



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

Beslut: Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en erinran.

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information som rör den auktoriserade revisorn A-sons uppdrag som revisor i en stiftelse för räkenskapsåren 2019, 2020 och 2021. Informationen har gett inspektionen anledning att öppna detta ärende.

Stiftelsens syfte var att stödja sociala företag, organisationer, föreningar och projekt och att hjälpa dem att utvidga sin sociala påverkan. Stiftelsens primära målgrupp var internationella föreningar, stiftelser och sociala företag och verksamheter.

Större delen av stiftelsens finansiering kom från en organisation i USA.

2 Utredningen i ärendet

2.1 Uppgifter från Skatteverket

Skatteverket gjorde i ett omprövningsbeslut i december 2023 bedömningen att stiftelsen för beskattningsåren 2019–2021 bedrev s.k. blandad verksamhet. Avdrag för ingående mervärdesskatt skulle därför fördelas enligt en lämplig fördelningsnyckel. Enligt Skatteverket var det bidrag som stiftelsen tog emot från organisationen i USA inte mervärdes-

skattepliktigt, eftersom det inte krävdes någon motprestation av stiftelsen. Därför hade stiftelsen inte full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

2.2 Revisionsdokumentationen

Räkenskapsåret 2019

Av revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2019 framgår att ca 78 procent av stiftelsens intäkter bokfördes på konto 3989 *Övriga erhållna bidrag*. Vid granskningen har antecknats att deklarerad utgående mervärdesskatt bedömdes ligga på en rimlig nivå sett till bokförda intäkter och att yrkad ingående mervärdesskatt utgjorde 20,88 procent av bokförda kostnader. Stiftelsen bedömdes därför inte ha yrkat på för högt avdrag. Posten accepterades och ingen vidare granskning vidtogs.

Räkenskapsåret 2020

Av revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2020 framgår att ca 91 procent av stiftelsens intäkter bokfördes på konto 3989 *Övriga erhållna bidrag*. Vid granskningen av mervärdesskatt bedömdes deklarerad utgående mervärdesskatt ligga på en rimlig nivå sett till bokförda intäkter. Det noterades också att yrkad ingående mervärdesskatt utgjorde 23,46 procent av bokförda kostnader. Stiftelsen bedömdes därför inte ha yrkat på för högt avdrag. Posten accepterades och ingen vidare granskning företogs.

Räkenskapsåret 2021

Av revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2021 framgår att ca 89 procent av stiftelsens intäkter var bokfört på konto 3989 *Övriga erhållna bidrag*. I anslutning till granskningen av mervärdesskatt har antecknats att deklarerad utgående mervärdesskatt bedömdes ligga på en rimlig nivå sett till bokförda intäkter samt att yrkad ingående mervärdesskatt utgjorde 23,44 procent av bokförda kostnader. Även i fråga om detta räkenskapsår gjordes därför bedömningen att stiftelsen inte hade yrkat på för högt avdrag. Posten accepterades och ingen ytterligare granskning gjordes.

2.3 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

När han gjorde sin riskbedömning identifierade han intäkter som betydande konton. Kontona Interimsskulder, Kassa/bank, Eget kapital, Övriga fordringar och Övriga kostnader och personalkostnader bedömde han som materiella ej betydande konton. Verksamheten hade varit likartad under de tre åren. Det förekom därför endast små skillnader i riskbedömning mellan åren beroende på respektive saldo i förhållande till väsentlighetstal. Granskningen av intäkterna bestod av analytisk granskning samt substansgranskning mot avtal och stickprovsvis mot inbetalning till bankkonto. Samma granskning genomfördes alla tre åren.

Utgångspunkten för hans revision var att det inte bedrevs någon blandad verksamhet i stiftelsen. För att komma till den slutsatsen skapade han sig en förståelse för stiftelsens verksamhet. Han granskade underlagen för såväl intäkter som kostnader och fann inte något skäl till att stiftelsen inte skulle vara skattskyldig för alla sina intäkter. Han granskade även stiftelsens skatteberäkning. Alla intäkter hade tagits upp till beskattning, inklusive intäkten från organisationen i USA. I mervärdesskattehänseende utgjorde den intäkten en intäkt från ett land utanför EU. Sådan omsättning är mervärdsskattefri för en säljande redovisningsenhet.

Beloppen på konto 3989 avsåg intäkter från organisationen i USA. Det förhållandet att kontot betecknades ”övriga erhållna bidrag” ska inte tolkas så att det påverkade avdragsrätten för ingående mervärdesskatt. Det finns inget stöd för en generell utgångspunkt att erhållna bidrag inte är skattepliktiga. En juridisk person som är obegränsat skattskyldig i Sverige är skattskyldig här för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. I revisionen utgick han från att stiftelsen var oinskränkt skattskyldig. Att beloppet inte hade tagits upp för utgående mervärdesskatt beror på att det avsåg en intäkt från land utanför EU.

Vid revisionen inhämtades avtalet med organisationen i USA. Ingenting i detta avtal indikerade att det var en gåva eller annat som skulle innebära en ej skattepliktig intäkt. Tvärtom angav avtalet att bidraget skulle gå till stiftelsens projekt. Skatteverket gjorde bedömningen att beloppet från organisationen i USA inte var mervärdesskattepliktigt, eftersom det inte krävde någon motprestation från stiftelsen. Denna uppfattning stämmer inte med avtalet, av vilket det tydligt framgår att det krävs en motprestation.

Att Skatteverket skulle komma att ompröva den fördelningsnyckel för mervärdesskatt som stiftelsen hade tillämpat under lång tid kunde inte förutses inom ramen för revisionen av stiftelsen. Han hade vid genomförandet av revisionerna 2019–2021 inte tillgång till sådan information som kunnat ge upphov till osäkerhet eller frågetecken om de mervärdsskatte-/skatteskulder som stiftelsen hade redovisat i respektive bokslut.

3 Revisorsinspektionens bedömning

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionssed dokumentera *dels* sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, *dels* sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 7–12 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dessa kompletteras av International Standard on Auditing (ISA) 230 *Dokumentation av revisionen*.

Av ISA 230 p. 8 framgår att revisorn ska upprätta revisionsdokumentation som är tillräckligt uttömmande för att en erfaren revisor, som tidigare inte har varit inblandad i revisionen, ska kunna förstå följande:

- Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de granskningsåtgärder som har utförts för att uppfylla ISA och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.
- Resultaten av granskningsåtgärder och vilka revisionsbevis som har inhämtats.
- Betydelsefulla frågor som har uppstått under revisionen, vilka slutsatser som har dragits från dessa samt betydelsefulla professionella bedömningar som har gjorts till följd av dessa slutsatser.

Stiftelsens intäkter bestod till allra största delen av bidrag från organisationen i USA. När det är fråga om bidragsfinansierad verksamhet är det viktigt att revisorn bedömer om verksamheten ger upphov till vad som i mervärdesskattelhänseende utgör omsättning¹. För att något ska utgöra en omsättning i mervärdesskattelagens mening krävs att överlåtelsen sker mot någon form av ersättning. Om något överläts utan krav på mot-

¹ Begreppet *omsättning* har sedan 30 juni 2023 ersatts av begreppen *leverans av varor mot ersättning* och *tillhandahållande av tjänster mot ersättning* (se 5 kap. mervärdesskattelagen [2023:200]).

prestation, föreligger ingen omsättning. En verksamhet som helt saknar omsättning omfattas inte av mervärdsskattelagen.

Vid revisionen av stiftelsen var det därför enligt Revisorsinspektionens mening centralt att bedöma i vilken utsträckning det förekom – i mervärdesskattelagens mening – omsättning i stiftelsen. I sina yttranden till Revisorsinspektionen har A-son uppgett att han bedömde att avtalet med organisationen i USA ställde krav på motprestation. Han har också gjort gällande att det inte fanns något i avtalet som indikerade att det som stiftelsen erhöll från organisationen utgjorde en gåva eller något annat som inte utgjorde omsättning. Dessa överväganden eller några resonemang om huruvida stiftelsen bedrev mervärdesskattepliktig verksamhet framgår dock inte av hans dokumentation, trots att det gällde frågor av stor betydelse för utfallet av revisionen. A-sons dokumentation uppfyller därför inte de dokumentationskrav som gäller för revisionsverksamhet.

Härigenom har han åsidosatt god revisionssed och ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), meddelas en disciplinär åtgärd. Revisorsinspektionen anser att en erinran utgör en tillräcklig åtgärd.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit f.d. justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Peter Ek, redovisningsexperten Claes Norberg, advokaten Emma Norburg och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Tobias Fredriksson och revisionsdirektören Anders Rabb, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Anders Rabb

Hur man överklagar, se bilaga.