

LR: dom 2003-11-28, mål nr 5206-03

D 2/03

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag (T-bolaget). Anmälaren har ifrågasatt att revisorn tillstyrkt vinstutdelning i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1995 trots att det förelåg en latent skatteskuld överstigande bolagets utdelningsbara tillgångar. T-bolaget redovisade för räkenskapsåret 1995 en omsättning om 22,5 mnkr och en balansomslutning om 4 mnkr.

Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår följande.

T-bolaget ägde tillsammans med sitt helägda dotterbolag, V-bolaget (där A-son också var vald revisor), ett kommanditbolag som hade förvärvats i april 1994 för fyra kronor. T-bolaget var kommanditdelägare och V-bolaget komplementär. I kommanditbolaget fanns vid förvärvstillfället skulder – främst till en bank – på knappt 15 mnkr och en tillgång bestående av en fastighet. Fastigheten överläts i juli 1994 till utomstående. Likviden från fastigheten var inte tillräcklig för att lösa kommanditbolagets lån, utan en skuld om 11,5 mnkr till banken kvarstod samtidigt som tillgångar saknades. Skulden övertogs i början av augusti 1994 av V-bolaget mot att detta bolag fick en fordran på kommanditbolaget på motsvarande belopp jämte ränta. Banken accepterade gäldenärsbytet. I slutet av september 1994 eftergav banken sin fordran på V-bolaget mot en engångsbetalning om 184 000 kr. Eftergiften redovisades hos V-bolaget som en ej skattepliktig ackordsinkomst om 11,3 mnkr medan V-bolagets fordran på kommanditbolaget kvarstod oförändrad. I januari 1995 omvandlades denna fordran jämte upplupen ränta till ett villkorat andelstillskott till kommanditbolaget, uppgående till sammanlagt 11,9 mnkr. I november 1995 verkställdes en fusionsplan enligt vilken V-bolaget fusionerades upp i T-bolaget. Eftersom kommanditbolaget därefter hade endast en delägare (T-bolaget) likviderades det. T-bolaget övertog i och med fusionen V-bolagets skattemässiga ingångsvärde avseende andelarna i kommanditbolaget och deklarerade för taxeringsåret 1996 en skattemässig realisationsförlust om 6,1 mnkr avseende kommanditbolagets likvidation. Syftet därmed var, enligt skattemyndigheten, att T-bolaget skulle undgå beskattning av bolagets vinst för räkenskapsåret 1995. Bolagets redovisade fria egna kapital om 3,7 mnkr – vilket helt utgjordes av vinsten för år 1995 – utdelades till T-bolagets aktieägare enligt ordinarie bolagsstämmas beslut i februari 1996. I en not till resultaträkningen i årsredovisningen för räkenskapsåret 1995 anges att "[n]ågon skattekostnad har ej beaktats då bolaget tar del av det skattemässiga underskott, som uppstått vid likvidationen av [kommanditbolaget]." A-son har avgivit en ren revisionsberättelse.

T-bolaget fattade på extra bolagsstämma den 27 december 1995 beslut att det skulle träda i frivillig likvidation vid en senare tidpunkt som inföll i april 1996. Innan slutredovisning framlades på extra bolagsstämma i november 1996 inledde skattemyndigheten ett omprövningsförfarande som i december 1997 ledde fram till ett beslut enligt vilket T-bolagets deklarerade realisationsförlust om 6,1 mnkr avseende kommanditbolaget underkändes. T-bolaget påfördes i stället en realisationsvinst om 5,2 mnkr. Om uppgörelsen med banken hade träffats med kommanditbolaget som gäldenär, skulle avdrag för det skattemässiga underskottet i kommandit-

bolaget inte ha kunnat tillgodogöras av kommanditbolagets ägare.¹ Enligt skattemyndigheten var V-bolagets övertagande av kommanditbolagets skuld om 11,5 mnkr till banken en ”skentransaktion utan affärsmässig grund”. Omkostnaden för övertagandet och V-bolagets därmed uppkommande fordran på kommanditbolaget har av skattemyndigheten bedömts uppgå endast till det belopp om 184 000 kr som V-bolaget betalade enligt uppgörelsen med banken. Andelstillskottet till – och därmed det skattemässiga ingångsvärdet för – kommanditbolaget har av skattemyndigheten omräknats i enlighet därmed. I och med skattemyndighetens omprövningsbeslut påfördes T-bolaget 4,5 mnkr i tillkommande skatt och några utdelningsbara medel fanns därefter inte att tillgå. T-bolagets likvidation har i anledning av skattemyndighetens omprövningsförfarande bedömts fortsätta i enlighet med 13 kap. 16 § aktiebolagslagen (1975:1385) i dess lydelse före den 1 januari 2002.² Efter skattemyndighetens beslut (som vid tiden för RN:s beslut är föremål för kammarrättens prövning efter att ha fastställts av länsrätten) har bolaget försatts i konkurs.

T-bolagets likvidator har i sin slutredovisning uppgett att skattemyndigheten, genom en handling inlämnad två dagar efter kallelsetidens utgång vid tingsrätten, har anmält fordran mot bolaget ”i den mån sådan fordran kan konstateras vid inledd skatterevision” men konstaterat att skattemyndighetens anmälan om fordran var för sent inkommen och inte angav någon ”reell fordran”. A-son har i sin revisionsberättelse tillstyrkt likvidatorns slutredovisning och även den föreslagna utskiftningen av knappt 100 000 kr till bolagets aktieägare. Likvidationen har därefter slutförts utan beaktande av skattemyndighetens eventuella fordran.

A-son har anfört följande.

Han gjorde en grundlig kontroll av det skattemässiga underskott som uppstod vid likvidationen av kommanditbolaget. Det var enligt hans bedömning tveklöst att V-bolaget hade en fordran på kommanditbolaget som kunde omvandlas till ett andelstillskott vilket i sin tur borde ha kunnat öka V-bolagets skattemässiga ingångsvärde i kommanditbolaget. A-son har uppgett att principen att ett tillskott till ett handelsbolag skulle öka andelens ingångsvärde och därmed minska det skattepliktiga realisationsresultatet var välkänd för honom. Vid tidpunkten för revisionen fann han inte anledning att utgå från att underskottsavdraget skulle underkännas av skattemyndigheten och han ansåg sig tillräckligt bevandrad i skatterätt för att inte behöva rådgöra med en specialist. Att värdera tillskottet var inte helt enkelt då det saknades praxis på området, men han jämförde med vad som gällde beträffande ett omvandlat aktieägartillskott, vilket skulle ha ingått i anskaffningsvärdet för aktierna vid fastställandet av ingångsvärdet. Enligt hans bedömning tog koncernen en reell risk när kommanditbolaget förvärvades i april 1994 eftersom uppgörelsen med banken träffades först i september samma år. V-bolagets fordran på kommanditbolaget borde värderas i förhållande till denna reella risk. Underskottet och den föreslagna utdelningen diskuterades ingående med styrelsen och utmynnade i noten i årsredovisningen.

RN, som tagit del av A-sons granskningsdokumentation för räkenskapsåret 1995, gör följande bedömning.

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 disciplinering mot en revisor på grund av åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya

¹ Jmf. tidigare 11 § lag (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet. Motsvarande regel återfinns numera i 40 kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229).

² Motsvarande bestämmelse återfinns numera i 13 kap. 43 § aktiebolagslagen (1975:1385).

bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande fall 1995 års lag.

Det framgår av inlämnade handlingar att A-son i egenskap av vald revisor i såväl T- som V-bolaget har varit väl insatt i de transaktioner som legat till grund för T-bolagets yrkande av avdrag för underskott som uppstått vid likvidation av kommanditbolaget. A-son har uppgivit att han var medveten om att vissa svårigheter förelåg beträffande värderingen av V-bolagets andelstillskott. Han har vid sin bedömning beaktat den risk som koncernen tog när kommanditbolaget förvärvades. Någon förklaring – utöver skattemässiga fördelar – till varför V-bolaget skulle överta kommanditbolagets skulder i utbyte mot en fordran på kommanditbolaget har dock inte framkommit. En revisor har anledning att utföra en särskilt noggrann granskning i fråga om transaktioner som gjorts i syfte att skapa ett skattemässigt underskott. A-son har i sitt yttrande anfört att det saknades praxis avseende värderingen av andelstillskott. Detta borde ha föranlett honom att rådgöra med sakkunniga vid bedömningen av tillskottets värde.

Det framgår både av A-sons yttrande och av hans dokumentation att han har verkat för att den ovan återgivna noten beträffande T-bolagets skatt skulle införas i årsredovisningen. Den upplysning som ges i noten till resultaträkningen – att skattekostnad inte har beaktats med hänsyn till det skattemässiga underskott som uppstått vid kommanditbolagets likvidation – ger inte uttryck för någon osäkerhet beträffande skattemyndighetens kommande bedömning. Det faktum att tilläggsinformationen lämnats visar dock att A-son var medveten om att skattemyndigheten skulle kunna ifrågasätta avdragsrätten. Det måste vidare ha varit uppenbart för A-son att skattemyndighetens eventuella underkännande av transaktionen skulle resultera i att utdelningsbara medel helt skulle saknas i bolaget och att föreslagen vinstutdelning i så fall skulle komma att strida mot bestämmelserna i 12 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385). Med hänsyn till att det handlade om ett så väsentligt belopp att bolagets ställning och resultat kunde ifrågasättas så var upplysningen i årsredovisningen otillräcklig. A-son borde i första hand ha verkat för att upplysningen skulle ändras så att den gav uttryck för den osäkerhet som förelåg och i andra hand i sin revisionsberättelse ha upplyst om att bolagets resultat var avhängigt av att underskottet godkändes. Till följd av osäkerheten borde han ha avstyrkt föreslagen vinst-disposition.

I 13 kap. 13 § första stycket aktiebolagslagen (1975:1385), i dess lydelse före den 1 januari 2002,³ föreskrevs att om det fanns gäld som av någon orsak ej kunde betalas då bolagets behållna tillgångar skulle skiftas, skulle erforderliga medel innehållas. A-son har i enlighet med 14 § första stycket samma kapitel avgivit revisionsberättelse över likvidationens slutredovisning och förvaltningen och därvid godtagit det föreslagna skiftet av bolagets kvarvarande tillgångar till dess aktieägare.

Av slutredovisningen framgår att skattemyndigheten hade anmält en eventuell fordran mot bolaget. Det bör noteras att likvidatorns uttalande om att skattemyndighetens anmälan om fordran inkommit för sent varit ovidkommande för huruvida den skulle kunna göras gällande i likvidationen.⁴ Med hänsyn till den osäkerhet som rådde beträffande bolagets deklarerade skattemässiga underskott fanns det anledning för A-son att räkna med att ett omprövningsförfarande från skattemyndighetens sida skulle kunna leda till en ökning av bolagets skulder. Att i det läget tillstyrka genomförandet av skiftet av bolagets tillgångar kan inte anses vara förenligt med god revisionsd.

³ Bestämmelser motsvarande dåvarande regler i 13 kap. 13 § första stycket och 14 § första stycket aktiebolagslagen (1975:1385) återfinns nu i 37 § och 39 § första och andra stycket samma kapitel.

⁴ Jmf. hänvisning ovan, sid. 2, till regler härom i 13 kap. aktiebolagslagen (1975:1385).

Sammanfattningsvis måste A-son ha varit medveten om att osäkerhet rådde beträffande skattemyndighetens godkännande av det deklarerade underskottet. Han borde därför ha verkat för att denna osäkerhet kom till uttryck i årsredovisningen eller i sin revisionsberättelse ha upp-lyst om att T-bolagets resultat var avhängigt av att underskottet godkändes. Med hänsyn till nämnda osäkerhet borde A-son ha avstyrkt den föreslagna vinstdispositionen. Genom sin underlåtenhet i dessa hänseenden har han åsidosatt god revisionssed. A-son har även åsidosatt god revisionssed då han, trots att osäkerheten beträffande den skattemässiga bedömningen av underskottet kvarstod och att han hade vetskap om skattemyndighetens eventuella fordran, tillstyrkte skifte av bolagets tillgångar i sin revisionsberättelse över likvidatorns slutredovisning.

Med stöd av 22 § andra stycket revisorslagen (1995:528) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN in pleno. I beslutet har deltagit kammarrättspresidenten Lennart Grufberg, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattechefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt avdelningsdirektören Sara Elmér som föredragit ärendet.