

14 Entreprenader och liknande uppdrag

14.1 RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag

Tillämpningsområde

I RR 10 anges hur entreprenader och liknande uppdrag ska behandlas i redovisningen. Den grundläggande frågan gäller hur inkomster och utgifter ska periodiseras.

RR 10 gäller från den 1 januari 2001.

Definitioner

Ett *entreprenaduppdrag* är ett uppdrag som följer av ett särskilt framförhandlat avtal och som avser produktion av ett objekt eller flera objekt som står i nära samband eller är beroende av varandra med avseende på utformning, teknik och funktion eller användning. Ett *fastprisuppdrag* är ett entreprenadavtal där avtal slutits om fast pris för hela uppdraget eller per producerad enhet och där priset kan höjas på grund av klausuler om kompensation för prisstegringar. Ett *uppdrag på löpande räkning* är ett entreprenaduppdrag där ersättning utgår för utgifter som omfattas av avtalet samt med ett procentuellt påslag på dessa utgifter eller med ett tillägg i form av ett fast belopp.

Ett eller flera uppdrag

I vissa fall ska, när ett avtal omfattar flera objekt, varje enskilt objekt behandlas som ett separat uppdrag. Detta är fallet när (a) separata anbud har lämnats och (b) varje enskilt objekt varit föremål för separat förhandling och parterna haft möjlighet att anta eller förkasta den del av avtalet som avser respektive objekt samt (c) uppdragsutgifterna och den totala uppdragsinkomsten kan identifieras för respektive objekt.

I andra fall ska flera avtal, oavsett om de har en eller flera beställare, behandlas som ett uppdrag i de fall (a) avtalen är resultatet av en förhandling som avser avtalen som en helhet och (b) avtalen har ett så nära samband med varandra att de i praktiken utgör ett enda uppdrag med en vinst som relateras till avtalen sammantagna samt (c) produktionerna enligt avtalen utförs samtidigt eller i en följd.

Vidare kan ett avtal innehålla möjlighet att beställa produktion av ytterligare ett objekt. Beroende på omständigheterna ska ett sådant tillägg redovisas antingen som ett separat uppdrag eller gemensamt med det tidigare uppdraget.

Uppdragsinkomst

Uppdragsinkomsten ska omfatta den ursprungligen avtalade ersättningen och justeringar av denna på grund av ändringar i omfattningen av uppdraget, incitamentsersättningar och särskilda anspråk gentemot beställare och tredje part i den utsträckning som det är sannolikt att justeringarna kommer att resultera i inkomster och justeringarna beloppsmässigt kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Uppdragsutgifter

Uppdragsutgifter ska omfatta (a) utgifter som har direkt samband med det enskilda uppdraget, (b) utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet och som kan fördelas på enskilda uppdrag och (c) sådana övriga utgifter som enligt entreprenadavtalet kan debiteras på beställaren. I rekommendationen exemplifieras olika slags utgifter som kan ingå i de nämnda kategorierna.

Likaså exemplifieras utgifter som inte kan hänföras till uppdragsverksamheten i allmänhet eller till ett enskilt uppdrag. Hit hör exempelvis allmänna administrationsutgifter, försäljningsutgifter samt forsknings- och utvecklingsutgifter för vilka ersättning inte utgår enligt entreprenadavtalet.

Redovisning av uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna

När utfallet av ett uppdrag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna redovisas som intäkt respektive kostnad i förhållande till uppdragets färdigställandegrad på balansdagen (successiv vinstavräkning). De kriterier som gäller för att utfallet ska kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt är för *fastprisuppdrag* att (1) den totala uppdragsinkomsten kan mätas på ett tillförlitligt sätt, (2) det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för uppdragstagaren är förknippade med uppdraget kommer att tillfalla denne och (3) såväl de totala utgifterna för att slutföra uppdraget som färdigställandegraden på balansdagen kan mätas på ett tillförlitligt sätt. För *uppdrag på löpande räkning* gäller kriteriet (2) ovan samt att de uppdragsutgifter som hänför sig till uppdraget, även om de inte anges i avtalet, klart kan identifieras och mätas på ett tillförlitligt sätt.

När utfallet av ett uppdrag inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska (a) som intäkt endast redovisas belopp som motsvarar de uppkomna uppdragsutgifter som sannolikt kommer att ersättas av beställaren och som (b) kostnad de uppdragsutgifter

som uppkommit i perioden. När de osäkerhetsfaktorer som förhindrat en tillförlitlig beräkning av utfallet av uppdraget inte längre föreligger, ska uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna beräknas enligt första stycket ovan.

Effekten av ändrad bedömning eller ändrad uppskattning av uppdragsinkomsten eller uppdragsutgifterna ska redovisas i den period ändringen sker.

Förlustkontrakt

Då det är sannolikt att de totala uppdragsutgifterna kommer att överstiga den totala uppdragsinkomsten ska den befarade förlusten omedelbart redovisas som kostnad i sin helhet.

Upplysningar

Upplysningar ska lämnas om

- a. summan av de uppdragsinkomster som redovisats som intäkt under perioden
- b. de metoder som använts för att fastställa uppdragsinkomster under perioden
- c. de metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden
- d. summan av uppdragsutgifter och redovisade vinster (med avdrag för redovisade förluster)
- e. erhållna förskott
- f. av beställaren innehållna belopp.

I balansräkningen ska redovisas (a) fordringar på beställare för pågående uppdrag och (b) skulder till beställare för pågående uppdrag.

Undantag vid redovisning i juridisk person

Successiv vinstavräkning behöver inte tillämpas i juridisk person med hänvisning till att reglerna i skattelagstiftningen för sin tillämpning i vissa fall förutsätter en annan redovisning.

14.2 Inkomstskatt

RR 10 omfattar alla företag som utför entreprenader och liknande uppdrag enligt särskilt framförhandlat avtal (se BFNAR 2000:2). Det handlar således om tillverkning av en materiell tillgång enligt ett individuellt avtal. Vissa gränsdragningsproblem gentemot kundordertillverkade varor som klassificeras som varulager kan förekomma. Förutom företag inom byggnads- och anläggningsbranschen berörs varv, verkstadsföretag m. fl. samt företag som tillhandahåller tjänster som har ett direkt samband med produktionen av ett objekt

(exempelvis arkitekter, projektledare etc.). Företag som tillhandahåller andra tjänster tillämpar reglerna i RR 11 om utförande av tjänsteuppdrag, vilka överensstämmer med reglerna i RR 10.

I ÅRL saknas benämningen entreprenader. I begreppet pågående arbete innefattas dock både entreprenader och utförande av vissa slag av tjänsteuppdrag.

När utfallet av ett uppdrag inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt tas ofta inkomster upp till lika stora belopp som utgifterna, och någon vinst eller förlust redovisas inte. Detta behöver dock inte innebära att färdigställandemetoden enligt ÅRL, eller enligt rekommendationens undantagsstadgande för juridisk person, tillämpas.

Enligt 4 kap. 10 § ÅRL får pågående arbeten för annans räkning värderas till belopp över anskaffningsvärdet, om det finns särskilda skäl och det står i överensstämmelse med 2 kap. 2 och 3 §§.

Sambandet

Särskilda skatteregler finns i 17 kap. 23–33 §§ IL. Dessa gäller för pågående arbeten i byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse. Den inledande 23 § anger att ett företags redovisning av pågående arbeten ska följas vid beskattningen om den inte strider mot (ger lägre värdering) än vad som följer av 24–33 §§.

Utgångspunkten för beskattning av pågående arbeten är således redovisningen i företaget. Förutsättningarna för att den ska läggas till grund för beskattningen är dels att den är i överensstämmelse med god redovisningssed (jfr 14 kap. 2 § IL), dels att den inte strider mot de särskilda skattereglerna.

I 24–33 §§ finns skatterättsliga särregler för pågående arbeten som utförs till fast pris respektive på löpande räkning, till vilka också kopplats spärregler. Vinstavräkningen har för fastprisarbeten knutits till tidpunkten för slutredovisning, ett begrepp som är odefinierat både i skatte- och redovisningslagstiftningen. Praxis har kommit att utgå från senaste tidpunkt för fakturering av tillägsarbeten enligt allmänna avtalsbestämmelser för branschen (AB 92 och AB 04). Löpande räkningsarbeten vinstavräknas allteftersom fakturering sker. Härigenom har för båda slagen av arbeten vinstavräkningstidpunkten kommit att avvika från den som i övrigt gäller enligt realisationsprincipen i 2 kap. 4 § ÅRL. RSV har utfärdat allmänna råd, SKV A 2005:2.

De ovannämnda skattereglerna ger berörda företag möjlighet att tillämpa antingen

- successiv vinstavräkning enligt 4 kap. 10 § ÅRL och RR 10, för både arbeten till fast pris och arbeten på löpande räkning eller
- en färdigställandemetod enligt 17 kap. 27 § IL och 4 kap. 9 § ÅRL för fastprisarbeten samt
- en faktureringsmetod enligt 17 kap. 26 § för arbeten på löpande räkning.

En fråga som uppkommer är vad som gäller för företag som inte omfattas av ovan nämnda regler i IL. Av förarbetena till ÅRL (prop. 1995/96:10 sid. 73–75 och 207) framgår att reglerna om pågående arbeten för annans räkning är avsedda att tillämpas av företag som bedriver olika slag av entreprenadverksamhet liksom av företag som utför vissa slag av tjänsteuppdrag. Vidare anges att de närmare riktlinjerna för när reglerna får tillämpas bör dras upp i praxis med ledning av rekommendationer från normgivande organ. I den rekommendation som därefter utfärdades (RR 10) definieras entreprenadverksamhet som ett uppdrag om produktion av ett eller flera objekt som särskilt framförhandlats. Detta innebär enligt Skatteverket att företag som inte omfattas av reglerna i 17 kap. 23–33 §§ IL men väl av RR 10 och 4 kap. 10 § ÅRL kan tillämpa successiv vinstavräkning vid beskattningen, mot bakgrund av bestämmelsen om god redovisningssed i 14 kap. 2 § IL. Dessa företag kan alternativt använda den vanliga färdigställandemetoden.

Frågor

Arbeten på löpande räkning

I 14 kap. 4 § IL finns en bestämmelse som säger att reserv i lager och liknande ska beaktas bara vid tillämpning av 17 kap. 4 och 5 §§ samt 27 § andra stycket. I 27 § finns den s.k. alternativregeln för värdering av pågående arbeten till fast pris. Motsatsvis torde enligt Skatteverkets uppfattning gälla för pågående arbeten att annan reserv i pågående arbeten inte ska beaktas.

Det förekommer att företags arbeten på löpande räkning vinstavräknas successivt. Företaget använder en s.k. faktureringsreserv för att anpassa redovisningen till skattereglerna i 17 kap. 26 § IL, så att endast belopp avseende fakturerade arbeten ingår i det redovisade resultatet. Skatteverket anser att en

sådan reserv är en sådan reserv som enligt bestämmelsen inte ska beaktas. (Se Skatteverkets skrivelse 2005-02-02, dnr 130 61010-05/111.)

En annan form av reserv används i andra fall när utgifterna för de arbeten som har utförts har aktiverats. För att dessa utgifter ska påverka resultatet görs en reservering. Även i dessa fall är avsikten med reserven att redovisningen ska anpassas till bestämmelserna i 17 kap. 26 § IL. Inte heller i detta fall anser Skatteverket att reserven ska beaktas.

Även om bestämmelsen i 14 kap. 4 § IL inte skulle vara tillämplig kan det ifrågasättas om inte en redovisning enligt god redovisningssed ska läggas till grund för beskattningen trots att 17 kap. 26 § IL åberopas. Se vidare avsnitt 15 Intäkter och SRN:s förhandsbesked 2005-03-11.

Olika vinstberäkningsmetoder i redovisningen och i deklarationen?

En fråga som fördes upp i ett förhandsbeskedsärende (RÅ 1998 ref. 18) var i vad mån redovisningen blir bindande för beskattningen om successiv vinstavräkning görs i bokföringen. Därvid framfördes att skattereglerna för fastprisarbeten blev tillämpliga om företaget bokförde på det sätt som följde av 4 kap. 10 § ÅRL (vilket kallades balansmetoden) i stället för att bokföra på det sätt som rekommenderades i RR 10 (vilket kallades resultatmetoden). RR godtog inte argumentationen utan ansåg att den successivt framtagna vinsten, oavsett metod, också skulle beskattas.

Garantiutgifter vid successiv vinstavräkning

För ett företag som tillämpar successiv vinstavräkning för sina projekt och i projektkostnaden inräknar kalkylerade garanti-pålägg torde följande gälla. I vinstfallen blir garanti-pålägget under pågående projekt en kostnadsfaktor som "reducerar" den successivt beräknade vinsten. I förlustfallen ökar garanti-påläggen förlusten. Vid den slutliga vinstavräkningen ersätts garanti-pålägget av en individuellt beräknad garantiavsättning som skattemässigt får prövas enligt bestämmelserna om framtida garantiutgifter i 16 kap. 3–5 §§ IL.

Av RR 10 framgår att i utgifterna för ett entreprenaduppdrag ska inräknas beräknade utgifter för lämnade garantier (garantikostnader) och att befarad förlust på ett entreprenaduppdrag omedelbart ska redovisas som kostnad.

Följande delfrågor aktualiseras:

- Är den kalkylerade garantikostnaden avdragsgill i förlustfallen?
- Är den kalkylerade garantikostnaden avdragsgill i vinstfallen?
- Vilka blir konsekvenserna för de kalkylerade garantikostnaderna om företaget i stället tillämpar färdigställandemetoden?

Enligt Skatteverkets uppfattning bör frågorna besvaras på följande sätt.

Den kalkylerade garantikostnaden blir avdragsgill i förlustfallen, eftersom den skattemässiga inkomstberäkningen utgår från den redovisningsmässiga. När arbetet enligt förlustordern är färdigställt återförs den kalkylerade garantikostnaden och avdrag görs enligt bestämmelserna i 16 kap. 3–5 §§ IL om framtida garantiutgifter.

Motsvarande gäller vid beskattningen även i vinstfallen.

Vid tillämpning av färdigställandemetoden kommer inte kalkylerade garantikostnader att redovisas som pågående arbeten, eftersom garantiutgifterna ännu inte är nedlagda. Om ordern har förorsakat förlust kommer kostnaderna dock att beaktas. Då gäller motsvarande som ovan har sagts om förlustorder vid successiv vinstavräkning.

14.3 Mervärdesskatt

I 13 kap. 14 § ML finns en särskild regel om redovisning av förskott och a contobetalningar på bygg- och anläggningsentreprenader. Redovisningsskyldigheten för den som tillhandahållit tjänsten inträder då senast två månader efter det att slutbesiktning eller jämförlig åtgärd vidtagits. Detta gäller enbart om å conton fakturerats utan moms. Har moms debiterats på å contofakturorna ska denna dock redovisas enligt vad som gäller för andra förskott eller å contobetalningar, dvs. när betalning erhålls (13 kap. 6 § p. 3 ML).

När byggtjänsterna omsätts av en utländsk företagare blir det normalt förvärvaren, om han är momsregistrerad i Sverige, som ska redovisa momsen för de här omsatta byggtjänsterna. Någon möjlighet föreligger då inte för förvärvaren att vänta med redovisning av momsen enligt 13 kap. 14 § ML. Detta

beror på att den svenske förvärvaren av tjänsterna inte har tillhandahållit byggtjänsterna.

När det gäller slutredovisning av entreprenad (andra belopp än förskott och a contobetalingar) gäller de vanliga reglerna för redovisningsskyldighetens inträde i 13 kap. 6 § p. 1 ML. Redovisningsskyldigheten inträder när en affärshändelse, genom vilken skattskyldighet har inträtt, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Detta innebär för byggbranschen i praktiken att slutredovisningen kan anstå till dess entreprenaden är avslutad och entreprenörens fordran har preciserats i en slutfaktura. I normalfallet skickas slutfaktura några dagar efter slutbesiktning, dock senast någon månad efter slutbesiktning. Vad avser tilläggs- och ändringsarbeten finns i Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader (AB 92 och AB 04) en regel som säger att dylika arbeten måste faktureras inom sex månader från slutbesiktning annars preskriberas denna fordran. Av praktiska skäl har denna sexmånaders gräns även fått styra senaste tidpunkt för slutfakturering.

I RÅ 1986 ref. 125 har prövats när en faktura enligt god redovisningssed borde ha bokförts. Ett företag utfärdade den 19 oktober 1978 en slutfaktura avseende en entreprenad. Fakturan avsändes till beställaren den 25 oktober 1978. Företaget redovisade momsen på fakturan först i redovisningsperioden november 1978. RR slog fast att det inte kunde komma ifråga att grundnotera utgående fakturor avseende anläggningsarbeten senare än per den dag då faktura sänds till kunden. Momsen enligt slutfakturan borde därför ha redovisats i deklarationen för redovisningsperioden oktober 1978.

14.4 Rättspraxis m.m.

- | | | |
|---|---|-----------------|
| Rättspraxis | – Successiv vinstavräkning i räkenskaperna följs vid beskattningen | RÅ 1998 ref. 18 |
| | – Förskjuten vinstavräkning på löpande räkningsarbeten i rev. byrå | RÅ 1990 not 101 |
| | – Pågående arbeten på löpande räkning | SRN 2005-03-11 |
| Skatteverkets ställningstaganden | – Skatteverkets allmänna råd om inkomst av pågående arbeten hos skattskyldiga som bedriver byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse | SKV A 2005:2 |

- Skatteverkets information om värdering av pågående arbeten hos skattskyldiga som bedriver byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse att tillämpas fr.o.m. 2006 års taxering SKV M 2005:4
- Begreppet pågående arbeten 1997:13
- Riskreserver 1998:4
- Ränteintäkter på förskott, kontraktsinkomst? 2001:7
- Avdrag för reserv vid värdering av pågående arbeten på löpande räkning, 2005-02-02 (dnr 130 61010-05/111)