

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
4033-09
4034-09

meddelad i Stockholm den 26 januari 2011

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Nordic Service Partners AB
Gävlegatan 22 A, plan 6
113 30 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 16 april 2009 i mål nr 3602-08 och 3603-08,
se bilaga

SAKEN

Inkomsttaxering 2005 och 2006

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

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

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att bolaget ska beskattas för upplösning av negativ goodwill
med 5 100 000 kr vid 2005 års taxering samt att bolaget inte ska medges avdrag
för outnyttjat underskott från tidigare år med 4 735 659 kr vid 2006 års taxering.

Dok.Id 101216

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-12:00
13:00-16:30

Mål nr
4033-09
4034-09

Skatteverket anför 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 § årsredovisningslagen (1995:1554), 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. Inkomstskattelagen (1999:1229), 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.

Mål nr
4033-09
4034-09

Nordic Service Partners AB (bolaget) bestrider bifall till överklagandet och anför 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 eftersträvade situationen att skattemässigt anskaffningsvärde och avskrivningsunderlag motsvaras av anskaffningsutgiften, dvs. köpeskillingen.

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

Mål nr
4033-09
4034-09

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

Mål nr
4033-09
4034-09

i 19 kap. 9 § IL använda 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.

Peter Kindlund

Margit Knutsson

Kristina Ståhl

Olle Stenman

Erik Nymansson

Lena Björner
Föredragande justitie-
sekreterare

Avd. II

Föredraget 2011-01-12