

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
1071-14  
1072-14

meddelad i Stockholm den 28 december 2015

## **KLAGANDE**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **MOTPART**

AA

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 17 december 2013 i mål nr 2712-11 och 2713-11, se bilaga (här borttagen)

## **SAKEN**

Inkomsttaxering

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och förklarar att AA vid inkomsttaxeringarna 2009 och 2010 ska beskattas för pension från Internationella valutafonden med 374 306 kr respektive 377 758 kr.

Dok.Id 167480

**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

Mål nr  
1071-14  
1072-14

## **BAKGRUND**

Skatteverket beslutade att AA för inkomståren 2008 och 2009 skulle beskattas för inkomst av tjänst i form av pension från Internationella valutafonden (IMF).

Pensionen hade utbetalats i enlighet med villkoren i valutafondens pensionsplan, The Staff Retirement Plan of the International Monetary Fund (SRP). Skatteverket anförde att ersättningen betalats ut av hennes tidigare arbetsgivare, IMF, samt att den aktuella pensionsplanen förvaltas av IMF och inte av någon fristående juridisk person.

AA överklagade beslutet till Förvaltningsrätten i Härnösand och yrkade att ersättningen från IMF skulle undantas från beskattning eftersom den utgick på grund av utländsk kapitalförsäkring. Förvaltningsrätten avslag överklagandet.

I den nu överklagade domen fann Kammarrätten i Sundsvall att Skatteverket inte gjort sannolikt att det förelåg några avgörande skillnader mellan villkoren för SRP och villkoren för Världsbankens pensionsplan och den pensionsplan som bedömdes i rättsfallet RÅ84 1:25 – United Nations Joint Staff Pension Fund (UNJSPF) – som kunde leda till att den aktuella ersättningen, till skillnad från sådan som utgick enligt övriga nämnda pensionsplaner, var skattepliktig. Ersättningen fick därmed anses utgå på grund av försäkring. Kammarrätten biföll därför AAs överklagande.

## **YRKANDEN M.M.**

*Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen förklarar att AA vid inkomsttaxeringarna 2009 och 2010 ska beskattas för pension från IMF som inkomst av tjänst med 374 306 kr respektive 377 758 kr.

Mål nr  
1071-14  
1072-14

Skatteverket anför bl.a. följande. Ersättningen betalas ut på annat sätt än genom försäkring och utgör därmed pension som enligt 10 kap. 2 och 5 §§ samt 11 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, ska beskattas som inkomst av tjänst. För att det ska vara fråga om en försäkring måste pensionsåtagandet föras över till en från arbetsgivaren självständig juridisk person som bedriver med försäkringsrörelse jämförbar verksamhet. I detta ligger att det måste finnas ett visst mått av risk i verksamheten. Dessa förutsättningar är inte uppfyllda.

Den aktuella pensionen betalas ut av IMF i enlighet med villkoren i dess pensionsplan SRP. Planen i sig är inte någon självständig juridisk person. De tillgångar som ska säkerställa åtagandena enligt planen ägs av IMF och redovisas i IMF:s balansräkning. Även åtagandena ligger kvar i IMF:s balansräkning. IMF utser ledamöterna i det kontrollorgan som övervakar administrationen av planen och står för alla administrativa kostnader. Om planen skulle avslutas ska återstående medel återgå till IMF. Även det faktum att IMF tillskjuter ytterligare medel om dessa inte räcker till för gjorda pensionsåtaganden talar för att utbetalningarna garanteras av IMF. Fullföljandet av planen är helt beroende av IMF:s tillskott och IMF finansierar pensionerna till ungefär två tredjedelar. Det är således arbetsgivaren, IMF, som utfäster pensionerna och även ser till att det finns medel för att fullgöra dessa åtaganden.

AA bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande.

Ersättningen ska anses utgå på grund av kapitalförsäkring och är därför undantagen från inkomstskatt i Sverige. Världsbankens pensionsplan var tidigare utformad på samma sätt som SRP. Dåvarande Rättsnämnden fann 1987 att den pension som betalades ut enligt Världsbankens pensionsplan fick anses utgå på grund av livförsäkring. Nämnden anslöt sig därvid till ett av dåvarande Försäkringsinspektionen ingivet yttrande.

Mål nr  
1071-14  
1072-14

SRP är registrerad i USA och lyder under särskild lagstiftning där och är att jämställa med en trust vars ändamål är att tillhandahålla pensionsförmåner för deltagarna i planen. Den amerikanska lagstiftningen innebär att IMF har ett begränsat inflytande över tillgångarna i SRP.

I RÅ84 1:25 fann Högsta förvaltningsdomstolen att pension från UNJSPF var skattefri. Den pensionslösningen var till sin konstruktion identisk med SRP vad gäller självständig ställning. Liksom UNJSPF måste SRP anses meddela kapitalförsäkring oavsett vilken formell juridisk status SRP anses ha.

## **SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**

Pension ska enligt 11 kap. 1 § IL tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst. Med pension avses enligt 10 kap. 5 § bl.a. ersättning som betalas ut på grund av tidigare tjänst på annat sätt än genom försäkring. Med pension avses också utbetalningar från bl.a. pensionsförsäkring.

Av artikel 19.1 i skatteavtalet mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater följer att pension som uppbärs av en person med hemvist i Sverige och som hänför sig till tidigare anställning i USA beskattas i Sverige.

IMF har under inkomståren 2008 och 2009 betalat ut pension till AA i enlighet med villkoren i SRP. Utbetalningarna utgår på grund av hennes tidigare anställning hos IMF. Avgörande för om utbetalningarna är skattepliktiga är om de utgår på annat sätt än genom försäkring.

Finansinspektionen har i yttrande till kammarrätten den 19 april 2013 sammanfattningsvis anfört följande. Utbetalningarna har samband med tidigare anställning hos IMF och kan kategoriseras som tjänstepension i allmän mening. IMF kan inte anses vara en utländsk försäkringsgivare eller ett utländskt

Mål nr  
1071-14  
1072-14

tjänstepensionsinstitut och SRP kan därför inte jämföras med försäkringsrörelse enligt svensk lag. Snarare rör det sig om ett tjänstepensionsåtagande som under svenska förhållanden skulle ha tagits upp som en avsättning i arbetsgivarens balansräkning under rubriken Avsatt till pensioner.

Högsta förvaltningsdomstolen gör följande bedömning.

Av villkoren för SRP framgår att de tillgångar som ska säkerställa IMF:s åtaganden enligt planen ägs av IMF men hålls åtskilda från övriga tillgångar samt att IMF svarar för kostnaderna för att administrera planen. Vidare framgår att om brist uppstår i tillgångsmassan svarar IMF för att tillskjuta medel för att åtagandena ska kunna fullföljas. Skulle planen avslutas återgår medlen till IMF efter att utestående åtaganden reglerats. De personer som förvaltar tillgångarna, administrerar planen samt har hand om pensionsutbetalningarna utses enligt ett förfarande där IMF har ett avgörande inflytande.

Redovisningen av pensionsåtagandena följer den internationella redovisningsstandarden IAS 19, Employee Benefits, vilket innebär att IMF som skuld eller tillgång tar upp nuvärdet av åtagandena med beaktande av aktuariella vinster och förluster och efter avdrag för det verkliga värdet av de tillgångar med vilka förpliktelserna ska regleras.

IMF finansierar sina pensionsåtaganden på ett sätt som enligt svenska förhållanden närmast är att beskriva som pension i egen regi varmed avses redovisning av pensionsskuld eller avsättning av medel till pensionsstiftelse. Att det inte handlar om en försäkringslösning vinner även stöd av Finansinspektionens yttrande.

Mål nr  
1071-14  
1072-14

Av det anförda följer att utbetalningarna till AA får anses utgå på annat sätt än genom försäkring och de är därför skattepliktiga.

\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Elisabeth Rynning, Per Classon och Leif Gäverth.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Louise Molin Alfredsson.