

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### Fråga om bolags rätt till avdrag för överföring av medel till pensionsstiftelse. RÅ85 1:33

Besvär av Nils R L Aktiebolag angående eftertaxering för inkomst för 1975.

Enligt 1 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m m (tryggandelagen) kan arbetsgivares utfästelse om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande tryggas genom avsättning till pensionsstiftelse. Har därvid andra regler om intjänande inte knutits till pensionsutfästelsen anses enligt 2 § samma lag arbetstagaren vid varje tillfälle ha intjänat så stor del av utfäst pension som motsvarar förhållandet mellan det antal år arbetstagaren varit i arbetsgivarens tjänst och antalet år från tjänstens början till pensionsåldern. Med upplupen del av utfäst pension förstås därvid kapitalvärdet av den pension som arbetstagaren intjänat vid beräkningstillfället. Av 3 § framgår att beräkning av kapitalvärde sker med ledning av försäkringstekniska grunder.

Enligt punkt 2 b första stycket av anv till 29 § KL i dess ifrågavarande lydelse får arbetsgivare avdrag för medel som avsatts till pensionsstiftelse enligt tryggandelagen för att uppbringa stiftelsens tillgångar till vad som motsvarar upplupen del av den utfästa pension som tryggas av stiftelsen efter avdrag för den skuld som stiftelsen kan ha ådragit sig. Vid beräkning av avdrag får dock enligt anvisningspunkt 2 d pensionsutfästelse beaktas endast om försäkring för utfästelsen skulle ha varit sådan pensionsförsäkring som avses i punkt 1 av anvisningarna till 31 §.

Nils R L Aktiebolag avsatte för räkenskapsåret den 1 maj 1973—den 30 april 1974 till pensionsstiftelse ett belopp om 340 000 kr. Avsättningen grundade sig på bl a pensionsutfästelser till Bertil L och Rolf L av följande lydelse: Nils R L AB utfäster härmed till NN pension, som vid det tillfälle då utbetalning påkallas skall ha ett kapitalvärde av 300 000 kr. Utbetalning påkallas på grund av avgång ur tjänsten eller på grund av dödsfall. Om utbetalningarnas fördelning i tiden beslutas, då pension börjar utgå. Änka har lov påfordra utbetalning under 10 år. Utbetalningarna skall fördelas på sätt, som uppfyller de villkor, som anges i 31 § KL för att försäkringsbelopp skall anses utgå på grund av pensionsförsäkring.

Bolaget yrkade i sin år 1975 avlämnade deklaration avdrag med avsatt belopp. TN medgav avdraget.

I framställning om eftertaxering yrkade TI att bolaget skulle eftertaxeras för beloppet 340 000 kr. LR biföll yrkandet och KR ogillade bolagets besvär häröver.

Bolaget vidhöll sin talan hos RR.

RR yttrade: I målet är ostridigt att fråga är om civilrättsligt giltiga pensionsutfästelser av bolaget såsom arbetsgivare gentemot Rolf L och Bertil L såsom

arbetstagare. Att pensionsutfästelserna skulle gå utöver vad som kan anses sedvanligt för arbetstagare med motsvarande uppgifter eller hans efterlevande (10 § tredje stycket tryggandelagen) har inte påståtts i målet och omständigheterna ger inte anledning anta att så skulle vara fallet.

Frågan är till en början om utfästelserna är sådana att de kan läggas till grund för beräkningen av bolagets pensionsskuld vid bokslutstillfället. Underdomstolarna har funnit att det till följd av utfästelsernas konstruktion inte är möjligt att beräkna kapitalvärdet av den pension som arbetstagaren intjänat vid bokslutstillfället. Av 2 § tryggandelagen framgår emellertid att frihet råder beträffande metoden för bestämmande av intjänandet av den pension utfästelsen avser. Endast för det fall att andra regler om intjänande inte knutits till utfästelsen ger lagrummet föreskrifter om hur intjänande skall anses ske. När kapitalvärdet skall beräknas, vilket är nödvändigt i fråga om pensionsutfästelse av traditionellt slag där pensionsbelopp och pensionsålder är angivna, skall beräkningen enligt 3 § tryggandelagen ske med ledning av försäkringstekniska grunder. Denna beräkningsregel kan inte anses innebära hinder mot att utforma en pensionsutfästelse så att kapitalvärdet vid utbetalningstillfället anges i utfästelsen. Om den utfästa pensionen redan är intjänad och infriande av utfästelsen kan påkallas omedelbart, får kapitalvärdet vid varje tillfälle anses vara detsamma som vid utbetalningstillfället. Kapitalvärdesberäkning enligt 3 § tryggandelagen blir då inte aktuell.

Av handlingarna i målet framgår att de ifrågavarande pensionerna, som skall utbetalas vid avgång ur tjänsten eller vid dödsfall, skall anses ha varit till fullo intjänade vid utfästelsestillfället. Pensionernas kapitalvärde vid bokslutstillfället skall därför anses ha varit det som angivits i utfästelserna.

Bolagets överföring till stiftelsen av 340 000 kr står således i överensstämmelse med tryggandelagens bestämmelser om tryggande av pensionsutfästelse med anlitan av pensionsstiftelse. De under punkt 2 b första stycket av anv till 29 § KL angivna förutsättningarna för avdragsrätt för belopp vid bolagets taxering är följaktligen för handen.

För rätt till avdrag krävs dessutom enligt punkt 2 d av nämnda anvisningar att försäkring för pensionsutfästelsen skulle ha varit sådan pensionsförsäkring som avses i punkt 1 av anv till 31 § KL. I denna punkt anges vad som skall förstås med pensionsförsäkring. Hit räknas bl a försäkring för ålderspension och efterlevandepension. Ålderspension får inte, med visst undantag, börja utgå vid lägre ålder än 55 år.

Enligt bolagets pensionsutfästelser skall då pension börjar utgå utbetalningarna fördelas på sätt som uppfyller villkoren i 31 § KL. Härigenom får utfästelserna anses innebära bl a att pensionsrätten inte utlöses i andra fall och att ålderspension inte börjar utgå vid lägre ålder än som anges i anvisningspunkt 1 till sistnämnda lagrum. Försäkring för utfästelserna får därför antagas skola ha varit sådan pensionsförsäkring som avses i anvisningspunkten. Hinder mot

att medge bolaget rätt till avdrag för överföringen föreligger därför ej heller enligt punkt 2 d av anv till 29 § KL.

På grund av det anförda saknas förutsättningar för eftertaxering av bolaget. (Dom 24.4.1985. En ledamot av RR anförde annan motivering.)

*Anm.: Se även RÅ78 1:16.*

### **Fråga om rättelse av makes taxering på grund av ändring i andra makens taxering. RÅ85 1:20**

Besvär av fru A angående inkomsttaxering 1973.

Av 105 § 1 mom andra stycket TL framgår att KR eller RR vid ändring i skattskyldigs taxering äger besluta om härav påkallad rättelse i taxering som avser den skattskyldiges make eller med make vid taxeringen jämställd skattskyldig, såvitt angår tillämpning av 46 § 3 mom., 48 § 2 mom, 52 § 1 mom eller anv. till 52 § KL, 11 § 1 mom lagen om statlig inkomstskatt eller 12 § 1 mom lagen om statlig förmögenhetsskatt eller avser förutsättning för skattereduktion enligt 2 § 4 mom uppbördslagen.

Vid 1973 års taxering hade mannen A:s taxeringar efter besvär undanröjts och fru A medgetts avdrag för av mannen A ej utnyttjade allmänna avdrag med 365 kr vid den statliga taxeringen och 744 kr vid den kommunala taxeringen. Sedan mannen A emellertid enligt dom av LR 1979 eftertaxerats för 1973 för så stora belopp att han själv kunde utnyttja sina allmänna avdrag, yrkade TI att fru A:s taxeringar med stöd av 105 § TL skulle höjas med de belopp hon fått avdrag för. Mannen A överklagade inte LR:s dom beträffande sin inkomsttaxering.

I målet uppkom därför fråga om rättelse i hennes taxeringar borde ske enligt 105 § TL.

LR ansåg inte förutsättningar för ändring föreligga men KR i Sthlm var av motsatt uppfattning (en ledamot av KR var skiljaktig och utvecklade i ett längre yttrande skälen för sin ståndpunkt).

I besvär hos RR yrkade fru A omprövning av KR:s dom.

RR (i plenum) yttrade — efter att ha redogjort för omständigheterna i målet följande:

Enligt 105 § 1 mom andra stycket TL äger KR eller RR vid ändring av skattskyldigs taxering besluta om härav påkallad rättelse i taxering som avser den skattskyldiges make såvitt angår tillämpning av bl a 52 § 1 mom KL. Enligt 105 § 2 mom TL äger vad sålunda anförts motsvarande tillämpning på länsrätt. Av 116 § andra stycket TL följer att den i 105 § 1 mom andra stycket samma lag angivna rättelsemöjligheten i tillämpliga delar gäller även vid eftertaxering. Slutligen skall enligt 107 § TL angående fullföljd i fråga som avses i

105 § i tillämpliga delar gälla vad i TL i övrigt är stadgat angående besvär rörande taxering.

Mannen A har som följd av LR:s beslut om eftertaxering själv kunnat utnyttja de allmänna avdrag som LR tillgodofört Birthe A. Fråga uppkommer nu om Birthe A:s taxeringar skall rättas med tillämpning av 105 § 1 mom andra stycket TL. Denna lag innehåller inte någon tidsfrist för sådan rättelse. I rättspraxis finns exempel på fall där RR har beslutat om överflyttning av taxering efter det att tiden för eftertaxering har löpt ut. Det finns emellertid också fall där utgången har varit den motsatta. Enligt RR:s mening kan det inte — lika litet som i fråga om eftertaxering — anses rimligt att med stöd av 105 § 1 mom andra stycket TL hålla möjligheten att höja en skattskyldigs taxering öppen under obegränsad tid. Som förutsättning för en sådan höjning — i ett mål som avser tillämpningen av 52 § 1 mom KL — bör gälla att frågan om höjningen första gången prövas av domstol inom eftertaxeringsfristen om sex år efter taxeringsårets utgång. I förevarande mål har LR prövat frågan om rättelse av Birthe A:s taxering inom denna tid. Något hinder mot rättelse av hennes taxering finns därför inte i nu angivet hänseende.

Ordalydelsen i 105 § 1 mom andra stycket TL ger utrymme för att diskretionärt pröva om rättelse skall ske. Med beaktande av vad som har förekommit i målet — särskilt det förhållandet att Birthe A, när frågan om rättelse aktualiserades, inte längre var gift med A — finner RR skäligt att inte rätta Birthe A:s taxeringar 1973.

På grund av det anförda beslutar RR, med ändring av KR:s dom, att fastställa det slut LR:s dom innehåller såvitt avser Birthe A:s taxeringar 1973. (Dom 18.3.1985)

*Anm.: Se RÅ 1966 ref 22 samt RÅ82 1:52 och RÅ83 1:61. Se även SOU 1972:87 s 204, 205; prop 1973:181 s 56; Skattenytt 1979 s 452 ff. (Waldemar Hermanson och Kent Sundqvist).*

#### **Fråga om ogifts rätt till avdrag för ökade levnadskostnader under grundkurs vid polisskola. RÅ 85 1:31**

Besvär av A angående inkomsttaxering 1980.

A var under beskattningsåret ensamstående. Han ägde och bodde i en villafastighet i Kårtorp utanför Tibro. Under tiden januari—november 1979 genomgick han grundkurs vid polisskolan i Ulriksdal och hyrde rum i Bromma. I dec 1979 påbörjade han alterneringstjänstgöring som polisman i Göteborg. Under denna tjänstgöring, som var avsedd att pågå under två år, hyrde han rum i Göteborg. A uppbar under hela den nu angivna tiden lön från rikspolisstyrelsen men inte någon traktamentsersättning.

I sin självdeklaration yrkade A avdrag för ökade levnadskostnader under vistelserna i Stockholm och Göteborg.

TN medgav avdrag med visst belopp.

A besvärade sig hos LR som fann att anställningen hos rikspolisstyrelsen inte kunde vara av endast tillfällig natur och att A därför inte kunde medges avdrag för ökade levnadskostnader föranledda av dubbel bosättning.

A klagade hos KR i Gbg som dock fastställde LR:s dom.

A gick vidare till RR, som yttrade: Enligt tredje stycket i punkten 3 av anvisningarna till 33 § KL är avdrag för ökade levnadskostnader inte medgivet enbart på den grund, att den skattskyldige har sitt arbete på annan ort än den där han har sin bostad. Har den skattskyldige bosatt sig på annan ort än den, där han har tjänst eller anställning, eller antagit arbete som skall utföras på annan ort än den där han är bosatt, är avdrag i regel inte medgivet. Avdrag medges dock för det fall, att anställningen avser endast en kortare tid eller skall bedrivas på flera olika platser eller det av annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas att den skattskyldige skall avflytta till den ort, där arbetet skall utföras.

Av 85 § polisinstruktionen (1972:511) i dess under 1979 gällande lydelse (SFS 1975:1100) framgår att för behörighet till annan polismanstjänst än tjänst i polis-chefskarriären eller som extra polisman krävs att vederbörande aspirant genomgår föreskriven grundkurs vid polisskolan samt fullgör alterneringstjänstgöring och tjänstgöring som polisman under så lång tid att den jämte tiden för grundkursen vid polisskolan uppgår till tre år.

Med hänsyn till vad som i målet upplysts om grundkursens innehåll och omfattning finner RR att det inte skäligen kan ifrågasättas att A skulle ha avflyttat till Stockholm under den tid om elva månader som kursen vid polisskolan varade. A bör därför medges avdrag för ökade levnadskostnader under denna tid.

I fråga om tjänstgöringen i Göteborg delar RR underdomstolarnas bedömning att denna inte kan anses som anställning avsedd att vara endast under kortare tid. På grund härav och då A ej heller på annan grund visat sig vara berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader för den tid som belöper på denna tjänstgöring bifaller RR inte A:s yrkande i denna del.

Yrkat avdrag för ökade levnadskostnader i Stockholm avser dels dubbelhyra om 4 750 kr och dels ökade levnadskostnader i övrigt med 40 kr om dagen under 206 dagar eller tillhoppa 8 240 kr. Utöver dubbelhyran har A inte visat den verkliga ökningen av sina levnadskostnader. RR finner att A:s ökade levnadskostnader i övrigt skäligen bör bestämmas till ett belopp av 30 kr om dagen under 206 dagar eller 6 180 kr. Vid angivna förhållanden är A berättigad till avdrag med ytterligare 783 kr avseende dybbelhyran i Stockholm och för ökade levnadskostnader i Stockholm med 6 180 kr eller tillhoppa 6 963 kr. (Dom 11.7.1985)

*Anm.: Se RÅ 1963 not 1467; 1965 not 1367; 1966 not 428; 1969 not 701, 1416, 1842; 1972 ref 54; 1973 not 673 och 1024; 1974 not A 1415; 1975 not Aa 225 och 298; jfr RÅ 1964 not 540, 1968 not 493, 1969 not 1145, 1970 not 2196, 1972 not 730 samt 1973 not 897. Se även Skattenytt 1978 s 328 (Christer Törnros).*