

D 16

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Av underrättelsen framgår att Skatteverket har genomfört en utredning av ett aktiebolag som bedrev byggverksamhet (bolaget). Utredningen har avsett bl.a. bolagets första två räkenskapsår, 6 februari–31 december 2012 och 2013. RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation avseende de två nämnda räkenskapsåren.

A-son anmärkte i revisionsberättelsen för det första räkenskapsåret på att bolaget vid flera tillfällen hade försummat att betala skatter och avgifter i rätt tid. I övrigt var båda revisionsberättelserna utformade enligt standardutformningen.

Bolaget redovisade för räkenskapsåret 2013 en nettoomsättning om 8,0 mnkr, kostnader om 7,3 mnkr, varulager (lagerfastighet) om 2,7 mnkr (år 2012 1,7 mnkr) och en balansomslutning om 3,9 mnkr. Resultatet för året uppgick till 0,9 mnkr.

2 Fastighetsförsäljning

2.1 Uttagsbeskattning

Skatteverkets underrättelse

Av Skatteverkets underrättelse framgår bl.a. följande.

Bolaget bedrev byggnadsrörelse. Bolaget köpte också småhusfastigheter som det renoverade i egen regi och därefter sålde. Ett bolag som tillhandahåller byggtreprenader åt andra blir enligt mervärdesskattelagen (1994:200) föremål för uttagsbeskattning för byggarbeten som det utför i egen regi.¹ Bolaget sålde en fastighet i april 2013 utan att det gjordes någon uttagsbeskattning på de tjänster som bolaget hade utfört i egen regi. Det fick till följd att bolaget redovisade utgående mervärdesskatt med för lågt belopp. Enligt Skatteverkets omprövningsbeslut den 24 februari 2015² uppgick underlaget för uttagsbeskattningen till 1 631 tkr. Bolaget skulle därför ha redovisat tillkommande utgående mervärdesskatt med 408 tkr.

A-sons dokumentation

¹ Se 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen jämförd med 2 kap. 1 § tredje stycket 2 och 7 § första och andra styckena samma lag.

² Omprövningsbeslutet den 24 februari 2015 finns bilagt till Skatteverkets underrättelse till RN.

I A-sons dokumentation för de båda räkenskapsåren finns antecknat att bolaget hade utfört byggtjänster åt andra men att det också hade köpt upp småhusfastigheter som det hade renoverat och sålt. Där finns också noterat att inga speciella lagar och regler behövde iakttas.

A-sons yttranden

A-son har uppgett följande.

Bolagets verksamhet bestod av såväl byggentreprenader åt andra som byggverksamhet i egen regi. För räkenskapsåret 2013 uppgick intäkterna för byggentreprenaderna till omkring 8 mnkr och för byggverksamheten i egen regi till omkring 2 mnkr. Entreprenaderna utgjorde alltså bolagets huvudsakliga verksamhetsgren. Han lade vid sin revision därför större vikt på den delen av verksamheten. Vid granskningen av försäljningen av småhusfastigheten stämde han av försäljningsavtalet mot de kostnader som bolaget hade aktiverat i bokföringen. Han förbisåg då att försäljningen inte hade föranlett bolaget att redovisa utgående mervärdesskatt.

2.2 Försäljning av fastighet redovisad som omsättningstillgång

A-sons dokumentation

I årsredovisningen för år 2013 upplystes om att bolaget under räkenskapsåret hade sålt en fastighet som hade köpts och renoverats under år 2012. Vidare noterades att bolaget hade gjort en vinst om 783 tkr vid försäljningen. Försäljningen netto-redovisades i årsredovisningen, dvs. endast saldot av intäkter och kostnader om 783 tkr redovisades.

Arbetsväsentligheten (PM) var satt till 150 tkr.

A-sons yttranden

A-son har uppgett följande.

Det är olyckligt att förändringen av varulagret för räkenskapsåret 2013 netto-redovisades. Netto-redovisningen fick dock inte någon påverkan på bolagets resultat, årets vinst eller balansräkning. Årsredovisningen ger därför ändå i allt väsentligt en rättvisande bild av bolagets resultat- och balansräkningar.

3 RN:s bedömning och val av disciplinär åtgärd

Enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551) ska revisorn anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen (2011:1244).

Om ett bolag i en byggnadsrörelse utför exempelvis bygg- och anläggningsarbeten såväl åt andra (byggentreprenader) som på bolagets egna fastigheter vilka enligt inkomstskattelagen (1999:1229) utgör lagertillgångar i byggnadsrörelsen, ska bolaget betala en särskild mervärdesskatt för uttag av tjänst i den egna verksamheten i samband med att bolaget ianspråktar sina egna tjänster för byggnation på den egna fastigheten (uttagsbeskattning).³ Av 1 kap. 1 § samma lag framgår att sådan skattskyldighet inträder redan när tjänsten tas i anspråk genom uttag. Ansvaret för att bolaget efterkommer denna skyldighet åvilar bolagets styrelse.

Av de nämnda reglerna följer att det ålåg styrelsen i bolaget att till Skatteverket deklarera uttag av tjänst i samband med att tjänsterna togs i anspråk på de egna fastigheterna.

Eftersom bolagets styrelse inte hade följt reglerna om uttagsbeskattning, skulle A-son i första hand ha påtalat för styrelsen att en korrekt deklaration av uttag av tjänst hade haft en resultateffekt som skulle ha påverkat utformningen av årsredovisningen. Om styrelsen inte beaktade detta, skulle han ha modifierat sin revisionsberättelse. Genom att inte vidta de angivna åtgärderna har han åsidosatt god revisionssed.

En grundläggande redovisningsprincip som kommer till uttryck i 2 kap. 4 § första stycket 6 årsredovisningslagen (1995:1554) är att intäkter och kostnader inte får kvittas mot varandra. A-son skulle därför inte ha godtagit att försäljningen av fastigheten, rubricerad som varulager, nettoredovisades på det sätt som skedde i årsredovisningen för räkenskapsåret 2013. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

A-son har genom dessa försummelser åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är sammantaget allvarligt och han ska därför meddelas varning.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, lagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Helena Dale, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, tf. chefsrevisorn Mathias Byström, revisionsdirektören Sören Bergner samt avdelningsdirektören Philip Lagerling, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

³ Se 1 kap. 1, 2, 3, 3 a och 6 §§ samt 2 kap. 1 § tredje stycket 2 och 7 § mervärdesskattelagen.