

Målnummer:	2132-05	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2006-02-08		
Rubrik:	Beskattnings av pågående arbeten som utförs på löpande räkning. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 14 kap. 2 § och 17 kap. 23 § och 26 § inkomstskattelagen (1999:1229)• 4 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554)		
Rättsfall:	RÅ 1998 ref. 18		

REFERAT

X AB bedriver teknisk konsultverksamhet. Vid 2002 års taxering tog bolaget upp intäkt av pågående arbeten på löpande räkning i enlighet med redovisningen. Av räkenskaperna framgick att intäkterna redovisades i takt med faktureringen och att värdet av arbetena vid räkenskapsårets utgång inte redovisades som en tillgång i bokslutet. Skattemyndigheten godtog inte deklarationen i detta avseende. Skatteverket hemställde därför i ansökan om förhandsbesked om svar hos Skatterättsnämnden huruvida den skattskyldige på balansdagen med stöd av 17 kap. 23 och 26 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL, kan underlåta att ta upp värdet av nedlagda kostnader avseende pågående arbeten på löpande räkning vid beskattningen.

Skatterättsnämnden (2005-03-11, André, ordförande, Knutsson, Silfverberg, Sjökvist, Ståhl, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - Bolaget skall beskattas för arbeten på löpande räkning i enlighet med sin deklaration. - Beslut. - Bolaget beviljas ersättning av allmänna medel med 20 000 kr exklusive mervärdesskatt. - Motivering. - Förhandsbeskedet - Bolaget bedriver teknisk konsultverksamhet. Vid 2002 års taxering tog bolaget upp intäkter av pågående arbeten på löpande räkning i enlighet med redovisningen för räkenskapsåret den 1 september 2000 - den 31 augusti 2001. Av denna framgick att intäkterna redovisats i takt med faktureringen. Värdet av arbetena vid räkenskapsårets utgång redovisades inte som en tillgång i bokslutet. Dåvarande Skattemyndigheten godtog inte deklarationen i detta avseende. - I ansökan om förhandsbesked har Skatteverket satt ifråga bolagets skattemässiga redovisning i deklarationen med hänvisning till att det genom införandet av årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, särskilt lagens 4 kap. 9 §, inte längre skulle vara förenligt med god redovisningssed att underlåta att ta upp värdet av pågående arbeten som utförs på löpande räkning som tillgång, varför bolaget som en följd härav inte skall medges avdrag för motsvarande kostnader. - Nämnden gör följande bedömning. - Av 14 kap. 2 § IL framgår att resultatet av näringsverksamhet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vid beräkningen skall inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänförs till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. - Enligt 17 kap. 23 § IL gäller i fråga om skattskyldiga som bedriver byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse att den redovisning som gjorts i räkenskaperna av pågående arbeten skall följas vid beskattningen om den inte strider mot bestämmelserna i bl.a. 26 § samma kapitel. Av de senare bestämmelserna framgår att värdet av pågående arbeten som utförs på löpande räkning inte behöver tas upp som tillgång. I stället skall de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret fakturerar för arbetena tas upp som intäkt. - Sedan länge har principen för intäktsredovisning av pågående arbeten

på löpande räkning varit att företag kunnat ta upp endast ett belopp motsvarande vad som under året har fakturerats medan kostnadsredovisningen skett löpande under uppdraget. Bokföringsnämnden har i ett allmänt råd om redovisning av intäkter ansett att en sådan redovisning fortsatt är förenlig med god redovisningssed (BFNAR 2003:3), en ståndpunkt som överensstämmer med vad Redovisningsrådet tidigare gett uttryck för (se t.ex. rekommendationen om intäkter, RR 11). - Nämnden, som inte har någon annan uppfattning om innehållet i god redovisningssed än Bokföringsnämnden, konstaterar att bolaget i räkenskaperna som intäkt redovisat summan av de belopp avseende arbetena som företaget fakturerat under beskattningsåret medan kostnaderna redovisats löpande. Av det anförda följer att vid tillämpning av 17 kap. 23 och 26 §§ IL beskattning skall ske på grundval av den gjorda redovisningen. - Kostnadsersättningen. - Bolaget yrkar ersättning för sina kostnader i Skatterättsnämnden avseende biträdeskostnader med 25 000 kr exklusive mervärdesskatt. - Nämnden finner att bolaget bör medges ersättning med skäligen ansedda 20 000 kr exklusive mervärdesskatt.

Ledamoten Wingren var skiljaktig såvitt avsåg motiveringen och anförde, med instämmande av nämndens sekreterare Roupe, följande. Enligt 17 kap. 23 § IL skall den redovisning som gjorts i räkenskaperna av pågående arbeten i byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse följas vid beskattningen om den inte strider mot bestämmelserna i 24-32 §§. Inkomsten av de pågående arbetena skall enligt 24 § första stycket första strecksatsen beräknas för arbeten på löpande räkning enligt 26, 31 och 32 §§ och enligt den andra strecksatsen för arbeten till fast pris enligt 27-32 §§. I ärendet är det fråga om tillämpningen av bestämmelserna för arbeten på löpande räkning sådana dessa definieras i 25 §. - I 26 § föreskrivs följande. "Värdet av pågående arbeten som utförs på löpande räkning behöver inte tas upp som tillgång. I stället skall de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret fakturerar för arbetena tas upp som intäkt". - Om den skattskyldige i betydande omfattning har låtit bli att fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat faktureras, skall enligt 31 § de belopp som skäligen hade kunnat faktureras tas upp som intäkt. Vidare föreskrivs i 32 § att om den skattskyldige gör sannolikt att det belopp som enligt bestämmelserna i detta kapitel skall tas upp som intäkt av pågående arbeten överstiger vad som kan anses förenligt med god redovisningssed, skall intäkten i skäligen utsträckning justeras nedåt. - Enligt ordalydelsen i 24 §, vartill 23 § hänvisar, skall således de nu redovisade reglerna tillämpas utan avseende på den redovisning som gjorts i räkenskaperna. - Reglerna har sitt ursprung i ett förslag i Företagsskatteberedningens betänkande Beskattning av företag, (SOU 1977:86). Som ett fjortonde stycke i punkt 3 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, föreslogs följande. "Pågående arbete som utförs på löpande räkning skall icke redovisas som tillgång. I stället skall såsom intäkt redovisas summan av de belopp avseende arbetet som den skattskyldige under beskattningsåret fakturerat eller - såvida den skattskyldige i mer än obetydlig omfattning underlåtit att fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat faktureras - summan av de belopp som skäligen kunde ha fakturerats.", (betänkandet s. 102). I motiveringen anförde beredningen att någon värdering (aktivering) av värdet av pågående arbete inte skulle göras om arbetet utfördes på löpande räkning. I stället skulle vinstavräkning ske löpande, vilket innebar att fakturerade belopp intäktsfördes, medan nedlagda kostnader omkostnadsfördes (se a.a. s. 524 och 622). - Beredningens betänkande ledde till lagstiftning år 1981 (SFS 1981:295) och bestämmelserna har med den utformning de då fick förts över från KL till IL med endast mindre redaktionella ändringar. - I den allmänna motiveringen till bestämmelserna i 1981 års lagstiftningsärende redovisade departementschefen innehållet i Företagsskatteberedningens förslag och anförde att förslaget byggde på principen att ett system skulle gälla för uppdrag på löpande räkning och ett annat system för uppdrag till fast pris. Vid löpande räkning skulle värdet av pågående arbeten inte aktiveras i bokslutet utan i stället skulle fakturerade belopp tas upp som intäkt. Resultatredovisningen skulle härmed komma att ske i takt med faktureringen (jfr prop. 1980/81:68 s. 139 f.). Han anförde vidare

att "[s]om framgått av det föregående har företagsskatteberedningen föreslagit att resultatredovisningen av arbeten som utförs på löpande räkning skall ske i takt med faktureringen. Värdet av pågående arbeten behöver därför aldrig aktiveras i bokslutet. Avdrag för driftkostnader görs på vanligt sätt.", (a. prop. s. 141 f.). - I propositionen slogs därefter fast att den av beredningen föreslagna principiella lösningen borde genomföras. Skattskyldiga som utförde arbeten på löpande räkning borde alltså dra av driftkostnaderna på vanligt sätt och ta upp fakturerade belopp som intäkt. Eftersom den skattskyldige inte behövde aktivera värdet av nedlagda kostnader, anfördes det, blev reglerna enkla att förstå och tillämpa, (a. prop. s. 142). Samma överväganden och formuleringar återkom i specialmotiveringen beträffande arbeten på löpande räkning där departementschefen anförde att "[i] fråga om dessa behöver värdet av arbetena vid beskattningsårets utgång inte tas upp vid inkomstberäkningen. I stället skall intäktsredovisningen göras i takt med faktureringen.", (a. prop. s. 221). - Jag gör följande bedömning. - Skälet till den omformulering i förhållande till Företagsskatteberedningens förslag som gjordes av den ursprungliga - likalydande - motsvarigheten till 26 § första meningen ("behöver" i stället för "skall") är inte klart. Om någon materiell ändring i förhållande till beredningens förslag varit avsedd får det anses ha varit en så betydande ändring att förhållandet skulle ha berörts i motiven till lagstiftningen. Den rimliga läsningen av 26 § är mot bakgrund av vad som uttalats vid lagstiftningens tillkomst därför enligt min mening att värdet av pågående arbeten som utförs på löpande räkning inte behöver tas upp som tillgång eftersom de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret fakturerar för arbetena skall tas upp som intäkt. - Att beskattningen skall ske i takt med faktureringen utan koppling till redovisningen i räkenskaperna i nu behandlade fall får stöd av den tvingande ordalydelsen i 26 § andra meningen om hur intäktsredovisningen skall ske samt av skatteflyktsregeln vid underlåten fakturering i 31 § och av justeringsregeln i 32 §. Det nu anförda understryks också av det förhållandet att vissa enskilda näringsidkare, som utför arbeten till fast pris - vilket innebär att de skall aktivera nedlagda kostnader i bokslutet och skuldföra mottagna ersättningar - enligt 24 § andra stycket under vissa förutsättningar ändå får tillämpa bestämmelserna om arbeten som utförs på löpande räkning medan däremot reglerna om fast pris aldrig får tillämpas på uppdrag som utförs på löpande räkning (se von Bahr, Skattenytt 1981 s. 425). - De ovan redovisade reglerna får anses uttömmande reglera beskattningen av pågående arbeten på löpande räkning för ifrågavarande näringsidkare. Eftersom bestämmelserna är specifika skattebestämmelser vars tillämpning uttryckligen har frikopplats från den redovisning som gjorts i räkenskaperna kan reglerna i årsredovisningslagen inte påverka bedömningen. - Det ovan anförda leder mig inte till något annat slut i beskattningsfrågan än det till vilket nämndens majoritet kommit.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Regeringsrätten skulle ändra beskedet. Verket anförde bl.a. följande. Med det i 17 kap. 23 § IL använda uttrycket redovisningen i räkenskaperna förstås en redovisning upprättad enligt redovisningslagstiftningen och god redovisningssed. Regeln i 17 kap. 26 § IL har karaktär av golvregel. Stöd för att så är fallet kan hämtas från rättsfallet RÅ 1998 ref. 18 rörande successiv vinstavräkning av pågående arbeten till fast pris. Nedlagda utgifter hänförliga till ofakturerade pågående arbeten på löpande räkning skall enligt 4 kap. 9 § ÅRL värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen. Till skillnad från Skatterättsnämnden och Bokföringsnämnden (BFNAR 2003:3) anser verket därför att en redovisning i räkenskaperna enligt vad som följer av 17 kap. 26 § IL inte är förenlig med god redovisningssed. Enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 32, som ersatt RR 1-29 för noterade juridiska personer, skall nedlagda utgifter avseende ofakturerade ej intäktsförda pågående arbeten på löpande räkning tas upp som omsättningstillgång.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och yrkade ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 6 000 kr.

Regeringsrätten (2006-02-08, Billum, Sandström, Dexe, Nord, Brickman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. I bolagets konsultverksamhet förekommer uppdrag som utförts på löpande räkning och som vid räkenskapsårets slut inte slutförts eller fakturerats. I balansräkningen tas något värde inte upp för dessa arbeten. Frågan i målet är om värdet av arbetena skall tas upp som tillgång vid beskattningen.

Enligt 14 kap. 2 § IL skall resultatet av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vid beräkningen skall 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. Särskilda föreskrifter finns, när det gäller beskattningen av pågående arbeten, i 17 kap. 23-32 §§ IL. Av 23 § framgår att den redovisning av pågående arbeten som gjorts i räkenskaperna skall följas vid beskattningen om den inte strider mot bestämmelserna i bl.a. 26 §. Enligt 26 § gäller att värdet av pågående arbeten på löpande räkning inte behöver tas upp som tillgång. I stället skall under beskattningsåret fakturerade belopp tas upp som intäkt.

Regeringsrätten konstaterar att inkomstskattelagens regler innebär att bolaget vid beskattningen bara behöver ta upp det belopp som har fakturerats under året. Vid sådant förhållande saknas anledning att gå in på frågan om vad god redovisningssed kräver. Skatteverkets yrkande skall därför avslås.

Bolaget bör tillerkännas begärd ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för sina kostnader i Regeringsrätten.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Regeringsrätten beviljar bolaget ersättning av allmänna medel för kostnader i Regeringsrätten med 6 000 kr.

Föredraget 2005-11-30, föredragande Björnsson, målnummer 2132-05

Anm. Samtidigt avgjordes mål nr 3808-05 med motsvarande frågeställning och samma utgång.

Sökord: Förhandsbesked inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: Prop. 1980/81:68 s. 139 ff., 221; prop. 1995/96:10, del II s. 206; prop. 1998/99:130 s. 185; prop. 1999/2000:2, del II s. 225 f.; prop. 1999/2000:2 del III s. 404 f.; Andersson m.fl.: Inkomstskattelagen - en kommentar, 2005, del I s. 390, 392 f., 397, 507 ff.; Törnqvist i Svensk Skattetidning 2001 s. 492-497; Knutsson i Svensk Skattetidning 2001 s. 612-614; Bengtsson i Svensk Skattetidning 2003 s. 288-294; Bengtsson i Balans 2003 s. 14-16; Olsson & Schröder i Svensk Skattetidning 2003 s. 491-497; Bjurberg i Svensk Skattetidning 2004 s. 316-324; Qwerin i Svensk Skattetidning 2005 s. 471-474
