelserna på kommunen eller på ett kommunägt bolag. När det sedan gäller beskattningskonsekvenserna av en sådan överflyttning gör Regeringsrätten följande bedömning.

En förutsättning för att VKAB skall ha rätt till omedelbart avdrag för den ersättning som vid överflyttningen utges till kommunen eller till ett övertagande bolag bör vara att bolaget genom överflyttningen blir fritt från ansvar gentemot pensionsborgenärerna och därmed, på grund av bestämmelserna i punkt 15 av anvisningarna till 22 § KL, har skyldighet att till beskattning återföra ett belopp som svarar mot minskningen av pensionskulden. Det sagda betyder i enlighet med det föregående att bolaget har rätt till omedelbart avdrag om - men endast om - pensionsborgenärerna har samtyckt till överflyttningen. När avdragsrätt föreligger, bör denna anses omfatta inte endast den del av ersättningen som motsvarar värdet av själva pensionsskulden utan även det femprocentiga tillägg som VKAB utger för att täcka framtida kostnader för administration. Ersättningen inklusive tillägget skall, när rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen föreligger, räknas som tillkommande post vid fastställande av underlaget för den särskilda löneskatten.

Beträffande det bolag som kan komma att överta pensionsåtagandena är det två nära sammanhängande frågor som skall besvaras i målet, nämligen hur den ersättning som utgår vid överflyttningen skall behandlas vid det övertagande bolagets inkomsttaxering och vilka möjligheter bolaget har att vid taxeringen göra avdrag för kontoavsättning för tryggande av den övertagna pensionsskulden. Den förut nämnda bestämmelsen i punkt 15 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL om beskattning av mottagen ersättning avser det fallet att ansvaret för pensionsutfästelser övertas i samband med övertagande av näringsverksamhet. Bestämmelsen är således inte tillämplig i målet. Detta behöver i och för sig inte utesluta att ersättningen beskattas hos det övertagande bolaget. För att en omedelbar beskattning skall ske bör dock fordras att det föreligger en sådan anknytning mellan det övertagande bolaget och pensionsborgenärerna att bolaget kan utjämna effekten av en omedelbar beskattning genom att samtidigt göra avdrag för kontoavsättning. En förutsättning för sådant avdrag är i princip att det föreligger ett anställningsförhållande mellan bolaget och pensionsborgenärerna. Enligt

ansökningen om förhandsbesked kommer pensionsborgenärerna inte att ta anställning hos bolaget. Inte heller kan bolaget falla tillbaka på den bestämmelse i 23 § tredje stycket TrL som innebär att ett anställningsförhållande fingeras, eftersom denna bestämmelse kan anses tillämplig endast i de fall som täcks av beskrivningen i paragrafens första stycke. Slutsatsen av det anförda är att det övertagande bolaget, under de förutsättningar som gäller för förhandsbeskedet, inte har rätt till avdrag för kontoavsättning och å andra sidan inte skall träffas av någon omedelbar beskattning av den erhållna ersättningen.

Det bör framhållas att det som nu sagts om avdragsrätt och beskattning avsett de omedelbara effekterna av en överflyttning. En annan fråga är vad som skall inträffa när pensionerna betalas ut och pensionskulden successivt minskar. Det är inte uteslutet att de beskattningseffekter som då inträffar bör påverkas av sådana förhållanden som att VKAB inte har fått avdrag för utgiven ersättning respektive att det övertagande bolaget inte har beskattats för mottagen ersättning. Det saknas emellertid anledning att i målet ta ställning i denna fråga.

Regeringsrätten vill slutligen ta upp en av Riksskatteverket väckt fråga som gäller möjligheterna att ge förhandsbesked. Verket har ifrågasatt om inte det övertagande bolaget i ett av de alternativ som angetts i ansökningen om förhandsbesked kommer att träffas av det förbud som enligt 1 kap. 1 § försäkringsrörelselagen (1982:713) i princip råder mot att driva försäkringsrörelse utan tillstånd. Enligt verket bör ansökningen av denna anledning avvisas såvitt avser det berörda alternativet. Med anledning härav vill Regeringsrätten erinra om följande. Begreppet försäkringsrörelse har inte definierats i lag. I förarbetena till försäkringsrörelselagen, liksom i litteraturen på området, har emellertid förts en utförlig diskussion om vilka kriterier som bör tillämpas (se bl.a. SOU 1983:5 s. 29-58 och 197-230, prop. 1984/85:77 s. 24-44 och Appeltofft m.fl., Kommentar till försäkringsrörelselagen m.m., 1994, s. 13-18). Mycket talar för att ett övertagande mot vederlag av ansvaret för pensionsutfästelser som lämnats av någon annan kan konstitueras tillståndspliktig försäkringsrörelse. Detta synes dock inte gälla i de fall då 23 § TrL är tillämplig. Även i andra situationer kan utfallet av en prövning vara ovisst. Ett förhållande som i sammanhanget tycks tillmätas betydelse är vilket behov av samhällskontroll som kan anses föreligga i det enskilda fallet. Sådana omständigheter som att pensionskulden övertas av det allmänna eller av en näringsidkare som redan står under betryggande kontroll eller att pensionsutfästelserna har begränsad omfattning eller berör endast en trängre krets av närstående företag synes kunna medföra att tillståndspliktig försäkringsrörelse inte anses föreligga. Mot denna bakgrund framstår det som en öppen fråga hur bedömningen skulle utfalla i de olika alternativ som angetts i ansökningen om förhandsbesked. Det är emellertid inte en uppgift för Regeringsrätten att pröva denna fråga. Skattekonsekvenserna av själva överflyttningen påverkas inte av om det övertagande bolagets verksamhet blir tillståndspliktig eller ej, och ett förhandsbesked om skattekonsekvenserna innefattar inte något ställningstagande i fråga om tillståndsplikten. Något hinder mot att meddela förhandsbesked kan under sådana förhållanden inte anses föreligga.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar på det sättet Skatterättsnämndens beslut att förhandsbeskedet ges följande innehåll. För VKAB gäller att utgiven ersättning, inklusive det tillägg som utgår för framtida administrationskostnader, är omedelbart avdragsgill endast under förutsättning att överflyttningen av pensionsutfästelser görs med pensionsborgenärernas samtycke (fråga 1) och att ersättningen, med nämnda tillägg, under den förutsättningen skall räknas in i underlaget för den särskilda löneskatten (fråga 2). För det övertagande bolaget gäller - oavsett om samtycke från pensionsborgenärerna har lämnats eller ej - att ersättningen inte skall bli föremål för omedelbar beskattning (fråga 3) och att bolaget inte har rätt till

avdrag för kontoavsättning (fråga 4). Förhandsbeskedet gäller vid de taxeringar som Skatterättsnämnden angett.

Föredragna 1997-01-21, föredragande Lundgren, målnummer 39-1995 och 7002-1995

---

**Sökord:** Pensionsutfästelse; inkomst av näringsverksamhet; Förhandsbesked; Förhandsbesked

**Litteratur:** SOU 1965:41, s. 197-205 och 280-282; prop. 1967:83, s. 100-101, 166-168 och 271; prop. 1967:84, s. 46-47 och 51-54; Helters-Ekström, Pensionering i företagens egen regi, 3 uppl. 1974, s. 121-126; Kihlström, Pensionering direkt i företaget, 1992, s. 95-100, 182-185 och 242-244; GRS Skattehandbok, 1990 års skattereform, s. 23:85-88 och SLP 7-10.

---