

Målnummer:	7156-10	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2011-04-11		
Rubrik:	Ett företag som i räkenskaperna tagit upp värdet av pågående arbeten på löpande räkning som tillgång har endast beskattats för fakturerade belopp. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	17 kap. 26 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	RÅ 2006 ref. 28		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Allmänna ombudet hos Skatteverket bl.a. följande. Ernst & Young AB (bolaget) som tillhandahåller tjänster avseende revision, redovisning, skatt m.m. tog upp 154 971 581 kr avseende utförda men ännu inte fakturerade tjänster som tillgång i sin balansräkning för det aktuella räkenskapsåret. Bolaget bedömde att 147 265 456 kr av beloppet avsåg pågående arbeten på löpande räkning. I självdeklaration till ledning för 2008 års taxering yrkade bolaget avdrag med motsvarande belopp med hänvisning till att värdet av pågående arbeten på löpande räkning enligt 17 kap. 26 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, inte behöver tas upp som tillgång. I stället ska de belopp den skattskyldige under beskattningsåret fakturerat för arbetena tas upp som intäkt. Enligt bolaget innebär rättsfallet RÅ 2006 ref. 28 att beskattningen av pågående arbeten på löpande räkning är frikopplad från redovisningen. - Skatteverket godtog i omprövningsbeslut den 30 april 2009 bolagets uppfattning att tjänsterna i fråga utgör arbeten på löpande räkning enligt 17 kap. 25 § IL men ansåg att bestämmelserna om pågående arbeten i 17 kap. IL tillhör det kopplade området mellan redovisning och beskattning och vägrade bolaget det yrkade avdraget. Härigenom beskattades således även ofakturerade arvoden. - Allmänna ombudet ställde följande fråga till nämnden. Ska bolaget bara beskattas för arbetena på löpande räkning som har fakturerats under beskattningsåret trots att bolaget i räkenskaperna har tagit upp värdet av pågående arbeten på löpande räkning som tillgång, eller ska bolaget beskattas i enlighet med dess räkenskaper?

Skatterättsnämnden (2010-11-22, Dahlberg, Gäverth, Hellenius, Pålsson, Sjökvist) yttrade: Förhandsbesked - Bolaget ska bara beskattas för arbeten på löpande räkning som har fakturerats under beskattningsåret. - Motivering - Bolaget tillhandahåller tjänster avseende revision, redovisning av skatt m.m. Bolaget tog upp nästan 155 miljoner kr avseende utförda men ännu inte fakturerade tjänster som tillgång i sin balansräkning. Bolaget bedömde att drygt 147 miljoner kr av beloppet avsåg pågående arbeten på löpande räkning. - I sin självdeklaration yrkade bolaget avdrag med motsvarande belopp med hänvisning till att värdet av pågående arbeten på löpande räkning enligt 17 kap. 26 § IL inte behöver tas upp som tillgång. I stället ska de belopp den skattskyldige under beskattningsåret fakturerar för arbetena tas upp som intäkt. Enligt bolaget innebär rättsfallet RÅ 2006 ref. 28 att beskattningen av pågående arbeten på löpande räkning är frikopplad från redovisningen. - Skatteverket godtog i sitt omprövningsbeslut den 30 april 2009 bolagets uppfattning att tjänsterna i fråga utgör arbeten på löpande räkning enligt 17 kap. 25 § IL men ansåg att bestämmelserna i 17 kap. tillhör det kopplade området mellan redovisning och beskattning och vägrade bolaget det yrkade avdraget. Härigenom beskattades således även ofakturerade arvoden. -

Allmänna ombudet ansluter sig till Skatteverkets bedömning. Han tillägger bl.a. att lagtextens utformning tyder på att bestämmelsen bör uppfattas som kopplad samt att inte vare sig de ursprungliga förarbetena eller praxis (RÅ 2006 ref. 28) ger stöd för att bestämmelsen ska tolkas som frikopplad från redovisningen. - Bolaget anser RÅ 2006 ref. 28 talar för att beskattningen av pågående arbeten på löpande räkning är frikopplad från redovisningen. Bolaget behöver därför inte följa redovisningen och ta upp ifrågakvarande belopp till beskattning. Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Frågan i ärendet är om den skattskyldige vid beskattningen är bunden av redovisningen i räkenskaperna av pågående arbeten på löpande räkning, eller om återföring av det aktiverade beloppet kan göras i deklarationen varvid i stället fakturerat belopp tas upp som skattepliktig intäkt. - Enligt 17 kap. 26 § IL gäller att värdet av pågående arbeten på löpande räkning inte behöver tas upp som tillgång. I stället "ska de belopp som den skattskyldige fakturerar för arbetena tas upp som intäkt." - Först ska undersökas om lagtexten ger utrymme för båda parternas tolkningar. Den tolkning som Allmänna ombudet förespråkar är, att om den skattskyldige valt att i räkenskaperna aktivera värdet av pågående arbeten så får detta genomslag vid beskattningen. Detta synsätt innebär att koppling föreligger mellan redovisning och beskattning, dock med möjlighet att i räkenskaperna välja mellan de båda alternativen men där valet alltså betingar skatteutfallet. - Den tolkning som bolaget förespråkar innebär att lagtexten läses så, att aktiveringen kan återföras som ett avdrag vid taxeringen varvid i stället fakturerat belopp beskattas. En valmöjlighet skulle därmed föreligga i fråga om vad som redovisas som intäkt i deklarationen oberoende av vad som redovisats i räkenskaperna. Med detta synsätt kan sägas att det föreligger en frivillig koppling till räkenskaperna. - Skatterättsnämnden anser att båda dessa tolkningar ryms inom paragrafens ordalydelse. Detta gäller även då bestämmelsen läses i sitt sammanhang (se främst 17 kap. 23 § IL). - Från rättspraxis har åberopats RÅ 1998 ref. 18 samt RÅ 2006 ref. 28. RÅ 1998 ref. 18 behandlade arbeten till fast pris. Regeringsrätten framhöll att den i räkenskaperna gjorda redovisningen av pågående arbeten till fast pris enligt kommunalskattelagen (1928:370), KL, skulle godtas vid taxeringen om den inte stod i strid med skattereglerna. Eftersom den successiva vinstavräkning som gjorts i det aktuella företagens räkenskaper var förenlig med skattereglerna i KL skulle den få genomslag vid beskattningen. - Reglerna om pågående arbeten på löpande räkning i 17 kap. 26 § IL innehåller emellertid en valmöjlighet för den skattskyldige ("behöver inte tas upp som tillgång"). I RÅ 2006 ref. 28 pekar Regeringsrätten uttryckligen på denna valmöjlighet och framhåller att om den utnyttjas så föreligger en frikoppling mellan redovisning och beskattning: "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 redovisning kräver." - Skillnaden mot det nu aktuella ärendet är att i RÅ 2006 ref. 28 hade den skattskyldige även i räkenskaperna intäktsredovisat fakturerat belopp. Skatterättsnämnden anser emellertid att Regeringsrättens principiella uttryckssätt talar för att pågående arbeten på löpande räkning generellt ska anses frikopplade från redovisningen. Detta synsätt leder också enligt nämndens uppfattning även till det språkligt mest näraliggande sättet att läsa 17 kap. 26 § IL, nämligen att bestämmelsen medger en valmöjlighet i fråga om vad som redovisas som intäkt i deklarationen oberoende av vad som redovisats i räkenskaperna. - Eftersom emellertid rättsfallet RÅ 2006 ref. 28 inte ger ett helt entydigt svar på den i detta ärende ställda frågan ska undersökas om förarbeten och doktrin ger någon ledning. - Bestämmelsen i 17 kap. 26 § IL infördes år 1981 och har sedan dess endast undergått redaktionella ändringar. Vid införandet av regeln gjordes inga uttalanden om dess förhållande till räkenskaperna. Det finns alltså inga förarbetsuttalanden som kan ge hjälp vid tolkningen av bestämmelsen. - Efter regelns tillkomst har dess innebörd kommenterats i bl.a. SOU 1995:43 s. 103 och SOU 2008:80 del 2 s. 90 ff. Utredningarnas uppfattningar synes ligga i linje med hur Allmänna ombudet argumenterar i föreliggande ärende. Liknande uppfattning har även uttryckts av Jan Bjuvberg (Jan Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, MercurIUS Förlags AB 2006, s. 248 f.). Den

motsatta åsikten har förespråkats av Per Thorell och Claes Norberg (Claes Norberg & Per Thorell, Redovisningsfrågor i skattepraxis, Författarna och Iustus förlag AB, 2 uppl., Uppsala 2010, s. 222 f.). Uppfattningarna i litteraturen går således isär. - Vid angivna förhållanden anser Skatterättsnämnden sammanfattningsvis att övervägande skäl talar för att 17 kap. 26 § IL ska ses som en frikoppling av beskattningen från redovisningen såvitt gäller pågående arbeten på löpande räkning.

Ordföranden André och ledamoten Bengtsson var skiljaktiga och anförde med instämmande av sekreteraren Gilbe följande. Enligt 14 kap. 2 § IL ska resultatet av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vid beräkningen ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte annat är särskilt föreskrivet i lag. I fråga om beskattningen av pågående arbeten finns särskilda föreskrifter i 17 kap. 23-32 §§ IL. - Av 17 kap. 23 § IL framgår att den redovisning av pågående arbeten som gjorts i räkenskaperna ska 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 ska under beskattningsåret fakturerade belopp tas upp som intäkt. - I bolagets verksamhet förekommer uppdrag som utförts på löpande räkning och som vid räkenskapsårets slut inte slutförts eller fakturerats. I balansräkningen har dessa arbeten tagits upp som tillgång. Motsvarande belopp har dragits av i självdeklarationen samtidigt som de belopp som bolaget fakturerat för arbetena under året tagits upp. - Vår bedömning - Bestämmelserna om pågående arbeten i 17 kap. IL har hämtats från punkt 3 av anvisningarna till 24 § KL. De nu aktuella bestämmelserna är, bortsett från redaktionella justeringar, oförändrade sedan de infördes år 1981. - Frågan är huruvida regleringen i 17 kap. 26 § IL, jämfört med 23 §, ger utrymme för den skattskyldige att välja att ta upp under beskattningsåret fakturerade belopp som intäkt i en situation då arbetena värderats till ett högre belopp i balansräkningen. - Lagtexten ger inte något entydigt svar. - Av förarbetena vid bestämmelsernas införande framgår visserligen att avsikten med bestämmelsen som nu finns i 17 kap. 26 § IL är att ge de skattskyldiga en möjlighet att ta upp arbeten som utförs på löpande räkning som intäkt i takt med faktureringen. Det sägs också att värdet av pågående arbeten därför aldrig behöver aktiveras i boksluten. Men förarbetena ger inte uttryck för en möjlighet att kunna lägga ett lägre fakturerat belopp till grund för beskattningen när arbetena värderats högre i balansräkningen (se prop. 1980/81:68, del A s. 138-143 samt prop. 1999/2000:2 del 2 s. 225 f. och del 3 s. 404 f., jfr även med av majoriteten åberopad litteratur och Norberg i Festskrift till Gustaf Lindencrona, 2003 s. 325-344, särsk. s. 327, 332 och 338 f.). - En sådan begränsning av den skattskyldiges valfrihet är i linje med uppfattningen att obeskattade vinster inte ska kunna delas ut (se SOU 2008:80 del 1 s. 331 ff.). - En bedömning mot praxis leder inte till någon annan slutsats. I rättsfallet RÅ 2006 ref. 28 ställdes frågan inte på sin spets eftersom något värde av de pågående arbetena inte hade tagits upp som tillgång i balansräkningen. Däremot ansåg Regeringsrätten i RÅ 1998 ref. 18 att användningen av successiv vinstavräkning i redovisningen avseende pågående arbeten till fast pris inte stod i strid med bestämmelserna i 17 kap. 27 § IL. - Mot bakgrund av det anförda anser vi att frågan borde ha besvarats med att bolagets redovisning i räkenskaperna ska följas vid beskattningen.

Allmänna ombudet yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle överpröva Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Bolaget ansåg att förhandsbeskedet skulle fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolen (2011-04-11, Melin, Sandström, Lundin, Brickman, Saldén Enérus) yttrade: Skälen för avgörandet.

Bolaget har i räkenskaperna redovisat utförda men ännu inte fakturerade arbeten på löpande räkning som tillgång. Frågan i målet är om detta ska få

genomslag i skattehänseende eller om beskattningen ska grundas på vad som fakturerats.

Enligt 17 kap. 23 § IL ska den redovisning av pågående arbeten som gjorts i räkenskaperna följas vid beskattningen om den inte strider mot bestämmelserna i bl.a. 26 §. I 26 § anges först att värdet av pågående arbeten som utförs på löpande räkning inte behöver tas upp som tillgång. Därefter sägs att i stället ska de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret fakturerar för arbetena tas upp som intäkt.

I RÅ 2006 ref. 28 hade arbetena inte tagits upp som tillgång i räkenskaperna. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att beskattning då skulle ske för fakturerade belopp. De aktuella bestämmelserna leder enligt domstolens mening till att beskattningen ska ske på samma sätt i detta fall.

Av det anförda följer att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande. Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2011-03-09, föredragande Rubenson, målnummer 7156-10

Sökord: Förhandsbesked, skatter, inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur:
