

D 46/05

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket rörande auktoriserade revisorn A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag under räkenskapsåret 2002. Av underrättelsen framgår att A-son under ett flertal år hade varit vald revisor i bolaget, vars verksamhet bestod av byggnadsrörelse och fastighetsförvaltning. Enligt Skatteverket har bolaget haft felaktiga faktureringsrutiner, vilket har lett till att utgående mervärdesskatt inte har redovisats i enlighet med god redovisningssed. Mot bakgrund av detta ifrågasätter Skatteverket A-sons revisionsinsats i bolaget. RN har tagit del av A-sons granskningsdokumentation för räkenskapsåren 2002 och 2003. A-son har avgett rena revisionsberättelser för båda räkenskapsåren.

Av underrättelsen och övriga handlingar i ärendet framgår följande. Bolagets verksamhet bestod av byggnadsrörelse och fastighetsförvaltning. Under räkenskapsåren 2002 och 2003 uppgick bolagets nettoomsättning till ca 5,8 mnkr. Bolaget ägdes till 51 % av en person, NN, som även ägde och förvaltade fyra fastigheter som enskild näringsidkare. De övriga aktierna i bolaget ägdes av NN:s barn. Under åren 1997–2002 utförde bolagets anställda arbeten på fastigheterna för NN:s räkning, i den omfattning som framgår av följande tabell.

År	Fastighet 1	Fastighet 2	Fastighet 3	Fastighet 4
1997	258 000 kr	32 000 kr	8 000 kr	0
1998	177 000 kr	51 000 kr	24 000 kr	30 000 kr
1999	0	82 000 kr	0	0
2000	160 000 kr	0	0	0
2001	320 000 kr	110 000 kr	27 000 kr	23 000 kr
2002	6 000 kr	76 000 kr	38 000 kr	212 000 kr
Totalt	921 000 kr	351 000 kr	97 000 kr	265 000 kr

Bolaget fakturerade inte NN för dessa tjänster. Bolaget bokförde inte någon utgående mervärdesskatt på tjänsterna, och redovisade inte heller någon mervärdesskatt i sina skattedeclarationer. I bolagets årsredovisningar redovisades dessa arbeten som upplupna intäkter. Även under räkenskapsåret 2003 utförde bolaget arbeten för NN. För dessa arbeten deklarerade och betalade bolaget utgående mervärdesskatt.

I bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2003 är revisionsarvodet upptaget till 7 900 kr. Det framgår inte att revisionsbyrån har utfört några konsultuppdrag för bolagets räkning. I A-sons granskningsexemplar av årsredovisningen finns dock handskrivna noteringar om att arvodet för revisionsuppdraget uppgick till 13 000 kr och konsultarvodena till 43 372 kr.

Rörande bolagets arbeten för NN har A-son anfört i huvudsak följande.

Arbetena på de olika fastigheterna avsåg byggnads- och anläggningsentreprenader. Det fanns inte några skriftliga avtal rörande dessa entreprenader. Han förde årliga diskussioner med bolaget om färdigställandetidpunkterna. Dessa var dock inte möjliga att klart fastställa, eftersom bolaget valde att prioritera ”externa” uppdrag. Renoveringar, ombyggnationer, reparationer och underhåll på fastigheterna skedde därför endast i mån av tid. Arbetena följde emellertid en i förväg uppgjord plan. Han granskade årligen sammanställningar för att bedöma om antalet nedlagda timmar var rimligt. Han stämde även av väsentliga belopp mot fakturor.

Fastighet 1 förvärvades av NN år 1996, varefter en totalrenovering påbörjades. Denna avslutades under år 2004. Medan arbetet pågick erbjöds hyresgästerna andra lediga lägenheter i fastighetsbeståndet. Under åren 1997 och 1998 utförde bolaget el- och VVS-arbeten, bland annat byte av stammar. Byggnaden färdigställdes invändigt under år 1998. Under åren 2000 och 2001 utförde bolaget utvändiga fasadarbeten, och under räkenskapsåret 2002 utfördes avgrusning av gård. När det gäller fastighet 2 utförde bolaget lägenhetsunderhåll, reparation av tak, fönsterbyten etc., samt ställde i ordning en lokal i bolagets källare. På fastighet 3 utförde bolaget lägenhetsunderhåll, underhåll av lokaler samt avgrusning av gård. På fastighet 4 påbörjade bolaget lägenhetsunderhåll och ombyggnad av en lokal. Vid lägenhetsrenoveringar i fastigheterna 2–4 flyttade hyresgästerna till andra lediga lägenheter.

Bolaget har tillämpat principen att fakturera efter att leverans utförts, om inte annat avtalats. Även i det aktuella fallet skulle fakturering ske först när arbetena hade slutförts och godkänts. Vid den tidpunkten skulle bolaget även redovisa den utgående mervärdesskatten; ”avmomsning”. A-son diskuterade dessa principer vid revisionsgenomgångar med bolagets företrädare den 15 maj 2000, den 18 april 2001, den 17 maj 2002 och den 7 juni 2003. Han påtalade då att tidsutdräkten mellan påbörjandet och slutförandet av arbetena innebar att det fanns en risk för att Skatteverket kunde komma att ha en annan uppfattning än bolaget avseende tidpunkten för fakturering och ”avmomsning”. Bolaget vidhöll dock sin uppfattning. Eftersom renoverings- och ombyggnadsarbetena faktiskt inte var färdigställda, slutbesiktning inte hade skett och de utförda tjänsterna inte var godkända av beställaren ansåg han att bolaget hade grund för att hävda att leverans inte hade skett. Han hade därför inte anledning att anmärka på förfarandet i revisionsberättelserna. När det gäller fastigheterna 3 och 4 ifrågasatte han om inte de arbeten som lagts ned ”fram till 1999 torde vara normalt underhåll”. Han valde dock att acceptera bolagets redovisning eftersom han bedömde att beloppen inte var väsentliga.

När han avgav revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2003 hade Skatteverket genomfört sin skatterevision i bolaget och vid den tidpunkten var han därför medveten om att Skatteverket hade en annan uppfattning än bolaget i mervärdesskattefrågan. Han avgav dock en ren revisionsberättelse även för det räkenskapsåret, eftersom han alltjämt ansåg att bolaget hade motiverat sin uppfattning på ett tillfredsställande sätt och han således inte var övertygad om att Skatteverket hade rätt. Han anlät inte någon skatteexpert vid sin utredning av mervärdesskattefrågan, utan gjorde en egen bedömning utifrån gällande lagtext och RSV:s Handledning för mervärdesskatt.

När det gäller revisionsbyråns revisions- och konsultarvoden för räkenskapsåret 2003, har A-son anfört följande. De handskrivna uppgifterna i granskningsexemplaret var korrekta. Vid den slutliga genomgången av årsredovisningen inför påskrift uppmärksammades dock inte att ändringarna inte hade utförts.

RN gör följande bedömning.

Av 10 kap. 31 § aktiebolagslagen (1975:1385) följer att en revisor skall anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget har underlåtit att i rätt tid lämna skattedeklaration enligt 10 kap. 9 § skattebetalningslagen (1997:483), eller att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av 1 kap. 1 § skattebetalningslagen.

Skattskyldighet för mervärdesskatt inträder när en vara har levererats eller när en tjänst har tillhandahållits, enligt 1 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200). Enligt 13 kap. 6 § mervärdesskattelagen skall utgående mervärdesskatt redovisas för den redovisningsperiod då den som omsätter tjänsten har eller borde ha bokfört omsättningen. Den skattskyldige skall därefter normalt lämna skattedeklaration för redovisningsperioden enligt 10 kap. 18 § skattebetalnings-

lagen. Mervärdesskatten skall enligt 16 kap. 4 § skattebetalningslagen betalas senast den dag då skattedeklarationen skall ha kommit in till Skatteverket.

I RSV:s Handledning för mervärdesskatt anges följande.¹ När det gäller entreprenader anses ett bolag normalt tillhandahålla en tjänst först vid tidpunkten för godkänd slutbesiktning eller när beställaren på annat sätt har godkänt entreprenaden. Sådant godkännande har i ett fall ansetts ske genom att beställaren av en byggnad tog den i anspråk. I ett annat fall ansågs skattskyldighet inträda när arbetet med vissa lokaler avstannade på grund av att det inte fanns någon hyresgäst till lokalerna och hyresgästanpassning därför inte var möjlig. En entreprenad kan omfatta flera avskiljbara huvuddelar eller etapper. I sådana fall bör redovisningsskyldighetens inträde bedömas för varje huvuddel eller etapp för sig. Typiskt för en etapp är ett successivt ianspråktagande av en avskiljbar del av en entreprenad utan att särskild kontraktssumma finns för etappen.

Av A-sons redogörelse framgår att han diskuterade frågan om skattskyldighetens inträde med bolagets företrädare i samband med revisionsgenomgångarna åren 2000–2003. Han var med andra ord redan år 2000 väl medveten om att tidsutdräkten mellan påbörjandet och slutförandet av arbetena innebar en risk för att bolagets agerande inte skulle godtas av skattemyndigheten. När det hade gått ytterligare några år utan att bolaget hade fakturerat NN för några av arbetena, måste A-son ha insett att denna risk hade ökat väsentligt.

I sammanhanget måste beaktas att det inte fanns några skriftliga entreprenadavtal som A-son kunde lägga till grund för sin bedömning. Han var därför hänvisad till att ta ställning till de faktiska omständigheterna kring bolagets arbeten på fastigheterna. Bolagets inställning var att de arbeten som utfördes på de fyra fastigheterna var att betrakta som sammanhängande entreprenader. Mot detta talar dock att arbetena på respektive fastighet avsåg ett flertal olika moment som utan svårighet kunde särskiljas från varandra. I sammanhanget framstår det även som anmärkningsvärt att ingen av ”entreprenaderna” hade kunnat slutföras, trots att de hade pågått under minst sju år. Bolaget kunde inte heller lämna några närmare uppgifter om när arbetena skulle komma att slutföras, trots att det vid tiden för A-sons revisioner av räkenskapsåren 2002 och 2003 hade gått sju respektive åtta år sedan arbetena påbörjades.

Merparten av arbetena utfördes på fastighet 1. Som framgår av A-sons redogörelse rörde det sig om invändiga arbeten åren 1997 och 1998 och om fasadrenovering åren 2000 och 2001. Däremellan, under år 1999, utförde bolaget inga arbeten på fastigheten. Under år 2002 utförde bolaget endast gårdsarbeten som bokfördes till ett mindre belopp. När det gäller arbetena på fastigheterna 3 och 4 till och med räkenskapsåret 1998, har A-son själv ifrågasatt om de inte utgjorde vanligt underhåll snarare än sammanhängande entreprenader.

Enligt RN:s mening måste bolaget anses ha tillhandahållit tjänster i mervärdesskattelagens mening i och med att respektive arbetsmoment på fastigheterna 1, 3 och 4 avslutades. Det medförde en skyldighet för bolaget att redovisa, deklarerat och betala den utgående mervärdesskatt som belöpte på dessa arbeten.

Sammantaget finner RN att omständigheterna var sådana att A-son inte hade fog för att godta bolagets uppfattning i mervärdesskattefrågan. Han borde därför ha anmärkt på förfarandet enligt 10 kap. 31 § 3 och 4 aktiebolagslagen, i vart fall i revisionsberättelserna för räkenskapsåren 2002 och 2003. Det faktum att A-son bedömde att vissa belopp inte var väsentliga innebar inte att han kunde åsidosätta sin skyldighet att anmärka i revisionsberättelserna. Genom att inte anmärka i revisionsberättelserna har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

¹ Se RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2002, sid. 428–433 och RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2003, sid. 440–446.

Av bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2003 framgår inte att revisionsbyrån hade haft konsultuppdrag för bolaget under året. Dessutom är revisionsarvodet angivet till ett för lågt belopp. Genom att inte förvissa sig om att revisions- och konsultarvodena redovisades på ett korrekt sätt i bolagets årsredovisning har A-son avvikit från god revisions sed.

Eftersom A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor, skall han meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner att erinran utgör en tillräcklig åtgärd.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son erinran.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, auktoriserade revisorn Leif Lundfors, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt tf avdelningsdirektören Elin Eriksson som föredragit ärendet.