SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

DISTRIBUTÖR AV MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN NR 6 1968

Volvo—SKF-målet

Av professorn Leif Mutén

Det är väl inte så vanligt att ett skattemål reellt förs mellan två storbolag med AO som i det närmaste ointresserad, tredje part. Formellt var det väl inte så i det mål, som här skall diskuteras (RÅ 1967 ref. 7), men väl i praktiken.

Volvo började sin våghalsiga bilproduktion 1926 som ett dotterbolag till SKF. Moderbolaget gav stöd i olika – ostridigt avdragsgilla — former för att undvika underskott hos Volvo. Efter ett par år, 1929, fann man det lämpligt att reglera den kompensation, som SKF borde få. Enligt avtalet förband sig Volvo att "för all framtid" betala SKF 25:– kr per producerad bil.

Trettio år senare hade Volvo, som för länge sedan upphört att vara dotterbolag till SKF, kommit alla dystra profeter på skam. Produktionen hade nästan hundrafaldigats sedan 1929 års avtal slöts, och SKF hade grovt överkompenserats för sina tjänster. Volvo menade att det var dags att betrakta dessa som slutbetalda. SKF fann visserligen i princip att allframtidsklausulen skulle tolkas bokstavligt, men för att undvika en stor civilprocess – den stora skatteprocessen kom kanske som en överraskning – gick man i december 1959 med på en förlikning, enligt vilken Volvo för tiden efter 1959 års utgång betalade SKF 20 miljoner ett för allt. Förlikningsavtalet saknar skatteklausul. SKF synes ha antagit att avlösningsbeloppet motsvarade en skattefri allframtidsersättning, medan Volvo för sin del tydligen räknade med att kunna kostnadsföra beloppet.

Att SKF tog sin skattefrihet för given framgår av att man bokförde kompensationsbeloppet i 1959 års räkenskaper, oaktat det avsåg 1960 och senare års royalties. Därmed kom SKF:s skattemål att avse taxeringen för det sista året med 50 % statlig inkomstskatt – en mänskligt att döma onödig merkostnad på 2 miljoner.

Till fakta i målet hör också ett prisavtal för SKF:s leveranser till Volvo. Avtalet ansågs av Volvo anknutet till royaltybetalningarna, en ståndpunkt, som SKF inte ville godta i skattemålet. Eftersom prisavtalet inte berörts av domstolarna skall vi i det följande bortse från det som mindre väsentligt i målet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 17:53:42

Förhandsbeskedet

Medan SKF 1960 deklarerade de 20 miljonerna som skattefria, gick Volvo samma år in med en förhandsbeskedsansökan om i vilken ordning de skulle kostnadsföras – på en gång år 1960 eller i takt med de enligt det ursprungliga avtalet utgående royaltybeloppen. RN fann valfrihet föreligga. AO, som från början helt motsatt sig avdragsrätt men sedan ändrat mening, anförde besvär. Dels avsåg dessa att hålla frågan öppen, dels och framför allt ville AO få förhandsbeskedet undanröjt med hänsyn till dess prejudikatsverkan mot SKF, med mindre SKF kunde höras i målet. SKF, som genom en indiskretion – ingen person med ämbetsansvar var ansvarig – fått kännedom om förhandsbeskedet, intervenerade och ville åtminstone höras.

En sådan intervention kunde naturligtvis inte formellt äga rum. Men RR undanröjde i alla fall förhandsbeskedet med den något ansträngda motiveringen att ansökan avsåg en redan vidtagen åtgärd och att omständigheterna inte vore sådana att förhandsbesked det oaktat bort meddelas. Det skulle sedermera bli en pikant sidofråga i den ordinarie processen, huruvida Volvo ägde att "som sakkunnigutlåtande" åberopa förhandsbeskedet, eller detta genom avvisningen blivit en nullitet. Det sändes inte i retur.

Taxeringsprocessen

Tiden var nu mogen för ordinarie process. SKF kom naturligtvis först. Medan TN följde deklarationen, yrkade AO höjning av 1960 års taxering med 20 mkr. Volvo, som inte bokfört avtalet förrän 1960, anförde för säkerhets skull också besvär med yrkande om motsvarande nedsättning av 1960 års taxering. Detta närmast reservationsvis anförda yrkande skulle sedermera komma att avslås i alla instanser och medförde att även välansedda tidningar kunde meddela, att båda bolagen förlorat sina mål i domstolarna. (När får vi en vettig pressrapportering i skattemål?)

Vid 1961 års taxering yrkade Volvo i första hand uppdelning av beloppet i takt med vad eljest skulle utgått i royalty, i andra hand omedelbart avdrag. Ett specialarrangemang med en särskild varulagerregleringspost gjorde det möjligt att inom ramen för gällande värderingsregler redovisa samma slutresultat, vilken utgången än blev i frågan om uppdelning.[1] Eftersom de lokala nämnderna stannade i olika beslut blev det besvär både från Volvo och AO. De resulterade i att MPKN tidigt hösten 1961 godkände Volvos förstahandsyrkande. Därigenom kunde SKF:s och Volvos mål i fortsättningen följas åt upp till RR. Någon ändring i sak blev det inte i fortsättningen. Inte heller var det annat än en formalitet att Volvos taxeringar de följande åren – då avdrag medgavs för fortsatt avskrivning på avlösningsbeloppet – reservationsvis hölls öppna av AO. Men argumentationen från ömse sidor liksom motiveringarna tilldrar sig stort intresse,

[1] Tekniken var denna: I 1960 års bokslut belastades rörelsen med de c:a 2,5 mkr, som skulle utgått i royalty, om det gamla avtalet fortsatt att gälla. Återstoden, c:a 17,5 mkr, aktiverades – enligt uppgift med hänsyn till prisavtalet – som varulagertillgång under rubriken "Förutbetalda kostnader". Samtidigt avsattes motsvarande belopp till en särskild varulagerreserv. Hade nu domstolarna funnit, att de 17,5 mkr inte bort aktiveras, skulle också den särskilda varulagerreserven ha återförts, och resultatet hade för 1961 års taxerings del blivit opåverkat. Skillnaden hade varit, att bolaget för de följande åren haft ett 17,5 mkr större underlag för fortsatt varulagernedskrivning. Förfarandet förutsatte självfallet ett minst så stort spelrum mellan lägsta värdet och det jämlikt 1 p. anv. till 41 § KL lägsta tillåtna varulagervärdet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 17:53:42

redan bortsett från målets osedvanliga ekonomiska vikt.

Motiveringarna var genomgående korta. RN, som kom först, motiverade Volvos avdragsrätt med att royaltyn var avdragsgill, och att engångsersättningen finge antas motsvära det beräknade värdet av de framtida royaltyavgifterna. Omedelbar kostnadsföring fanns förenlig med god köpmannased. MKPN motiverade sin beskattning av SKF på liknande sätt, alltså med att de 20 miljonerna motsvarade värdet av de för all framtid utgående royaltyavgifterna och därför utgjorde skattepliktig intäkt i SKF:s rörelse. Avslaget på Volvos besvär avseende 1960 års taxering motiverades naturligtvis med att beloppet inte bokförts det året. Bifallet till Volvos talan avseende 1961 års taxering gavs utan motivering.

Redan här kan det påpekas, att RN:s och MKPN:s motiveringar går litet för långt. De förefaller grundade på uppfattningen att ett kapitalavlösningsbelopp i princip skall behandlas på samma sätt som den löpande betalning som avlöses. Men en sådan regel har vi inte i vår rätt, även om ansatser därtill inte saknats (jfr 2 st. anv. till 19 § KL). I de fall, där det är själva periodiciteten, som grundar skatteplikten för en löpande betalning, är ett avlösningsbelopp såsom icke-periodiskt att bedöma efter helt andra grunder. Jfr t. ex. RÅ 1953 ref. 19 (undantagsförmån), RÅ 1958 Fi 184–186 (avlösning av trafikskadeliveränta, gamla reglerna) och RN 3:4 1957 (avlösning av underhåll till frånskild make). Speciellt intressant är RÅ 1958 ref. 48, avseende engångsbelopp till utrikes bosatt författare för första upplagan av en bok – ett belopp, som oaktat det trädde i stället för royalty inte ansågs följa samma regler i avseende på skattskyldigheten.

KR fann mycket riktigt en annan skrivning motiverad, men stannade för ett tämligen kryptiskt skrivsätt. Engångsersättningen måste i likhet med de årliga royaltybeloppen "jämlikt bestämmelserna i punkt 1 första stycket av anv. till 28 § KL" anses hänförlig till intäkt av rörelse. Eftersom AO:s besvär beträffande Volvos taxeringar 1961 och följande år bara anförts reservationsvis, behövdes ingen motivering, och i fråga om 1960 års taxering av Volvo hade KR självfallet ingen anledning att ändra MKPN:s avslagsmotivering.

För Volvos del blev utgången i RR också densamma, med andra ord "utan bifall" i 1960 års mål och "föranleder icke vidare yttrande" i fråga om reservationsbesvären i de andra. Motiveringen till utgången "utan bifall" på SKF:s besvär var däremot intressantare:

"I målet är upplyst, att AB SKF under åren 1926–29, då Volvo var dess dotterbolag, bidragit till utvecklingen av den av sistnämnda bolag startade bilproduktionen genom att lämna detta bolag ekonomiskt, tekniskt och kommersiellt stöd och att SKF för härvid utbetalade bidrag ägt åtnjuta avdrag vid sin taxering.

Genom det år 1929 ingångna avtalet har SKF tillförsäkrats kompensation för sitt sålunda lämnade bistånd.

Vid nämnda förhållanden finner Kungl. Maj:t att avtalet av år 1929 måste betraktas såsom ett led i SKF:s förvärvsverksamhet och att vad som uppburits på grund av avtalet utgör för detta bolag skattepliktig intäkt av rörelse, vare sig det utgått på en gång eller i form av årliga utbetalningar eller delvis årligen och delvis med ett engångsbelopp, vilket utgjort avlösning av framdeles utgående årliga belopp."

RR

Rättsfrågan

Den stora frågan i målet, intensivt driven från SKF:s sida, var om beloppet kunde beskattas hos SKF – och dras av hos

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 17:53:42

Volvo – när det utgått som avlösning av en ersättning "för all framtid". SKF tryckte helt naturligt kraftigt på 1947 års regler om ersättning för nyttjanderätt på obegränsad tid och förmenade, att dessa uttryckte en allmän princip. I det sammanhanget var det naturligt och riktigt att SKF i sin talan också drog fram den historiskt korrekta uppfattningen, att 28 § KL ger stöd för beskattning som intäkt av rörelse endast av normalt inflytande intäkter och av sådana övriga intäkter – avseende ersättning för anläggningstillgångar av olika angivna kategorier – för vilka skatteplikt särskilt stadgats i lagen. Sammanhanget härvidlag fördunklas onekligen av att undantagen reellt upphöjts till huvudregel, medan vad som formellt sett är huvudregeln i stort sett appliceras bara på fastigheter och värdepapper.

SKF utvidgade sin argumentation därhän, att vad man 1959 avyttrat var en särskild förvärvskälla, vars karaktär av allframtidsrätt förde den utanför de i 28 § nämnda kategorierna, inventarier, goodwill etc. Med utgångspunkt från antagandet att reciprocitet skulle anses föreligga mellan beloppets behandling vid SKF:s och Volvos taxeringar gick man också in på frågan om Volvos avdragsrätt och förmenade, att den sålunda föreliggande förvärvskällans permanenta karaktär gjorde varje form av skattemässig avskrivning för Volvos del otillåtlig.

Volvo parerade med att hänvisa till att både 1947 års lagstiftning om allframtidsrätt till fastighet och 1928 års regler i 25 § KL om begränsning av avdragsrätten för allframtidsförsäkring hade tillkommit som specialregler för att undanröja effekten av rättsfall med motsatt utgång, men däremot knappast som uttryck för någon allmän princip. Det framhölls också, att biltillverkning är en statiskt sett mycket osäker aktivitet, medan fastigheter däremot typiskt har evig karaktär – ett uttalande, som inte torde ha förlorat mycket i argumentationskraft genom SKF:s hänvisning till Surte-raset.

På ett senare stadium argumenterade SKF också med utgångspunkt från RÅ 1963 ref. 15, avseende anläggningskostnad för ersättningskraft enligt Vattenlagen.

Utslagen röjer ringa förståelse för denna argumentation. Skälen kan vara flera utan att fördenskull utesluta varandra. Man kan ha menat, att biltillverkningen typiskt inte kommer att pågå i "all framtid", och att i varje fall royaltyrättens bestånd åtnjutit ett betydligt mindre effektivt rättsligt skydd än den sakrättsligt befästa rätten till ersättningskraft eller servitut. Det är också tänkbart att argumentera – och så skedde i målet från Volvos sida – efter den linjen, att en allframtidsrätts skattenatur kan växla med hänsyn till vad slags egendom den är knuten till. För allframtidsrätt till fastighet bör sålunda normalt reglerna om fastighet – inklusive realisationsvinstreglerna – gälla. För allframtidsrätt till royalty från en rörelse finns det å andra sidan skäl att tillämpa samma regler som gäller för rätten till rörelsen själv, med andra ord goodwill-reglerna.

Men av utslagen att döma var det knappast på basis av sådana antaganden, som avgörandet till slut fälldes.

För att förstå utgången i RR måste man i stället dra fram en annan omständighet, av ringa ekonomisk betydelse i detta mål, principiellt förmodligen av avgörande vikt. Det gäller frågan om huruvida Volvo ägt eller bort skuldföra royaltyförpliktelsens kapitalvärde år 1929, och analogt huruvida SKF ägt eller bort aktivera samma värde.

Det som gör den frågan intressant är den omständigheten, att Volvo, om royalty-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 17:53:42

förpliktelsen inte kunnat passiveras 1929 och avlösningsbeloppet inte heller skulle ha fått dras av 1960, hade gått okompenserat för den kostnad, som Volvo iklätt sig för att ersätta SKF dess besvär under inledningsåren. De årliga royaltybetalningarna kan ju inte – om allframtidskaraktären tas på allvar – till någon del ses som amorteringar på förpliktelsens kapitalvärde, och motsvarar alltså inte något sådant avdrag. På samma sätt skulle SKF, som underlåtit aktivering 1929, genom att 1959 slippa skatta för avlösningsbeloppet slutgiltigt undgå beskattning för kapitalvärdet av den kompensation Volvo lämnat, oaktat denna, om den givits i kapitalbeloppsform redan 1929, ostridigt skulle varit skattepliktig intäkt för SKF.

Som Åke Hellner så riktigt framhållit (Om bolagsbildning ur skatterättslig synvinkel, s. 214 ff.) vore det principiellt riktigast, för den händelse man från början med visshet kunde bedöma en royaltybetalnings framtidsvärde, att aktivera detta redan i samband med utfästelsen. Det kan tilläggas, att transaktionen då inte skulle behandlas annorlunda än om likvid lämnades i form av för allmänna marknaden avsedda värdepapper (jfr RN 1: 1 1959).

Men nu kan man regelmässigt inte räkna med så säkra framtidsbedömningar. Den alternativlösning, som Hellner nämner, med fortlöpande justeringar på den berättigades aktivsida och den förpliktades passivsida i takt med allframtidsrättens värdeförändringar, förefaller inte heller att vara förenlig med gängse praxis. (Jfr Sv.Sk.t. 1963 s. 242 ff.) I själva verket skulle en aktivering hos SKF 1929 både bokförings- och skattemässigt ha ansetts gå omständigheterna i förväg. Volvo hade knappast heller med utsikt till framgång kunnat göra gällande någon avdragsrätt för den framtida kostnad, som royaltybetalningarna skulle ansetts utgöra.

Man kan tycka att det var ett högt pris SKF fick betala för att slippa skatta genast för royaltyförmånens kapitalvärde. Men man får väl se saken i dess sammanhang. Hade kapitalvärdet kunnat aktiveras 1929, hade så även skett, och hade biltillverkningen för Volvos del upphört några år senare, skulle SKF knappast ha funnit det med sina intressen förenligt att argumentera för att royaltyförmånen bort ses som en särskild förvärvskälla, förlusten på den som en kapitalförlust.

Det är en klar regel, vars giltighet knappast ens ifrågasatts i praxis, att någon aktiveringsplikt resp. passiveringsrätt inte föreligger vid upplåtandet av royaltyrätt, livränta, undantagsförmån och liknande rättighet. Det hade därför varit helt felaktigt att betrakta den beskattning, som nu drabbade SKF, som ett slags förtäckt eftertaxering för 1929. Det var ju helt med rätta, som aktivering det året underlåtits.

Om domstolarna, med accepterande av denna syn på frågan om aktiveringsplikten resp. passiveringsrätten i samband med 1929 års avtal, i alla fall hade ställt sig på SKF:s ståndpunkt i fråga om allframtidsrättens skattekaraktär vid tiden för 1959 års avtal, skulle intressanta perspektiv ha öppnats. En uppfinnare, som sålt ett patent, skulle – om ersättningen givits formen av allframtidsroyalty – kunna sälja sin allframtidsrätt efter femårsfristens utgång, och då lämpligen till någon av svenska skatter ostörd köpare. Allframtidsrättens värde skulle bli obeskattat både vid upplåtelsen och – med hänsyn till realisationsvinstreglerna – vid den senare försäljningen av allframtidsrätten.

Man kan naturligtvis säga, att ett sådant kryphål borde kunna stoppas till i de flesta

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 17:53:42

fall genom en liten tänjning på rörelsebegreppet, som kunde göra uppfinnaren till handlande i royaltyrättigheter på samma sätt som en byggmästare anses handla med fastighetsbolagsaktier. Men alldeles självklart är detta inte. I stället finns det tecken på att RR redan tidigare varit benägen att lösa frågan med en annan metod, som får stöd i det nu aktuella utslaget.

Nyckeln till den metoden ges i det dunkla och orena notisfallet RÅ 1958 Fi 1679. En fastighetsägare, som ägt sin fastighet mindre än tio år, hade upplåtit dels ett servitut, innefattande rätt att dra kanal över fastigheten, dels en formellt till 50 år begränsad rätt att utvinna väghållningsmaterial m. m. Ersättning skulle utgå med 1.000 kr/år under 18 år. Beloppet utbetalades likväl genast mot revers, avsedd att amorteras med de årliga betalningarna. Tredje året kvittades restskulden mot resten av dessa. Beskattning skedde kvittningsåret under dissens som inkomst av jordbruk, fast frågan är om inte dissidentens realisationsvinstbeskattning varit principriktigare. Hur därmed än må förhålla sig, har fallet tolkas så, att domstolarna ogärna såg att fastighetsägaren först undgick realisationsvinstbeskattning genom att skriva ersättningen som en periodisk betalning och sedan genom kapitalavlösningen kunde utnyttja den fördelaktiga regel, som i praxis gäller för avlösning av undantagsförmån.

Det är naturligtvis inte så lätt att överblicka vilka konsekvenser den nya markvinstbeskattningen får för tillämpningen av denna princip, om man fullföljer den så långt. Orimlig förefaller den inte i det sammanhanget heller. Och i SKF-fallet tyder allt på att den tillämpats. Man skulle kunna formulera den för RÅ 1958 Fi 1679 och SKF-fallet gemensamma principen så, att ett avlösningsbelopp avseende en periodisk förpliktelse vid avlösningstidpunkten får samma skattemässiga behandling som ett kapitalbelopp skulle fått, vilket vid tidpunkten för den periodiska förpliktelsens utfästande avtalats att utgå i dess ställe.

Om med andra ord säljaren av en fastighet kunnat sälja skattefritt, bör undantagsförmån kunna avlösas skattefritt. Har han däremot haft att skatta för likviden, bör omvägen över en undantagsförmån, som avlöses med ett kapitalbelopp, inte medföra annan behandling än om kapitalbeloppet utgått direkt. På samma sätt bör uppfinnaren i det tidigare exemplet beskattas. Och analogt härmed har RR tydligen menat, att SKF inte genom att 1929 ta sin ersättning i formen av en icke aktiveringspliktig royaltyrätt skulle kunna sätta sig i den situationen, att ersättningens kapitalvärde aldrig bleve beskattat.

Moralen

Förutom denna rättsliga tolkning finns det ännu en lärdom att dra av målet, nämligen att förhandsbesked är bra att ta ut, särskilt innan man slutit kontrakt. Det är visserligen svårt att utifrån bedöma hur SKF och Volvo skulle lyckats få fram en uppgörelse, om de i förhandlingsskedet varit eniga – inbördes och med myndigheterna – om skattefrågans lösning. Jag är också okunnig om skälen varför parterna inte gemensamt sökte förhandsbesked och inte heller försåg avtalet med någon klausul, som kunde gjort ersättningens storlek beroende av dess skattekaraktär. Det är nog att konstatera, att målet lär oss vikten av de skatterättsliga förutsättningarna för civilrättsliga avtal. Det är varken önskvärt, rimligt eller alltid nödvändigt att vänta sju år efter avtalsdatum för att få dem klarlagda.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 17:53:42