

D 13

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket beträffande auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Underrättelsen avser hans revisionsuppdrag i ett s.k. lagerbolag (nedan A-bolaget) avseende räkenskapsåret 1 juli 2010 – 30 juni 2011.

2 Skatteverkets underrättelse

Av underrättelsen framgår att Skatteverket har genomfört skatterevision hos ett aktiebolag, nedan S-bolaget. S-bolaget köpte och sålde lagerbolag. Efter att ha köpt A-bolaget, överförde S-bolaget likvida tillgångar i det köpta bolaget till sitt eget bankkonto. S-bolaget fick härigenom en skuld till A-bolaget.

När S-bolaget sålde A-bolaget vidare, betalades aktierna genom att köparen, K-bolaget, övertog skuldreversen som S-bolaget hade gentemot det överlåtna bolaget. Av 21 kap. 5 § aktiebolagslagen (2005:551) framgår bl.a. att ett aktiebolag inte får lämna lån eller ställa säkerhet för lån i syfte att gäldenären ska förvärva aktier i bolaget, det s.k. förvärvslåneförbudet.

3 A-sons dokumentation och yttranden m.m.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2010/11 i A-bolaget.

Av handlingarna framgår bl.a. att ett avtal hade träffats där S-bolaget sålde A-bolaget till K-bolaget. Avtalet är daterat den 6 augusti 2010. Priset var 344 250 kr. Som villkor gällde att K-bolaget skulle betala förvärvet genom övertagande av en revers till A-bolaget på samma belopp.

Av årsredovisningen för A-bolaget framgår att bolaget redovisade fordringar hos koncernföretag med 345 250 kr vid räkenskapsårets ingång och med 324 179 kr vid räkenskapsårets utgång.

A-son har uppgett följande.

S-bolagets förfarande att efter att ha förvärvat ett bolag överföra delar av det köpta bolagets likvida medel till S-bolaget är det normala för bolag som bedriver handel med lagerbolag. Lånet är mellan koncernbolag och är undantaget från det generella låneförbudet enligt 21 kap. 2 § 2 aktiebolagslagen. Att en köpare av ett lagerbolag sedan löser säljarens skuld till lagerbolaget är också ett normalt förfarande vid försäljning av lagerbolag.

Han valdes till revisor i A-bolaget den 29 januari 2010. Vid räkenskapsåret 2010/11 års ingång ägdes samtliga aktier i A-bolaget av S-bolaget. S-bolaget hade förvärvat aktierna i oktober 2009 som ett lagerbolag och efter förvärvet fram till den 30 juni 2010 lånat 345 250 kr från A-bolaget. I juli 2010 återbetalades 1 000 kr, varefter fordran var 344 250 kr, vilket också var fordran vid ägarförändringen.

Betalningen för K-bolagets förvärv av aktier i A-bolaget skedde genom övertagande av S-bolagets reversskuld till A-bolaget om 344 250 kr. K-bolaget tog efter förvärvet upp reversen som skuld till dotterbolag. Han övervägde vid sin granskning om förfarandet att överta S-bolagets reversskuld på A-bolaget var att jämställa med ett direkt lån av likvida medel från A-bolaget och om det därmed stred mot förvärvslåneförbudet.

Han konstaterade att den tidigare ägaren hade tagit upp ett tillåtet koncernlån och att detta kvarstod men med ny gäldenär inom ny koncern efter aktieöverlåtelsen och att ett sådant lån, i vart fall om det tagits efter aktieöverlåtelsen, var tillåtet. Efter att ha rådfrågat en kollega som var skattejurist gjorde han bedömningen, vilken delades av skattejuristen, att förfarandet inte torde stå i strid med förvärvslåneförbudet. Någon anmärkning i revisionsberättelsen var därmed inte påkallad med utgångspunkt i den bedömning som han då gjorde med stöd av skattejurist.

4 RN:s bedömning

Av 9 kap. 33 § andra stycket aktiebolagslagen följer att en revisor ska anmärka i sin revisionsberättelse om han eller hon vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot eller en verkställande direktör har handlat i strid med samma lag.

I 21 kap. 5 § aktiebolagslagen föreskrivs att ett aktiebolag inte får ge förskott, lämna lån eller ställa säkerhet för lån i syfte att gäldenären eller honom närstående fysisk eller juridisk person ska förvärva aktier i bolaget eller överordnat bolag i samma koncern.

Som ovan anförts har S-bolaget sålt A-bolaget till K-bolaget som har erlagt betalning genom att överta S-bolagets skulder till A-bolaget.

I förarbetena till den lagändring varigenom det aktiebolagsrättsliga låneförbudet infördes (prop. 1973:93 s. 145), i förarbetena till 1975 års aktiebolagslag (prop. 1975:103 s. 489 f) samt i förarbetena till vissa ändringar i denna lag (prop. 1977/78:41 s. 58 f) gjordes uttalanden som talar för att avsikten var att överlåtelser av ovan berört slag skulle omfattas av låneförbudet. Vidare har Högsta förvaltningsdomstolen år 1977 uttalat att situationen att en person förvärvar ett aktiebolag och i samband därmed även övertar säljarens skulder till det förvärvade bolaget medför att det överlåtna bolaget anses lämna köparen ett lån i strid med låneförbudet, RRK R77 1:45. Svea hovrätt har i en dom den 18 maj 1990 i mål nr T 1104/89 uttalat att låneförbudet överträddes då en person dels förvärvade aktierna i ett lagerbolag, dels övertog betalningsansvaret för lagerbolagsbildarens skuld till lagerbolaget. Även av den juridiska doktrinen framgår att sådana fall av gäldenärsbyte som avses här omfattas av låneförbudet, se Nerep, Aktiebolagsrättsliga studier – särskilt om kapitalskyddet, 1994, sid. 284 f. och Lindskog, Aktiebolagslagen 12:e och 13:e kap. Kapitalskydd och likvidation, 2 uppl. 1995, sid. 161 f. Rättsläget har i denna del inte ändrats genom tillkomsten av aktiebolagslagen (2005:551).

Den omständigheten att K-bolaget förvärvade aktierna i A-bolaget genom att ta över S-bolagets skulder till A-bolaget innebär att A-bolaget lämnade ett lån i strid med låneförbudsreglerna. Att S-bolagets lån från A-bolaget var tillåtet förändrar inte denna bedömning.

A-son skulle därför i revisionsberättelsen för A-bolaget ha anmärkt att lån hade lämnats i strid med förvärvslåneförbudet. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionsssed.¹ A-son har i nu nämnt avseende åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner omständigheterna vara sådana att erinran utgör en tillräcklig åtgärd.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son erinran.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, justitierådet Kristina Ståhl, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Gunnar Abrahamsson samt avdelningsdirektören Philip Lagerling som har föredragit ärendet.

¹ Se RN:s beslut den 14 februari 2008 i ärende dnr 2006-552 (referat D 4/08 i RN:s praxis).