

D 29/06

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende auktoriserade revisorn A-son. Underrättelsen avser A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag räkenskapsåren 2000–2002. Under samtliga de tre räkenskapsåren bedrev bolaget handel med hästar, uppfödning av hästar och uthyrning av stallplatser. Under en del av år 2001 drev bolaget även ett kafé. RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för de tre räkenskapsåren.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen skall en fråga om discipliningripande mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i detta ärende 1995 års lag såvitt avser tiden före den 1 januari 2002.

1 Mervärdesskatteplikt för hästverksamheten

Av handlingarna i ärendet framgår att bolagets nettoomsättning uppgick till drygt 3 miljoner kr under räkenskapsåret 2000 och till ca 1,6 miljoner kr under räkenskapsåren 2001 och 2002. Denna omsättning var i huvudsak hänförlig till hästverksamheten. Bolaget har inte redovisat eller betalat mervärdesskatt för hästverksamheten. Bolaget var dock registrerat för mervärdesskatt och lämnade in mervärdesskattedeklarationer för kaféverksamheten.

I en revisionspromemoria avseende räkenskapsåret 2000, som är daterad i juni 2001 och ställd till bolagets företrädare, gjorde A-son bland annat följande uttalande: ”Mervärdesskattelagstiftningen är komplicerad. Gränsdragning mellan hobbyverksamhet och handel kan vara svår att dra. Jag har påtalat att det finns en risk för att hästhandelsverksamheten skulle kunna komma att bedömas vara mervärdesskattepliktig. [Bolagets redovisningskonsult] har dock upplyst mig om att han varit i kontakt med [en handläggare] på skattemyndigheten och att SKM ej velat momsregistrera hästhandelsverksamheten.”

A-son har uppgett i huvudsak följande.

Bolaget bedrev en liten verksamhet bestående av en hästgård med ca 15 hästar som ibland omsattes. Han tog upp frågan om eventuell mervärdesskatteplikt i samband med att han tillträdde som revisor i bolaget. Han diskuterade då frågan med bolagets redovisningskonsult och fick svaret att denne hade varit i kontakt med en handläggare på Skatteverket [tidigare skattemyndigheten]. Handläggaren hade uppgett att hästverksamheten inte kunde registreras för mervärdesskatt eftersom den inte var yrkesmässigt bedriven och därför inte mervärdesskattepliktig. Anledningen till detta var att Skatteverket ”inte skulle vilja tillåta mervärdesskattepliktig verksamhet för anläggningar som inte skulle förväntas ge något överskott och som var att jämföra med hobbyverksamhet.” A-son frågade redovisningskonsulten om det fanns något skriftligt besked om detta från Skatteverket och fick till svar att så fanns. Han fick därefter del av en skrivelse från Skatteverket, daterad den 20 juni 2000, men kunde konstatera att

denna skrivelse inte innehöll någon uttrycklig uppgift om handeln med hästar.¹ Redovisningskonsulten uppgav dock att han och Skatteverkets handläggare hade diskuterat frågan om eventuell mervärdesskatteplikt för hästverksamheten i anslutning till de frågor som behandlades i skrivelsen. Både A-son och hans kollegor hade lång och god erfarenhet av redovisningskonsulten från ett antal andra revisioner. Han ansåg att denne var en pålitlig person som inte hade något intresse av att lämna felaktiga uppgifter.

A-son behandlade frågan om eventuell mervärdesskatteplikt i sin revisionspromemoria för räkenskapsåret 2000. Han tog även upp frågan muntligen med redovisningskonsulten i samband med revisionerna av de två påföljande räkenskapsåren. Vid dessa diskussioner hänvisade redovisningskonsulten till att bolaget hade försökt registrera verksamheten för mervärdesskatt men inte fått tillåtelse från Skatteverket

A-son har anfört att enligt huvudregeln i mervärdesskattelagen (1994:200) är det verksamhetens karaktär som är avgörande för om den skall bedömas som yrkesmässigt bedriven. Det är inte avgörande om inkomsten av verksamheten räknas till skattepliktig inkomst av näringsverksamhet vid inkomsttaxeringen. I rättspraxis finns olika bedömningar gjorda av just hästverksamhet. Han bedömde själv att det var sannolikt att hästverksamheten skulle bedömas vara en icke yrkesmässigt bedriven handel enligt mervärdesskattelagen.

RN gör följande bedömning.

En revisor skall enligt 10 kap. 31 § 3 och 4 aktiebolagslagen (1975:1385)² anmärka i revisionsberättelsen om ett bolag har underlåtit att lämna skattedeklaration enligt 10 kap. 9, 9 a eller 10 § skattebetalningslagen (1997:483) eller att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av 1 kap. 1, 1 b och 2 §§ denna lag. Denna anmärkningsskyldighet omfattar bland annat mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen.

Att döma av A-sons uppgifter i revisionspromemorian ansåg han att hästverksamheten var att bedöma som en hobbyverksamhet och att den på den grunden inte var mervärdesskattepliktig.

En förutsättning för att omsättning av varor eller tjänster skall vara mervärdesskattepliktig är enligt 1 kap. 1 § mervärdesskattelagen att omsättningen sker i en yrkesmässig verksamhet. Av 4 kap. 1 mervärdesskattelagen framgår att en verksamhet anses vara yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). Med näringsverksamhet avses enligt 13 kap. 1 § inkomstskattelagen bland annat förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Uttrycket förvärvsverksamhet innebär att verksamheten skall bedrivas i syfte att ge ett ekonomiskt utbyte, dvs. med ett vinstsyfte.³ Kravet på vinstsyfte utgör i första hand en avgränsning mot hobbyverksamhet vars överskott beskattas som inkomst av tjänst.⁴ Kravet på yrkesmässighet innebär att verksamheten skall bedrivas med viss omfattning och varaktighet.⁵

Regeringsrätten har tagit ställning till innebörden av begreppet näringsverksamhet och kravet på vinstsyfte i ett mål rörande skattskyldighet för en ideell förening, RÅ 1998 ref 10. I domen konstateras att när det gäller juridiska personer behöver avsaknad av ett vinstsyfte inte hindra att

¹ Bolaget hade tidigare varit registrerat som arbetsgivare och för F-skatt och mervärdesskatt men Skatteverket hade avregistrerat bolaget på felaktiga grunder. Skrivelsen från Skatteverket innehöll en upplysning om att bolaget hade återregistrerats som arbetsgivare och för F-skatt och mervärdesskatt.

² Motsvarande bestämmelse finns numera i 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551).

³ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 8 uppl., 2002, sid. 229.

⁴ Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2003 års taxering, del II, sid 50.

⁵ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 8 uppl., 2002, sid. 231.

en verksamhet betraktas som näringsverksamhet, förutsatt att den har en inte alltför begränsad omfattning. Det aktuella bolaget ägde ett förhållandevis stort antal hästar och hade en inte obetydlig omsättning.

De ovan angivna omständigheterna talar enligt RN:s mening för att hästverksamheten var att bedöma som yrkesmässig, och att den på den grunden var skattepliktig enligt mervärdesskattelagen. A-son var uppenbarligen själv medveten om att det fanns en risk för att hästverksamheten kunde anses vara mervärdesskattepliktig. Med hänsyn till detta framstår det som anmärkningsvärt att han ändå valde att förlita sig enbart på de muntliga uppgifter som en handläggare på Skatteverket påstods ha lämnat till bolagets redovisningskonsult. Enligt RN:s mening var omständigheterna sådana att A-son inte hade grund för att godta bolagets uppfattning i mervärdesskattefrågan utan att utreda saken närmare, exempelvis genom att konsultera skatterättslig expertis. Genom att inte vidta sådana ytterligare granskningsåtgärder har A-son åsidosatt god revisionsned.

2 Bolagets lager av hästar

Enligt årsredovisningen för räkenskapsåret 2000 utgjorde bolagets lager av hästar 74 % av bolagets totala tillgångar per balansdagen 2000. Per balansdagen räkenskapsåret 2001 utgjorde lagret 91 % av tillgångarna och per balansdagen räkenskapsåret 2002 utgjorde det 95 %. Av A-sons revisionsdokumentation framgår att bolagets förvärv av hästar normalt betalades genom inlåning till bolaget från ägarna och att intäkter från hästförsäljningar minskade bolagets skuld till ägarna.

RN har förelagt A-son att redogöra för vilka åtgärder han vidtog för att säkerställa existensen och värdet av bolagets lager av hästar per balansdagarna räkenskapsåren 2000–2002. A-son har lämnat i huvudsak följande svar.

Under samtliga räkenskapsår hade han tillgång till fullständiga förteckningar över bolagets förvärv och avyttringar av hästar. Av förteckningarna framgick datumet för respektive affär, namnet på hästen samt köpeskillingen. Han granskade hästhandeln genom att uppgifterna i dessa förteckningar stämdes av mot bokföringen och mot lagerspecifikationer. Han har granskat underlag avseende i vart fall 90 % av de hästar som hade redovisats i lagret och ”ca hälften av bokföringen har granskats.” Vidare analyserade han bolagets bruttovinst och bedömde den som rimlig. Han kontrollerade ingående och utgående fakturor samt verifikationer. För samtliga tre år gäller att huvudbok, lagerspecifikation, underlag, kassaflöde och förteckningar över hästhandeln ”hänger ihop”.

RN gör följande bedömning.

Lagret var en väsentlig tillgångspost i bolaget under samtliga här aktuella räkenskapsår och A-son hade därför anledning att ägna denna post särskild uppmärksamhet vid sina revisioner. Vid granskningen av lagret skulle A-son ta ställning till dess existens och värde. Att närvara vid en fysisk inventering är i de flesta fall en effektiv revisionsmetod som revisorn bör utnyttja om inte alternativa åtgärder ger tillfredsställande underlag för bedömningen. Det har inte framkommit att A-son under något av de tre räkenskapsåren närvarade vid lagerinventeringar eller att han på något annat sätt verifierade att bolagets lager existerade och var upptaget till korrekta värden i redovisningen.

Av avsnitt 3 nedan framgår att det under samtliga räkenskapsår fanns brister i bolagets bokföringsrutiner, på så sätt att det förekom bristfälliga underlag för ett flertal affärshändelser. Med hänsyn till detta kunde A-son enligt RN:s mening inte förlita sig på att uppgifterna i

bolagets redovisning var korrekta. Det kan vidare noteras att det faktum att bolagets ägare betalade hästköpen med egna medel måste ha gjort det avsevärt svårare för A-son att kontrollera vilka transaktioner som hade förekommit i bolaget. Sammantaget finner RN att A-sons granskning av bolagets lager var otillräcklig och att han därför inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har A-son åsidosatt god revisionsred.

3 Bolagets bokföringsrutiner

Skatteverket har gjort gällande att det under räkenskapsåren 2000–2002 fanns betydande brister i bolagets bokföring. Skatteverket har uppgett att det under räkenskapsåret 2000 saknades underlag till 29 affärshändelser och under vardera av räkenskapsåren 2001 och 2002 saknades 15 underlag. Att döma av uppgifter i A-sons dokumentation omfattade bolagets bokföring inte mer än drygt 100 verifikationer under något av de tre räkenskapsåren.

I revisionspromemorian för räkenskapsåret 2000 påtalade A-son brister i bolagets bokföring, bland annat att verifikat inte var korrekt numrerade och att underlagen till ett antal verifikationer var bristfälliga. I promemorian skrev han att bolagets styrelse ”måste tillse att bokföringen framgent håller en högre kvalitet.” A-son lämnade inte några revisionspromemorior för räkenskapsåren 2001 och 2002. I dokumentationen finns dock noteringar som visar att A-son hade uppmärksammat liknande brister under dessa två räkenskapsår. Det finns även noteringar om samtal med företagsledningen angående bristerna.

A-son har anfört följande.

I samband med verifikationsgranskningen noterade han att numreringen brast och att underlagen i vissa fall behövde bli bättre. När det gäller de saknade underlagen påtalade han för bolagets företrädare att det hade förekommit brister. Han fick då uppgift om att det var svårt att få kvitton på köp i Belgien. Samtliga efterfrågade underlag har tagits fram. Vid revisionen av räkenskapsåret 2000 gjorde han vissa påpekanden rörande bolagets rutiner i en revisionspromemoria och han gjorde motsvarande muntliga påpekanden vid revisionerna av räkenskapsåren 2001 och 2002. Slutprodukterna, dvs. boksluten och årsredovisningarna, blev korrekta och han hade därför inte anledning att anmärka på bristerna i revisionsberättelserna.

RN gör följande bedömning.

Enligt 5 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078) skall det finnas en verifikation för varje affärshändelse. Verifikationen skall enligt 5 kap. 7 § innefatta uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. I förekommande fall skall verifikationen även innefatta upplysning om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelsen samt var dessa finns tillgängliga. I verifikationen skall det ingå ett verifikationsnummer eller annat identifieringsstecken samt sådana övriga uppgifter som är nödvändiga för att sambandet mellan verifikationen och den bokförda affärshändelsen utan svårighet skall kunna fastställas.

Det har framkommit att det förekom bristfälliga verifikationer under samtliga de tre räkenskapsåren, och att bolaget kompletterade underlagen först efter A-sons påpekanden. Bolaget hade således inte fungerande rutiner för att säkerställa att bokföringen uppfyllde de krav som uppställs i bokföringslagen.

Enligt god revisionssed skall en revisor påtala brister i det reviderade bolagets redovisning och i anslutning till det upplysa om de krav som ställs på redovisningen. Allvarligare brister skall påpekas skriftligen eller tas upp i en formell erinran till styrelsen enligt 10 kap. 35 § aktiebolagslagen.⁶ Sådana brister kan ytterst leda till att revisorn måste göra en anmärkning i revisionsberättelsen.

När A-son reviderade räkenskapsåret 2000 påtalade han bristerna i bolagets redovisning i en promemoria till företagsledningen. Av A-sons dokumentation och av hans uppgifter till RN har framgått att bolaget inte förbättrade sina rutiner trots detta skriftliga påpekande. Enligt RN:s mening var det då inte tillräckligt att enbart göra muntliga påpekanden de två efterföljande räkenskapsåren. Vid revisionen av räkenskapsåren 2001 och 2002 borde A-son i vart fall ha påpekat bristerna skriftligen. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 Bolagets checkkonto

Av Skatteverkets underrättelse framgår att bolaget hade ett checkkonto där insättningar gjordes med 150 000 kr under räkenskapsåret 2000, 247 712 kr under räkenskapsåret 2001 och 408 500 kr under räkenskapsåret 2002. Dessa transaktioner redovisades inte i bolagets bokföring. Saldot på checkkontot redovisades till 19 kr, 0 kr respektive 53 kr per balansdagarna.

A-son har anfört att han vid sin granskning stämde av saldona på bolagets checkkonto mot engagemangsbesked från bolagets bank. Han kunde då konstatera att årssaldona var försumbara, och drog därav slutsatsen att kontot i stort sett inte användes. Han gick därför inte in närmare på transaktionsnivå.

RN gör följande bedömning.

A-son begränsade sin granskning av bolagets checkkonto till att göra en avstämning av saldot per balansdagen respektive räkenskapsår. Denna granskning har enligt RN:s mening inte varit tillräcklig för att A-son skulle kunna dra några slutsatser om i vilken omfattning kontot användes. Genom att begränsa sin granskning på detta sätt har A-son åsidosatt god revisionssed.

5 Felaktiga jämförelsesiffror i årsredovisningen för räkenskapsåret 2002

I bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2002 finns det jämförelsesiffror för räkenskapsåret 2001 som inte överensstämmer med motsvarande utgående balanser i årsredovisningen för räkenskapsåret 2001. Som ett exempel kan nämnas att årets resultat för räkenskapsåret 2001 redovisades med 51 848 kr i årsredovisningen för räkenskapsåret 2001 men med minus 441 kr i årsredovisningen för räkenskapsåret 2002.

A-son har anfört följande.

Den normala rutinen vid granskning av årsredovisningar i denna typ av bolag är att han instruerar sin assistent om att ingående balans skall prickas mot föregående års utgående balans, att årets årsredovisning skall prickas mot föregående års årsredovisning m.m. Dessa rutiner tillämpades även i detta fall. Det aktuella felet uppstod på grund av att den sista bokföringsordern för år 2001 hade "blivit bokförd i årsredovisningen för år 2001 men inte kommit med i

⁶ Motsvarande bestämmelse finns numera i 9 kap. 39 § aktiebolagslagen (2005:551).

jämförelsesiffrorna i 2002 års årsredovisning.” Detta uppmärksammades inte vid prickningen av de ingående balanserna i bokföringen och årsredovisningen. Hade han uppmärksammat bristen skulle han ha kontaktat redovisningskonsulten och sett till att felen blev åtgärdade.

RN gör följande bedömning.

Det finns ett flertal sifferuppgifter i bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2002 som inte överensstämmer med motsvarande uppgifter i årsredovisningen för det föregående räkenskapsåret. De felaktiga uppgifterna avsåg väsentliga poster, bland annat bolagets redovisade resultat för räkenskapsåret 2001. Trots detta uppmärksammade A-son inte felen vid revisionen av räkenskapsåret 2002. Enligt RN:s mening visar detta att A-son måste ha gjort en bristfällig granskning av bolagets årsredovisning för detta år. Han har härigenom åsidosatt god revisionsd.

6 Redovisning och betalning av inkomstskatt

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2000 redovisade bolaget ett resultat före skatt om drygt 20 000 kr och en skattekostnad om drygt 6 000 kr. Under året hade bolaget betalat preliminärskatt med ungefär samma belopp. Av ett skattekontoutdrag från november 2001 som finns i A-sons dokumentation framgår att hela den preliminärt inbetalda skatten har återbetalats. Att döma av detta tycks bolaget inte ha debiterats någon slutlig skatt för räkenskapsåret 2000.

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2001 redovisade bolaget ett resultat före skatt om drygt 70 000 kr och en skattekostnad om ca 20 000 kr. I årsredovisningen redovisades en skatteskuld om ca 19 000 kr. Som har framgått i avsnitt 5 redovisade bolaget felaktiga ingående balanser räkenskapsåret 2002. Som en följd av dessa felaktiga uppgifter redovisades inte skatteskulden om 19 000 kr i jämförelsesiffrorna, vare sig i huvudbokföringen eller i årsredovisningen för räkenskapsåret 2002. Det finns inte någon dokumentation som visar att A-son har kontrollerat om bolaget trots detta kom att reglera skatteskulden.

Det kan inte heller utläsas av A-sons dokumentation vilken slutlig skatt som bolaget debiterades för räkenskapsåret 2001, eftersom dokumentationen inte innehåller någon kopia av bolagets slutskattsedel eller av det skattekontoutdrag från november 2002 där preliminärskatten avräknades mot den slutligt debiterade skatten.

Slutligen finns det inga uppgifter i A-sons dokumentation som tyder på att han gjorde någon granskning av bolagets deklARATIONER för räkenskapsåren 2000 och 2001.

A-son har anfört i huvudsak följande.

Granskningen av bolagets skatteskuld för räkenskapsåret 2000 gjordes av hans assistent. Assistenten missuppfattade Skatteverkets uppgifter och noterade därför i dokumentationen att skatteskulden var slutligt reglerad. I hans dokumentation finns en minnesanteckning som anger att han har kontrollerat beräkningen av bolagets skatteskuld räkenskapsåret 2001. Han kan inte utläsa av noteringarna i revisionsakten hur bolagets deklARATIONER har granskats.

När det gäller granskningen av bolagets deklARATIONER och betalning av skatt avseende räkenskapsåret 2001 har A-son anfört att han tolkade de noteringar som hans assistent hade gjort i dokumentationen som att denne hade haft tillgång till skattekontoutdrag för samtliga månader och hade granskat dessa utan anmärkning. Av någon anledning finns det dock inte någon kopia på skatteutdraget för november 2002 i dokumentationen. Såvitt han känner till har Skatteverket inte påtalat att bolagets ”redovisade inkomstskatt” inte har betalats.

RN gör följande bedömning.

Det faktum att bolaget inte tycks ha debiterats någon slutlig skatt för räkenskapsåret 2000 trots att det redovisade en skattekostnad i årsredovisningen tyder på att bolaget inte lämnade samma uppgifter om sitt resultat i deklarationen som i årsredovisningen. Det kan inte utläsas av A-sons dokumentation att den slutliga skatt som bolaget debiterades för räkenskapsåret 2001 var beräknad utifrån det resultat som hade redovisats i årsredovisningen. Det kan inte heller utläsas av A-sons dokumentation att bolaget på ett korrekt sätt reglerade sina skatteskulder avseende räkenskapsåren 2000 och 2001. Det har således förekommit oklarheter rörande bolagets deklaration och betalning av inkomstskatt avseende båda dessa räkenskapsår. A-son uppmärksammade inte oklarheterna, vilket han borde ha gjort vid en normal granskning, utan tycks i huvudsak ha förlitat sig på assistentens granskning. A-sons revisioner har därmed varit bristfälliga i detta avseende och han har härigenom åsidosatt god revisions sed.

7 Sammanfattande bedömning

I ärendet har framkommit att A-son har åsidosatt god revisions sed i ett flertal avseenden vid revisionen av bolaget avseende räkenskapsåren 2000–2002. Han har godtagit bolagets uppfattning att hästverksamheten inte var mervärdesskattepliktig, trots att han inte hade tillräcklig grund för detta ställningstagande. Han har avgett rena revisionsberättelser för samtliga de tre räkenskapsåren trots att hans granskning av bolagets lager inte var tillräcklig för att ge honom grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Hans granskning av bolagets redovisning och av dess hantering av skatter och avgifter har även i övrigt varit bristfällig. A-son har härigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor och han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att A-son skall meddelas varning.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer och 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Marie Carlsson, 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 avdelningsdirektören Elin Eriksson som föredragit ärendet.