

Målnummer:	2045-97	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	1998-05-08		
Rubrik:	Redovisning som innebär successiv vinstavräkning enligt s.k. resultatmetod av pågående arbeten till fast pris inom byggnadsbranschen har ansetts ej stå i strid med bestämmelserna i kommunalskattelagen (1928:370) och därför ansetts kunna läggas till grund för beskattningen. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 24 § anvisningarna punkt 2 och 3 kommunalskattelagen (1928:370)• 13 § och 14 § bokföringslagen (1976:125)• 2 kap. 3 § och 4 §, 4 kap. 9 § och 10 § årsredovisningslagen (1995:1554)		
Rättsfall:			

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde JM Byggnads AB, NCC AB, PEAB AB, PLATZER BYGG AB, SIAB AB och SKANSKA AB följande. Den av riksdagen beslutade nya årsredovisningslagen tillämpas från 1997. Denna ger uttryckligen möjlighet att vinstavräkna pågående arbeten i byggnadsrörelse successivt i takt med färdigställandet istället för efter färdigställandet som för närvarande får anses vara god redovisningssed. - En metod för successiv vinstavräkning innebär att årets upparbetade vinst läggs till anskaffningsvärdet (nedlagda kostnader) för de pågående arbetena. Denna vinst utgör samtidigt en intäkt i resultaträkningen. I övrigt ligger nedlagda kostnader och å contofakturerings på traditionellt sätt kvar i balansräkningen till dess arbetet har avslutats, varför metoden kan kallas balansmetoden. Metoden är endast av principiell betydelse och saknar förutsättningar för praktisk tillämpning bland byggföretag. - Istället är det en annan metod för vinsträkning som är av intresse. Det är den metod som anvisas av International Accounting Standards Committee (IASC) i dess redovisningsrekommendation IAS 11. Enligt denna resultatförs kostnader och intäkter löpande vilket ger en bättre beskrivning av den verksamhet som faktiskt pågår och det resultat som framkommer ur denna. Metoden kan kallas resultatmetoden. I balansräkningen regleras det faktureringssaldo som uppkommer mellan å ena sidan vad som fakturerats å conto och å andra sidan den upparbetade intäkten. Saldot utgör en fordran när upparbetad intäkt överstiger bokförd å contofakturerings. Vid motsatt förhållande redovisas en skuld. - I punkt 3 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, regleras hur pågående arbeten skall behandlas vid beskattningen. Reglerna är en form av periodiseringsregler som kan ses som en förlängning av huvudregeln i 24 §. Skulle konflikt mellan reglerna uppkomma går dock specialregeln för pågående arbeten före huvudregeln. - Av intresse i detta sammanhang är bestämmelserna i anvisningspunktens första och fjärde stycke. I första styckets första mening sägs att redovisningen i räkenskaperna skall följas vid beskattningen förutsatt att redovisningen inte strider mot andra bestämmelser i anvisningspunkten. - I fjärde stycket finns reglerna för fastprisarbeten. Dessa regler är tvingande och skall alltid tillämpas oavsett hur de pågående arbetena redovisats i räkenskaperna. Reglerna säger något förenklat att nedlagda kostnader avseende oavslutade arbeten skall tas upp som tillgång och å contobetalingar redovisas som skuld. Resultatredovisning skall sedan ske för det beskattningsår arbetena avslutas. - Nuvarande regler bygger helt och hållet på tanken att

pågående arbeten skall vinstredovisas när arbetet är färdigställt (färdigställandemetoden). När lagstiftningen kom till i slutet av 70-talet var det överhuvudtaget inte tal om att pågående arbeten skulle vinstredovisas successivt utan man utgick från att färdigställandemetoden var den riktiga redovisningsmetoden i civilrättsligt hänseende. Det finns åtskilliga uttalanden i betänkandet som visar att denna resultatredovisningsmetod utgjorde utgångspunkten för beredningens förslag (SOU 1977:86). I propositionen (1980/81:68) som föregick lagstiftningen anslöt sig departementschefen helt till beredningens förslag. Inte heller i propositionen finns någon antydning om att pågående arbeten skulle kunna resultatredovisas efter någon annan metod än färdigställandemetoden. - Fråga uppkommer om resultatmetodens förenlighet med gällande skatteregler för pågående arbeten. - Enligt denna metod görs löpande avdrag för kostnader som läggs ned på projekten och uppärlade intäkter intäktsredovisas. Detta strider mot fastprisreglerna i fjärde stycket eftersom dessa föreskriver en skyldighet att aktivera nedlagda kostnader avseende oavslutade arbeten och skuldföring av mottagna ersättningar. Redovisning enligt resultatmetoden torde därmed inte godtas vid beskattningen utan en skattemässig korrigering måste göras så att färdigställandemetoden tillämpas vid beskattningen. - En möjlig tolkning är dock att ett förfarande där kostnader och intäkter förs till resultaträkningen som ovan beskrivits skulle likställas med slutredovisning - i vart fall av dessa kostnader och intäkter. Vid en sådan bedömning, där redovisningen inte står i strid med de särskilda skattereglerna, skulle beskattningen följa redovisningen i räkenskaper; dvs. beskattning skulle ske enligt principerna för successiv vinstavräkning. Enligt bolagens mening måste begreppet slutredovisning i lagtexten ges den innebörd som även Riksskatteverkets rekommendationer RSV S 1993:1 ger uttryck för, nämligen den slutliga ekonomiska uppgörelsen med beställaren.

Fråga - Vart och ett av sökandebolagen avsåg att för räkenskapsåret 1997 (1998 års taxering) för första gången tillämpa successiv vinstavräkning enligt resultatmetoden av fastprisarbeten för vilka slutlig ekonomisk uppgörelse med beställaren inte hade träffats per bokslutsdagen. - Skulle bolagen - trots detta - vid beskattningen tillämpa bestämmelsen i punkt 3, fjärde stycket av anvisningarna till 24 § KL; dvs. balansera nedlagda kostnader och erhållna ersättningar avseende arbeten som vid beskattningsårets utgång inte slutreglerats med beställaren? - Resultatmetoden var den redovisningsform som branschens företag skulle tillämpa. Det var därför av synnerlig vikt för en enhetlig rättstillämpning att förhandsbesked lämnas.

Skatterättsnämnden (1997-02-21, Ersson, ordförande, Nordling, Wingren, Nord, Tollerz, Öqvist) yttrade: Förhandsbesked. - En redovisning enligt den i ansökningsbeskrivningen beskrivna metoden den s.k. resultatmetoden skall läggas till grund för beskattningen. - Motivering. - Sökandena avser att fr.o.m. år 1997 tillämpa s.k. successiv vinstavräkning av pågående arbeten som sker till fast pris. - Frågan i ärendet är om den redovisningsform sökandena avser att tillämpa, av sökandena kallad resultatmetoden, strider mot kommunalskattelagens bestämmelser i punkt 3 av anvisningarna till 24 § KL om redovisning av pågående arbeten till fast pris. - Genom lagstiftning 1981 (SFS 1981:295) infördes särskilda regler i KL angående redovisning av pågående arbeten till fast pris. Företagsskatteberedningen angav (SOU 1977:86 s. 522) att en successiv vinstavräkning inte syntes stå i överensstämmelse med god redovisningssed och ansåg att redovisningen borde anstå tills uppdraget slutförts. Den skattemässiga behandlingen borde enligt beredningen anpassas till bokföringsmässiga principer i detta hänseende. I propositionen anslöt sig departementschefen till beredningens förslag i denna del och anförde bl.a. att en sådan vinstavräkning ansågs bäst stå i överensstämmelse med begreppet god redovisningssed (prop. 1980/81:68 s. 140). Med anledning härav infördes bestämmelser i kommunalskattelagen att resultatavräkning av pågående arbeten till fast pris skulle ske först när arbetet var färdigställt. Fram till färdigställandet balanseras nedlagda kostnader som en tillgång (aktiveras) och ersättningar t.ex. i form av à conto-betalningar från en beställare skuldförs. - Genom införandet av reglerna i 4 kap. 10 § årsredovisningslagen (1995:1554),

ÅRL, är det möjligt att företa en successiv vinstavräkning av pågående arbeten utan att det strider mot god redovisningssed. Den successiva vinstavräkningen med stöd av 4 kap. 10 § ÅRL bygger på nuvarande principer för vinstavräkning av pågående arbeten. Den successiva vinstavräkningen sker genom att pågående arbeten värderas till belopp, som överstiger anskaffningsvärdet, innefattande den upparbetade vinsten. Metoden, av sökandena kallad balansmetoden, förutsätter enligt 4 kap. 10 § ÅRL för sin tillämpning att det föreligger särskilda skäl och att metoden står i överensstämmelse med 2 kap. 2 och 3 §§ ÅRL. - Något hinder kan inte finnas att lägga resultatet av en sådan redovisning till grund även för beskattningen eftersom reglerna i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 24 § KL, vartill punkt 3 i anvisningarna till 24 § KL hänvisar, inte hindrar att ett högre värde än anskaffningsvärdet på de pågående arbetena redovisas. - Såvitt framgår av ansökningen bygger resultatmetoden, som inte har direkt stöd i ÅRL, på att pågående arbeten resultatredovisas direkt efter hand arbetet färdigställs. Metoden är beskriven i en bilaga till en rekommendation från den internationella revisorsammanslutningen IASC (International Accounting Standards Committee). Rekommendationen, IAS 11, behandlar redovisning av pågående arbete gällande bl.a. entreprenader avseende bl.a. byggnader. Bilagan utgör dock inte en del av rekommendationen utan avser endast att illustrera densamma. I förarbetena till ÅRL (prop. 1995/96:10 s. 73-75 och 206-207) hänvisar till rekommendationen som ett exempel på att det i internationell redovisningspraxis har ansetts att successiv vinstavräkning i viss utsträckning är möjlig. Huruvida själva redovisningsmetoden i sig kan anses stå i överensstämmelse med god redovisningssed finns inga närmare uttalanden om. - Vid en genomgång av de handlingar som fogats till ansökningen för jämförelse mellan de olika metoderna framstår resultatmetoden enbart som ett alternativ till balansmetoden. Även resultatmetoden synes bygga på att de kostnader som har nedlagts under året först bestäms enligt de principer som gäller för pågående arbeten och därefter kostnadsförs. Den upparbetade vinsten påverkar resultatet genom att intäktsredovisningen sker med ett motsvarande högre belopp än de nedlagda kostnaderna. Denna intäktsredovisning motsvarar uppvärderingen av nedlagda kostnader vid balansmetoden. Resultatet av redovisningen skiljer sig alltså inte mellan metoderna. - Nämnden anser mot denna bakgrund att en successiv vinstavräkning enligt resultatmetoden får, under förutsättning att övriga krav enligt 4 kap. 10 § ÅRL kan anses uppfyllda, anses bygga på samma principer som KL:s bestämmelser angående redovisning av pågående arbeten till fast pris och att en redovisning enligt denna metod inte kan anses stå i strid med bestämmelserna i punkt 3 av anvisningarna till 24 § KL. Detta innebär att det resultat som uppkommer vid redovisningen enligt denna metod skall läggas till grund även för beskattningen.

NCC AB och SIAB AB (bolagen) överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle ändra förhandsbeskedet och besvara den i ansökan framställda frågan jakande.

Riksskatteverket hemställde att det lämnade förhandsbeskedet skulle fastställas.

Regeringsrätten (1998-05-08, Werner, Sjöberg, Rundqvist, Hulgaard, Nilsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Bolagen bedriver byggnadsrörelse. Bestämmelser i fråga om pågående arbeten i byggnadsrörelse finns i punkt 3 av anvisningarna till 24 § KL. Enligt första stycket i anvisningspunkten skall den i räkenskaperna gjorda redovisningen av pågående arbeten godtas vid inkomsttaxeringen om redovisningen inte står i strid med bestämmelserna i anvisningspunkten. Av fjärde stycket i samma anvisningspunkt framgår att, vid värdering av pågående arbeten som utförs till fast pris och för vilka slutredovisning inte har skett, bestämmelserna i punkt 2 första och tredje styckena av anvisningarna till 24 § KL skall äga motsvarande tillämpning såvitt gäller byggnadsrörelse. Vidare framgår att, om den skattskyldige har erhållit ersättning för sådant arbete, beloppet inte skall

redovisas som intäkt utan som en skuld till den för vars räkning arbetet utförs.

Enligt punkt 2 första stycket av anvisningarna till 24 § KL får lager inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet (lägsta värdets princip). Enligt tredje stycket av samma anvisningspunkt får - med vissa här ej aktuella undantag - utan hinder av vad som sägs i första stycket varulager tas upp till lägst 97 procent av det samlade anskaffningsvärdet.

Frågan i målet är om den redovisningsmetod, successiv vinstavräkning enligt vad som benämnts resultatmetoden, som bolagen avser att tillämpa strider mot bestämmelserna i KL om redovisning av pågående arbeten till fast pris. Regeringsrätten utgår från att redovisningen sker i enlighet med god redovisningssed.

Pågående arbeten brukar karakteriseras som ett mellanting mellan lager och fordringar. Bestämmelserna i KL om pågående arbeten till fast pris innebär att de behandlas som lager trots att de typiskt sett inte motsvaras av tillgångar som den skattskyldige äger. Detsamma gäller vid tillämpning av den variant av successiv vinstavräkning som benämnts balansmetoden. Pågående arbeten utgör en resultatpåverkande balanspost på samma sätt som lager medan faktureringar skuldförs och således inte påverkar resultatet. Successiv vinstavräkning enligt resultatmetoden kan sägas innebära att pågående arbeten i större utsträckning behandlas som fordringar. En upplupen intäkt motsvarande intjänad del av entreprenadsumman intäktsförs och utgör - om ingen fakturering skett - en resultatpåverkande balanspost. I ett sådant fall föreligger det inte någon principiell skillnad mot systemet i KL eller balansmetoden. Fakturering som sker intäktsförs men avräknas mot den upplupna intäkten och påverkar därför inte det totalt sett intäktsredovisade beloppet. En tillgångspost uppkommer då bara i den mån faktureringen understiger den upplupna intäkten. Skulle faktureringen överstiga denna intäkt uppkommer en skuldpost.

Oavsett vilken metod som används är således det första steget en beräkning av det värde som hänför sig till de pågående arbetena. Att resultatet av denna värdering ses som en upplupen intäkt strider inte mot bestämmelserna i punkt 3 av anvisningarna till 24 § KL. Avgörande är att den upplupna intäkten inte beräknas till lägre belopp än som är tillåtet enligt anvisningspunkten.

Frågan är då om det förhållandet att faktureringar avräknas mot den upplupna intäkten så att endast differenser kvarstår som en balanspost kan anses innebära att intäktsredovisningen strider mot ifrågavarande anvisningspunkt. Med hänsyn till att förfarandet inte påverkar periodiseringen kan så inte anses vara fallet.

På grund av vad som nu anförts skall överklagandet avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 1998-04-02, föredragande Sundin, målnummer 2045-1997

Sökord: Förhandsbesked; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: prop. 1980/81:68, s. 138-148; prop. 1989/90:110, s. 576-578, 671-672; SOU 1977:86, s. 215-218, 522-525; RSV Dt 1993:1.
