

LR: dom 2000-02-04, mål nr Ö 438-99 (ref)

KamR: dom 2002-06-26, mål nr 1522-2000 (ref)

D 47/98

Skattemyndigheten i dåvarande X län har i en underrättelse till Revisorsnämnden (RN) redogjort för sina iakttagelser i samband med skatterevision i ett av auktoriserade revisorn A-sons klientbolag räkenskapsåren 1993 och 1994.

Skattemyndigheten har påtalat att det förelegat differenser mellan bolagets bokföring och avlämnade mervärdesskattedeclarationer för samtliga granskade redovisningsperioder. Bolaget har sammanlagt betalat 263 624 kr för lite i mervärdesskatt under räkenskapsåret 1993 och 24 063 kr för mycket under året därpå. Det har även framkommit att bolaget för perioden maj – juni 1994 har gjort avdrag för ingående mervärdesskatt med 275 262 kr på ett beräknat inköpspris för en förhyrd maskin trots att bolaget inte erhållit faktura som styrkt den ingående skattens storlek. Bolaget har vidare i årsredovisningen för år 1994 i strid med gällande regler överfört en uppskrivningsfond på 2,2 mkr till reservfonden. Bolagets omsättning under de aktuella räkenskapsåren uppgick till drygt 12 mkr respektive 16 mkr.

A-son har i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 1993 upplyst att han utsetts till revisor efter räkenskapsårets utgång. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1994 har han påtalat att årsredovisningen avgivits för sent.

A-son har yttrat sig och anfört bl.a. följande. Vid granskningen av 1993 års räkenskaper hade hans företrädare uppmärksammat väsentliga brister i bolagets redovisning av mervärdesskatt samt att belopp förskjutits mellan perioderna och att ett mindre belopp återstod att betala. Enligt överenskommelse med företrädaren skulle denne, i samband med sin anmälan om förtida avgång, meddela felaktigheterna till skattemyndigheten. Eftersom erforderlig information därmed nått skattemyndigheten och kvarvarande differenser enligt företrädarens redogörelse inte bedömdes som väsentliga fann A-son inte skäl att anmärka i revisionsberättelsen för år 1993. Följande räkenskapsår inriktades granskningsinsatserna mot att se till att bolaget justerade mervärdesskatteredovisningen så att skattebetalningen totalt sett för året blev riktig. Eftersom den totala mervärdesskatteskulden därmed reglerats fanns inte anledning att anmärka i revisionsberättelsen för år 1994. Vad avser den förhyrda maskinen förelåg ett erbjudande om köp av denna. I och med att bolaget i juni 1994 beslutade att anta detta erbjudande blev hyresavtalet i enlighet med lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. att betrakta som ett avbetalningskontrakt. Han bedömde därför bolagets avdrag för ingående mervärdesskatt som riktigt. Bolaget överförde i 1994 års förslag till vinstdisposition uppskrivningsfonden till reservfonden med avsikt att nästkommande år använda medlen för en fondemission. Av förbiseende noterade han inte gällande regler för disposition av uppskrivningsfond. A-son menar dock att medlen fick samma status av bundna medel i reservfonden som i uppskrivningsfonden och att bolagets åtgärd därmed inte medförde några konsekvenser för bolaget och inte heller kunde leda till skada för någon annan.

RN gör följande bedömning.

Av 10 kap. 10 § aktiebolagslagen (1975:1385) framgår att en revisor är skyldig att anmärka i revisionsberättelsen om han finner att bolaget inte fullgjort sin skyldighet att i rätt tid betala mervärdesskatt. Av A-sons uppgifter framgår att han varit medveten om att bolaget inte betalat korrekt skattebelopp i rätt tid under de aktuella räkenskapsåren. Det har varit fråga om

upprepade felaktigheter i bolagets redovisning av såväl ingående som utgående mervärdesskatt under båda räkenskapsåren. Under räkenskapsåret 1993 har det dessutom varit fråga om relativt sett betydande belopp som betalats in för sent. Att under sådana omständigheter endast meddela missförhållandena till skattemyndigheten kan inte anses vara en tillräcklig åtgärd. Eftersom ett aktiebolags samtliga intressenter har ett berättigat intresse av att revisorn fullgör sin lagstadgade rapporteringsskyldighet borde A-son även i sina revisionsberättelser ha påtalat bristerna.

Vad gäller den förhyrda maskinen framgår av handlingarna i ärendet att bolaget först i november 1994 underrättat uthyraren om sin avsikt att under viss förutsättning förvärva maskinen. Vidare framgår att förvärvet i så fall skulle ske så sent som per den 30 juni 1996. Av handlingarna i ärendet framgår också att bolaget åtminstone under större delen av år 1994 fakturerats för hyra av maskinen. Oavsett hur det civilrättsliga förhållandet skall bedömas enligt lagen om avbetalningsköp mellan näringsidkare så gäller enligt 5 § bokföringslagen (1976:125) att bokföringen för varje affärshändelse skall grundas på handling som härrör från affärshändelsen eller särskilt upprättats med uppgifter om denna. Bolaget har under redovisningsperioden maj-juni 1994 gjort avdrag för ingående mervärdesskatt med ett betydande belopp trots att den affärshändelse som föranlett avdraget i vart fall inte inträffat förrän i november 1994. Bolagets redovisning har i förevarande avseende på ett markant sätt avvikit från bokföringslagens regler utan att A-son reagerat.

Enligt 11 kap. 4 § aktiebolagslagen i dess lydelse före den 1 september 1996 får uppskrivning av anläggningstillgång avsättas till en uppskrivningsfond. Sådan fond får endast tas i anspråk för ändamål som avses i 15 § bokföringslagen eller för ökning av aktiekapitalet eller för täckning av förlust enligt fastställd balansräkning i fall då förlusten inte kan täckas av fritt eget kapital. Uppskrivningsfond får således inte överföras till reservfond. Det är utrett att bolaget i strid med gällande regler överfört medel från uppskrivningsfonden till reservfonden i årsredovisningen för räkenskapsåret 1994. Med hänsyn till att det varit fråga om ett väsentligt belopp borde A-son ha uppmärksammat gällande regler och försökt få bolaget att vidta rättelse.

RN finner sammantaget att A-son i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämndens ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Stig von Bahr, Elisabet Fura-Sandström, Margit Knutsson, Claes Norberg, Eva-Britt Nordhall, Ingrid Ullberg och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell samt avdelningsdirektörerna Åsa Arffman och Per Eskilsson. Föredragande har varit Åsa Arffman.

Länsrätten i Stockholms län, rotel 333

Dom 2000-02-04 i mål nr Ö 438-99

A-son har överklagat RN:s beslut och yrkat att varningen skall upphävas. I andra hand har han yrkat att en erinran skall meddelas.

Vad gäller revisorns anmälningsskyldighet beträffande bolagets underlåtenhet att i tid betala mervärdesskatt hänvisas till 10 kap 10 § aktiebolagslagen i dess lydelse före den 1 januari 1999 och 10 kap 31 § samma lag i dess lydelse efter den 1 januari 1999. Föreningen Auktoriserade Revisorers (FAR) rekommendationer 1993 vad gäller god redovisningssed vid befattning med skatter och arbetsgivaravgifter samt förarbeten, prop. 1997/98:99 åberopas. Det reviderade bolaget har när granskningen genomfördes åtgärdat de förskjutningar som uppkommit mellan de olika redovisningsperioderna. Det har kvarstått endast ett mindre belopp att reglera. Skattemyndigheten har också, som framgår av revisionspromemorian,

godtagit bolagets förklaringar och gjort de justeringar som varit nödvändiga för att rätta till förskjutningarna mellan de olika perioderna. A-sons företrädare har skriftligen påtalat förhållandet för skattemyndigheten. Med hänsyn till väsentlighetskriteriet har det därför inte funnits anledning att göra någon anmärkning i revisionsberättelsen. Under alla omständigheter är det fråga om ett grännsfall. Att lägga den eventuella underlåtenheten till grund för en varning är därför en alltför sträng åtgärd. Vad gäller leasingavtal/avbetalningsköp och dess gränsdragning samt mervärdesskatt hänförlig till avbetalningsköpet hänvisas till FAR:s samlingsvolym 1999 och SOU 1994:120. A-son har arbetat som auktoriserad revisor sedan år 1969 med uppehåll för åren 1989 och 1991. Mot bakgrund av sin erfarenhet som revisor och med hänsyn till de vedertagna revisionsprinciper på vilka revisorns granskning hänförlig till bolagets skyldighet att fullgöra sina rättigheter och skyldigheter i fråga om skatter och avgifter skall baseras hur han gjort den bedömningen att det inte funnits någon anledning att i revisionsberättelsen påtala bristerna avseende bolagets redovisning och betalning av mervärdesskatt. Vid granskningen av bolagets fullgörande av dess åligganden i fråga om skatter och avgifter var mervärdesskatteskulden reglerad. Bolaget hade således redan vid detta tillfälle tagit rättelse. Eftersom rättelse skett och överträdelsen inte kan anses vara så allvarlig att anmärkning i revisionsberättelsen ändå skall ske, har det med hänsyn till väsentlighetskriteriet inte förelegat någon anledning att avge en revisionsberättelse med anmärkning i detta avseende. Vid bedömningen av vad som skall anses vara väsentligt skall beaktas att bolagets omsättning åren 1993 och 1994 uppgick till 12,6 respektive 16,5 Mkr. Antalet anställda motsvarande år var 27 respektive 30. Bolagets ställning och resultat skall ställas i relation till värdet av bolagets överträdelse i mervärdesskatt hänseende. En jämförelse visar att överträdelsen är en sådan oväsentlig avvikelse som det enligt stadgad revisionspraxis är tillåtet att utelämna i revisionsberättelsen. Vidare måste hänsyn tas till att revisorn löper en viss risk att bli skadeståndsskyldig gentemot bolaget om anmärkningar gjorda i revisionsberättelsen på något sätt skadar bolaget. A-son vill också påpeka att det föreligger en skillnad mellan skattemyndighetens och revisorns bedömning av väsentlighetskriteriet. Medan skattemyndigheten har möjlighet att gå in och granska även mycket små avvikelser måste revisorn, för att kunna utföra sitt arbete på ett korrekt sätt, lägga ribban på en högre nivå. Åren 1993 och 1994 var dessutom revisorernas gränser för vad som skulle anses vara ej väsentliga avvikelser vidare än vad som är fallet i dag. Sedan den 1 januari 1999 är revisorn inte skyldig att underrätta skattemyndigheten för det fall den enda anmärkningen i revisionsberättelsen är att skatter och avgifter inte betalats i rätt tid. Bakgrunden till denna ändring är att skattemyndigheten anses ha tillräcklig information i detta avseende genom uppbördssystemet. I det aktuella fallet hade skattemyndigheten kännedom om bolagets överträdelser i mervärdesskatt hänseende. Detta talar för att överträdelsen vid en väsentlighetsbedömning kan utelämnas i revisionsberättelsen. A-son hänvisar till ett avgörande från Revisorsnämnden, D 5/97, där nämnden vid sin bedömning om den aktuella revisorn skall meddelas varning för sin bristande rapportering har beaktat det faktum att det av förvaltningsberättelsen framgår att den i fallet aktuella föreningen inte fullgjort sina plikter i fråga om skatter och avgifter samt att skattemyndigheten känt till föreningens underlåtenhet i denna del. Revisorsnämnden avskrev ärendet. Ett civilrättsligt bindande köpeavtal avseende den i målet nu aktuella maskinen uppkom i juni 1994 då bolaget beslutade att utnyttja köpoptionen i hyreskontraktet. I samband härmed meddelade bolaget muntligen säljaren av maskinen att beslut hade fattats att köpa densamma. I november samma år bekräftades vad som således varit känt för samtliga parter sedan juni med ett skriftligt meddelande. Eftersom den aktuella affärshändelsen ägde rum i juni 1994, bolaget hade maskinen i sin besittning och hade tillgång till en med faktura jämförlig handling utvisande köpet, hade bolaget också rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på sätt som skett. Om länsrättens bedömning blir att mervärdesskatt borde redovisats i november när leasetagaren skriftligen bekräftade överenskommelsen om avbetalningsköpet, är det återigen fråga om en förskjutning mellan olika perioder. Med

hänsyn till väsentlighetskriteriet har det inte heller i den situationen funnits något skäl att anmärka i revisionsberättelsen. Revisorsnämndens påpekande om att andra intressenter än staten skulle ha haft intresse av en anmärkning i revisionsberättelsen är svårbegriplig. Frågan om ändrad redovisning av mervärdesskatten liksom eventuellt mervärdesskatteavdrag för maskinen berör huvudsakligen skattemyndigheten eftersom redovisningen justerades och det felaktiga beloppet betalades in. Det vitsordas att bolaget inte hade rätt att föra över medel från uppskrivningsfonden till reservfonden. Förhållandet har av förbiseende inte påtalats för bolagets styrelse i samband med revisionen. Om detta hade skett hade en rättelse självfallet gjorts av bolaget. Någon skada har inte uppkommit och det finns inte anledning till annan åtgärd än ett påpekande att bolaget borde ha informerats på något sätt. Avslutningsvis anser A-son att han vid en sammantagen bedömning av det inträffade fått en alltför sträng påföljd. Den meddelade varningen bör upphävas eller i vart fall ändras till en erinran.

A-son har åberopat att regeringsrätten i dom den 25 mars 1999, mål nr 1034-1997, funnit att det är förenligt med god redovisningssed att hänföra fakturor som avser leveranser under en viss månad till samma månad trots att fakturorna inkommit först vid senare tillfälle. Det kan enligt regeringsrätten, inte heller krävas att bokföringsåtgärder skall anses ha ägt rum före redovisningsperiodens utgång. Regeringsrätten ställer sig slutligen frågan om bestämmelserna i 8 kap 5 och 17 §§ mervärdesskattelagen att rätt till avdrag föreligger endast om avdraget kan styrkas med faktura eller liknande innebär att den skattskyldige får göra avdrag för ingående mervärdesskatt för en viss period endast om han under perioden mottagit en handling med vilken han kan styrka sin rätt till avdrag. Det finns inte anledning att uppfatta bestämmelsen i 8 kap 5 § samma lag så att den skattskyldige måste ha erhållit en faktura före utgången av den redovisningsperiod för vilken avdrag görs för den ingående skatten.

Revisorsnämnden har hemställt om avslag på överklagandet. Vad gäller bristerna i bolagets redovisning vidhålls att de varit av sådan art och omfattning att A-son borde ha anmärkt på dessa i sina revisionsberättelser. Skattemyndigheten har, trots bolagets förklaringar, påfört bolaget skattetillägg, med anledning av bristerna i mervärdesskatteredovisningen. Det vidhålls att ett aktiebolags samtliga intressenter har ett berättigat intresse av att revisorn fullgör sin lagstadgade rapporteringsskyldighet. A-son har funnit uttalandet svårbegripligt och anfört att frågan om ändrad redovisning av mervärdesskatten liksom eventuellt mervärdesskatteavdrag för maskinen huvudsakligen berört skattemyndigheten eftersom redovisningen justerats och felande belopp betalats in. Att frågan huvudsakligen berört skattemyndigheten ändrar inte Revisorsnämndens bedömning. Ett aktiebolags övriga intressenter, t.ex. borgenärer, har också ett berättigat intresse av att få veta om bolaget har misskött sina skattebetalningar. Beträffande hyresavtalet har uthyraren fakturerat bolaget för hyra av maskin inklusive mervärdesskatt t o m december 1994. Bolaget har konterat och betalt dessa fakturor t o m oktober 1994. Först den 30 november 1994 har bolaget skriftligen underrättat uthyraren om sin avsikt att under viss förutsättning förvärva maskinen och att förvärvet i så fall skulle ske per den 1 juni 1996. Någon affärshändelse som givit bolaget rätt att dra av ingående mervärdesskatt för maskinen har i vart fall inte inträffat förrän i november 1994. Bolaget har inte haft rätt till sådant avdrag under redovisningsperioden maj – juni 1994. Den av A-son åberopade domen från regeringsrätten avser inte en situation som den förevarande där en avdragsgrundande affärshändelse inte inträffat och domen är därför inte relevant i detta fall. Vidare anför A-son för det fall länsrätten anser att mervärdesskatten borde ha redovisats i november 1994 att det har varit fråga om en förskjutning mellan olika perioder och att det med hänsyn till väsentlighetskriteriet inte ålegat honom att anmärka i revisionsberättelsen. Revisorsnämnden vidhåller att bolagets redovisning på ett markant sätt avvikit från bokföringslagens regler. Avvikelsen har i förhållande till bolagets omsättning varit väsentlig. Vad A-son anfört om uppskrivningsfonden föranleder inte någon förändrad bedömning. A-son har i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

A-son har tillagt att det förhållandet att skattemyndigheten påfört bolaget skattetillägg inte kan tas till intäkt för att han, med beaktande av väsentlighetsrekvisitet, borde ha påtalat

bristerna avseende bolagets redovisning av mervärdesskatt i revisionsberättelsen. Till skillnad från revisorn har skattemyndigheten möjlighet och mer detaljerad skyldighet att granska även mycket små avvikelser. Han har gjort den bedömningen att enbart hänsynen till övriga intressenter inte varit tillräcklig för att föranleda en anmärkning i revisionsberättelsen. Av tidigare nämnda förarbeten kan utläsas att syftet med granskningen av ett bolags åligganden enligt skatte- och avgiftsförfattningarna är att tillse att beskattningssystemet fungerar på ett effektivt sätt. Med hänsyn till detta syfte torde inte enbart hänsynen till andra tänkbara intressenter än skattemyndigheten föranleda att anmärkning av bristande skatteinbetalning skall ske i revisionsberättelsen. Det är vidare riktigt att bolaget i november 1994 skriftligen meddelade säljaren av den aktuella maskinen att bolaget hade beslutat att utnyttja köptionen i hyresavtalet. Detta meddelande bekräftade dock ett förhållande som sedan juni 1994 varit känt för parterna. I samband med att bolaget i juni 1994 beslutade att utnyttja köptionen meddelades säljaren beslutet muntligen. Den verkliga avsikten var således redan i juni 1994 att bolaget skulle köpa maskinen. Med hänsyn till detta uppkom ett civilrättsligt bindande köpeavtal i juni 1994.

Länsrätten har på begäran av A-son hållit muntlig förhandling i målet.

Revisorsnämnden har vitsordat att bolaget via sin VD C-son muntligen den 14 juni 1994 underrättat det bolag som hyrde ut den aktuella maskinen om att man avsåg att utnyttja sin köption. A-son har uppgett att den mervärdesskatt på ca 270 000 kr som inte betalades av bolaget i rätt tid, betalades av bolaget efter påpekande från honom. Han skrev på revisionsberättelsen först sedan den aktuella mervärdesskatten betalats in.

Länsrätten (rådmannen Klas Nordwall med nämnd) har undanröjt det överklagade beslutet. Som skäl anfördes följande.

Av 22 § andra stycket lagen om revisorer framgår att varning får meddelas en revisor om denne åsidosätter sina skyldigheter som revisor. Om det är tillräckligt får i stället en erinran meddelas.

Enligt 10 kap 10 § fjärde stycket aktiebolagslagen skall i revisionsberättelsen anmärkas om bolaget inte fullgjort sin skyldighet att i rätt tid betala skatter och avgifter. Av 11 kap 4 § samma lag i dess lydelse före den 1 september 1996 följer att uppskrivning av anläggningstillgång får avsättas till uppskrivningsfond. Sådan fond får endast tas i anspråk för ändamål som avses i 15 § bokföringslagen eller för ökning av aktiekapitalet eller för täckning av förlust enligt fastställd balansräkning i fall då förlusten inte kan täckas av fritt eget kapital.

Enligt 4 § bokföringslagen skall i bokföringen som affärshändelse löpande noteras alla förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning såsom in- och utbetalningar samt uppkomna fordringar och skulder. Inför bokslut skall bokföringen tillföras fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som rätteligen hör till räkenskapsåret.

Av 5 § samma lag framgår att bokföringen för varje affärshändelse skall grundas på handling, som härrör från affärshändelsen eller särskilt upprättas med uppgifter om denna (verifikation). Fordringar och skulder skall enligt 8 § andra stycket lagen i fråga bokföras så snart det kan ske sedan faktura eller annan handling, som tillkännager anspråk på vederlag, utfärdats eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god affärssed.

Enligt 4 § lagen om mervärdesskatt framgår att skattskyldighet inträder när vara levereras, tjänst tillhandahålls eller uttag sker. Av första stycket av anvisningarna till 17 § samma lag framgår att avdrag för ingående skatt skall styrkas av skattedebitering på inköpsfaktura, avräkningsnota eller motsvarande handling. Avdrag för sådan skatt medges enligt 8 kap 5 § mervärdesskattelagen om avdraget kan styrkas med faktura eller jämförlig handling.

Av 1 § lagen om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. framgår att, om avtalet avseende avbetalningsköp betecknas som uthyrning eller betalningen som vederlag för varans

nyttjande, avbetalningsköp ändå föreligger om det är avsett att den till vilken varan utlämnas skall bli ägare av denna.

Av FAR:s etikregler och rekommendationer m.m. avseende regler för god redovisningssed – Regel 4 – Yrkesutövning, framgår att ledamot omsorgsfullt skall genomföra sina yrkesuppgifter så att vederbörande får ett tillfredsställande underlag för sina bedömningar. Ledamot är skyldig att beakta god redovisnings- och revisionssed. Av anvisningarna till regeln framgår att ledamot skall beakta av FAR utfärdade rekommendationer om god redovisnings- och revisionssed. I FAR:s rekommendationer anges att vid granskning av skatter skall, liksom vid all annan granskning, väsentlighetsprincipen vara vägledande. Detta innebär att bedömningen av vad som kan vara väsentligt skall stå i relation till företagets verksamhet, ställning och resultat. Revisor skall vid genomförandet av sin uppgift, både vid revision och vid rådgivning, beakta det berättigade intresset hos aktieägare, borgenärer, anställda, det allmänna och övriga intressenter, sådant detta intresse framkommer av lag och god affärssed. Enligt 10 kap 10 § fjärde stycket aktiebolagslagen skall revisorerna anmärka i revisionsberättelsen om de funnit att bolaget inte fullgjort sina i lag angivna skyldigheter gällande avdrag för anställdas skatter, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt m.m.

Av handlingarna i målet framgår att bolaget redovisat mervärdesskatt med ett 263 624 kr för lågt belopp år 1993 och ett med 24 063 kr för högt belopp år 1994. A-sons företrädare som revisor påtalade i samband med granskning av 1993 års räkenskaper att bolagets redovisning av mervärdesskatt var felaktig och att belopp förskjutits mellan perioderna. Detta förhållande meddelades även till skattemyndigheten. De föreliggande periodiseringsfelen hade inte rättats till i sin helhet när A-son avgav sina revisionsberättelser. A-son har inte anmärkt på detta i revisionsberättelserna.

Av skattemyndighetens utredning framgår att det funnits felaktigheter i det reviderade bolagets redovisning, som inte uppmärksammats av A-son. I 10 kap 10 § fjärde stycket aktiebolagslagen föreskrivs att revisor ska anmärka i revisionsberättelsen om han funnit att bolaget inte fullgjort sina skyldigheter i fråga om skatter och avgifter. Den felaktigt redovisade mervärdesskatten har felperiodiserats under ett antal räkenskapsår. Rättelse var påbörjad men inte helt slutförd. Mervärdesskatten avsåg periodiseringsfel och skattemyndigheten var underrättad. Rätt belopp var emellertid inbetalat till skattemyndigheten innan revisionsberättelsen skrevs under. Vad gäller den av bolaget förhyrda maskinen får det enligt god redovisningssed anses som att det uppstod ett giltigt avbetalningsköp av denna den 14 juni 1994, eftersom styrelseprotokoll upprättades och VD C-son muntligen underrättade det uthyrande bolaget den 14 juni 1994 om att man avsåg att utnyttja köpoptionen. Bokföringen i den delen var därmed riktig. Den av bolaget gjorda överföringen av uppskrivningsfonden till reservfonden är inte möjlig att företa enligt gällande lagstiftning. Detta fel borde ha påtalats av A-son. Skada har dock inte uppstått trots den felaktiga överföringen. Mot bakgrund av detta finner länsrätten emellertid vid en samlad bedömning att A-son, genom sin underlåtenhet att i revisionsberättelsen anmärka på vissa brister, inte i sådan grad åsidosatt sina plikter som revisor att förutsättningarna för att meddelas varning eller en erinran är uppfyllda.

Kammarrätten i Stockholm, avd 5

Dom 2002-06-26 i mål nr 1522-2000

RN har överklagat LR:s och yrkat att kammarrätten skall fastställa nämndens beslut att meddela A-son varning. Som skäl för yrkandet har RN anfört bl.a. följande.

Beslutet att meddela A-son varning grundas bl.a. på att han, i strid med 10 kap. 10 § aktiebolagslagen underlåtit att i sina revisionsberättelser anmärka på att ifrågavarande aktiebolag inte betalat mervärdesskatt i rätt tid. Det har varit fråga om upprepade felaktigheter

i bolagets redovisning av såväl ingående som utgående mervärdesskatt under två räkenskapsår. Det bör noteras att Revisorsnämnden inte gjort gällande att de aktuella bristerna inte skulle ha uppmärksammats av A-son. Det som nämnden lagt A-son till last är i stället att han inte uppfyllt aktiebolagslagens krav om att i revisionsberättelserna anmärka på bristerna. Revisorsnämndens beslut grundas även på att det aktuella bolagets redovisning av mervärdesskatt avseende en förhyrd maskin på ett markant sätt avvikit från bokföringslagens regler utan att A-son reagerat. Slutligen meddelade Revisorsnämnden A-son varning på grunden att han inte reagerat på att bolaget i strid med 11 kap. 4 § aktiebolagslagen överfört ett väsentligt belopp från uppskrivningsfonden till reservfonden i årsredovisningen för räkenskapsåret 1994. Även om det inte är helt klart vad länsrätten avser med att "skada" inte har uppstått har den ifrågavarande bokföringsåtgärden varit i direkt strid med aktiebolagslagen och det finns inte någon grund för att underlåta disciplinär åtgärd.

A-son har bestritt bifall till överklagandet. Som skäl för bestridandet har han hänvisat till vad han tidigare har anfört i underinstanserna och tillagt bl.a. följande. Av Föreningen Auktoriserade Revisorers (FAR) rekommendationer framgår att det, med hänsyn till väsentlighetskriteriet, inte alltid finns anledning att i revisionsberättelsen anmärka att bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter i fråga om skatter och avgifter. Vidare nämns uttryckligen i rekommendationen att det i regel inte finns anledning att göra en anmärkning om rättelse sker, såvida inte överträdelsen är allvarlig eller effekter av felaktigheter eller brister kvarstår trots rättelse. Vid tiden för slutförandet av hans granskning av bolagets fullgörande av dess åligganden i fråga om skatter och avgifter var mervärdesskatteskulden reglerad. Dessutom var skattemyndigheten underrättad om felaktigheterna i bolagets redovisning och betalning av mervärdesskatten. Med hänsyn tagen till föreliggande omständigheter samt de vägledande principerna om väsentlighet och risk har det inte funnits anledning att göra någon anmärkning i revisionsberättelsen. Mot bakgrund av att det reviderade bolaget vid tiden för hans granskning självmant hade vidtagit rättelse och skattemyndigheten var underrättad om periodiseringsfelen kan inte enbart hänsynen till andra tänkbara intresser än skattemyndigheten föranleda att anmärkning av bolagets bristande skatteinbetalning skall ske i revisionsberättelsen. Härvid skall också beaktas att syftet med revisorns granskning av ett bolags skatte- och avgiftsinbetalningar enligt förarbetena till införandet av reglerna om revisorns anmälningsplikt avseende skatter och avgifter, är att tillse att beskattningssystemet fungerar på ett effektivt sätt. Avtal som betecknas som hyresavtal kan ändå civilrättsligt vara att anse som avbetalningsköp om avsikten mellan parterna är att hyresmannen skall bli ägare till varan. Det spelar alltså ingen roll att avtalet har benämnts hyresavtal.

Hans agerande avseende bolagets överföring av medel från uppskrivningsfonden till reservfonden kan inte ensamt läggas till grund för ett beslut om varning eller erinran. Det finns inte anledning till annan åtgärd än ett påpekande att bolaget borde ha informerats om att det inte hade rätt att föra över medel på angivet sätt.

Kammarrätten (lagmannen Marja Regner samt kammarrättsråden Sten Lindbäck och Peter Dinnetz, tillika referent) ändrade länsrättens dom och meddelar A-son en erinran. Som skäl anfördes följande

Lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla den 1 januari 2002 då den nya revisorslagen (2001:883) trädde i kraft. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen skall en fråga om disciplineringripande 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. Kammarrätten kan inte finna att en prövning enligt den nya revisorslagen skulle vara förmånligare för A-son och tillämpar därför bestämmelserna i den upphävda lagen om revisorer.

För att disciplinär påföljd skall kunna tilldelas någon fordras att de omständigheter på vilka påföljden grundas måste kunna slås fast otvetydigt (jfr bl.a. RÅ 1996 Ref 83).

Av förarbetena till lagen (1995:528) om revisorer framgår att varning bör meddelas för klart klandervärda förfaranden som om de upprepas kan antas leda till upphävande av auktorisationen eller av godkännandet. Den lindrigare påföljden erinran skall kunna tillgripas när ett förfarande bedöms som olämpligt och ha karaktären av ett påpekande från myndighetens sida om att god revisors- eller revisionsred inte iakttagits i det aktuella fallet (prop. 1994/95:152, sid. 58).

Det är ostridigt att det av A-son reviderade bolaget inte betalat mervärdesskatt i rätt tid samt att A-son inte anmärkt detta i sina revisionsberättelser. Den omständigheten att skatten betalats innan revisionsberättelserna skrevs under har inte befriat A-son från skyldigheten att påtala det nämnda förhållandet. A-son har således handlat i strid med bestämmelserna i 10 kap. 10 § aktiebolagslagen (1975:1385) i den lydelse som gällde vid den aktuella tidsperioden och har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Det är också ostridigt att A-son förbiset att bolaget genom att överföra medel från uppskrivningsfond till reservfond handlat direkt i strid med gällande bestämmelser.

Vad gäller frågan om mervärdesskatteredovisningen beträffande den i målet aktuella maskinen finner kammarrätten att den utredning som föreligger i målet och som åberopats av RN inte är sådan att det otvetydigt kan slås fast att det inte skedde ett förvärv genom avbetalningsköp den 14 juni 1994. Kammarrätten finner därför inte visat att A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor i denna del.

Kammarrätten finner således att A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor, dels genom sin underlåtenhet att göra anmärkning i revisionsberättelserna avseende för sen inbetalning av mervärdesskatt, dels genom att förbise att bolaget i strid med gällande regler fört över medel från uppskrivningsfond till reservfond. Vad som gäller i dessa avseenden framgår klart av författningsbestämmelser och A-son kan inte undgå disciplinpåföljd för dessa försummelser. När det gäller bestämmandet av påföljden bör såvitt gäller underlåtenheten att göra anmärkning i revisionsberättelserna avseende för sen inbetalning av mervärdesskatt beaktas att bolagets tidigare revisor har underrättat skattemyndigheten samt att bolaget, efter påpekande av A-son, vidtagit rättelse innan revisionsberättelserna skrevs under. Sammantaget finner kammarrätten att påföljden kan stanna vid en erinran.