SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 9 1966 **Årgång 16**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Synpunkter på den skattemässiga bedömningen av pågående arbeten och à-contobetalningar i konsultföretag

Av lektor Ragnar Helgesson

I den företagsekonomiska litteraturen torde man numera vara ense om att ett företags årsresultat (vinst eller förlust) inte går att beräkna särskilt exakt. Vinsten uppkommer nämligen som en positiv differenspost mellan intäkter och kostnader. Både intäkter och kostnader utgör emellertid ofta "delvärden" av utgifter (maskiner, inventarier, reklamkampanjer) och inkomster (à-contobetalningar, engångshyror) som tidsmässigt avser längre perioder än räkenskapsåret. För att periodresultatet skall erhållas måste mer eller mindre subjektiva bedömningar göras i samband med bokslutet beträffande hur stor del av en utgift eller inkomst som skall avse räkenskapsåret ifråga resp. hur mycket som skall föras över till ett kommande räkenskapsår. Redovisningstekniska begrepp som då kommer in i bilden är avskrivning, lagervärdering, nedskrivning, aktivering, passivering etc.

Ett område där resultatutjämningsfrågan blivit aktuell under senare år är sådana branscher, där "produktionen" utgöres av tjänster (konsulttjänster, hantverkstjänster). Denna produktion kan i vissa fall sträcka sig över långa perioder. I vissa fall finansieras projekten på så sätt att producenten erhåller à-contolikvider ("förskott", "lyft"). I samband med bokslutet uppkommer frågan hur de nedlagda utgifterna på pågående projekt resp. à-contolikviderna skall bedömas ur företagsekonomisk resp. skatte-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:32

rättslig synpunkt. Det är i huvudsak kring dessa frågor diskussionen i denna uppsats kommer att kretsa.

Allmänna synpunkter på frågan om rätt beskattningsår

Huvudregeln för hur inkomst av rörelse skall beräknas vid inkomsttaxeringen återfinnes i 41 § KL och i anvisningarna till samma paragraf. För skattskyldig som haft ordnad bokföring skall inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och beräkningen skall i princip ske på grundval av hans bokföring. En förutsättning är, att bokföringen står i överensstämmelse med allmänt vedertagen köpmannased.

Det sätt på vilket skattelagstiftningen ger uttryck för hur periodiseringen av inkomster och utgifter skall ske brukar benämnas principen om beskattningsårets okränkbarhet. Denna princip synes vara av väsentlig betydelse vid den skattemässiga bedömningen av sådana bokföringsåtgärder som skuldbokföring av à-contolikvider resp. aktivering av utgifter för pågående arbeten. Det torde därför vara lämpligt att något närmare belysa, hur praxis tagit ställning till principen ifråga. Enligt af Klercker *(Resultatutjämning mellan olika beskattningsår vid beskattning av inkomst av rörelse enligt svensk rätt* sid. 34) skulle principen om beskattningsårets okränkbarhet ha börjat bli otidsenlig redan i mitten på 1930-talet. Med hänsyn till att bestämmelserna i 41 § KL i vad de avser principen om beskattningsårets okränkbarhet ytterst torde vara beroende av de bokföringsmässiga grunderna och den goda köpmannaseden synes även följande uttalande vara av intresse (a. a. sid 56).

"I detta sammanhang bör vidare observeras att ehuru i anvisningarna till 41 § KL vissa möjligheter skapats att vid den skattemässiga vinstberäkningen frångå bokföringen, framförallt då det gäller frågan om rätt beskattningsår, har ändock även denna fråga d v s huruvida en viss intäkt eller kostnad bör hänföras till det ena eller andra beskattningsåret, gjorts beroende av de bokföringsmässiga grunderna och alltså även den förändring dessa äro underkastade. En ändring av bokföringspraxis i fråga om vilket år en kostnad eller intäkt rätteligen bör bokföras kommer sålunda automatiskt att inverka även på den skattemässiga vinstberäkningen."

Beträffande ändringen av bokföringspraxis framhåller af Klercker följande (a. a. sid 36).

"Genom den förändring av de bokföringsmässiga grunderna och den goda köpmannaseden, som kunnat konstateras efter tillkomsten av 1928 års skattelagstiftning, har principen om beskattningsårets okränkbarhet kommit att mista ytterligare något av sin betydelse. Denna förändring visar sig bl a i att den s k affärsmässiga försiktigheten alltmera vunnit burskap, varigenom konsolideringssträvandena så gott som undantagslöst accepterats såsom företagsekonomiskt riktiga och såsom uttryck för god köpmannased."

Ur finansrättslig synpunkt har resultatutjämningsproblemet behandlats i ett flertal sammanhang — på svenska språket senast i en finsk avhandling, *Resultatutjämning vid inkomstbeskattningen,* av Edward Andersson. Nämnda avhandling innehåller för övrigt utförliga redogörelser med omfattande litteraturhänvisningar för en mängd begrepp, principer och teorier som i denna uppsats endast kunnat beröras helt flyktigt.

I anslutning till frågan om rätt beskattningsår torde även innebörden av begreppet bokföringsmässiga grunder å

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:32

ena sidan och kontantprincipen å andra sidan böra klarläggas någorlunda utförligt. Följande citat ur Anderssons avhandling, sid 87 synes utgöra en bra sammanfattning. (I och för sig intressanta hänvisningar och fotnotskommentarer har ej medtagits med ett undantag.)

"Den enligt bokföringsmässiga grunder skeende beräkningen av en skattskyldigs årsinkomst avviker från inkomstberäkning enligt kontantprincipen främst däri, att den anteciperar såväl intäkterna som avdragen i förhållande till betalningsmomentet. Intäkter bokföres i regel, så snart en bindande fordran uppstått[1] medan kostnader beaktas, så snart det blivit sannolikt att en betalning måste äga rum, ibland oberoende av, om bindande förpliktelse ännu uppkommit. Vidare företer redovisning enligt bokföringsmässiga grunder såtillvida en smidighet och kontinuitet, vilken kontantredovisningen som sådan saknar, att bättre förutsättningar finnes för uppdelning av såväl intäkts- som kostnadsposter, t ex genom aktivering och avskrivning. Härigenom vinnes möjligheter att beakta intäkter och deras motsvarande kostnader under samma period, vilket synes nödvändigt vid en verksamhet med lång spännvidd. Härtill är kontantprincipen däremot ej väl ägnad. Såsom redan framhållits, kan det, även utan att avsikt att erhålla skattemässiga fördelar föreligger, i hög grad bero på tillfälligheter, när en betalning de facto verkställes eller när en förfallodag infaller, vid vilka moment kontantprincipen fäster avseende. Dessa tillfälligheter kan genom tillämpning av bokföringsmässiga grunder i väsentlig utsträckning elimineras, dock ej helt, emedan även bokföringen i vissa avseenden baserar sig på tidsmässigt godtyckliga fakta, såsom utskrivning av faktura."

[1] I RÅ 1959 ref 32 fastslås uttryckligen, att ingenjör, som redovisade enligt bokföringsmässiga grunder, ej kunde beskattas för inkomst av oavslutade uppdrag. Jfr Bylin, Skattenytt 1960 s. 212, som med rätta antar, att han dock hade haft rätt att redovisa sådan inkomst.

Periodiseringsproblemet ur företagsekonomisk synpunkt

Som framhållits ovan, bygger principen om beskattningsårets okränkbarhet bl a på vad som skall förstås med bokföringsmässiga grunder och god köpmannased. Utöver tidigare citat synes vid en mera ingående analys av det företagsekonomiska periodiseringsproblemet kunna hänvisas till Västhagens avhandling *Inkomst- och utgiftsbegreppen i förvaltningsbokföring och affärsbokföring* spec. sid 602 ff. Särskilt belysande torde följande citat vara (a. a. sid 627).

"Att utgifter måste periodiseras, är en sak som utan vidare är given. Däremot kan det diskuteras, huruvida inkomstperiodisering behöver förekomma i bokslut för handels- och industriföretag.

Först bör det beaktas, att redovisningen av driftsresultatet principiellt sker på försäljningsbasis", vilket innebär, att intäkten av de under perioden sålda varorna avräknas mot kostnaden för samma varor. Den i resultatberäkningen redovisade försäljningsintäkten blir således identisk med den i den löpande bokföringen noterade försäljningsinkomsten, och någon periodisering kommer alltså ej ifråga.

En försäljningsprestation verkställes vid ett bestämt tillfälle. Varje försäljning skulle kunna betecknas som en punktprestation. Vid resultatredovisningen sammanräknas de inkomster, som erhållits vid varje sådan prestation under perioden, och man kommer på så sätt — utan periodisering — fram till periodens bruttointäkt på försäljningen. Efter liknande principer fastställes periodens intäkt av rabatter och provisioner. Annorlunda förhåller det sig med de prestationer, som motsvaras av hyresinkomster, ränteinkomster o dyl. Prestationen verkställes här ej vid en viss tidpunkt utan under loppet av en tidrymd, t ex en månad,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:32

ett kvartal, ett år. En mottagen hyra kan sålunda utgöra vederlag för ett kvartals uthyrningstjänst, en mottagen ränta för ett halvårs kapitaltjänst etc. Man kan för dessa använda uttrycket periodprestationer och för motsvarande perioder termen prestationsperiod.

Även om det finns teoretisk möjlighet att uppdela en prestationsperiod i mycket små delar (t ex dagar) och att kontinuerligt redovisa varje sådan delprestation som inkomst, måste ett sådant förfarande bli högst opraktiskt. Inkomstredovisningen sker enligt praxis i anslutning till inbetalningen som vanligen verkställes vid prestationsperiodens början (hyror) eller slut (räntor). I de fall då prestationsperioden ej sammanfaller med räkenskapsperioden, måste inkomsten periodiseras, om teoretiskt riktiga principer skola tillämpas".

Västhagens diskussion utmynnar i att inkomstperiodiseringsproblemet i praktiken är ringa jämfört med samma problem på utgiftssidan. En liknande tankegång återfinnes i professor E. Lindahls uttalande i en recension av järnvägskostnadsutredningens betänkande (Ekonomisk tidskrift nr 2/1949 sid 143). Enligt Lindahl skulle det nämligen vara ett karakteristiskt drag för såväl skattelagstiftningens inkomstbegrepp som för bokföringens vinstbegrepp, att medan en periodisering är den allmänna regeln på utgiftssidan hör den till undantagen på inkomstsidan. Detta uttalande torde dock delvis hänga samman med att termen inkomst inom nationalekonomin och finansvetenskapen vanligen avser ett *periodiserat* begrepp. Enligt nationalekonomisk terminologi torde sålunda prenumerationsavgifter, som under ett visst år influtit hos ett tidningsföretag utgöra inkomst för företaget endast i den mån de avser ifrågavarande år. I förskott uppburna avgifter är alltså ej inkomst för det löpande året. En sådan förskottslikvid torde närmast betraktas som en rent finansiell transaktion, som medför kassaökning och samtidigt skuldökning men ej någonting annat. Ett sådant betraktelsesätt skulle enligt Västhagen (a. a. sid 633) även vara motiverat ur företagsekonomisk synpunkt. Betraktelsesättet synes för övrigt ha anammats i en genom Statens råd för Byggnadsforskning utgiven kontoplan (rapport nr 73 och nr 74). Ur nämnda rapporter kan följande citeras.

"För det andra måste periodisering tillgripas i de fall inkomst redovisas för produkt som ej alls eller endast delvis har färdigställts. Det kan vara fråga om förskott e d. Företagets totala inkomster måste således bli utsatta både för urval och periodisering för att bli användbara som intäktsbegrepp" (rapport nr 73 sid 13).

Hur denna periodisering genomföres praktiskt framgår av följande (jmf rapport nr 74 sid 59). De à-contolikvider ("förskott", "lyft") som erhålles från byggherren under byggnadstiden redovisas i bokslutet som kortfristiga skulder och påverkar därför ej resultatet under byggnadstiden. Huvuddelen av de utgifter som läggs ner på bygget i fråga balanseras å andra sidan som tillgång i bokslutet. Då bygget är klart, överföres tidigare balanserade utgifter och inkomster till resultatkonton. *Vinstredovisningen* sker alltså först då bygget är klart.

I det redovisningssystem som utarbetats av auktoriserade revisorn R. Wenneborg för arkitekternas räkning har också periodiseringsproblemet behandlats. I detta redovisningssystem förutsättes att en kontinuerlig fakturering av pågående arbeten sker. Varje sådan fakturering utgör en del av det kalkylmässiga värdet för

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:32

ett pågående arbete avseende prestationer från konsultföretagets sida under en viss period. Fakturerat värde debiteras kundfordringar och krediteras ett intäktskonto. Även om nämnda fakturabelopp ur konsultföretagets synpunkt avser kalkylmässigt värde för en viss periodprestation, torde faktureringen rättsligt sett enbart ha karaktären av krav på à-contobetalning. Redovisningstekniskt behandlas dock fakturerade belopp som intäkter. Något behov av periodisering (skuldbokföring) av fakturerade belopp föreligger normalt icke, eftersom faktureringen endast sker i sådan utsträckning, att erhållna intäkter högst motsvarar bokföringsmässiga utgifter för pågående arbeten. Genom att faktureringen utsträckes till dess en "lagom" relation erhålles gentemot det kalkylerade värdet av pågående uppdrag och därmed indirekt också gentemot bokföringsmässiga utgifter för ifrågavarande uppdrag, kan tydligen önskad resultatutjämning erhållas utan att synliga resultatregleringsposter uppkommer i balansräkningen. En "flexibel" fakturering kommer nämligen i detta fall att ersätta de redovisningstekniska balansposternas "värde av pågående uppdrag" resp. "skuldbokförda à-contolikvider". Beträffande beräkningen av det balansmässiga värdet av pågående uppdrag må följande citeras (*SAR centralkontorets redovisningssystem sid 7:4*).

"Det värde, inklusive pålägg för omkostnader och vinst, som framräknats för pågående uppdrag, ligger till grund för beräkning av rörelsens kalkylmässiga resultat. Då detta resultat innehåller kalkylerad vinst på ännu ej avslutade uppdrag, omfattar det ett diskonterande av framtida, ännu ej realiserade vinster. Även den del av omkostnadspålägget, som ej motsvarar havda kostnader, har aktiverats. Detta innebär, att det "kalkylerade" värdet av pågående ej debiterade uppdrag bör reduceras med 25—30 %, motsvarande diskonterad vinst och aktiverade omkostnader. Härigenom erhålles ett riktigare uttryck för dessa uppdrags balansmässiga värde."

Det bör observeras att reduceringen med 25—30 % icke innebär skapandet av någon dold reserv i skattemässig mening. Reduceringen torde närmast kunna jämföras med bestämmelsen i Kungl. Maj:ts förordning om inventering av varulager för inkomsttaxeringen att ränta å eget kapital icke behöver inräknas i produktionskostnaden vid värdering av tillgångar som skattskyldig själv framställt (anv. till 1 § nämnda förordning). Enkelt uttryckt blir innebörden i redovisningsförfarandet följande. Om det kalkylmässiga värdet av pågående arbeten vid bokslutstillfället uppgår till 100.000 kr, bör faktureringen i vart fall icke utsträckas längre än till ett belopp av 70.000 kr à 75.000 kr motsvarande beräknade bokföringsmässiga utgifter för arbetena ifråga. Återstoden framtages först då projektet är klart. Att den faktiskt uppnådda resultatutjämningen i ett sådant system blir direkt beroende av "faktureringsviljan" är uppenbart. SAR:s redovisningssystem innehåller också förhållandevis bestämda regler på denna punkt, vilket framgår av följande citat (a. a. sid. 8:2)

"Samtliga obetalade fakturor skall i bokslutet upptagas som fordringar. Därest vissa fordringar anses som osäkra, kan avskrivningar verkställas på dem. Vid bokslutsdagen skall alla helt avslutade uppdrag ha fakturerats. Vidare bör à-contofakturering ha verkställts i en sådan omfattning, att vad som kvarstår ofakturerat står i rimlig proportion till värdet av samtliga pågående uppdrag."

I detta sammanhang uppkommer helt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:32

naturligt frågan om någon form av *nedskrivning* av pågående arbeten skulle kunna godtagas. Resultatmässigt innebure givetvis nedskrivningen, att bokföringsmässiga utgifter för pågående arbeten icke balanserades i full utsträckning, d v s en dold reserv skulle bildas. I skattehänseende föreligger vanligen rätt till nedskrivning av lager med 60 %. Ekonomiskt sett har utgifter för produktionen av konsulttjänster rimligen icke annan innebörd än produktionsvärdet av halvfabrikat m m i ett industriföretag, där nämnda lagernedskrivningsmöjligheter föreligger. Om en sådan analogi accepterades, skulle tydligen det balansmässiga värdet av pågående uppdrag enligt SAR-systemets förutsättningar utgöra högst 30 %[1] av kalkylmässigt värde av pågående arbeten.

Som påpekats tidigare är periodiseringsproblemet vanligast förekommande på utgiftssidan. I vissa branscher uppkommer dock periodiseringsproblem även på inkomstsidan. Detta torde bl a vara fallet då à-contolikvider erhålles i form av "klumpbelopp" under pågående prestationsperiod. Oavsett om periodiseringsproblemet redovisningstekniskt löses genom aktivering av pågående arbeten, genom skuldbokföring av à-contolikvider, genom "flexibel fakturering" eller genom kombinationer av dessa metoder, kan samma reella resultatutjämning uppnås. Detta illustreras genom nedanstående exempel, som också ger en antydan om hur man tekniskt går till väga för att erhålla önskade kostnader resp. intäkter.

Exemplet bygger på följande förutsättningar. Det kalkylmässiga värdet av ett arkitektföretags pågående uppdrag vid utgången av första verksamhetsåret =100. Företagets bokföringsmässiga utgifter för uppdragen ifråga antages i enlighet med SAR-systemets kalkylprinciper uppgå till 75. Vidare antages möjlighet föreligga att skapa dolda reserver intill 60 % av bokföringsmässiga utgifter för pågående arbeten. För att illustrera periodiseringstekniken i de fyra fall som beskrives nedan kommer à-contofaktureringen att varieras. Den "förlust" om 445 som uppkommer i samtliga fall är givetvis identisk med den "lagernedskrivning" som skett. Dolda reserven blir ju 0,60×75=45.

Fall 1: Periodisering via utgiftssidan tillämpas

Under året antages inga à-contolikvider ha erhållits. Kalkylmässigt värde av pågående arbeten nedskrives till 30. Nämnda belopp upptages i bokslutet som tillgång (aktiveras). Den skattemässiga förlusten blir då följande: Intäkt=0; bokföringsmässiga utgifter för pågående arbeten=75; därav aktiveras 30. Kostnaden blir således=45. Intäkt minus kostnad ger förlust om 45.

Fall 2: Periodisering genom "flexibelfakturering" tillämpas

Under året har fakturering skett med 20. Före bokslutet konstateras, att nämnda fakturering är för låg i förhållande till det kalkylmässiga värdet av pågående arbeten. Därför faktureras ytterligare 10, varefter den "riktiga" relationen erhålles. Den skattemässiga förlusten blir då följande: Intäkt 20+10=30; bokföringsmässiga utgifter för pågående arbeten=75, vilket belopp även betraktas som kostnad för verksamhetsåret i fråga. Intäkt minus kostnad ger förlust om 45.

Fall 3: Periodisering via inkomstsidan tillämpas

Under året antas à-contolikvider har lyfts med tillhopa 70. Nämnda belopp har under året bokförts som intäkt. Vid bokslutet göres en beräkning av hur stor

[1] (1—0,25) (1—0,60) = 0,30; första parentesen innebär borttagande av "vinstdelen" i det kalkylmässiga värdet; andra parentesen innebär skapandet av den dolda reserven, dvs avser nedskrivningen med 60 %.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:32

del av dessa "förskott" som skall upptas som skuld. Bedömningen sker med utgångspunkt från "aktiveringsskyldigheten" enligt fall 1. Detta innebär, att 30 får stå kvar på kontot som intäkt, medan återstoden överföres till interimsskulders konto ("passiveras"). Den skattemässiga förlusten blir då följande: Inkomster om 70 minus skuldbokfört belopp om 40 ger en intäkt=30; bokföringsmässiga utgifter=75, vilket belopp betraktas som kostnad för verksamhetsåret. Intäkt minus kostnad ger förlust om 45.

Fall 4: Periodisering sker både via utgifts- och inkomstsidan

Förutsättningen angående à-contolikviderna är i detta fall identisk med fall 3. I detta fall upptas emellertid samtliga à-contolikvider som skuld i bokslutet; intäkten blir sålunda=0, trots att inkomsterna i likhet med fall 3 utgör 70. Å andra sidan aktiveras 30 av bokföringsmässiga utgifter om 75, d v s kostnaden blir=45. Intäkt minus kostnad ger förlust om 45. Balansräkningens debetsida kommer i detta fall att redovisa värde av pågående arbeten om 30 ("dold reserv"=45) medan kreditsidan innefattar en interimsskuld ("förskott", "passiverade à-contobetalningar") om 70.

Av Regeringsrättens utslag den 10 oktober 1961 i mål rörande målarmästaren A:s inkomsttaxering år 1953 (RÅ 1961 Fi 1423) framgår, att de à-contobetalningar som tillfallit honom under året icke till någon del ansetts belöpa å kommande räkenskapsår. Tillräckliga skäl att godtaga skuldbokföring av erhållna à-contolikvider enligt fall 3 och 4 ovan ansågs sålunda icke föreligga. Å andra sidan har i ett annat rättsfall (RÅ 1959 ref. 32) aktiveringsskyldighet icke ansetts föreligga beträffande en konsulterande ingenjörs utgifter för pågående men ej debiterade arbeten (jmf fall 1 och 4 ovan). En närmare diskussion av dessa rättsfall redovisas nedan.

Företagsekonomisk contra skattemässig resultatutjämning

Ovan har antytts att "försiktighetsprincipen", som den kommer till uttryck inom företagsekonomisk redovisning, är klart positiv till en bokslutsteknik, som leder till att endast "realiserade" vinster framtages. Då sålunda bokföringslagen tillåter, och bokföringspraxis samt god köpmannased närmast fordrar, att tillgångar resp. skulder i bokslutet upptages enligt "lägsta" resp. "högsta" värdets princip, torde knappast kunna förnekas, att det bokföringsmässiga vinstbegreppet innefattar reserveringar som närmast har karaktär av "konsolideringssträvanden". Dessa strävanden torde bli ännu mera markanta, om viss skattekredit kan uppnås. Då skattelagstiftningen — bortsett från specialbestämmelser samt de i anvisningarna till 41 § KL lämnade allmänna principerna för beskattningsårets okränkbarhet — saknar direkta regler för vad som skall anses utgöra tillåten resultatutjämning i skattehänseende, skulle tydligen vid en bokstavlig tolkning frågan om rätt beskattningsår vara *helt* avhängig av bokföringspraxis. Att så icke är fallet torde dock vara uppenbart. I formellt avseende synes visserligen principen om beskattningsårets okränkbarhet innebära, att periodiseringen av inkomster och utgifter skall anknytas till bokföringsmässiga grunder och god köpmannased. I de fall denna anknytning skulle markant utnyttjas i kringgående syfte, synes emellertid skattepraxis ha gett principen om beskattningsårets okränkbarhet en "realekonomisk" innebörd — vanligen uttryckt så att varje beskattningsår skall bära sina

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:32

egna kostnader och redovisa sina på året belöpande intäkter[1]. Att de kostnader och intäkter som därvid åsyftas icke i alla avseenden korresponderar med den resultatperiodisering som är tillåten företagsekonomiskt sett framgår av ett flertal rättsfall. Huruvida tolkning av svensk skattelag följer någon särskild metod i sådana situationer, där syfte att undvika skatt förefinnes hos den handlande, eller vidtagen åtgärd icke är affärsmässigt motiverad, eller en transaktionsutformning har betingats av intressegemenskap diskuteras utförligt i D. Helmers avhandling *Kringgående av skattelag* (jfr. bl a sid 503 ff). Beträffande den skattemässiga bedömningen av bokföringsmässiga reserveringar har af Klercker (a. a. sid. 429) uppställt följande presumtionsregel:

"För bedömandet av frågan, huruvida och i vad mån en viss i räkenskaperna gjord bokslutsredovisning är av den karaktär, att den kan tänkas vara avdragsgill vid beskattningen, gäller det alltså till en början att konstatera huruvida rent bokföringsmässigt sett avsättningen antingen kan anses utgöra en ovillkorlig (absolut) eller villkorlig skuld eller om det är fråga om en klar konsolideringsåtgärd. Om det otvetydligt är fråga om en skuld och denna icke kan anses vara beräknad till högre belopp än som skälig affärsmannaförsiktighet kräver, torde i regel någon anledning från skattemyndigheternas sida icke föreligga att frångå rörelseidkarens räkenskaper. Om avsättningen åter gjorts större än som svarar mot de risker avsättningen varit avsedd att täcka, eller om densamma uteslutande haft till ändamål att gardera företaget för framtida förluster, vilka icke äga något direkt samband med den intill balansdagen bedrivna rörelsen, är emellertid en avvikelse från räkenskaperna befogad med hänsyn till de grundläggande bestämmelserna i anvisningarna till 41 § KL, om att varje beskattningsår i princip endast skall bära sina egna kostnader."

Att ovannämnda "realekonomiska" betraktelsesätt kommit till uttryck i frågan om rätt beskattningsår för de à-contobetalningar som ovannämnde målarmästare A. uppburit, torde icke helt kunna uteslutas. Den kommentar till utslaget som införts i Skattenytt (nr 3/1962 sid. 85) är för övrigt i allt väsentligt analog med den presumtionsregel som af Klercker uppställt.[2] Ifrågavarande mål har närmast avseende å inkomstperiodiseringen (=möjligheten att skuldbokföra à-contolikvider). Denna typ av periodisering kan, som påvisats ovan, i och för sig icke anses artskild från utgiftsperiodiseringen. Det kan därför vara av intresse att jämföra utgången i ett mål (RÅ 1959 ref. 32), där utgiftsperiodisering ifrågasatts. Omständigheterna i detta mål var följande:

Vederbörande prövningsnämnd hade betr. ing. J., som drev verksamhet som konsulterande ingenjör, bland intäkterna *upptagit dels* ett belopp avseende värdet vid beskattningsårets utgång av fakturerade fordringar för *avslutade* arbeten *dels* ett belopp motvarande uppskattade värdet vid nyssnämnda tidpunkt av "fordringar" (ej fakturerade) för pågående men icke avslutade uppdrag. PN:s beräkning av rörelseinkomsten hade grundats på en räkenskapsgranskning, vilken utmynnat i förslag om tillägg till de deklarerade intäkterna med ifrågavarande belopp. Av granskningen hade framgått,

[1] Vissa författare talar här om en *"verklighetsprincip"* inom skatterätten (jfr ovan a. a. av Andersson sid 191).

[2] SN 1962 s 85: Det var ostridigt att beloppet 95.000 kr influtit i rörelsen och att arbeten motsvarande detta belopp utförts varför någon återbetalningsskyldighet inte var aktuell. Löpande omkostnader såsom löner o d hade veterligen avdragits. A. ansågs följaktligen inte berättigad att till någon del uppskjuta beskattningen av sagda belopp till senare år.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:32

att J. huvudsakligen konsulterats rörande hamnar samt att uppdragsgivarna i stor utsträckning varit städer och statliga verk. Det hade vidare såsom konstaterats, att vid beskattningsårets utgång utestått fakturerade fordringar som icke redovisats såsom intäkt under beskattningsåret. Granskningsmannen hade även föreslagit tillägg av ett belopp avseende pågående uppdrag. För att få underlag för en värdering av dessa, hade granskningsmannen genomgått arbetskorten och därvid sammanräknat sådana kostnader som påförts arbetena och belastat rörelsens räkenskaper i form av utbetalda löner eller kostnader i övrigt. De lönekostnader för J. själv, som påförts resp. uppdrag hade således icke medräknats. Kostnaden för pågående arbeten hade på detta sätt av granskningsmannen beräknats till 23.500 kr. Vid J:s besvär hos *Kammarrätten* skedde ej någon ändring av PN:s beslut. Vid fullföljd i *Regeringsrätten* förenade sig regeringsrättens ledamöter om följande yttrande: "Enär sådana omständigheter icke förekommit i målet att J. kan anses skyldig att redan för ifrågavarande beskattningsår redovisa ovannämnda belopp å 23.500 kr. såsom inkomst, ... prövar ....."

Nu uppkommer givetvis frågan om Regeringsrättens ställningstagande skulle ha blivit ett annat, om J. för ifrågavarande pågående arbeten uppburit à-contobetalningar som lyfts i form av klumpbelopp, och nämnda belopp upptagits som skuld ("förskott") i bokslutet. Att fiscus icke skulle vara främmande för en bedömning oberoende av om à-contolikvider erhållits eller icke, framgår av följande citat (yttrande av TI i K-län i *PM angående av taxeringsintendenten F. Psilander begärt uttalande om rätt verkställda nedskrivningar å särskilt angivna "lagertillgångar";* diarie nr 31/1962 i Riksskattenämnden; första stycket utgör dep. chefens uttalande i prop. nr 377 år 1945)

"Vad angår de i remissyttrandena föreslagna undantagsbestämmelserna torde det förhållandet, att kontant betalning erlagts för en kontraherad vara eller att köpeskillingen för densamma säkerställts, icke böra medföra avvikelse från den förut angivna huvudregeln. Frånsett att en sådan bestämmelse skulle obehörigen gynna de kapitalstarkare företagen synes det anförda motivet för densamma icke vara särskilt starkt. Det är visserligen riktigt, att förskottsbetalningar bruka bokföras, men bokföringen torde åtminstone före kriget i de flesta fallen ej ha skett på varukonto."
.... "Det synes då vara uppenbart att hos leverantör "undanställda" varupartier, även om fakturering och betalning skett vid tidpunkten för mottagarens bokslut, icke kan anses tillhöra dennes (=köparens; min anm.) varulager."

Beträffande uppburna à-contolikvider i en konsultfirma skulle detta uttalande närmast tyda på att uppburna betalningar för pågående och sålunda ej "traderade" uppdrag icke förtar nämnda arbeten deras karaktär av "lagertillgång" hos konsultföretaget. Som anförts ovan blev utgången ang. målarmästaren A:s inkomsttaxering en annan. Regeringsrättens motiv härför framgår av följande (Skattenytt nr 3/1962 sid. 85):

"RR fastställde det slut KR:s utslag innehöll, enär det av A. från kunder uppburna beloppet 95.000 kr. tillfallit honom under beskattningsåret och icke tidigare beskattats samt A. icke förebragt utredning, som kunde föranleda att han ägde upptaga någon det sålunda uppburna beloppet motsvarande skuld."

Att utgången i "ingenjörsfallet" å andra sidan innebär ett mycket långtgående hänsynstagande till "den företagsekonomiska försiktighetsprincipen" torde vara uppenbart, eftersom ingen del av utgifterna för pågående arbeten ansågs behöva aktiveras, trots att intäktsredovisning-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:32

en kunde förväntas komma att ske vid en tidpunkt, som i betydande grad skulle komma att bestämmas av den skattskyldiges "faktureringsvilja". Att anlägga ett annat betraktelsesätt i de fall "förskott" uppburits skulle, som framgår av ovan anförda citat, gynna kapitalstarka företag vad gäller möjligheten att erhålla "skattekredit" i förhållande till kapitalsvaga företag eller till företag som av andra skäl önskar erhålla à-contolikvider, t ex advokatfirmor som uppbär förskott i konkursmål eller i omfattande vattenmål. Då en sådan praxis icke torde komma att stå i överensstämmelse med en rättvis och likformig taxering, synes en "välvillig tolkning" av ifrågavarande referatmål närmast leda till att utgifter för pågående arbeten i konsultföretag icke behöver aktiveras, även om à-contobetalningar uppburits, och dessa likvider därvid skuldbokförts som förskott. Enligt denna tolkning skulle sålunda resultatredovisningen kunna anstå till dess arbetet slutförts och fakturering skett. Att detta skulle kunna leda till en långtgående "vinstförskjutning" torde vara uppenbart.

Utgången i "målarmästarfallet" tyder emellertid på att praxis under vissa omständigheter icke accepterar, att resultatredovisningen uppskjutes i den utsträckning räkenskaperna anger. Att dessa omständigheter i viss utsträckning är "branschbundna" torde icke helt kunna uteslutas. Beträffande målningsarbeten torde sålunda delvärdet av en pågående entreprenad ur kundens synpunkt kunna uppskattas efter någorlunda objektiva normer, exempelvis med ledning av en s k lyftningsplan. De à-contolikvider som erhålles torde också i många fall "styras" av en sådan plan. För att eliminera riskerna med en förtidig vinstredovisning torde i sådana fall även kunna räknas med skattemässigt avdragsgilla avsättningar till garantiriskfonder. Beträffande konsultfirmornas pågående uppdrag torde "objektiva" normer för värdering av en viss delprestation svårligen kunna uppställas. På uppdragskorten uppsamlas visserligen kalkylmässiga kostnader allteftersom uppdragen fortskrider. Att på så sätt ackumulerade kostnader skulle korrespondera med värdet för delprestationen ur kundens synpunkt behöver icke vara fallet, eftersom ifrågavarande kostnader många gånger enbart torde ge uttryck för exempelvis en rad konstruktionsförslag som av en eller annan anledning förkastats av kunden. Självfallet har endast den *slutgiltiga* lösningen konsumtionsvärde. Att priset för denna lösning kalkylmässigt innefattar tidigare "misslyckanden" höjer givetvis icke värdet av det pågående uppdraget vid ett tidigare bokslutstillfälle.

Även om ovan anförda synpunkter på "tolkningen" av ifrågavarande rättsfall skulle anses "skjuta över målet", torde det dock få anses klarlagt, att praxis i ett referatmål angående en konsulterande ingenjör accepterat en betydande "vinstförskjutning". Å andra sidan har även framkommit att regeringsrätten med frångående av i räkenskaperna gjorda reserveringar framtagit vinsten tidigare än som torde kunna anses erforderligt enligt bokföringsmässiga grunder. Som nämnts ovan kan praxis ställningstagande i hithörande frågor möjligen härledas ur en "realekonomisk" tolkning av skattelagstiftningens bestämmelser om vad som skall förstås med rätt beskattningsår i förvärvskällan rörelse. En sådan bedömning torde beträffande konsultföretagen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:32

närmast få utformas som en kompromiss mellan i denna bransch gällande särskilda förhållanden och de resultatregleringsmöjligheter som föreligger enligt praxis och/eller enligt särskild lagstiftning i andra branscher.

Förslag till "kompromisslösning" för resultatutjämningen i konsultbranschen

Enligt min uppfattning bör följande "lösning" innebära en tänkbar kompromiss beträffande skattemässig resultatutjämning i vissa konsultföretag. Vid bokslutstillfället hopräknas debiterade kalkylmässiga kostnader för pågående uppdrag. Med hänsyn till i olika konsultföretag tillämpade pålägg för indirekta kostnader reduceras summa kalkylmässiga kostnader med den del av det kalkylmässiga pålägget som utgör kalkylerad ränta å eget kapital, företagarvinst, överabsorberade fasta kostnader p g a hög sysselsättningsgrad etc. Sålunda erhållet balansmässigt värde får nedskrivas med 60 %, d v s till det skattemässigt lägsta värdet för varulager. Som påvisats ovan innebär förfarandet, att *bokföringsmässiga* utgifter för pågående uppdrag (de "faktiska" kostnaderna) behöver aktiveras till högst 40 % av det balansmässiga värdet — dolda reserven blir 60 % — och att vinstredovisningen uppskjutes till det räkenskapsår, då uppdraget är slutfört.

Vilken bokslutsteknik som tillämpas för att önskad resultatutjämning skall uppnås saknar i och för sig betydelse (jmf fall 1-4 ovan). Det torde dock kunna ifrågasättas, om icke den bokslutsteknik som finns beskriven i den för byggnadsindustrin uppgjorda kontoplanen (jmf fall 4 ovan) är mest ändamålsenlig ur kontrollsynpunkt. En sådan bokslutsteknik skulle tydligen komma att medföra, att balansräkningen i ett konsultföretag normalt redovisar dels en tillgångspost avseende aktiverade utgifter för pågående uppdrag dels en skuldpost motsvarande passiverade à-contolikvider för dessa uppdrag. Balansräkningen skulle därigenom få en klart resultatutredande uppgift, d v s enligt företagsekonomisk terminologi ge uttryck för en "dynamisk balansuppfattning". Det torde dock kunna ifrågasättas om ett sådant synsätt ännu slagit igenom i praktiken. I vart fall synes en viss tvekan finnas mot att — åtminstone i någon högre grad — aktivera utgifter, som icke finns konkretiserade i påtagliga föremål, eller att passivera inkomster, som icke har karaktär av ovillkorliga skulder. En sådan tvekan torde företagsekonomiskt sett — åtminstone delvis — kunna återföras på "en statisk balansuppfattning". I detta sammanhang kan nämnas, att referatrubriken i ovan nämnda "ingenjörsfall" har följande lydelse: "Konsulterande ingenjör har icke ansetts skyldig att såsom intäkt upptaga värdet av ej fakturerade fordringar, avseende vid beskattningsårets utgång ännu icke avslutade uppdrag." Någon diskussion av innebörd att värdet av (utgifterna för) pågående arbeten skulle kunna aktiveras som "lagertillgång" synes icke ha aktualiserats, trots att ett sådant synsätt ligger nära till hands om en "dynamisk balansuppfattning" tillämpas (jmf även fotnotskommentaren i citatet ur Anderssons avhandling).

Även om en bokslutsteknik enligt ovanstående mönster i och för sig skulle kunna accepteras, torde man ur fiskalisk synpunkt få anledning att införa regler för

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:32

hur lång tid vinstredovisningen får uppskjutas. Om nämligen stora dolda reserver finge skapas i pågående arbeten och à-contolikviderna samtidigt finge passiveras som skulder, skulle praktiskt taget inget motiv[1] finnas för slutfakturering av ett uppdrag. Slutfaktureringen får nämligen i ett sådant läge främst karaktär av vinstframtagning och därmed skattebetalning. En lösning på detta problem synes vara att anknyta vinstberäkningen i konsultföretag till riksskattenämndens anvisningar angående värdesättningen av lager mm för byggnadsföretag och förledningsentreprenörer (Riksskattenämndens meddelande nr 1 1966 punkt 2 och 3).

Av speciellt intresse är därvid följande passus:

"Den skattemässiga *vinstberäkningen* å entreprenadarbeten bör ske vid den slutliga ekonomiska uppgörelsen, dock i regel senast ett år efter den besiktning som skall ske sedan entreprenören anmält arbetet färdigt, den s k slutbesiktningen."

Ovanstående vinstberäkningsmetod innebär, att utgifterna för pågående entreprenader till en del skall aktiveras vid bokslutet (viss lagernedskrivning godtages). Även om inget uttryckligt besked lämnats, måste uppenbarligen erhållna à-contolikvider ("lyft") samtidigt få skuldbokföras fram till vinstberäkningstidpunkten (jmf dock "målarmästarfallet" ovan). Spärr mot alltför långtgående resultatutjämning ("vinstförskjutning") på grund av eventuellt bristande vilja att slutfakturera erhålles genom att vinstberäkningen måste ske inom en viss tid efter slutbesiktningen ("skattemässig tvångsfakturering"). En motsvarande lösning är naturligtvis möjlig även för konsultföretag.

Sammanfattning

För att kunna ge en någorlunda allsidig belysning av frågan om vad som skall anses utgöra rätt beskattningsår för utgifter och inkomster i konsultföretag har jag ansett det nödvändigt att diskutera synpunkter som framförts både i företagsekonomisk litteratur och inom finansrätten. Att skattepraxis — i de fall den inom företagsekonomin tillämpade försiktighetsprincipen ansetts leda till en alltför påfallande förskjutning av vinstberäkningen till framtiden — hävdat en mindre försiktig bedömning torde få anses klarlagt. Vad som i de enskilda fallen skall anses utgöra en rimlig kompromiss, då lagstiftning eller praxis inte ger entydliga svar, torde få bedömas mot bakgrunden av allmänna överväganden om vad som skall anses utgöra en likformig och rättvis taxering. Både ur taxeringsmyndigheternas och de enskilda företagens synpunkt — speciellt för att de ekonomiska konsekvenserna av olika redovisningsförfaranden skall kunna förutses — torde det emellertid vara önskvärt, att tänkbara lösningar ges ett någorlunda konkret innehåll. Jag hoppas att min uppsats skall kunna ge diskussionsunderlag för en sådan konkretisering.

[1] Teoretiskt är det givetvis fråga om ett vinstoptimeringsproblem av motsvarande art som när ett förtag köper på sig för stort lager per bokslutsdagen för att få nedskrivningsunderlag. En artikel i denna fråga kommer att införas i tidskriften Ekonomen under höstens lopp.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:32