

Målnummer:	562-01	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2001-11-14		
Rubrik:	Ett moderbolag har i samband med överflyttning av delar av sin verksamhet och därtill hörande personal till två dotterbolag fört över ansvaret för pensionsutfästelser till personalen på de båda dotterbolagen. Den till moderbolaget knutna pensionsstiftelsen har ansetts kunna överföra motsvarande andelar av förmögenheten, inklusive överskott, till nybildade stiftelser anknutna till dotterbolagen utan att detta föranleder beskattning. Förhandsbesked angående inkomstskatt och särskild löneskatt på pensionskostnader.		
Lagrum:	• 9 §, 12 §, 13 §, 14 §, 15 §, 23 §, 24 §, 31 § och 32 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. • 19 § kommunalskattelagen (1928:370) • 3 kap. 3 § stiftelselagen (1994:1220) • 28 kap. 26 § inkomstskattelagen (1999:1229) • 2 § första stycket punkt e) och punkt i) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader		
Rättsfall:	• RÅ 1985 Bb 22 • RÅ 1997 ref. 30 I och II • RÅ 2000 ref. 36		

REFERAT

I ansökan om förhandsbesked anförde Skandinaviska Enskilda Banken AB, SEB IT Service AB och SEB IT Partner AB bl.a. följande: Skandinaviska Enskilda Banken AB (publ), SEB, tryggar pensionsutfästelser till anställda genom två pensionsstiftelser, SB-Stiftelsen, Skandinaviska Enskilda Bankens Pensionsstiftelse (SB-Stiftelsen) och EB-Stiftelsen, Skandinaviska Enskilda Bankens Pensionsstiftelse (EB-Stiftelsen). Stiftelsernas ändamål är att trygga av Skandinaviska Enskilda Banken utfästa pensionsförmåner till personer som är eller varit anställda i Skandinaviska Banken, Stockholms Enskilda Bank, Skandinaviska Enskilda Banken, i helägt dotterbolag till sistnämnda bank och till efterlevande till sådana personer, allt i den mån sådana pensionsutfästelser inte är försäkrade eller enligt överenskommelse med den andra stiftelsen tryggas av denna. De anställda fördelas mellan pensionsstiftelserna enligt vissa principer. SEB har idag inte något dotterbolag vars pensionsutfästelser tryggas av stiftelserna. - Kapitalvärdet av de pensionsutfästelser som tryggas av SB-Stiftelsen uppgick per den 31 december 1999 till 3 370 miljoner kr. Stiftelsens förmögenhet uppgick då till 11 953 miljoner kr. Kapitalvärdet av de pensionsutfästelser som tryggas av EB-Stiftelsen respektive dess förmögenhet uppgick vid samma tidpunkt till 3 716 respektive 13 249 miljoner kr. - Planerade åtgärder - Av SEB:s 8 822 anställda är knappt 1 100 verksamma inom IT-området. De anställda inom IT-området har, liksom övriga tjänstemän, pensionsutfästelser som tryggas av EB-Stiftelsen och SB-Stiftelsen. - SEB överväger för närvarande att bolagisera IT-verksamheten genom att överföra IT-verksamheten till de genom förmedling av dotterbolaget SEB IT AB helägda dotterdotterbolagen, SEB IT Service AB och SET IT Partner AB. Den gren av IT-verksamheten som avser datadrift skall överföras till SEB IT Service AB, medan den verksamhetsgren som avser systemutveckling skall överföras till SEB IT Partner AB. Den personal inom banken, som är verksam inom IT-området kommer därvid att överföras till SEB IT Service AB och SEB IT Partner AB (IT-bolagen), som i samband därmed kommer att utan vederlag överta ansvar för den pension denna personal tidigare tjänat in i sin anställning i banken. IT-bolagen avses komma att trygga sina pensionsutfästelser genom SB-Stiftelsen

och EB-Stiftelsen - där de får särskilda s.k. fack - eller genom två nya pensionsstiftelser som tryggar utfästelser från respektive IT-bolag. - Avsikten är att samma dag som ansvar för pensionsutfästelser för överförd personal skall övertas av IT-bolagen, skall även förmögenhet överföras från SB-Stiftelsen och EB-Stiftelsen till respektive IT-bolags fack i dessa stiftelser eller till nya stiftelser knutna till respektive IT-bolag. Den förmögenhet som sålunda skall överföras kommer att motsvara summan av pensionsreserven per samma dag för av respektive dotterdotterbolag övertagna utfästelser och den andel i överskotten i SB-Stiftelsen och EB-Stiftelsen, som proportionellt sett belöper på pensionsreserven för av respektive IT-bolag övertagna pensionsutfästelser. - Frågor - 1. Föranleder en överföring av ansvar för pensionsutfästelser från SEB till SEB IT Service AB och SEB IT Partner AB på det sätt som beskrivits i ansökan beskattning av SEB eller av SEB IT Service AB och SEB IT Partner AB om IT-bolagen efter övertagandet tryggar utfästelserna genom SB-Stiftelsen och EB-Stiftelsen, där respektive bolag får särskilda fack? - 2. Föranleder en överföring av ansvar för pensionsutfästelser från SEB till SEB IT Service AB och SEB IT Partner AB på det sätt som beskrivits i ansökan beskattning av SEB eller av SEB IT Service AB och SEB IT Partner AB om IT-bolagen efter övertagandet tryggar utfästelserna genom till respektive bolag knutna, nybildade pensionsstiftelser? - För det fall fråga 1 eller fråga 2 besvaras jakande och beskattning sker av SEB eller av IT-bolagen för de övervärden som genom tillsynsmyndighetens beslut överförs till fack i SB-Stiftelsen och EB-Stiftelsen eller till nybildade pensionsstiftelser, bör motsvarande belopp hos SB-Stiftelsen och EB-Stiftelsen eller hos de nybildade pensionsstiftelserna anses vara avsatta utan avdragsrätt hos IT-bolagen. Detta innebär att facken eller de nya stiftelserna kommer att ha dels medel för vilka avsättande bolag har erhållit avdrag vid avsättningar, dels medel som avsatts utan avdragsrätt. Mot denna bakgrund ställs följande fråga. - 3. Om fråga 1 eller fråga 2 besvaras jakande, äger i så fall SEB IT Service AB och SEB IT Partner AB gottgöra sig ur de övervärden som utan avdragsrätt överförs till bolagens fack i SB-Stiftelsen och EB-Stiftelsen (fråga 1) respektive de nybildade pensionsstiftelserna (fråga 2) före gottgörelse ur medel som avsatts med avdragsrätt?

Skatterättsnämnden (2000-12-22, Kindlund, ordförande, Wingren, Armholt, Silfverberg, Ståhl, Svensson, Tollerz) yttrade: Förhandsbesked. - Överföringen av ansvar för pensionsutfästelser från SEB till SEB IT Service AB och SEB IT Partner AB på det sätt som beskrivs i ansökan föranleder inte någon beskattning av SEB eller av IT Service och IT Partner om bolagen efter övertagandet tryggar utfästelserna genom de till respektive bolag knutna nybildade pensionsstiftelserna SEB IT Service AB:s pensionsstiftelse och SEB IT Partner AB:s pensionsstiftelse (IT-stiftelserna). - Motivering. - SEB överväger att bolagisera sin IT-verksamhet genom att överföra denna till två dotterbolag, IT Service och IT Partner. Den personal som är verksam inom dataområdet skall överföras till IT-bolagen. I samband härmed skall IT-bolagen överta ansvaret för pensionsutfästelserna från SEB avseende överförd personal. SEB tryggar sina pensionsutfästelser till anställda genom två pensionsstiftelser benämnda SB-Stiftelsen, Skandinaviska Enskilda Bankens pensionsstiftelse och EB-Stiftelsen, Skandinaviska Enskilda Bankens pensionsstiftelse (SEB-stiftelserna). I samband med överförandet av verksamhet och pensionsansvar skall medel från SEB-stiftelserna motsvarande summan av pensionsreserven för övertagna pensionsutfästelser och en på dessa proportionellt belöpande andel av överskottet i SEB-stiftelserna avskiljas i särskilda "fack" för respektive bolag i SEB-stiftelserna (fråga 1) eller genom att medel tillförs nybildade IT-stiftelser (fråga 2). Någon särskild ersättning utges inte av SEB till IT-bolagen för övertagande av ansvaret för pensionsutfästelserna. - Länsstyrelsen i Stockholms län har i beslut den 22 november 2000 med stöd av 23 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. (TrL) medgett att IT-bolagen får överta ansvaret för pensionsutfästelser för ifrågavarande personal. - Länsstyrelsen har vidare med stöd av 22 och 24 §§ TrL medgett att motsvarande del av förmögenheterna i SEB-stiftelserna överförs till IT-stiftelserna. Till IT-stiftelserna överförs likvida medel motsvarande övertagna pensionsförpliktelser och en däremot svarande proportionell del av överskottet

på kapital i SEB-stiftelserna. - Nämnden gör följande bedömning (avser fråga 2). - Länsstyrelsen har genom ovannämnda beslut lagt den civilrättsliga grunden för en uppdelning av SEB-stiftelserna. - Några särskilda skatterättsliga regler finns inte för uppdelningar av pensionsstiftelser i samband med uppdelningar av näringsverksamhet på skilda bolag. - Däremot finns i punkt 15 åttonde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, regler om att ersättning som utges i samband med övertagande av ansvar för pensionsutfästelser skall tas upp som intäkt. Vidare finns bestämmelser i 2 § första stycket punkterna e och i, lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, SLPL, i fråga om utgivna ersättningar vid övertagande av pensionsutfästelser. - Några bestämmelser finns inte om att ett övertagande av en pensionsstiftelse i och för sig skall betraktas som en form av ersättning för övertagande av pensionsansvar. Enligt uttalanden i litteraturen ses ett övertagande av pensionsstiftelse inte som en form av ersättning (jfr bl.a. Helmers-Ekström, Pensionering i företagets egen regi, 3 uppl. 1974, s. 181, jfr även K.G.A. Sandström i Skattenytt 1973 s. 438). Enligt nämndens uppfattning är överföringar av pensionsstiftelser inte att betrakta som ett utgivande av ersättning i den mening som avses i ovannämnda skattebestämmelser. - Nämnden anser att det saknas anledning att behandla ifrågavarande förfarande vid överlåtelse av del av näringsverksamhet och därtill hörande förmögenhetsöverföringar (inklusive överskott på kapital) från SEB-stiftelserna till de av IT-bolagen bildade IT-stiftelserna på annat sätt än vad som gäller överföringar av hel näringsverksamhet och pensionsstiftelse. - Vid sådant förhållande föranleder det beskrivna förfarandet enligt fråga 2 varken inkomstskatt enligt KL eller särskild löneskatt enligt SLPL. - Med hänsyn till svaret på fråga 2 förfaller fråga 3. - Från och med 2002 års taxering skall inkomstskattelagen (1999:1229), IL, i stället tillämpas, vilket dock inte påverkar förhandsbeskedet.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade att vederlag skulle anses ha utgått vid fission eller överföring av medel till de nybildade pensionsstiftelserna och att vederlag skulle anses utgöra gottgörelse för pensionspost samt att SEB inte ägde rätt till skattemässigt avdrag för vederlag överstigande upplupet kapitalvärde av pensionsutfästelse vid överföringstillfället. Vidare yrkade RSV att om vederlag utöver kapitalvärdet skulle godtas vid en överlåtelse, dotterbolagen, SEB IT Service AB och SEB IT Partner AB, skulle beskattas för den del av vederlaget som översteg kapitalvärdet för pensionsutfästelserna samt att turordning vid gottgörelse skulle följa bestämmelserna i 19 § KL.

SEB, SEB IT Service AB och SEB IT Partner AB bestred bifall till överklagandet och yrkade att Skatterättsnämndens förhandsbesked skulle fastställas.

Regeringsrätten (2001-11-14, Lavin, Nilsson, Ersson, Dexe, Nord) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Med pensionsstiftelse avses enligt 9 § TrL en av arbetsgivaren grundad stiftelse vars uteslutande ändamål är att trygga utfästelse om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande. En pensionsstiftelse har inte rätt att själv utfästa pension (12 § TrL). Arbetsgivare får gottgöra sig ur pensionsstiftelse för vissa angivna utgifter, såsom för vad arbetsgivaren utgivit som pensionspost och för andra utgifter i samband med pensionering (14 § TrL). När arbetsgivaren vill gottgöra sig ur stiftelsen för utgifter enligt 14 § skall sådan gottgörelse i princip ske ur överskott på kapitalet. Överskott föreligger när stiftelsens tillgångar, värderade med tillämpning av 3 kap. 3 § stiftelselagen (1994:1220), överstiger den skuld stiftelsen ådragit sig samt upplupen del av den utfästa pension som tryggas av stiftelsen, eller, om stiftelsen tryggar utfästelser enligt allmän pensionsplan, pensionsreserven enligt denna (15 § TrL). En pensionsstiftelse står under tillsyn av länsstyrelsen i det län där arbetsgivaren har sitt hemvist (31 § TrL).

Finns inte längre någon, som omfattas av en pensionsstiftelses ändamål, eller överstiger en stiftelses kapital väsentligen vad som kan komma att fordras för att tillgodose ändamålet eller förekommer i övrigt särskilda skäl att ändra innehållet i stiftelsens stadgar, får tillsynsmyndigheten på ansökan av stiftelsen

förordna om ändring (22 § TrL). Övergår en näringsverksamhet från en arbetsgivare till en annan, kan genom avtal mellan arbetsgivarna bestämmas att ansvaret för pensionsutfästelser skall överflyttas på efterträdaren. För att sådan överflyttning av ansvaret skall vara giltig krävs antingen att samtycke inhämtas från innehavarna av pensionsfordringarna eller att tillsynsmyndigheten medger att sådant samtycke inte behöver inhämtas. Tillsynsmyndigheten har rätt att lämna sådant medgivande om efterträdaren kan anses god för pensionsutfästelserna (23 § TrL). Hör pensionsstiftelse till företrädarens näringsverksamhet skall dock tillsynsmyndigheten alltid avgöra om och på vilka villkor stiftelsen skall överföras till efterträdaren (24 § TrL). Tillsynsmyndigheten skall ingripa om det kan antas att en pensionsstiftelse inte förvaltas i enlighet med de för stiftelsen gällande föreskrifterna eller TrL (32 § TrL).

Arbetsgivaren har avdragsrätt inom vissa ramar för de medel som han för över till pensionsstiftelsen. Pensionsstiftelsen är undantagen från skattskyldighet vad gäller inkomstskatt, men är däremot skattskyldig till avkastningsskatt. Gottgörelse som utbetalas från stiftelsen till arbetsgivaren skall tas upp som inkomst. Detta gäller dock inte ersättning som hänför sig till en överföring, för vilken arbetsgivaren inte haft avdragsrätt.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

En pensionsstiftelses syfte att trygga arbetstagares pensionsrätt tillgodoses genom att arbetsgivaren överför medel till stiftelsen, varefter dessa i princip är undantagna från arbetsgivarens disposition. Reglerna om gottgörelse säkerställer ytterligare att stiftelsens medel inte kan användas för annat ändamål än pensionsändamål. Vidare kan antecknas att reglerna om överflyttning av ansvaret för pensionsutfästelser innefattar ett hänsynstagande till pensionsborgenärernas inflytande, eftersom samtycke i allmänhet skall inhämtas från var och en av dem. Av främst praktiska skäl, t.ex. när det är fråga om en stor destinatärskrets, kan tillsynsmyndigheten godta en överföring under förutsättning att efterträdaren bedöms god för utfästelsen.

I fråga om överflyttning av en pensionsstiftelses tillgångar kan konstateras att lagtexten tar sikte på situationen att en näringsverksamhet upphör. Lagtextens utformning hindrar emellertid inte dess tillämpning även på fall där endast en del av en näringsverksamhet överlåts. Det ligger i linje med lagens syfte om tryggnad av pensionsutfästelser att parterna skall ha möjlighet att avtala om överflyttning av den del av pensionsutfästelserna som har anknytning till den överlåtna delen av verksamheten. Ett sådant avtal är därmed att bedöma på samma sätt som ett avtal som avses i 23 § TrL och innebär således att en skuld övertas av den nye arbetsgivaren (jfr prop. 1967:83 s. 167). En stiftelses funktion som säkerhet för pensionsutfästelser gör det rimligt att en pensionsstiftelse följer med om pensionsskulden överflyttas till följd av att näringsverksamheten övergår till någon annan (a. prop. s. 171).

Den förevarande situationen innebär formellt att ursprungsstiftelsen minskar sina tillgångar genom att en del av dessa överförs till två nybildade stiftelser. En sådan ordning förutsätter medverkan från tillsynsmyndigheten, inledningsvis genom ett medgivande av ändring i den överlåtande stiftelsens stadgar. Utrymme för ett sådant medgivande finns i 22 § TrL. Tillsynsmyndigheten har enligt 32 § TrL skyldighet att ingripa i vissa fall, t.ex. vid risk för att ändamålet med stiftelsen inte kan fullföljas. Den roll som tillsynsmyndigheten därmed tilldelats gör det möjligt att tolka 24 § TrL så att det mandat som där anförtrotts tillsynsmyndigheten ger denna vida möjligheter att föreskriva villkor för en tillgångsminskning på det sätt som nu är aktuellt genom överföringen. Någon erinran kan inte riktas vare sig mot tillsynsmyndighetens beslut om stadgeändring eller mot de villkor som föreskrivits. Genom myndighetens beslut är, som Skatterättsnämnden funnit, den civilrättsliga grunden för överförandet lagd. Regeringsrätten ansluter sig således till Skatterättsnämndens bedömning i denna del.

Vad därefter gäller beskattningskonsekvenser av överförandet av tillgångar är det avgörande för bedömningen om ersättning utges i samband med övertagande av ansvar för pensionsutfästelser (punkt 15 åttonde stycket av anvisningarna till 22 § KL, 28 kap. 26 § IL samt 2 § första stycket punkterna e) och i) SLPL.

Enligt de för förhandsbeskedet angivna förutsättningarna skall någon särskild ersättning inte utgå för övertagandet. Av ansökan framgår vidare att de aktuella pensionsutfästelserna har tryggats genom avsättningar till pensionsstiftelser, men att någon skuldföring inte har skett i SEB och inte heller kommer att ske i IT-bolagen. RSV hävdar dock att överföring av del av stiftelsens överskott kan anses utgöra vederlag.

En överföring av tillgångar på det sätt som anges i förhandsbeskedet lämnar inte något utrymme för arbetsgivaren att förfoga över de medel som överförs från stiftelsen. Enligt Regeringsrättens mening saknas därför grund för RSV:s synsätt i den aktuella situationen. Det förhållandet att det är fråga om överskott ger inte anledning till någon annan bedömning, eftersom 24 § andra stycket TrL tar sikte just på den situationen och ger länsstyrelsen befogenhet att förordna om hur ett överskott får användas. I förarbetena anges att regeln bör ses som ett medel att hindra företrädaren från att betinga sig vederlag för överskottet hos efterträdaren (a. prop. s. 171). Ur lagtexten kan inte utläsas något hinder mot att länsstyrelsen i samband med beslut om överföring till nybildade stiftelser förordnar på sätt som skett om hur överskottsmedel skall användas.

För pensionsborgenärerna innebär förfarandet inte någon egentlig ändring i ekonomiskt hänseende, eftersom dessa har kvar sin utfästa rätt till pension och utfästelserna tryggas i de nybildade stiftelserna. Det stiftelseöverskott som tidigare fanns i en stiftelse har enligt ansökningens förutsättningar fördelats proportionellt mellan stiftelserna och är även i de nya stiftelserna skyddat och endast åtkomligt för arbetsgivaren enligt reglerna om gottgörelse i 14 § TrL. IT-bolagen har således efter överföringen av medel till deras stiftelser inga andra möjligheter att tillgodogöra sig överskott än vad SEB hade dessförinnan.

Av ovan anförda skäl skall Skatterättsnämndens förhandsbesked fastställas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2001-10-17, föredragande Erliksson, målnummer 562-2001

Sökord: Förhandsbesked; Pensionsutfästelse

Litteratur: prop. 1967:83 s. 166-168, 171, 271; prop. 1990/91:166 s. 66-67; prop. 1999/2000:2 s. 365-366; Palm, Pensionsstiftelser, 2 u. 1996, s. 165-166, Helmers-Ekström, Pensionering i företagens egen regi, 3 u. 1974, s. 181; Kihlström, Pensionering direkt i företaget, 2 u. 1997, s. 127-136; K.G.A. Sandström, Skattereglerna vid pensionsavsättningar, Skattenytt 1973 s. 438-439.
