

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
843-18
844-18

meddelad i Stockholm den 8 november 2019

KLAGANDE

[REDACTED]

Ombud: AA

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 15 december 2017 i mål nr 2143-16
och 2144-16

SAKEN

Inkomstskatt m.m.

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med ändring av underinstansernas avgöranden, att [REDACTED] har rätt att dra av kostnader för att trygga pensionsutfästelser som bolaget har lämnat till anställda i filialen i Storbritannien.

Dok.Id 205891

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00–16:30

DOM

Mål nr
843-18
844-18

Högsta förvaltningsdomstolen meddelar prövningstillstånd i mål nr 843-18 såvitt gäller beskattningsfrågan i övrigt och visar målet åter till Skatteverket för prövning av avdragets storlek i enlighet med vad som anges i punkterna 54–57 i denna dom.

Prövningstillstånd meddelas inte i mål nr 843-18 såvitt gäller ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten eller i mål nr 844-18 som gäller ersättning för kostnader hos Skatteverket. Kammarrättens avgörande i dessa delar står därmed fast.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar [REDACTED] ersättning med 306 199 kr för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.

BAKGRUND

1. Utgifter som ett företag har för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad i inkomstslaget näringsverksamhet. Sådana utgifter är t.ex. löner och pensioner till företagets anställda.
2. Utgifter för pensioner ska som huvudregel dras av när pensionen betalas ut. Om vissa villkor är uppfyllda finns dock en rätt till avdrag redan när pensionen utfästs. Avdrag medges då för kostnader för att trygga pensionsutfästelsen.
3. Ett krav för att sådana tryggandekostnader ska vara avdragsgilla är att pensionsutfästelsen är utformad på ett sådant sätt att en försäkring för utfästelsen skulle ha varit en pensionsförsäkring. Det innebär att villkoren för utfästelsen måste vara utformade i överensstämmelse med de villkor som ställs på en pensionsförsäkring. Ett annat krav är att utfästelsen ska ha tryggats genom någon i lagstiftningen accepterad tryggandeform, t.ex. överföring till en svensk pensionsstiftelse eller till ett utländskt tjänstepensionsinstitut som hör hemma i en stat inom EES och som likställs med en svensk pensionsstiftelse.

DOM

Mål nr
843-18
844-18

4. Avdragsrätten för kostnader för att trygga pensionsutfästelser är dessutom beloppsmässigt begränsad genom olika s.k. kvantitativa villkor.
5. ██████████ är ett svenskt aktiebolag och därmed obegränsat skattskyldigt i Sverige. Bolaget bedriver sin verksamhet uteslutande i Storbritannien och samtliga arbetstagare är anställda där. Bolaget har med avdragsrätt vid beskattningen i Storbritannien gjort avsättningar för att trygga de anställdas framtida pensionering enligt en brittisk pensionsordning. Tryggandet har skett genom att medel motsvarande kapitalvärdet av de anställdas intjänade pensionsrätter har förts över till en trust.
6. Bolaget yrkade i sin svenska inkomstdeklaration för beskattningsåret 2008 avdrag för kostnader för tryggande av pensionsutfästelser. Skatteverket beslutade att, genom eftertaxering, vägra bolaget det yrkade avdraget. Beslutet motiverades med att bolagets pensionsutfästelser – på grund av omfattningen av efterlevandekretsen, tidigast möjliga pensionsålder och möjligheterna till engångsutbetalningar – inte uppfyllde de s.k. kvalitativa villkor som ställs på en pensionsförsäkring. Pensionsutfästelserna ansågs alltså inte vara utformade på ett sådant sätt att försäkringar för utfästelserna skulle ha varit pensionsförsäkringar. Skatteverket ansåg inte heller att trusten kunde likställas med en svensk pensionsstiftelse.
7. Bolaget överklagade beslutet till Förvaltningsrätten i Stockholm som avslog överklagandet. Förvaltningsrätten ansåg visserligen att trusten kunde likställas med en svensk pensionsstiftelse men var ense med Skatteverket om att pensionsutfästelserna inte uppfyllde de kvalitativa villkor som Skatteverket hade hänvisat till i sitt beslut.
8. Kammarrätten i Stockholm avslog bolagets överklagande dit. När det gällde frågan om bolagets utfästelser uppfyllde de villkor som ställs på en pensionsförsäkring gjorde kammarrätten samma bedömning som förvaltningsrätten.

DOM

Mål nr
843-18
844-18

Kammarrätten fann vidare – till skillnad från förvaltningsrätten men i likhet med Skatteverket – att trusten inte kunde likställas med en svensk pensionsstiftelse.

9. Högsta förvaltningsdomstolen har med stöd av 36 a § första stycket förvaltningsprocesslagen (1971:291) meddelat prövningstillstånd i mål nr 843-18 beträffande frågan om en arbetsgivare får dra av utgifter för pensionering av anställda i en utländsk filial som denne åtagit sig att betala enligt en pensionsordning i det landet. Målen i övrigt har förklarats vilande.

YRKANDEN M.M.

10. ██████████ yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av underinstansernas avgöranden, ska förklara att bolaget har rätt till avdrag för pensionskostnader. Bolaget yrkar vidare ersättning för biträdeskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 306 199 kr.
11. Bolaget anför att det inte längre gör gällande att avdrag ska medges med stöd av de särskilda bestämmelserna om avdrag för kostnader för tryggnad av pensionsutfästelser men att avdragsrätt ändå föreligger enligt den allmänna regeln om avdrag i näringsverksamhet för utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster.
12. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås. Skatteverket medger vidare att bolaget beviljas ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 252 963 kr och anför följande.
13. Bolaget tryggar pensionsutfästelser till de anställda genom betalningar till självständiga förvaltare av pensionskapital som inte omfattas av bestämmelserna om tryggnad av pensionsutfästelser till arbetstagare. Utfästelserna uppfyller inte heller de kvalitativa villkor som ställs på en pensionsförsäkring.

DOM

Mål nr
843-18
844-18

14. De anställda beskattas inte när medel förs över till trusten. Om avdrag skulle medges för en pensionskostnad enligt den allmänna regeln vid tidpunkten för trygandet, utan att en skattepliktig löneförmån samtidigt uppkommer för de anställda, skulle den särskilda regleringen för tryggande av pensionsutfästelser helt sättas ur spel.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

15. Frågan i målet är hur bestämmelserna om avdrag för kostnader för tryggande av pensionsutfästelser ska tillämpas på utfästelser till anställda i en utländsk filial som har lämnats och tryggats enligt en pensionsordning i det land där filialen är etablerad. Det som särskilt ska avgöras är dels innebörden av kravet på att en utfästelse ska uppfylla de villkor som gäller för en pensionsförsäkring, dels hur det ska bedömas om trygandet av utfästelsen har skett genom överföring till ett utländskt tjänstepensionsinstitut som kan likställas med en svensk pensionsstiftelse.

Rättslig reglering

16. I 16 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, finns bestämmelser om vad som ska dras av i inkomstslaget näringsverksamhet. Enligt huvudregeln i 1 § första stycket ska utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster dras av som kostnad.
17. I 28 kap. IL finns särskilda regler om arbetsgivares rätt till avdrag för kostnader för tryggande av utfästelser om pension till anställda. Av 2 § första stycket följer att en pensionsutfästelse kan ge rätt till avdrag enligt det kapitlet bara om en försäkring för utfästelsen skulle ha varit en pensionsförsäkring.

DOM

Mål nr
843-18
844-18

18. Den grundläggande definitionen av vad som är en pensionsförsäkring finns i 58 kap. 2 § IL (jfr 2 kap. 1 § andra stycket). Vidare gäller enligt 58 kap. 5 § att en försäkring som inte uppfyller villkoren för att vara en pensionsförsäkring enligt 58 kap. 2 § under vissa förutsättningar ändå ska anses vara en pensionsförsäkring.
19. Enligt 58 kap. 2 § första stycket är en försäkring en pensionsförsäkring om den uppfyller de villkor som anges i 4, 6 och 8–16 b §§ i samma kapitel. Av dessa paragrafer framgår bl.a. följande. Försäkringen får inte medföra rätt till andra försäkringsbelopp än ålders-, sjuk- eller efterlevandepension (6 §). Ålderspension får som huvudregel inte börja betalas ut innan den försäkrade fyller 55 år och inte under kortare tid än fem år (10 och 11 §§). Ålders- och efterlevandepension ska under de första fem åren betalas ut med samma belopp vid varje utbetalnings-tillfälle eller med stigande belopp (11 § första stycket och 14 § första stycket). Efterlevandepension får betalas ut bara till person som varit den försäkrades make eller sambo, och till barn till den försäkrade eller barn till den försäkrades make eller sambo (13 § första stycket).
20. Av 58 kap. 5 § första stycket framgår att en försäkring ska anses som en pensionsförsäkring även om den inte uppfyller villkoren i 4, 6 och 8–16 b §§, om
1. den huvudsakligen avser ålders-, sjuk- eller efterlevandepension,
 2. den har meddelats i en försäkringsrörelse som inte bedrivs från ett fast driftställe i Sverige,
 3. den har tecknats när den försäkrade var bosatt utomlands, och
 4. den försäkrade har fått avdrag, skattereduktion eller liknande skattelättnad för premierna i bosättningslandet.
21. Enligt 58 kap. 5 § andra stycket gäller första stycket också om arbetsgivaren betalat premier under den försäkrades bosättning eller förvärvsarbete utomlands utan att betalningen räknats som inkomst för den försäkrade vid beskattningen i det landet. Ett sådant förvärvsarbete ska vara den försäkrades huvudsakliga förvärvsverksamhet.

DOM

Mål nr
843-18
844-18

22. Arbetsgivares tryggande av utfästelse om pension till en arbetstagare ska, enligt 28 kap. 3 §, dras av som kostnad i den utsträckning som anges i 5–18 §§ samma kapitel, om utfästelsen tryggas genom överföring till pensionsstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. (tryggandelagen), avsättning i balansräkning i förening med kreditförsäkring eller i förening med kommunal eller statlig borgen eller liknande garanti, betalning av premie för pensionsförsäkring, eller överföring till ett utländskt tjänstepensionsinstitut som enligt 39 kap. 13 c § IL likställs med en sådan pensionsstiftelse som avses i tryggandelagen.
23. Med utländskt tjänstepensionsinstitut avses, enligt 39 kap. 13 a § första stycket IL, ett institut som hör hemma i en utländsk stat inom EES och som omfattas av direktiv 2003/41/EG om verksamhet i och tillsyn över tjänstepensionsinstitut (tjänstepensionsdirektivet).
24. Enligt artikel 6 a i tjänstepensionsdirektivet är ett tjänstepensionsinstitut ett institut som, oavsett dess rättsliga form, förvaltar fonderade medel och som är etablerat oberoende av uppdragsgivande företag eller branschorganisation utifrån syftet att tillhandahålla pensionsförmåner i samband med yrkesutövning på grundval av en överenskommelse eller ett avtal som slutits enskilt eller kollektivt mellan arbetsgivare och arbetstagare eller deras respektive företrädare, eller med egenföretagare i enlighet med lagstiftningen i hem- och värdmedlemsstaten och som bedriver verksamheter som direkt föränleds av dessa.
25. Av 39 kap. 13 c § IL följer att prövningen av om ett utländskt tjänstepensionsinstitut kan likställas med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen ska göras utifrån villkoren i de avtal om tjänstepension som institutet ingår.
26. Regleringen av pensionsstiftelser finns i tryggandelagen. Med pensionsstiftelse avses en av arbetsgivare grundad stiftelse vars uteslutande ändamål är att trygga

utfästelse om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande (9 §). En pensionsstiftelse får inte utfästa pension (12 §). Arbetsgivaren har rätt till gottgörelse ur stiftelsen för utbetalda pensioner (14 och 15 §§). Vid likvidation av en stiftelse ska medel avsättas för dess skulder. Därefter ska förfallna pensioner betalas. Återstående medel ska i första hand användas till inköp av försäkring för arbetstagares och efterlevandes pensionsfordringar eller, om tillsynsmyndigheten medger det, betalning av sådana fordringar. I andra hand ska medlen användas till understöd åt arbetstagare och efterlevande. Skulle det även därefter finnas medel kvar i stiftelsen ska dessa användas till välgörande eller annat allmännyttigt ändamål som tillsynsmyndigheten bestämmer (21 §).

27. I 28 kap. 5–18 §§ IL finns beloppsmässiga begränsningar av avdragsrätten för tryggandekostnader.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Inledning

28. De medel som förvaltas inom ramen för trusten syftar till att trygga pensionsutfästelser som bolaget har lämnat till sina anställda. För att avdrag ska medges för kostnader för tryggnad av sådana utfästelser krävs att förutsättningarna i 28 kap. IL är uppfyllda (RÅ 1989 ref. 84 och RÅ 2007 not. 98). Bolaget kan således inte medges avdrag för kostnaderna i fråga med stöd av den allmänna regeln i 16 kap. 1 § IL redan vid tidpunkten för överföringen till trusten.
29. Det sagda innebär att bolagets rätt till avdrag ska bedömas mot bestämmelserna i 28 kap. IL. Först om det kan konstateras att rätt till avdrag enligt denna reglering inte föreligger uppstår frågan om bolaget senare med stöd av den allmänna regeln har rätt till avdrag i takt med att pensionerna betalas ut.

DOM

Mål nr
843-18
844-18

30. När det gäller frågan om rätt till avdrag enligt 28 kap. IL tar Högsta förvaltningsdomstolen först ställning till om de aktuella pensionsutfästelserna är utformade på ett sådant sätt att försäkringar för utfästelserna skulle ha varit pensionsförsäkringar (28 kap. 2 § första stycket). Om så är fallet prövas därefter frågan om trygandet av utfästelserna har skett genom överföring till ett utländskt tjänstepensionsinstitut som kan likställas med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen (28 kap. 3 §).

Frågan om försäkringar för utfästelserna skulle ha varit pensionsförsäkringar

31. Villkoren för pensionsutfästelserna och regleringen av trygandet av dem i trustform har tagits in i ett avtal, "Rules of ██████████ UK Pension Scheme". Av avtalet framgår bl.a. följande. En anställd kan under vissa förutsättningar ta ut sin pension från 50 års ålder. Det finns en möjlighet att få en viss del av intjänad pension som ett engångsbelopp när ordinarie pensionsålder har uppnåtts. Efterlevandekretsen utgörs av personer i finansiell beroendeställning till den anställde, och kan omfatta andra än de personer som anges i 58 kap. 13 § första stycket IL.
32. Av de ovan redovisade avtalsvillkoren framgår klart att en försäkring för en pensionsutfästelse som omfattas av avtalet inte skulle ha uppfyllt de kvalitativa villkor som anges i 58 kap. 10, 11 och 13 §§ IL. Högsta förvaltningsdomstolen instämmer alltså i underinstansernas bedömning att en sådan försäkring inte skulle ha varit en pensionsförsäkring enligt 58 kap. 2 § första stycket.
33. Mot bakgrund av att det handlar om tjänstepensionsavtal som har tecknats när arbetstagarna var bosatta och förvärvsarbetade utomlands har förvaltningsrätten och kammarrätten aktualiserat frågan om även 58 kap. 5 § IL ska beaktas vid bedömningen av om utfästelserna uppfyller de villkor som gäller för pensionsförsäkringar. I den delen konstaterar domstolarna att 5 § tar sikte på försäkringar som inte är pensionsförsäkringar enligt inkomstskattelagen och att innebörden av bestämmelsen är att försäkringstagaren ändå i vissa fall ska beskattas i Sverige

DOM

Mål nr
843-18
844-18

som om kraven i 58 kap. var uppfyllda. Enligt domstolarna ger bestämmelsen däremot inte stöd för att bolaget, i egenskap av arbetsgivare och den som utfäster pensionen, har rätt till avdrag för tryggande av pensionsutfästelser som inte uppfyller kraven i 2 § första stycket i det kapitlet. Bolaget har inte argumenterat särskilt beträffande denna fråga. Högsta förvaltningsdomstolen gör följande bedömning.

34. Bestämmelsen i 58 kap. 5 § utgör en kompletterande definition av begreppet pensionsförsäkring och anger att en utländsk försäkring, som inte är en pensionsförsäkring enligt 58 kap. 2 § första stycket, under vissa förutsättningar ändå ska anses vara en sådan försäkring. Det kan varken av paragrafens lydelse eller av något annat lagrum utläsas att den kompletterande definitionen endast omfattar privat pensionssparande eller endast gäller vid beskattningen av försäkringstagaren. I 58 kap. 5 § andra stycket anges tvärtom uttryckligen att även försäkringar där premierna har betalats av arbetsgivaren under vissa förutsättningar omfattas och av förarbetena framgår att tjänstepensionsskydd vid byte av anställning i gränsöverskridande situationer var ett motiv för att bestämmelsen infördes (prop. 1995/96:231 s. 46). Det finns inte heller något krav på att den försäkrade vid prövningstillfället ska vara bosatt eller verksam i Sverige för att en försäkring ska anses vara en pensionsförsäkring i bestämmelsens mening.
35. När begreppet pensionsförsäkring används i inkomstskattelagen måste därför – om det inte av den aktuella bestämmelsens ordalydelse eller på annat sätt framgår att endast försäkringar enligt huvuddefinitionen i 58 kap. 2 § avses – det begreppet anses omfatta även försäkringar som utgör pensionsförsäkringar enligt den kompletterande definitionen i 5 § i samma kapitel.
36. Det kan konstateras att det i 28 kap. 2 § första stycket IL inte finns någon hänvisning till definitionen av pensionsförsäkring i 58 kap. 2 § första stycket. Det går inte heller på annat sätt att utläsa att kravet på att en försäkring för utfästelsen

skulle ha varit en pensionsförsäkring endast kan tillgodoses genom att utfästelsen uppfyller de villkor som följer av den sistnämnda bestämmelsen.

37. Högsta förvaltningsdomstolen drar sammanfattningsvis slutsatsen att kravet i 28 kap. 2 § första stycket IL kan uppfyllas även genom att villkoren för utfästelsen är sådana att en försäkring för utfästelsen skulle ha varit en pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 §.
38. Av utredningen i målet framgår att de av bolaget lämnade utfästelserna huvudsakligen avser ålders-, efterlevande- och sjukpension, att utfästelserna har lämnats till arbetstagare som var bosatta och arbetade utomlands och att kostnaden för trygghandelen inte har räknats som inkomst för de pensionsberättigade vid beskattningen i Storbritannien. En försäkring för någon av de utfästelser som omfattas av bolagets pensionsordning skulle alltså ha varit en pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 § IL och utfästelserna uppfyller därmed kravet i 28 kap. 2 § första stycket.

Frågan om trusten kan likställas med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen

39. Bolaget tryggar pensionsutfästelserna genom att medel som motsvarar värdet av de intjänade pensionsrätterna avskiljs och fonderas i enlighet med ett trustavtal enligt brittisk rätt. Trusten har etablerats genom ett avtal mellan bolaget och ett antal s.k. trustees (förvaltare). Förvaltarna ansvarar för förvaltningen av kapitalet, betalar ut pensionerna och administrerar trusten i övrigt. De erhåller ersättning ur trustförmögenheten för sina tjänster.
40. Det följer av definitionen i artikel 6 a i tjänstepensionsdirektivet att ett institut som är etablerat i form av en trust kan vara ett tjänstepensionsinstitut (jfr även prop. 2005/06:22 s. 33). Det har vidare inte ifrågasatts att den i målet aktuella trusten utgör ett sådant institut. Den fråga som Högsta förvaltningsdomstolen ska

DOM

Mål nr
843-18
844-18

ta ställning till är därför endast om trusten kan likställas med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen.

41. Av 28 kap. 3 § och 39 kap. 13 c § IL framgår att prövningen av om ett utländskt tjänstepensionsinstitut kan likställas med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen ska göras utifrån villkoren i de avtal om tjänstepension som institutet ingår. Hur bedömningen närmare bestämt ska gå till anges dock inte i lagtexten.
42. I förarbetena ges bl.a. följande vägledning (prop. 2005/06:22 s. 34 f., 40 och 53 ff.). Det som ska bedömas är om villkoren i avtalet om tjänstepension innebär att institutets ändamål och verksamhet är sådana att institutet kan likställas med en pensionsstiftelse. Det är av stor vikt att syftet med avtalet överensstämmer med syftet för en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen. Utgångspunkten bör vara att avtalet reglerar de centrala förmögenhetsrättsliga frågorna på motsvarande sätt som tryggandelagen. Enligt artikel 7 i tjänstepensionsdirektivet måste ett tjänstepensionsinstitut begränsa sin verksamhet till tjänstepensioner jämte sådan verksamhet som föräns av tjänstepensionsverksamheten. Svenska pensionsstiftelser ska dessutom enligt tryggandelagen uteslutande ha som ändamål att trygga utfästelse om pension till arbetstagare och arbetstagares efterlevande. Det är dock knappast möjligt att utesluta att ett utländskt institut samtidigt ägnar sig åt annan tjänstepensionsverksamhet än att bara fungera som pensionsstiftelse.
43. Av utredningen i målet framgår att trustbildningen uppvisar i huvudsak följande olikheter i förhållande till vad som gäller för en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen. Även arbetstagarna bidrar till pensionskapitalet, dels genom löneavdrag som de godtar i samband med att de ansluter sig till bolagets pensionsordning, dels efter frivilliga överenskommelser med förvaltarna av trusten. Det är förvaltarna, och inte bolaget, som betalar pensionerna genom att ta ut medel ur trustförmögenheten. Vidare har bolaget – såväl löpande som vid en eventuell avveckling av trusten – möjlighet att tillgodogöra sig medel ur trustens överskott. Kammarrätten fann, i likhet med Skatteverket, att dessa avvikelser innebär att

DOM

Mål nr
843-18
844-18

trusten inte kan likställas med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen. Högsta förvaltningsdomstolen gör följande bedömning.

44. Kravet på att tryggande av pensionsutfästelser ska ske genom någon av de i lag reglerade formerna syftar enligt förarbetena till att säkra återbetalningen av den skattecredit som den uppskjutna beskattningen av pensioner ger upphov till. Lagstiftningen om utländska tjänstepensionsinstitut, som har det övergripande syftet att likställa de skattemässiga förutsättningarna för utländska institut att bedriva verksamhet i Sverige med dem som gäller för svenska motsvarigheter, bygger på denna reglering (jfr prop. 2005/06:22 s. 1, 24 och 29).
45. En tolkning av likställighetsbestämmelsen mot bakgrund av det nyss nämnda syftet innebär enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening att en mindre strikt bedömning är motiverad i en situation där institutet inte är verksamt i Sverige och en uppkommen skattecredit dessutom med all sannolikhet inte kommer att återbetalas i Sverige. Vid bedömningen bör då regleringen i den stat som gör anspråk på skattecrediten tillmätas större betydelse. En sådan situation föreligger när ett utländskt tjänstepensionsinstitut har etablerats för att trygga pensionsutfästelser till anställda i ett fast driftställe i en annan stat inom EES.
46. De olikheter mellan den nu aktuella trustbildningen och en pensionsstiftelse som är av störst betydelse för bedömningen av om trusten kan likställas med en pensionsstiftelse berör dels ändamålskravet i 9 § tryggandelagen, dels bestämmelsen i 12 § tryggandelagen om att en pensionsstiftelse inte får utfästa pensioner.
47. När det gäller ändamålskravet är frågan om de anställdas privata sparande ryms inom den verksamhet som ett utländskt tjänstepensionsinstitut får bedriva. Bidraget genom löneavdrag innebär att den anställde har accepterat en sänkt bruttolön mot en pensionsförmån. Den delen av sparandet framstår därför som en del av tjänstepensionsverksamheten. Det frivilliga sparandet får vidare med hänsyn till att det handlar om en komplettering av tjänstepensionen anses utgöra

DOM

Mål nr
843-18
844-18

sådan verksamhet som är föranledd av den tjänstepensionsverksamhet som ett institut får bedriva. Dessa inslag bör därför, enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening, inte diskvalificera trusten från att kunna likställas med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen.

48. Nästa fråga är om den ordning som har valts för utbetalning av pensioner – vilken avviker från regleringen i 14 och 15 §§ tryggandelagen – innebär att bolaget har avhänt sig ansvaret för utfästelserna. Detta skulle i så fall innebära att förvaltarna har utfäst pensionerna, vilket skulle vara oförenligt med 12 § tryggandelagen.
49. Det kan inte utläsas av trustavtalet att förvaltarna har åtagit sig något direkt ansvar för fullföljandet av utfästelserna. Tvärtom framgår det av avtalet och övriga handlingar att bolaget ska hålla förvaltarna skadelösa och att en anställd i ett första steg ska vända sig till bolaget vid en tvist om sin pension. Bolaget har vidare behållit ett direkt inflytande över tillämpningen av vissa pensionsvillkor, t.ex. vid pensionering i förtid, och har även rätt att ändra pensionsordningen i den mån lagstiftningen tillåter det. Till detta kommer att bolaget har förbehållit sig visst förfogande över medlen genom en rätt att under vissa förutsättningar få del av överskottet i trusten, dock inte i sådan utsträckning att det inkräktar på vad som motsvarar kapitalvärdet av de intjänade pensionsrätterna.
50. Det kan vidare konstateras att pension normalt ska utgå med belopp som baseras på den anställdes lön, dvs. det är fråga om förmånsbestämda pensionsutfästelser. Bolagets ansvar har därmed inte heller indirekt – genom anknytning av storleken av utgående pensionsförmåner till det inom ramen för trusten förvaltade kapitalet – överförts på förvaltarna (jfr RÅ 2006 ref. 39). Ytterst är det alltså bolaget som ansvarar för att det finns medel som finansierar infriandet av pensionsutfästelserna.
51. Det sagda innebär att trusten inte kan diskvalificeras som ett tjänstepensionsinstitut som är likställt med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen på den

DOM

Mål nr
843-18
844-18

grunden att det inom ramen för trusten bedrivs en främmande verksamhet eller för att ansvaret för utfästelserna ska anses ha övergått från bolaget till förvaltarna. Det har inte heller i övrigt kommit fram något som innebär att ordningen för utbetalningen av pensionerna och bolagets rätt att tillgodogöra sig viss del av överskottet ur trustförmögenheten skulle kunna leda till att syftet med etableringen av trusten förfelas. Det framgår vidare att pensionsordningen, som är godkänd av skatteförvaltningen i Storbritannien, är försedd med detaljerade villkor som får antas syfta till att bl.a. säkerställa återbetalningen av skattekrediten där. Mot denna bakgrund – och med hänsyn till vad som anges i punkt 45 – finner Högsta förvaltningsdomstolen att bolagets tjänstepensionsavtal ska anses reglera de centrala förmögenhetsrättsliga frågorna på motsvarande sätt som tryggandelagen. Trusten kan därmed likställas med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen.

Sammanfattande slutsatser när det gäller avdragsrätten

52. En arbetsgivares tryggande av en pensionsutfästelse genom överföring till ett utländskt tjänstepensionsinstitut kan dras av som kostnad om en försäkring för utfästelsen skulle ha varit en pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 § IL. Villkoren för de utfästelser som bolaget har lämnat till anställda i filialen är sådana att en försäkring för någon av dem skulle ha varit en pensionsförsäkring enligt den bestämmelsen. Bedömningen av om ett utländskt tjänstepensionsinstitut kan likställas med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen kan göras mindre strikt när det gäller ett institut som inte är verksamt i Sverige och som endast tryggar pensionsutfästelser till anställda i ett fast driftställe utomlands. Bolagets pensionsordning i form av en trust kan likställas med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen och utfästelserna tryggas därmed genom en i lagstiftningen accepterad tryggandeform.

DOM

Mål nr
843-18
844-18

53. Skatteverket har inte gjort några andra invändningar när det gäller själva avdragsrätten. Bolaget ska således medges avdrag för kostnader för att trygga pensionsutfästelserna i fråga.

Avdragets storlek

54. Med hänsyn till Högsta förvaltningsdomstolens bedömning av den fråga som domstolen har meddelat prövningstillstånd i bör prövningstillstånd meddelas i mål nr 843-18 även såvitt gäller beskattningsfrågan i övrigt. Det som återstår att bedöma i denna del är med vilket belopp som bolaget ska medges avdrag.
55. Rätten till avdrag för kostnader för att trygga pensionsutfästelser är beloppsmässigt begränsad genom regler i 28 kap. 5–18 §§ IL. Underinstanserna har inte haft anledning att ta ställning till om det yrkade avdraget ryms inom dessa gränser.
56. Om det i deklARATIONEN yrkade avdraget överstiger beloppsgränserna i 28 kap. IL måste vidare bedömas om det finns förutsättningar för att genom eftertaxering sätta ned avdragets storlek. Underinstanserna har funnit att bolaget har lämnat oriktig uppgift när det gäller de omständigheter som är av betydelse för att bedöma själva avdragsrätten. De har däremot inte haft anledning att bedöma om bolaget har lämnat oriktig uppgift när det gäller de omständigheter som är relevanta vid prövningen av avdragets storlek.
57. Det ankommer inte på Högsta förvaltningsdomstolen att som första instans ta ställning till dessa frågor. Målet ska därför visas åter till Skatteverket för prövning av avdragets storlek.

DOM

Mål nr
843-18
844-18

Ersättning för kostnader

58. Högsta förvaltningsdomstolen finner inte skäl att meddela prövningstillstånd i mål nr 843-18 såvitt avser frågan om ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten eller i mål nr 844-18 som gäller ersättning för kostnader hos Skatteverket. Kammarrättens avgörande i ersättningsfrågorna står därmed fast. När det gäller bolagets yrkande om ersättning för biträdeskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen gör domstolen följande bedömning.
59. Bolaget har fått bifall till sitt yrkande och målet avser en fråga av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därmed förutsättningar för att bevilja bolaget ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.
60. Bolaget har lämnat in ett underlag som uppfyller de krav som ställs på kostnads-specifikation. Biträdenas timkostnader får vidare bedömas som skäligena.
61. Argumentationen har emellertid delvis varit redogörelser av mer allmän karaktär och inlagorna innehåller också upprepningar av vad som tidigare förts fram i underinstanserna. Vidare har bolaget varken åberopat de bestämmelser som har varit avgörande för utgången i målet eller fört något resonemang kring dem. Dessa omständigheter talar för att ersättningsyrkandet inte bör bifallas helt.
62. Å andra sidan innebär Högsta förvaltningsdomstolens beslut att inte meddela prövningstillstånd när det gäller frågan om ersättning för kostnader i underinstanserna att bolaget inte får någon ersättning för sina kostnader där.

DOM

Mål nr
843-18
844-18

63. Vid en sammantagen bedömning finner Högsta förvaltningsdomstolen det skäligt att ersättning beviljas med hela det yrkade beloppet.

I avgörandet har deltagit justitieråden Margit Knutsson, Kristina Ståhl, Inga-Lill Askersjö, Mahmut Baran (särskilt yttrande) och Leif Gäverth.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Finn Hultin.

SÄRSKILT YTTRANDE

Justitierådet Mahmut Baran tillägger för egen del följande.

1. Ett svenskt företags tryggande av pensionsutfästelser till anställda i ett fast driftställe utomlands kan aktualisera en parallell tillämpning av skatteregler om avdragsrätt för tryggandekostnader i värdlandet respektive i Sverige. För det fall kraven för avdragsrätt enligt lagstiftningen i värdlandet inte är förenliga med de krav som den svenska lagstiftningen uppställer träffas ett svenskt företag som följer regleringen i värdlandet av ett avdragsförbud vid beskattningen i Sverige. Vid följsamhet till den svenska regleringen blir resultatet det motsatta.

DOM

Mål nr
843-18
844-18

2. Möjligheterna för svenska företag att med avdragsrätt trygga pensionsutfästelser till anställda i fasta driftställen utomlands är således begränsade till situationer där lagstiftningen i värdlandet över huvud taget inte ställer några krav på hur en pensionsordning ska vara utformad eller där det finns pensionslösningar som uppfyller kraven i lagstiftningarna i båda staterna. Ett svenskt företag som inte befinner sig i någon av dessa två situationer riskerar alltså att vid en gränsöverskridande situation belastas med högre skatt.
3. Domstolens avgörande i detta mål innebär att en utländsk pensionsordning i en stat inom EES som omfattar anställda i ett svenskt företags fasta driftställe i den staten kan medföra rätt till avdrag redan vid tryggandet om villkoren för pensionsutfästelserna är utformade på ett sådant sätt att försäkringar för utfästelserna skulle ha varit pensionsförsäkringar enligt 58 kap. 5 § IL och om det tjänstepensionsinstitut som tryggar utfästelserna kan likställas med en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen. I sistnämnt avseende kan bedömningen göras mindre strikt när det gäller ett institut som inte är verksamt i Sverige och som endast tryggar pensionsutfästelser till anställda i ett fast driftställe utomlands.
4. Domstolens ställningstagande fångar emellertid inte upp de situationer då villkoren i avtalen om tjänstepensioner som instituten ingår alltför mycket avviker från vad som formellt gäller för en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen. Detta kan vara fallet även när tjänstepensionsavtalet uppfyller ett pensioneringssyfte och det inte föreligger någon beaktansvärd risk för att skattekrediten inte återförs till beskattning i värdlandet när pensionerna faller ut.
5. Vidare följer av definitionen på tjänstepensionsinstitut att en arbetsgivares tryggnad av en utfästelse genom överföring till ett institut i en stat utanför EES inte kan dras av som kostnad vid beskattningen i Sverige. I en sådan situation är arbetsgivaren – förutsatt att regleringen i värdlandet tillåter det – hänvisad till att trygga utfästelsen genom betalning av premie för en försäkring som åtminstone

DOM

Mål nr
843-18
844-18

uppfyller kraven i 58 kap. 5 § IL för att kostnaden ska kunna dras av såväl vid beskattningen i värdlandet som vid beskattningen i Sverige.

6. Ett svenskt företag som bedriver verksamhet från ett fast driftställe i en annan stat kan alltså komma att få en skattemässig nackdel i förhållande till såväl företag som har hemvist i den staten som svenska företag som endast bedriver verksamhet i Sverige. Det finns därför anledning för lagstiftaren att överväga särskilda avdragsregler för utgifter för pensionering av anställda i verksamheter som svenska företag bedriver utomlands.