

**Målnummer:** 4034-09                      **Avdelning:** 2

**Avgörandedatum:** 2011-01-26

**Rubrik:** Återföring av negativ goodwill har ansetts utgöra skattepliktig intäkt. Inkomsttaxering 2005.

**Lagrum:** 14 kap. 2 § och 15 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)

**Rättsfall:**

---

#### REFERAT

Nordic Service Partners AB (bolaget) förvärvade under beskattningsår 2004 ett flertal restauranger med tillhörande fastigheter genom ett s.k. inkråmsförvärv. Köpeskillingen uppgick enligt överlåtelseavtalet till 13 mkr och fördelade sig enligt bolaget med 9,9 mkr för byggnader och 3,1 mkr för maskiner och inventarier. Enligt förvärvsanalysen var det verkliga värdet på anläggningstillgångarna 18,1 mkr. Skillnaden mellan anskaffningsvärdet och verkligt värde, 5,1 mkr hade av bolaget redovisats som negativ goodwill.

Skatteverket beslutade i omprövningsbeslut den 21 december 2006 att för taxeringsår 2005 inte medge bolaget avdrag för negativ goodwill med 5,1 mkr. Skatteverket beslutade även i omprövningsbeslut den 15 juni 2007 bl.a. att för taxeringsår 2006 inte medge bolaget yrkat avdrag avseende outnyttjat underskott från tidigare år med 4 735 659 kr.

Bolaget överklagade Skatteverkets omprövningsbeslut av den 21 december 2006 och yrkade att den upplösning av negativ goodwill som gjorts vid 2005 års taxering skulle vara skattefri. Vidare överklagade bolaget omprövningsbeslutet av den 15 juni 2007 och yrkade att outnyttjat underskott från tidigare år uppgående till 4 735 659 kr skulle medges. Som grund anfördes i huvudsak följande. Vad det gäller upplösning av negativ goodwill uppgick enligt överlåtelseavtalet den totala köpeskillingen till endast 13 mkr. Enligt en extern värdering var inventariernas värde 3,1 mkr, och byggnadernas värde uppgick till 9,9 mkr. Anskaffningsvärde för byggnader är det belopp som faktiskt har erlagts, dvs. i förevarande fall 9,9 mkr, och avskrivning skall ske planmässigt utifrån detta värde. Att det bokförda värdet på byggnaderna är annat saknar betydelse. Upplösningen av negativ goodwill är en skattefri intäkt eftersom den inte motsvaras av en verklig inkomst, utan har tillkommit genom att bokföringen i bolaget har skett på ett visst sätt. Den faktiska anskaffningsutgiften utgör grund för skattemässig avskrivning och de genom bokföringen tillförda posterna skillnad mellan anskaffningsutgift och verkligt värde (på tillgångssidan) och negativ goodwill (på skuldsidan) lämnas utanför beräkningen av beskattningsbar inkomst. - Det skattemässiga underskott som bolaget hade vid utgången av taxeringsår 2005 har sin grund i det faktum att bolaget anser att upplösningen av negativ goodwill är en skattefri intäkt eftersom den inte motsvaras av en verklig inkomst, utan har tillkommit genom att bokföringen i bolaget skett på visst sätt.

Skatteverket ändrade vid obligatoriska omprövningar den 1 februari 2007 och den 10 juli 2007 inte sina tidigare beslut.

Länsrätten i Stockholms län (2008-03-07, ordförande Jansson) yttrade: Tillämpliga bestämmelser - I 19 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, anges att utgifter för att anskaffa en byggnad skall dras av genom årliga

värdeminskningsavdrag. I 19 kap. 9 § IL anges att om en byggnad förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt, är anskaffningsvärdet utgiften för förvärvet. - Länsrättens bedömning - Av utredningen i målet framgår att bolaget anskaffat byggnader till en köpeskilling motsvarande 9,9 mkr, vilka bokföringsmässigt värderats upp med 5,1 mkr till 15 mkr. Som motpost till denna uppvärdering har 5,1 mkr bokförts som negativ goodwill. Bolaget har vid deklaration angivit anskaffningsvärdet för fastigheterna såsom skattemässigt underlag. - Länsrätten konstaterar att den bokföringsmässiga uppvärderingen inte påverkar det skattemässiga underlaget för värdeminskningsavdrag eller omkostnadsbeloppet vid avyttring av fastigheterna. Skuldföringen av den negativa goodwillen ger inte heller rätt till något skattemässigt avdrag. - Eftersom den negativa goodwillen således inte kan kostnadsföras skattemässigt kan upplösningen inte anses vara skattepliktig. Överklagandet skall således bifallas. - Länsrätten ändrar Skatteverkets beslut och bestämmer att den upplösning av negativ goodwill vilken bolaget gjort vid 2005 års taxering skall vara skattefri samt i följd härav att bolaget för 2006 års taxering medges yrkat avdrag för outnyttjat underskott från tidigare år.

Skatteverket överklagade länsrättens dom och yrkade att kammarrätten, med ändring av domen, skulle beskatta bolaget för upplösning av negativ goodwill vid 2005 års taxering med 5,1 mkr och vägra bolaget avdrag för outnyttjat underskott från tidigare år vid 2006 års taxering med 4 735 659 kr. Skatteverket anförde bl.a. följande. Målen består av två huvudfrågor: dels vilket skattemässigt anskaffningsvärde tillgångar och skulder har i en verksamhet som förvärvats genom ett inkråmsköp, dels om negativ goodwill som upplösts i redovisningen utgör skattepliktig inkomst. Vid inkråmsköp övertas ofta ett stort antal tillgångar av olika slag. Eftersom totalpriset för verksamheten är det väsentliga för parterna sker ingen prissättning tillgång för tillgång. Köpeskillingen för rörelsen är ofta mer beroende av andra faktorer, såsom avkastningsförmågan, än de enskilda tillgångarnas sammanlagda värde. Av exempel 7 till Bokföringsnämndens vägledning till dess allmänna råd, BFNAR 2001:3 Redovisning av materiella anläggningstillgångar, framgår hur ett inkråmsförvärv ska redovisas. Av exemplet framgår att anläggningstillgångar i form av byggnader och maskiner ska värderas till marknadsvärdet alternativt avskrivet återanskaffningsvärde. I exemplet uppkommer positiv goodwill. Det framgår emellertid inte att beräkning av anskaffningsvärde ska ske på annat sätt för det fall negativ goodwill uppkommer. För företag som tillämpar Bokföringsnämndens normgivning är även Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00 tillämplig. Det skattemässiga anskaffningsvärdet för inventarier och byggnader uttrycks i 18 kap. 7 § respektive 19 kap. 9 § IL på samma sätt som i 4 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, dvs. "utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning". God redovisningssed medför att anskaffningsvärdet för materiella och immateriella anläggningstillgångar som förvärvats genom ett inkråmsköp utgörs av det verkliga värdet/marknadsvärdet. Detta gäller oavsett om tillgången klassificeras som kapitaltillgång eller rörelsetillgång. Det saknas stöd i skattelagstiftning och praxis för att tillgångar i ett inkråmsköp ska värderas på annat sätt för det fall negativ goodwill uppkommer. Det finns inte heller någon alternativ redovisningsmetod för ett inkråmsförvärv. Genom att negativ goodwill tas upp i redovisningen som en förvärvad skuld blir den en del av investeringen på samma sätt som t.ex. en upplupen semesterlöneskuld. En upplösning av dylika upplupna kostnader eller avsättningar kommer att påverka företagets resultat. Det finns ingen anledning att behandla upplösning av negativ goodwill på annat sätt. Att inte ta upp en upplösning av negativ goodwill till beskattning skulle vara i strid med att beräkningen av resultatet av näringsverksamhet ska ske enligt bokföringsmässiga grunder och att periodiseringen ska ske i enlighet med god redovisningssed (14 kap. 2 § IL) samt grunda sig på företagets räkenskaper (14 kap. 4 § IL).

Bolaget bestred bifall till Skatteverkets yrkanden. Bolaget anförde bl.a. följande. Förvärvet av byggnaderna och inventarierna har av länsrätten riktigt bedömts som en isolerad händelse. De skattemässiga anskaffningsutgifterna

bestäms i enlighet med 18 och 19 kap. IL. Efterföljande bokföringsåtgärder påverkar inte anskaffningsutgifterna och någon skattepliktig intäkt uppkommer inte. Bolaget instämmer i länsrättens bedömning.

Kammarrätten i Stockholm (2009-04-16, Nylund, Fryklund Lövgren, Linder, referent) yttrade: Enligt rubriken till 14 kap. IL avser kapitlet Beräkning av resultatet av näringsverksamhet. Av 1 § framgår att det i 2-9 §§ finns bestämmelser om beskattningstidpunkten. Enligt 2 § första stycket ska resultatet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Enligt andra stycket ska vid beräkningen av resultatet inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. I fråga om beskattningstidpunkten för kapitalvinster och kapitalförluster erinras i 9 § om att bestämmelser finns i 44 kap. 26-32 §§. - Enligt 44 kap. 26 § IL ska kapitalvinster tas upp som intäkt då tillgången avyttras. Med kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet avses, enligt 25 kap. 3 § första stycket, vinst och förlust vid avyttring av kapitaltillgångar. Enligt andra stycket avses med kapitaltillgångar andra tillgångar i näringsverksamheten än lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar, inventarier och patent och andra sådana rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket 1 även om de inte förvärvats från någon annan. - Negativ goodwill redovisas, enligt punkt 68 av Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00 Koncernredovisning, när anskaffningsvärdet är lägre än verkliga värdet för den förvärvade delen av det förvärvade företagens identifierbara nettotillgångar. - Bolaget har i inkomstdeklarationen 2005 gjort en skattemässig justering för bokförda intäkter som inte ska tas upp, bl.a. avseende intäktsförd goodwill med 5,1 mkr. Frågor i målen är om denna intäkt ska tas upp som inkomst vid 2005 års taxering och som följd därav om avdrag ska medges för outnyttjat underskott vid 2006 års taxering. - Kammarrätten gör följande bedömning. - En huvudprincip vid inkomstbeskattningen är att det allmänna har bevisbördan såvitt gäller intäktssidan. Vid den ordinarie taxeringen innebär detta att den enskilde ska beskattas för en viss intäkt endast om det framstår som sannolikt att de omständigheter som medför skatteplikt föreligger (jfr RÅ 2001 ref. 22). Denna princip har även ansetts gälla beträffande yrkanden av den skattskyldige om intäktsnedsättning, dock att den omständigheten att denne eventuellt redovisat intäkten i sin deklaration är ett bevisfaktum som vid bevisvärderingen talar för att den skattskyldige haft inkomsten (jfr Riksskatteverkets Handledning för taxeringsförfarandet, s. 144 f.). Mot denna bakgrund finner kammarrätten att det är Skatteverket som har bevisbördan för att den intäktsförda goodwillposten är skattepliktig. - Bolaget har genomgående hävdatt att det aktuella inkråmsförvärvet avsåg inventarier och byggnader med en avtalad köpeskilling om 13 mkr. Underinstanserna har inte ifrågasatt denna uppgift. Kammarrätten finner inte anledning att göra någon annan bedömning. Utredningen i målen, bl.a. föreliggande s.k. förvärvsanalys, ger vid handen att i räkenskaperna redovisad negativ goodwill med anledning av inkråmsförvärvet har uppkommit till följd av att byggnaderna bedömts ha ett verkligt värde om 15 mkr, eller ett med 5,1 mkr högre belopp än anskaffningsutgiften för byggnaderna. Goodwillposten synes således avse en orealiserad skillnad mellan byggnadernas bedömda verkliga värden och anskaffningsutgift. Skatteverket har inte åberopat någon utredning som föranleder annan bedömning. - Enligt utredningen bedriver bolaget restaurangverksamhet, varför byggnaderna får antas utgöra sådana kapitaltillgångar som avses i 25 kap. 3 § IL. Inkomst på grund av sådana tillgångar är enligt 44 kap. 26 § IL skattepliktig såsom kapitalvinst det beskattningsår då tillgångarna avyttras. Vid beräkning av kapitalvinst medges avdrag för bl.a. anskaffningsutgifter (44 kap. 13-14 §§ IL). I den mån en eventuell försäljningsintäkt överstiger 15 mkr kommer således en skattepliktig kapitalvinst att uppkomma för det beskattningsåret med - bortsett från eventuella förbättringsutgifter - minst 5,1 mkr. Eftersom det i IL finns särskild föreskrift om beskattningstidpunkten ska inkomsten vid taxeringen inte periodiseras enligt vad som kan antas följa av god redovisningssed. Det har inte påståtts att någon avyttring skulle ha skett under beskattningsåret 2004.

Grund för att ta upp den upplösta goodwillposten som inkomst vid 2005 års taxering har därför inte visats föreligga. - På grund av det anförda ska överklagandet avslås vad avser 2005 års taxering. Vid denna bedömning saknas det även skäl för att frångå länsrättens beslut vad avser avdrag för underskott från föregående år vid 2006 års taxering. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att bolaget skulle beskattas för upplösning av negativ goodwill med 5,1 mkr vid 2005 års taxering samt att bolaget inte skulle medges avdrag för utnyttjat underskott från tidigare år med 4 735 659 kr vid 2006 års taxering. - Skatteverket anförde bl.a. följande. Frågan gäller den skattemässiga bedömningen av negativ goodwill. Av Bokföringsnämndens rekommendation BFNAR 2001:3 och Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00 framgår att anskaffningsvärdet för tillgångar som ingår i ett inkråmsförvärv utgörs av tillgångarnas verkliga värde vid anskaffningstidpunkten. Innebörden av anskaffningsvärde och det därvid grundläggande begreppet i 4 kap. 3 § ÅRL "utgifterna för tillgångens förvärv" applicerat på tillgångar som anskaffats genom inkråmsförvärv, får därmed som konsekvens att utgiften för de identifierbara tillgångarna utgörs av deras verkliga värde. IL har samma ord- och språkmässiga innehåll som ÅRL beträffande vad som utgör anskaffningsvärde för vissa tillgångsslag. - Vid förvärv av rörelse köps inga enskilda tillgångar utan en hel rörelse. Det är för denna rörelse som köpeskillingen bestäms. Om tillgångarna hade sålts separat hade respektive tillgång kunnat säljas för sitt verkliga värde. Tillgångarna kan inte gärna ha ett annat värde bara för att de förvärvats tillsammans med den rörelse i vilken de används. Skillnaden mellan köpeskillingen för hela rörelsen och ett summerat verkligt värde för de medföljande tillgångarna är hänförlig till själva rörelsen. Det kan därför inte finnas skäl att skattemässigt beräkna anskaffningsvärdet för tillgångar till ett annat belopp för det fall negativ goodwill uppkommer än för det fall inkråmsköpet medfört uppkomst av positiv goodwill. De värden som redovisas avseende posterna i en förvärvsanalys upprättad enligt god redovisningssed gäller även de skattemässiga anskaffningsvärdena. Det är också dessa värden som ska ligga till grund för skattemässiga värdeminskningssavdrag. - Den negativa goodwill som redovisas vid inkråmsförvärv utgörs egentligen av övertagna skulder som inte får bokföras som vanlig skuld eller avsättning i redovisningen. Skulden tas i stället upp som en post benämnd negativ goodwill som redovisningsmässigt är en avsättning. En enligt god redovisningssed intäktsförd upplösning av skuld eller avsättning, och därmed även negativ goodwill, utgör med anledning av sambandet mellan redovisning och beskattning skattepliktig inkomst.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Negativ goodwill vid inkråmsförvärv bokförs som en förvärvad skuld utan resultatpåverkan och något skattemässigt avdrag medges inte vid avsättningen. Det är därmed inte alls någon självklar utgångspunkt att upplösningen av samma avsättning ska utgöra en skattepliktig intäkt. - Bolaget delar inte Skatteverkets uppfattning att positiv och negativ goodwill bör behandlas likadant. Grunden för IL:s regler om anskaffningsvärde för inventarier och byggnader är att vad som betalats för anskaffningen, dvs. köpeskillingen, ska utgöra anskaffningsvärde och avskrivningsunderlag. Positiv goodwill är ett sätt att säkerställa att hela köpeskillingen kan tas upp som en tillgångspost även när delar av den inte kan hänföras till någon särskild tillgång. - En särskild skattemässig regel anger att positiv goodwill behandlas som inventarier med kostnadsföring genom värdeminskningssavdrag. Någon motsvarande regel för hur negativ goodwill ska behandlas finns inte, då de befintliga reglerna i IL är fullt tillräckliga. Det är helt korrekt och logiskt att det i dessa två skilda fall krävs olika metoder för att uppnå den eftersträfvade situationen att skattemässigt anskaffningsvärde och avskrivningsunderlag motsvaras av anskaffningsutgiften, dvs. köpeskillingen.

Högsta förvaltningsdomstolen (2011-01-26, Kindlund, Knutsson, Ståhl, Stenman, Nymansson) yttrade: Skälen för avgörandet. Frågan i målen är i

första hand om den upplösning av negativ goodwill som bolaget gjort under räkenskapsåret 2004 utgör en skattepliktig intäkt eller inte vid 2005 års taxering. Rätten till yrkat avdrag för outnyttjat underskott vid 2006 års taxering är i sin tur direkt beroende av svaret på denna fråga.

Av bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2004 framgår bl.a. följande. Under detta år förvärvade bolaget ett flertal restauranger med tillhörande byggnader på ofri grund genom ett s.k. inkråmsförvärv. Köpeskillingen uppgick enligt överlåtelseavtalet till 13 mkr och fördelade sig enligt bolaget med cirka 9,9 mkr för byggnader och cirka 3,1 mkr för maskiner och inventarier. Det verkliga värdet på anläggningstillgångarna vid förvärvet var dock enligt en förvärvsanalys 18,1 mkr, varvid byggnaderna upptagits till sitt marknadsvärde om 15 mkr. Detta värde på byggnaderna togs också upp som tillgång i balansräkningen. Skillnaden mellan köpeskillingen för rörelsen och det verkliga värdet av de förvärvade tillgångarna om 5,1 mkr redovisades av bolaget som negativ goodwill. I förvaltningsberättelsen angavs att bolaget under det andra halvåret 2004 haft dubbla drift- och administrationskostnader samt uppstarts- och engångskostnader för att etablera organisationen kring de förvärvade restaurangerna. Dessa kostnader beräknades till 5,181 mkr. Den negativa goodwillen upplöstes i bolagets redovisning under räkenskapsåret 2004. Som förklaring angavs att eftersom inga framtida förluster identifierats hade den negativa goodwillen redovisats som intäkt i sin helhet.

I deklARATIONEN för det aktuella året följde bolaget bokföringen utom såvitt avser intäktsföringen av goodwillposten för vilken bolaget gjorde avdrag. Byggnaderna togs upp till sitt marknadsvärde om 15 mkr på vilket värde beskattningsårets avskrivning gjordes.

Det bör inledningsvis slås fast att uppgifterna i årsredovisningen följer de råd som Bokföringsnämnden (BFNAR 2001:3, redovisning av materiella anläggningstillgångar) och rekommendationer som Redovisningsrådet (RR 1:00, Koncernredovisning) ställt upp för inkråmsförvärv och som även får anses utgöra god redovisningssed på detta område. Det innebär bl.a. att identifierbara tillgångar ska tas upp till sina respektive marknadsvärden. Eftersom inga framtida förluster identifierades vid bokslutet intäktförde bolaget den negativa goodwillposten i sin resultaträkning i enlighet med vad som framgår av de nämnda rekommendationerna.

När det gäller den inkomstskattemässiga hanteringen kan konstateras att det föreligger en närmast identisk bestämning inom civilrätten och skatterätten av vad som ska utgöra anskaffningsvärde på byggnader. I 4 kap. 3 § ÅRL används uttrycket "utgifterna för tillgångens förvärv" för anläggningstillgångar medan det i 19 kap. 9 § IL används uttrycket avseende byggnader är "utgiften för förvärvet". Högsta förvaltningsdomstolens uppfattning är att innebörden av bestämmelserna är densamma och att det därför inte föreligger någon skillnad mellan det anskaffningsvärde på byggnader som ska tas upp i räkenskaperna respektive som underlag för den skattemässiga avskrivningen.

Av 15 kap. 1 § IL framgår att alla inkomster i en näringsverksamhet ska tas upp som intäkt i verksamheten. Något undantag från denna regel finns inte för en inkomst av nu aktuellt slag. Återföringen av den negativa goodwillen utgör därmed en skattepliktig intäkt i bolagets verksamhet. Bolaget har rätteligen intäktsfört den negativa goodwillen under räkenskapsåret 2004 och intäkten ska därför enligt 14 kap. 2 § IL tas upp till beskattning vid 2005 års taxering. Som en följd av detta finns inget underskott hos bolaget som kan dras av vid 2006 års taxering.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande. Med bifall till överklagandet upphäver Högsta förvaltningsdomstolen länsrättens och kammarrättens domar och fastställer Skatteverkets beslut.

Föredraget 2011-01-12, föredragande Björner, målnummer 4033-4034-09

---

**Sökord:** Inkomst av näringsverksamhet

**Litteratur:**

---