

# Om taxeringsintendents och taxeringsnämndsordförandes närvaro inför prövningsnämnd

Av Taxeringsinspektör Birger Wennberg

Enligt 79 § i 1956 års taxeringsförordning må sammanträde med prövningsnämnd ej övervaras av annan än tjänsteman, som biträder nämnden, där ej muntlig förhandling äger rum. Utan hinder härav må taxeringsintendent vara närvarande vid handläggning av ärende, i vilket han ej är part. Taxeringsintendent må likaså komma tillstådes för att lämna muntlig upplysning i mål eller ärende, när prövningsnämnden för visst fall så finner av särskilda skäl påkallat. Likaså må, där så anses erforderligt, ordförande eller annan ledamot i taxeringsnämnd inom prövningsdistriktet kallas att infinna sig vid sammanträde med prövningsnämnden för att meddela upplysningar. Prövningsnämndens sammanträden äga sålunda — liksom enligt 1928 års taxeringsförordning — i allmänhet rum inom stängda dörrar. (Så är också fallet beträffande de muntliga förhandlingarna, från vilka emellertid här kommer att bortses). Regelmässigt får sammanträde blott övervaras av nämndens ledamöter och tjänstemän, som biträda nämnden. Detta innebär, att taxeringsintendenten och hans medarbetare ej äger tillträde till sammanträdena. Jämfört med taxeringsprocessen enligt 1928 års taxeringsförordning har härutinnan skett en betydelsefull ändring. Enligt 97 § fjärde stycket i 1928 års förordning hade sålunda taxeringsintendenten ej endast rätt utan även skyldighet att övervara nämndens sammanträden.

Huvudregeln i 1956 års TF att nämndens sammanträden blott få övervaras av

nämndens ledamöter och tjänstemän som biträder nämnden har emellertid såsom antytts följande undantag.

1. Taxeringsintendent må utan särskild kallelse närvara vid handläggning av *ärende* i vilket han ej är part. — Här åsyftas sådana frågor där partsställning ej kan uppkomma, tex fråga om fastställande av allmänna anvisningar för nästkommande års taxering enligt 93 § TF.

2. Taxeringsintendenten i länet eller annan tjänsteman som enligt 3 § andra stycket TF fullgör på taxeringsintendent ankommande göromål må komma tillstådes för att lämna upplysning i visst fall. Möjligheten härtill är emellertid starkt beskuren. Det kräves sålunda, att prövningsnämnden skall finna detta vara "av särskilda skäl påkallat" och då endast "i visst fall". Intendenten får givetvis vid dessa tillfällen ej plädera inför nämnden och ännu mindre deltaga i dess överläggningar.

I förarbetena (Bev. U. bet. 1956: 56 s. 113) har betonats vikten av att den skattskyldige beredes tillfälle att yttra sig över upplysningar som taxeringsintendenten lämnat inför nämnden, om dessa kunna medföra försämrad ställning för honom i taxeringsprocessen. Utskottet har vidare påpekat, att den skattskyldiges yttrande i dylikt fall normalt borde kunna inhämtas genom skriftväxling; i vissa fall kunde det emellertid enligt utskottets mening vara ändamålsenligare med muntlig förhandling. Detta torde i praktiken innebära, att möjligheten att tillkalla inten-

denten i den skattskyldiges frånvaro endast kan begagnas för att få upplysningar, som talar till den skattskyldiges förman, eller beträffande rent faktiska förhållanden i yttre hänseenden.<sup>1</sup>

3. Möjligheten att kalla *ordförande* eller annan ledamot i taxeringsnämnd inom prövningsdistriktet får tillgripas när så finnes erforderligt. Förutsättningarna är här något mindre stränga än när det gäller att inkalla taxeringsintendent. Som exempel på upplysningar som här kunna ifrågakomma har nämnts, förutom frågor som angå besvärsmål, "möjligen även behovet av allmänna anvisningar jämlikt 93 §".<sup>2</sup>

De förstnämnda upplysningarna skulle ibland kunna tänkas behövlige för att närmare utveckla taxeringsnämndens skäl för avvikelser från deklARATION. Ibland skulle prövningsnämnden kunna anse sig behöva information beträffande taxeringsnämndens uppfattning i principiella frågor, därest taxeringsnämnden intagit en annan ståndpunkt än taxeringsintendenten.<sup>3</sup>

I samband med propositionen hade bevillningsutskottet att taga ställning till vissa moioner av innehåll bl a att taxeringsintendenten ej under några förhållanden finge närvara vid nämndens sammanträden under andra villkor än enskild part och att, om upplysningar behövde inhämtas från intendenten, muntlig förhandling finge anordnas med rätt för enskild att inställa sig och yttra sig om de upplysningar intendenten lämnade nämnden. Här om anfördes:

<sup>1</sup> Hedborg, Björne, Walberg, Svensson, "Taxeringshandbok", s. 207.

<sup>2</sup> Lundevall: "Handbok i taxeringsförfarandet", s. 232.

<sup>3</sup> Lundevall: "Handbok i taxeringsförfarandet", s. 233.

"Enligt utskottets mening kan man inte helt bortse från att ett totalt förbud skulle försvåra prövningsnämndens arbete och ofta kunna leda till ett för den skattskyldige oförmånligt resultat. Genom den avvägning, som i propositionen gjorts från dessa utgångspunkter, har enligt utskottets mening faran för att den skattskyldiges rätt skulle åsidosättas helt undanröjts samtidigt som de väsentligaste praktiska olägenheterna av det av taxerings-sakkunniga föreslagna förbudet kunnat undvikas." (Bet. 1956: 56 s. 113).

Frågan om taxeringsintendentens närvaro inför prövningsnämnden när mål eller ärenden avgöres på handlingarna är av största betydelse för allmänhetens uppfattning om prövningsnämndernas ställning som opartiska, dömande organ (jfr prop. 1956: 150 s. 254).

Med hänsyn härtill kan det måhända finnas anledning att nu — sedan viss tids erfarenhet av det lagfästa förfarandet vunnits — till diskussion taga upp frågan, huruvida 79 § fått den bästa tänkbara utformning.

Påpekas bör först, att 1955 års taxerings-sakkunniga i sitt betänkande (SOU 1955: 51 s. 151) betonat angelägenheten av att ett partsförhållande mellan taxeringsintendenten och den skattskyldige erkändes och finge sitt tydliga uttryck i processen. Taxeringsintendenten borde därför — enligt de sakkunniga — ej vara närvarande vid prövningsnämndens sammanträden annat än i sådana fall då även den andra parten kallats att närvara. I fortsättningen anför de sakkunniga:

"I enlighet härmed föreslår vi en utformning av bestämmelserna, som innebär att taxeringsintendenten icke äger övervara prövningsnämndens sammanträden under annan förutsättning än att den

skattskyldige kallats till muntlig förhandling. I praktiken torde en sådan ordning inte behöva medföra komplikationer för prövningsnämndens arbete. Det bör dock inte hindra, att intendenten tillkallas av prövningsnämnden i ärenden där något utbildat partsförhållande inte föreligger, exempelvis vid fastställande av länsavisningarna för taxeringen.” Som förut påpekats gick de sakkunnigas förslag ej igenom i full utsträckning utan vissa eftergifter gjordes. Nu uppkommer emellertid frågan, huruvida dessa eftergifter verkligen varit nödvändiga. För detta ändamål kommer här nedan undantagsbestämmelserna att granskas en efter en.

1. Gentemot taxeringsintendentens närvaro vid handläggning av ärende, i vilket han ej är part, lär det vara att erinra. Förfarandet ligger ju också helt i linje med de sakkunnigas eget förslag.

2. Vad åter gäller prövningsnämndens möjlighet att i visst fall tillkalla taxeringsintendent för lämnande av muntlig upplysning i mål eller ärende är läget annorlunda. I dessa fall föreligger ett faktiskt partsförhållande. Att de upplysningar ang. fakta som från intendentsidan lämnats beträffande den skattskyldige måste kommuniceras med den skattskyldige om han genom desamma skulle få sin ställning i processen försämrad, har förut påpekats. Möjligheten att tillkalla intendenten för att bespara onödig omgång och undvika en bordläggning (jfr prop. 1956: 150 s. 254) torde vara av mera teoretiskt än praktiskt intresse.

I praktiken blir nämligen möjligheten att tillkalla intendenten så uttunnad, att det gjorda undantaget från huvudregeln ej ter sig tillräckligt motiverat (jfr ovan).

Vad finns det för övrigt för garanti att de upplysningar, som intendenten har

att lämna om den skattskyldige är enbart till dennes fördel? Om de lämnade upplysningarna till äventyrs i visst avseende i stället skulle lända den skattskyldige till nackdel måste ju målet likafullt bordläggas. Man kan inte heller bortse från den psykologiska betydelse det i allmänhetens ögon *kan* ha, att taxeringsintendenten i den skattskyldiges frånvaro finner sig inför prövningsnämnden för att diskutera den skattskyldiges taxering i dennes frånvaro. Det kan överhuvudtaget ifrågasättas, om taxeringsintendenten i ett väl berett mål skall kunna sitta inne med sådana ytterligare upplysningar att ej målet dessa förutan skall kunna avgöras på tillgängligt material. — Vid en undersökning, som jag helt nyligen gjort angående vissa punkter i förfarandet vid landets olika prövningsnämnder visade det sig, att endast hälften av landets prövningsnämnder utnyttjat möjligheten att tillkalla intendenten. Av dessa har nio angivit att så skett ”i enstaka fall” eller ”mycket sällan” medan de återstående tre svaren ej ge något klart belägg för hur ofta så skett. Av svaren torde kunna utläsas, att lagens andemening synes ha iakttagits i det att möjligheten endast utnyttjas i enstaka fall. Skulle emellertid i dessa fall bordläggning ha skett beträffande de enstaka mål, som nu är i fråga, hade detta knappast inneburit någon större olägenhet att tala om — objektivt sett. Vid en kommande revision av taxeringsförfordningen blir det nog också svårt att komma ifrån att diskutera undantagsbestämmelsens nödvändighet. Ur rent processuell synvinkel utgör densamma otvivelaktigt en skönhetsfläck.

3. Det sagda får också i tillämpliga delar anses gälla om den tredje undantagsbestämmelsen, den nämligen, som

# Pensionsstiftelseaktuell — ett diskussionsinlägg

*Av Jur. dr Bertil af Klercker*

I förra numret av Skattenytt har fil. lic. Erik Hahr under rubriken "Pensionsstiftelseaktuell" gjort en del uttalanden, vilka i vissa avseenden på sina håll missförstått och vilka i vissa andra avseenden icke kunna lämnas alldeles oemotsagda. Här nedan skall jag därför i korthet försöka bidra till att skingra missförstånden samt att framlägga mina synpunkter på de frågor, där min uppfattning icke helt sammanfaller med Hahrs.

## **Måste stiftelse vara ställd under tillsyn och ha fått stadgarna fastställda före årsskiftet för att avsättning till densamma skall vara avdragsgill på gamla året?**

Vid besvarandet av ovanstående fråga säger Hahr bl a: "Vid bedömning av frågan, huruvida företaget skall medgivas avdrag eller inte för gjord avsättning, torde det dock kunna påstås, att det är alldeles likgiltigt om stiftelsen står under

tillsyn och har fastställda stadgar vid årsskiftet eller inte, blott så är förhållandet vid den tidpunkt då taxeringen skall äga rum". Ett så kategoriskt uttalande är naturligtvis frestande — och måhända även riktigt — att göra, eftersom taxeringsmyndigheterna under de senaste åren regelbundet accepterat retroaktiva stiftelsebildningar. Detta godtagande kanske dock något bör ses mot bakgrunden av att även vid de senaste årsskiftena osäkerhet rått i olika hänseenden beträffande rätten till avdrag för stiftelseavsättningar. Det är dock icke alldeles klart att Riksskattenämndens förhandsbesked, vari avdragsrätt förklarats föreligga för avsättningar även till retroaktivt bildade s. k. fria pensionsstiftelser, blott stiftelsen bildats, ställts under tillsyn och fått sina stadgar fastställda vid den tidpunkt, då taxeringen skall fastställas, kunna anses giva uttryck för något principavgörande i denna fråga annat än från Riks-

tillåter prövningsnämnd att tillkalla ordföranden eller annan ledamot i TN för att meddela upplysningar. Från vissa håll har under förarbetena framhållits att systemet skulle ha viss praktisk betydelse. Den praktiska fördel, som eventuellt står att utvinna ur bestämmelsen torde emellertid ej på långa vägar kunna anses uppväga den olägenhet ur processuell synpunkt, som är förknippad med densamma. Av den nyss nämnda utredningen framgår också, att endast tre prövningsnämnder i landet hittills utnyttjat undantags-

bestämmelsen ifråga. Av dessa har en nämnd uppgivit att så skett endast en gång sedan år 1958 medan en nämnd uppgivit, att då ordföranden under sådana omständigheter kallats, fråga varit om ordförande, som tillika varit tjänsteman på länsstyrelsen.

*Sammanfattningsvis* kan sägas att man — för att öka förtroendet för prövningsnämnderna — kan diskutera huruvida icke de två sist berörda bestämmelserna i 79 § borde få utgå.

skattenämndens sida. Riksskattenämndens ställningstagande kan möjligen också ha motiverats av de speciella omständigheter, som förelegat vid de senaste årsskiftena och som då påkallat ett liberalt betraktelsesätt. Samma liberala inställning kan därför säkerligen påräknas från Riksskattenämndens sida även vid 1961 års taxering, då pensionsstiftelsefrågorna ju som bekant allttjämt äro i många hänseenden oklara.

Om frågan skulle ställas på sin spets i Regeringsrätten t ex i ett fall där något försvar för att själva stiftelsebildningen uppskjutits till efter årsskiftet icke kan presteras, är det icke uteslutet att de formella kraven på stiftelsebildning redan före årsskiftet skulle upprätthållas. Sedan läget på pensionsfronten stabiliserat sig, är det för att vara säker på skattekonsekvenserna enligt min uppfattning tillrådligt att hålla på formalia i samband med stiftelsebildningen.

Hahrs erinran i detta sammanhang om att *bunden* stiftelse endast kan bildas genom beslut å bolagsstämma samtidigt som beslut fattas om överföring av vinstmedel till stiftelsen synes vidare vara något missvisande. Det är visserligen sant, att den bundna stiftelsen kommer till stånd först genom bolagsstämmebeslut. Genom direkt föreskrift i 1937 års stiftelselag anses emellertid stiftelsen bildad per balansdagen. Avsättningen till dylik stiftelse skall vidare såsom författningen är skriven belasta årsresultatet och avsättningen alltså *vara gjord* i den balansräkning, som fastställs av samma bolagsstämma, som beslutat om avsättningen. Även om avsättningen till en bunden stiftelse i vissa hänseenden, t ex för beräkning av lagstadgad avsättning till reservfond eller skuldregleringsfond, anses ha skett ge-

nom överföring av vinstmedel, betraktas stiftelsen såsom en omkostnad för det år, per vars bokslutsdag avsättningen göres. Av Hahrs framställning kan man emellertid få den uppfattningen, att avsättningen till en bunden stiftelse sker på bolagsstämma genom att vinstmedel anslås till stiftelsen i samma ordning som t. ex. vid avsättning till en dispositionsfond. Så är emellertid, såsom nyss påvisats, icke förhållandet.

### **Finns något maximibelopp för den pension, som den avdragsgilla avsättningen avser?**

Hahrs påstående att det icke finns något direkt maximibelopp för den pension, som den avdragsgilla avsättningen avser, är säkerligen riktigt. Därmed är emellertid icke sagt att man i alla lägen kan med avdragsrätt vid beskattningen få göra avsättning till pensionsstiftelse för en hur hög pension som helst. Jag bortser givetvis i detta sammanhang från att avdrag för pensionsstiftelseavsättningen överhuvud taget icke får göras för pension till huvudaktieägare och därmed likställda. Om den utfästa pensionen icke står i rimligt förhållande till den lön, som vederbörande uppburit från bolaget, respektive den arbetsinsats, som han utfört i bolagets tjänst, torde pensionen i vissa lägen av skattemyndigheterna kunna komma att bedömas såsom oskäligen och till sin verkliga natur anses vara något annat än pension. I konsekvens därmed skulle säkerligen avdrag förvägras för med utgångspunkt från en dylik "pension" gjord pensionsstiftelseavsättning.

Man behöver i detta sammanhang blott erinra om att Regeringsrätten icke medgivit avdrag för sådan pension beteck-

nade utbetalningar till änkor efter i bolaget arbetande personer, även om dessa icke varit huvudaktieägare i bolaget. Om i dagens läge i t ex ett bolag, där aktierna ägas till exakt lika delar av tvenne personer, pensionsutfästelser till dessa lämnas med belopp, som icke motsvara vare sig arbetsprestation eller uppburen lön, torde avdragsrätt icke kunna påräknas för en mot dylika utfästelser svarande pensionsstiftelseavsättning.

Om den person, vilken erhållit den utfästa pensionen, uteslutande eller huvudsakligast varit arbetstagare i företaget och sålunda icke nämnvärt kunnat påverka pensionens storlek annat än till följd av sin duglighet såsom arbetstagare, böra skattemyndigheterna dock icke rimligen kunna uppställa några begränsningsregler beträffande pensionsbeloppens storlek.

Uppenbart är sålunda att t ex ITP-standarderna icke i och för sig kan vara normgivande för den högsta pension, som skattemässigt kan godtagas. Någon absolut övre gräns torde icke heller existera. Ett varningens ord synes emellertid i detta sammanhang vara befogat för vissa mera fåmansbetonade företag, i all synnerhet som en för hög stiftelseavsättning kan medföra ekonomiskt synnerligen hårt verkande konsekvenser, bl a genom svårigheterna att återföra en gång gjorda stiftelseavsättningar.

#### **Får utbetalning av ett engångsbelopp i stället för pension ske från pensionsstiftelse?**

Under denna rubrik säger Hahr sammanfattningsvis att den omständigheten att en pensionsstiftelses stadgar innehåller regler för utbyte i vissa fall av pension mot ett kontantbelopp icke kan för-

taga stiftelsen dess karaktär av pensionsstiftelse. Enligt min uppfattning är detta uttalande alltför kategoriskt utformat. För att en pensionsstiftelse i skattelagarnas mening skall anses föreligga har i anvisningarna till 53 § KL punkt 6 uppställts vissa krav. Ett av dessa krav är att stiftelsens kapital och avkastning endast får användas till pensioner på grund av tjänst. Vad som menas härmed har närmare reglerats i 31 § KL. Såsom pensionsbegreppet utformats i anvisningarna till nämnda paragraf, torde man icke kunna i obegränsad omfattning utbetala kapitalbelopp till sådana personer, vilka omfattas av pensionsstiftelsens ändamål, i all synnerhet som försäkringsbolagen enligt praxis icke medgiva återköp av pensionsförsäkringar förrän medgivande inhämtats av den sk skattenämnden. Än mindre torde en pensionsstiftelse, vars stadgar innehåller regler om en generell rätt om utbyte av pension mot kontantbelopp kunna anses utgöra pensionsstiftelse i skattelagarnas mening. Rör det sig om utbetalning av bagatellbelopp, t ex utbetalandet av fribrevsvärdet för en pensionsutfästelse till en yngre kvinna, vilken avgått ur tjänsten för att ingå äktenskap, torde en pensionsstiftelse kunna göra dylika utbetalningar utan att riskera sin ställning som pensionsstiftelse i skattelagarnas mening. Vidare är det självfallet icke något som hindrar att en pensionsstiftelse i pensioneringssyfte inköper en pensionsförsäkring mot engångspremie. Man kan kanske t o m gå så långt att ett utbetalande av ett engångsbelopp till en av stiftelsen omfattad person under det uttryckliga villkoret att beloppet i sin helhet omedelbart måste användas till inköp av pensionsförsäkring, icke bör förta stiftelsen dess karaktär av pensionsstiftelse, gi-

vetvis under förutsättning att villkorets uppfyllande kontrollerats.

Hahrs påstående att det finns stiftelsestadgar, som bestämmer, att om företaget upphör, stiftelsen skall fördelas till kontantbetalning åt stiftelsens utfästelseinnehavare och andre destinatärer, så att stiftelsen därmed upphör, må vara riktigt, men en stiftelse, som idag skulle bildas med dylika stadgar, torde enligt nuvarande praxis knappast anses utgöra en pensionsstiftelse i skattelagarnas mening.

Likaledes ställer jag mig skeptisk till Hahrs uttalande att det icke finns något som förhindrar att en ägare av en pensionsförsäkring skulle kunna få sälja sin försäkring till försäkringsbolag och alltså få den utbytt mot ett kontantbelopp. Det avgörande härvidlag är enligt Hahr att de båda parterna äro överens.

Att en dylik försäljning eller ett utbyte av en pensionsförsäkring mot en kapitalförsäkring kan få äga rum kan indirekt utläsas av anvisningarna till 32 § KL punkt 10. Om ett motsvarande utbyte alltid eller i stor omfattning får ske genom en pensionsstiftelse, är det dock icke säkert att pensionsstiftelsen bibehåller sin skatterättsliga ställning såsom pensionsstiftelse. Risk synes i sådant fall föreligga att stiftelsen bedömes såsom en sparkassa med ty åtföljande skattekonsekvenser.

En av de grundläggande principerna och syftena med en pension är vidare att vederbörande pensionär icke skall äga rätt att fritt disponera över sin pensionsrätt. Begränsningarna i dispositionsrätten har bl a dikterats av sociala skäl. Man har sålunda t ex genom att göra pensionerna utmättningsfria (jfr 67 § utskökningslagen) bl a velat förhindra att en skuldsatt pensionär skall kunna tvingas att avstå från

sin pensionsrätt för att tillgodose sina borgenärers krav.

Dessutom har man såsom regel velat förhindra att en pensionär får sin pensionsrätt förvandlad till ett kontant engångsbelopp, vilket han kan använda för sin konsumtion. Därför har den nyssnämnda skattenämnden varit restriktiv med att medgiva återköp av pensionsförsäkringar och detta oberoende av om försäkringen är "garanterad" eller icke.

Att försäkringsbolagen varit restriktiva mot återköp av den icke garanterade pensionsförsäkringen sammanhänger naturligtvis ofta med att vederbörandes hälsotillstånd kan ha varit sådant att en omvandling av en pensionsförsäkring till en kapitalförsäkring ställt sig ekonomiskt ofördelaktig. För de garanterade pensionsförsäkringarna däremot torde framför allt de sociala skälen ha motiverat den restriktiva inställningen till återköp.

Ett missbruk av bestämmelserna om utbyte av pension mot kontantbelopp skulle kunna få en sådan effekt att hela syftet med pensioneringen åsidosättes. Bl a därför har också vissa krav på stiftelsestadgarna uppställts i KL. Dessa krav äro enligt min mening icke uppfyllda i stiftelser med stadgar innehållande rätt för pensionärer att utbyta sin pensionsrätt mot kapitalbelopp i en omfattning som står i strid mot försäkringspraxis. Den omständigheten att mottagaren blir inkomstbeskattad för hela engångsbeloppet, vilket torde utgöra ett avhållande moment, synes i detta sammanhang sakna avgörande betydelse.

För att min uppfattning skall sammanfalla med Hahrs måste man alltså i dennes slutsats att en pensionsstiftelses stadgar kan få innehålla regler för utbyte i vissa fall av pension mot ett kontantbe-

lopp starkt understryka orden ”i vissa fall”, vilket sannolikt varit Hahrs avsikt att göra, ehuru man av den redogörelse som föregått slutsatsen kan bibringas en annan uppfattning.

**Ett företag har i stadgarna för sin pensionsstiftelse en bestämmelse av vilken följer, att stiftelsens medel inte endast får utan sk all användas till ATP-avgifter. Behöver bestämmelsen följas?**

Huruvida pensionsstiftelsen är civilrättsligt bunden av en dylik bestämmelse i stadgarna, kan måhända diskuteras. Det kan naturligtvis sägas att det knappast kan vara oförenligt med en pensionsstiftelses syften att icke påtaga sig vissa utgifter, (ATP-pension) som en annan person (d v s närmast det företag som gjort avsättningar till stiftelsen) i stället förklarat sig villig bestrida. Det är emellertid icke min avsikt att här närmare söka diskutera den civilrättsliga verkan av en bestämmelse av nyssnämnda innebörd. Införandet av denna bestämmelse i stadgarna måste väl närmast ses såsom ett gentlemens agreement mellan Riksskattenämnden och företagen. Till följd av det ovissa läget beträffande rätten till avdrag för pensionsstiftelseavsättningar vore det emellertid i dagens läge lämpligt och tacknämligt, om Riksskattenämnden ville lösa företagen och pensionsstiftelserna från efterlevandet av denna överenskommelse i vad gäller 1960 års bokslut, i all synnerhet som frågan torde komma att lösas genom ny lagstiftning redan under detta år.<sup>1</sup> Den omständigheten, att de ATP-avgifter, som påförts företagen under 1960, allenast ha preli-

<sup>1</sup> Så har också skett genom en i dagarna lämnad anvisning.

minär karaktär, synes utgöra ett ytterligare skäl för ett dylikt tillmötesgående från Riksskattenämndens sida. På denna punkt är jag sålunda fullt överens med Hahr.

Däremot kan jag inte i princip dela hans uppfattning att man icke behöver känna sig bunden av bestämmelserna i stadgarna för den händelse ”man tagit in den omfrågade bestämmelsen av misstag, d v s i fall där anpassningsklausulen inte fanns i utfästelserna”. Om en stadgebestämmelse tillkommit av misstag eller icke och icke avlägsnats eller kunnat avlägsnas ur stiftelsestadgarna, synes mig omöjligt kunna vara en omständighet, som har någon inverkan på frågan, huruvida stiftelsestadgarna i det ifrågavarande hänseendet skola efterföljas eller icke.

**Verbet ”avse”.**

Det omdiskuterade verbet ”avse” torde i detta sammanhang icke endast ha futuralt betydelse. Enbart genom att ett företag förklarat sig avse att följa den sk rekommendationen skulle det måhända icke ha juridiskt bundit sig i pensioneringshänseende, om icke samtidigt med en dylik viljeförklaring, fredsplikt inträtt för tjänstemännen. Denna viljeförklaring från företagets sida har sålunda enligt överenskommelse mellan arbetsgivaren och arbetstagaren rättslig verkan. I det här aktuella fallet ha ju företagen dessutom i omedelbar anslutning till att de förklarat sig avse att tillämpa rekommendationen också följt denna, t ex genom att lämna vissa meddelanden till de anställda, genom vissa lönejusteringar, genom anslutning till PRI-systemet, genom tecknandet av SPP-försäkringar, grupplivförsäkringar m m. I praktiken bör därför här icke uppstå några problem.