

## D 16

### *1 Inledning*

A-son är hos Revisorsnämnden (RN) föremål för ett disciplinärende som har öppnats med anledning av en underrättelse från Skatteverket. Underrättelsen avser ett byggbolag, här benämnt bolaget. RN har tagit del av A-son dokumentation för räkenskapsåren 1 maj 2012–30 april 2013 och 1 maj 2013–30 april 2014. Nedan behandlas A-son revision av räkenskapsåret 2012/13.

Av Skatteverkets underrättelse framgår följande.

Bolaget bedrev byggnadsrörelse och utförde arbeten åt externa kunder. Under perioden maj 2011–juli 2013 köpte bolaget därutöver tomtmark och uppförde i egen regi två småhusfastigheter som sedan såldes. När de båda fastigheterna i juli 2012 respektive i juli 2013 såldes med vinst, underlät bolaget att deklarerat uttag av tjänst i enlighet med mervärdesskattelagens (1994:200) bestämmelser. Bolaget kom därför att redovisa för lågt belopp avseende utgående mervärdesskatt under motsvarande perioder. Under redovisningsperioden juli 2012 redovisades den utgående mervärdesskatten med 364 tkr för lågt belopp och under redovisningsperioden juli 2013 redovisades den med 435 tkr för lågt belopp.

Räkenskapsåret 2012/13 var A-son första år som vald revisor i bolaget. Närmast föregående år hade en annan revisor, verksam vid samma revisionsbyrå som A-son, undertecknat revisionsberättelsen.

Den revisionsberättelse som A-son lämnade för räkenskapsåret 2012/13 avvek inte från standardutformningen. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2013/14 finns en anmärkning som avser s.k. uttagsskatt (se avsnitt 2.1) för två fastigheter.

## **2 Fastighetsförsäljningar**

### *2.1 Uttagsbeskattning*

Om 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 ianspråkar sina egna tjänster för byggnation på den egna fastigheten (uttagsbeskattning), se närmare 1 kap. 1, 2, 3, 3 a och 6 §§ samt 2 kap. 1 § tredje stycket 2 och 7 § mervärdesskattelagen. Av 1 kap. 1 § samma lag framgår att sådan skattskyldighet inträder redan när tjänsten tas i anspråk genom uttag.

Bolagets förvaltningsberättelse för räkenskapsåret 2012/13 innehåller upplysningar om att bolaget utförde nybyggnation samt renovering av befintliga byggnader på fastigheter. Vidare uppges att en småhusfastighet och en tomt hade avyttrats under året, att ytterligare en markfastighet hade förvärvats på vilken byggnation av småhus skulle ske och att denna skulle avyttras under kommande verksamhetsår. Enligt årsredovisningen för år 2012/13 uppgick bolagets nettoomsättning till 2,2 mnkr och övriga rörelseintäkter till 803 tkr, dvs. totalt 3 mnkr. Av dokumentationen framgår att detta senare belopp i allt väsentligt utgjordes av en vinst vid försäljningen av en fastighet som var redovisad som varulager. Årets resultat redovisades med 196 tkr.

I A-son dokumentation för det aktuella räkenskapsåret finns en handling, rubricerad *Resultat och balansanalys – med punkter inför detaljgranskning*. Under rubriken *Resultaträkning* har hon, vad gäller posten *Övriga intäkter*, antecknat att hon avsåg att följa upp att försäljningen av en fastighet hade hanterats korrekt. I ett annat dokument har hon under rubriken *Relevanta lagar och regler* angett följande.

”Särspecifika regler och lagar avseende byggverksamhet, bl.a. plan- och bygglag samt momsregler om omvänd skattskyldighet för byggsektorn. I övrigt inga särskilda regler eller lagar utöver de som gäller för normalt företagande.”

I dokumentationen för räkenskapsåret 2013/14 finns anteckningar från ett möte den 17 januari 2014 med bl.a. en av bolagets delägare och en mervärdesskatteexpert. A-son har antecknat att experten vid mötet uppgav att den omständigheten att bolaget lade ned egen arbetstid på fastigheterna medförde en skyldighet att redovisa uttagsskatt på försäljningarna när fastigheterna såldes. Hon har även noterat att bolaget inte hade redovisat någon uttagsskatt vid försäljningen av den fastighet på vilken bolaget hade uppfört byggnader i egen regi och sedan avyttrat under räkenskapsåret 2012/13. Den 8 oktober 2014 hölls ett nytt möte, denna gång med en delägare, bolagets redovisningskonsult och en mervärdesskatteexpert. A-son har i ett dokument, rubricerat *Sammanfattning uttagsbeskattning*, antecknat att Skatteverket hade inlett en skatterevision. Hon har i ett annat dokument, rubricerat *Sammanfattning granskning*, antecknat att uttagsskatt var uppbokad för de två fastigheter på vilka bolaget hade uppfört byggnader och där mervärdesskatten avseende försäljningarna i juli 2012 och juli 2013 borde ha varit redovisad i mervärdesskattedeclarationerna för motsvarande perioder.

I förvaltningsberättelsen för räkenskapsåret 2013/14 uppgavs att uttagsbeskattning enligt mervärdesskattelagen skulle ske för byggnation i egen regi. Det upplystes också att en utredning hade påbörjats efter balansdagen i syfte att få fram vilken uttagsskatt som bolaget borde ha betalat på två småhusfastigheter som hade sålts; en under räkenskapsåret 2012/13 och en under räkenskapsåret 2013/14. I förvaltningsberättelsen angavs vidare att Skatteverket hade inlett en skatterevision av bolaget, vilken bland annat omfattade bolagets hantering av uttagsskatter. Det upplystes slutligen att fel hade gjorts i fråga om redovisning av uttagsskatt samt att jämförelsesiffrorna för räkenskapsåret 2012/13 var omräknade.

Ändringarna av jämförelsesiffrorna för räkenskapsåret 2012/13 innebar i huvudsak att uttagsskatten kostnadsfördes med 364 tkr och att bolagets inkomstskatt korrigerades med 80 tkr, vilket innebar en kostnadspåverkan på resultatet med 284 tkr. Resultatet i jämförelsesiffrorna ändrades därmed från en vinst om 196 tkr till en förlust om 87 tkr. Försäljningen av en småhusfastighet, som tidigare hade netto redovisats, brutto redovisades.<sup>1</sup>

A-son har anfört följande.

Bolaget bedrev byggnadsrörelse. Verksamheten bestod i att bolaget dels byggde på beställning av andra byggföretag och privatpersoner, dels köpte tomter och byggde hus på spekulering (alltså utan beställning) och sedan sålde dessa till privatpersoner. Den senare verksamheten påbörjades först i slutet av räkenskapsåret 2011/12.

Utifrån bolagets verksamhet och redovisning identifierade hon intäkter och varulager samt försäljning av fastigheter som särskilt viktiga vid revisionen. Det senare gällde speciellt räkenskapsåret 2012/13 då bolaget sålde en fastighet till en delägare. Skatter och avgifter granskades genom att hon följde revisionsbyråns granskningsprogram för förvaltningsrevision. Baserat på dessa överväganden säkerställde hon att intäkter hade blivit rätt redovisade samt att försäljningen av fastigheten hade skett till marknadsvärde så att det inte hade skett någon förbjuden värdeöverföring till ägaren. På grundval av granskningen fann hon vid revisionens slutförande inte anledning att lämna någon anmärkning i revisionsberättelsen.

Hon bedömde inom ramen för sin revision att bolaget hade att redovisa såväl vanlig mervärdesskatt som omvänd mervärdesskatt. Hon gjorde bedömningen att bolaget hade väl fungerande rutiner för denna senare mervärdesskatt och att bolagets rutiner vad avsåg mervärdesskatt inte var ett område med högre risk; denna bedömning grundades på revisionsbyråns tidigare granskning av bolaget. Hennes bedömning i detta avseende omfattade inte uttagsbeskattning.

Vad gäller frågan om uttagsbeskattning på arbete i egen regi följde hon inte denna löpande under år 2013 då hon inte hade kunskap om att uttagsskatt skulle redovisas vid försäljningen av fastigheten. Vid ett möte den 17 januari 2014 deltog en av bolagets delägare och denne fick då information om vad som behövde göras vad avsåg uttagsbeskattningen. När bokslutet kom i september 2014, kontaktade hon kollegor på revisionsbyråns skatteavdelning och ordnade ett möte den 8 oktober 2014 för att träffa dels företrädare för bolaget, dels redovisningskonsulten och en mervärdesskatteexpert i syfte att få exakta besked om hur uttagsskatten skulle beräknas så att korrekta deklARATIONER kunde lämnas in och rättelser göras i redovisningen.

Med senare erhållen kunskap har hon kunnat konstatera att hon godtog en felaktig årsredovisning för räkenskapsåret 2012/13 gällande redovisningen av arbeten i egen regi.

## *2.2 Försäljning av fastigheter redovisade som omsättningstillgångar*

---

<sup>1</sup> Vid bruttoredovisning redovisas försäljningsintäkten som en intäkt och det bokförda värdet av den sålda tillgången som en kostnad. Vid nettoredovisning redovisas endast saldot av dessa två belopp.

Bolaget hade under räkenskapsåret 2012/13 sålt två fastigheter, varav den ena var en småhusfastighet och den andra en obebyggd fastighet (tomt om 1,4 mnkr). Båda var före överlåtelse redovisade som varulager. Försäljningarna netto redovisades i årsredovisningen som om det hade rört sig om försäljningar av anläggningstillgångar, dvs. endast saldot av intäkter och kostnader redovisades. Genomgången vid mötet den 8 oktober 2014 ledde till att jämförelsesiffrorna för räkenskapsåret 2012/13 ändrades i årsredovisningen för räkenskapsåret 2013/14 vad avsåg försäljningen av småhusfastigheten.

Bolagets nettoomsättning för räkenskapsåret 2012/13 togs upp till 2,2 mnkr och dess 0 kostnader för råvaror och förnödenheter till 1,3 mnkr. Enligt korrigerade jämförelsesiffror i årsredovisningen för räkenskapsåret 2013/14 innebar en bruttoredovisning, dvs. en uppdelning av intäkter och kostnader, av försäljningen av småhusfastigheten att nettoomsättningen för räkenskapsåret 2012/13 togs upp till 5,3 mnkr och kostnaderna för råvaror och förnödenheter till 3,9 mnkr.

Som framgått ovan hade endast försäljningen av småhusfastigheten korrigerats i jämförelsesiffrorna. A-son har av RN förelagts att förklara varför inte även försäljningen av tomten ledde till ändrade jämförelsesiffror, på liknande sätt som beträffande försäljningen av småhusfastigheten.

A-son har anfört följande.

När hon upptäckte att försäljningen av en småhusfastighet hade blivit felaktigt redovisad i årsredovisningen för räkenskapsåret 2012/13, såg hon till att justeringar gjordes.<sup>2</sup>

Vad gäller försäljningen av tomten, bokförd som varulager, fokuserade hon vid revisionsarbetet på att utreda och granska beräkningarna av uttagsskatt på de under räkenskapsåren 2012/13 och 2013/14 avyttrade fastigheterna på vilka byggnader hade uppförts i egen regi, samt utreda hur det hela skulle justeras och presenteras i årsredovisningen för räkenskapsåret 2013/14. Detta innebar tyvärr att hon missade att den tidigare tomtförsäljningen om 1,4 mnkr också hade blivit felaktigt redovisad under räkenskapsåret 2012/13. Denna transaktion beaktades därför inte när jämförelsesiffrorna räknades om.

### **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).

Som har framgått i avsnitt 2.1 ska ett bolag som bedriver byggrörelse 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). Ansvaret för att bolaget efterkommer denna skyldighet åvilar

---

<sup>2</sup> RN noterar att dessa justeringar avser jämförelsesiffrorna i årsredovisningen för år 2013/14.

bolagets styrelse. I förevarande fall har det därför ålegat styrelsen att till Skatteverket deklarerat uttag av tjänst i samband med att tjänsterna ianspråktoqs på de egna fastigheterna.

Vinsten vid försäljningen av den småhusfastighet bolaget hade uppfört byggnad på och sålt under räkenskapsåret 2012/13 uppgick till ca 800 tkr; ett belopp som var väsentligt i förhållande till den totala omsättningen om 3 mnkr. Efter rättelse ändrades bolagets resultat med 283 tkr från en vinst om 196 tkr till en förlust om 87 tkr. Eftersom bolagets styrelse inte hade följt reglerna om uttagsbeskattning, skulle A-son därför i första hand ha påtalat för styrelsen att årsredovisningen skulle rättas. Om så inte skedde skulle hon, med hänsyn till den betydande resultateffekten, ha avstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att inte vidta de angivna åtgärderna har hon åsidosatt god revisions sed.

A-son har förklarat att anledningen till att hon inte vidtog några av dessa åtgärder var att hon inte kände till de aktuella skattereglerna. RN vill därför framhålla att det enligt ISA 250 *Beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter* p.12 ankommer på en auktoriserad revisor att känna till relevanta bestämmelser i tillämpliga lagar och andra författningar samt att agera i enlighet med god revisions sed om dessa inte följs.<sup>3</sup>

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 försäljningarna av två fastigheter, rubricerade som varulager, netto redovisades på det sätt som har skett. Genom att ändå godta att försäljningarna redovisades på detta sätt i årsredovisningen för räkenskapsåret 2012/13 har A-son åsidosatt god revisions sed.

A-son har genom dessa försummelser åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Bristerna i revisionen är av så allvarligt slag att de i sig motiverar att en varning meddelas henne. Vid valet av disciplinär åtgärd finns visserligen anledning att räkna henne tillgodo att hon sedan hon uppmärksammats på tidigare fel i revisionen, i januari 2014 vidtog åtgärder för att få till stånd rättelse. Dessa åtgärder har emellertid inte varit tillräckligt aktiva och rättelse kom därför inte ske förrän under hösten 2014. Hon 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 Hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, kammarrättspresidenten Stefan Holgersson, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt stf. myndighetschefen, Adam Diamant, avdelningsdirektören Maria Monthure samt revisionsdirektören Inger Blomberg, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

---

<sup>3</sup> Se RN:s avgöranden i dnr 2005-1581 och dnr 2007-1569.