

LR: dom 2001-08-30, mål nr 20533-00

KamR: beslut att ej meddela PT, 2001-11-09, mål nr 5566-01

RegR: beslut att ej meddela PT, 2003-12-19, mål nr 6936-2001

D 10/00-01

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan beträffande auktoriserade revisorn A-son. Anmälan avser bl.a. hans uppdrag som vald revisor i två aktiebolag (nedan kallade entreprenadbolaget och fastighetsbolaget).

Entreprenadbolaget

Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår bl.a. följande. Fram till år 1994 betalade entreprenadbolaget ut lön till den verkställande direktören (VD) för dennes tjänster. För tiden därefter fakturerade VD entreprenadbolaget för arvode avseende uppdraget som VD. I samband med en taxeringsrevision uppmärksammade skattemyndigheten dels att VD saknade F-skattesedel, dels att entreprenadbolaget varken gjort avdrag för preliminär skatt eller betalat arbetsgivaravgifter på de belopp bolaget utgett i arvode till VD under räkenskapsåren 1994 och 1995. Med anledning härav påförde skattemyndigheten entreprenadbolaget skatter och avgifter med ca 240 000 kr. Entreprenadbolaget försattes i konkurs den 11 juni 1996. I sina revisionsberättelser för räkenskapsåren 1994 och 1995 har A-son anmärkt att entreprenadbolaget vid ett flertal tillfällen inte betalat in skatter och avgifter i rätt tid, men inte anmärkt på felaktigheten beträffande ersättningarna till VD.

A-son har yttrat sig i ärendet och anför bl.a. följande. I samband med granskningen av entreprenadbolagets räkenskaper avseende räkenskapsåret 1994 uppmärksammade han att VD:s fakturor saknade uppgift om organisationsnummer och om F-skattesedel. Han påtalade denna brist för styrelsen och utgick, med hänsyn till styrelsens kompetens och kunskap, från att saken skulle undersökas och att styrelsen skulle återkomma till honom för det fall VD inte var registrerad för F-skattesedel. Så skedde emellertid inte och frågan diskuterades inte ytterligare. Vid revisionen året därpå utförde han en analytisk granskning kompletterad med viss substansgranskning av räkenskapsårets sista månader. Eftersom VD slutade sin anställning i augusti 1995 ingick inte dennes fakturor i underlaget för substansgranskningen. A-son uppmärksammade därmed inte ifrågavarande problem vid sin revision detta år.

RN gör följande bedömning.

Enligt 10 kap. 10 § fjärde stycket aktiebolagslagen (1975:1385), i dess lydelse före den 1 januari 1999, skall revisorn anmärka i revisionsberättelsen om han funnit att bolaget inte fullgjort sina skyldigheter i fyra särskilt angivna avseenden i fråga om skatter och avgifter. Av detta stadgande följer en skyldighet för revisorn att granska revisionsklientens redovisning och betalning av angivna skatter och avgifter.

Ett uppdrag som VD är av speciell karaktär. Befattningen är reglerad i 8 kap. aktiebolagslagen och ingår i ett aktiebolags ordinarie ledningsorgan. Av 8 kap. 4 § nämnda lag följer att posten som VD skall innehas av en fysisk person och att det är fråga om ett personligt uppdrag. VD kan åläggas skadeståndsskyldighet och dömas till straff enligt bestämmelser i 15 och 19 kap. aktiebolagslagen. Regeringsrätten har i en dom angående utbetalad ersättning till ett aktiebolags VD (RÅ 1993 ref. 53) uttalat bl.a. följande. "Normalt gäller att den som utsetts till verkställande direktör i ett aktiebolag får anses vara anställd av

bolaget.” Detta ”kan emellertid inte anses hindra att uppdrag som styrelseledamot och verkställande direktör – med det personliga juridiska ansvar som följer med dessa – i särskilda fall kan för begränsad tid innehas av en person som inte är anställd av bolaget utan i stället knutits till detta som ett led i ett [--] särskilt avgränsat [--]uppdrag”.

Med hänvisning till vad som anförts i föregående stycke skall ersättning som ett aktiebolag utger till sin VD normalt hänföras till inkomst av tjänst. Detta gäller oavsett under vilken civilrättslig form en VD knutits till aktiebolaget. I förevarande ärende är utrett att entreprenadbolaget varken gjort avdrag för preliminär skatt eller betalat arbetsgivaravgifter på de ersättningar bolaget betalat ut till VD. A-son har därmed som en första åtgärd haft att undersöka om inte entreprenadbolaget, även om formen för VD:s knytning till bolaget skulle ha ändrats, ändå haft skyldighet att göra avdrag för preliminär skatt och betala arbetsgivaravgifter. Någon sådan kontroll har A-son, såvitt framgår av hans yttranden i ärendet, inte gjort. Som A-sons yttranden får förstås har han utan vidare överväganden utgått från att ersättningen till VD utgjort inkomst av näringsverksamhet. Han har därvid reagerat på att VD:s fakturor saknade uppgift om F-skattesedel. Sedan A-son påtalat denna brist för styrelsen har han förlitat sig på att denna skulle företa erforderlig utredning och då han inte hörde vidare i saken lämnat frågan om entreprenadbolagets eventuella skatte- och avgiftsförpliktelser därhän. RN finner att A-son åsidosatt sin lagstadgade skyldighet att granska entreprenadbolagets redovisning och betalning av skatter och avgifter vad gäller utbetalade ersättningar till bolagets VD.

Fastighetsbolaget

Såvitt avser fastighetsbolaget hänför sig anmälan till räkenskapsåret 1995. Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår bl.a. följande. Fastighetsbolaget förvärvade den 30 mars 1992 en industrifastighet för 15 miljoner kr. I samband med fastighetsförvärvet antogs en ny bolagsordning enligt vilken fastighetsbolaget endast skulle äga och förvalta ifrågavarande fastighet. Fastighetsbolaget registrerades även som skattskyldigt för uthyrningsverksamhet vilket innebar att fastighetsbolaget dels fick göra avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till fastigheten, dels blev skyldigt att redovisa utgående mervärdesskatt på hyresintäkterna. Den 13 december 1995 avyttrades fastigheten. Av det köpekontrakt som upprättades mellan fastighetsbolaget och köparen av fastigheten framgår bl.a. följande. ”I det fall överlåtelsen föranleder skyldighet för säljaren att återföra mervärdesskatt åligger det köparen att vid sidan av fullgörande av betalning av köpeskilling också erlagga sådan mervärdesskatt mot särskild faktura”. Någon återföring av mervärdesskatt med anledning av fastighetsförsäljningen gjordes inte under räkenskapsåret 1995. I samband med att fastighetsbolaget i oktober 1997 ansökte om ändring av registrerad verksamhet ålade skattemyndigheten fastighetsbolaget att återföra tidigare åtnjutna avdrag för ingående mervärdesskatt för ifrågavarande fastighet med drygt 400 000 kr. A-son har i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 1995 endast anmärkt att disponibla vinstmedel saknas.

A-son har beträffande sin granskning av fastighetsbolaget anført bl.a. följande. Han granskade den aktuella fastighetsaffären vid sin revision räkenskapsåret 1995. Eftersom fastigheten avyttrades i mitten av december 1995 var det inte aktuellt för fastighetsbolaget att återföra tidigare åtnjutna avdrag för mervärdesskatt under detta år. Fastighetsbolaget och köparen av fastigheten hade reglerat vem som skulle betala en eventuell återföring av mervärdesskatten i köpekontraktet. Om en återföring av mervärdesskatten hade varit aktuell skulle den ”praktiskt handläggas under 1996 och vara ett ’nollsummespel’ utan påverkan på 1995 års ställning och resultat”.

RN gör följande bedömning.

Revisorns skyldighet att vid sin revision kontrollera om revisionsklienten fullgjort sina skyldigheter i fråga om vissa skatter och avgifter regleras som tidigare nämnts i 10 kap. 10 § fjärde stycket aktiebolagslagen. Av lagen om mervärdesskatt (1994:200) framgår bl.a. att en skattskyldig som avyttrar en fastighet skall återföra åtnjutna avdrag för sådan ingående mervärdesskatt som han gjort avdrag för. Hela beloppet skall återföras om fastigheten avyttras inom tre år och hälften av beloppet om fastigheten avyttras sedan tre år men inte sex år har förflutit från utgången av det kalenderår under vilket skattskyldigheten inträtt för honom (9 kap. 5 och 6 §§). Återföring skall ske för den redovisningsperiod under vilken den skattepliktiga fastigheten avyttrats (13 kap. 28 §).

Av handlingarna i ärendet framgår dels att fastighetsbolaget varit skattskyldigt för uthyrnings-verksamhet avseende ifrågavarande fastighet, dels att fastighetsbolaget – i samband med försäljningen av nämnda fastighet den 13 december 1995 – varit skyldigt att återföra åtnjutna avdrag för ingående mervärdesskatt. Fastighetsbolaget har i sina räkenskaper för räkenskapsåret 1995 varken redovisat någon fordran mot köparen eller någon skatteskuld till staten avseende återföring av ingående mervärdesskatt med anledning av fastighetsavyttringen. Fastighetsbolaget har såvitt framgår inte heller återfört ifrågavarande skatt i sin mervärdesskattedeklaration avseende redovisnings-perioden november–december 1995. A-son har, som hans yttranden får förstås, godtagit fastighets-bolagets räkenskaper i nu aktuellt avseende. Han har vidare accepterat att fastighetsbolaget för den föreskrivna redovisningsperioden inte deklarerat återföring av ifrågavarande skatt. RN finner det anmärkningsvärt att A-son inte reagerat på dessa felaktigheter, vilka borde ha föranlett honom att anmärka i sin revisionsberättelse. Genom att underlåta detta har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Vad A-son anfört om bl.a. det civilrättsliga förhållandet mellan fastighetsbolaget och köparen av fastigheten föranleder ingen annan bedömning.

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 Arne Baekkevold, Klas-Erik Hjorth, Margit Knutsson, Elisabet Fura-Sandström, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg, Eva-Britt Nordhall och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell samt chefsjuristen Per Eskilsson och avdelningsdirektören Åsa Arffman, föredragande.