

D 3/02

Revisorsnämnden (RN) har av Skattemyndigheten i X-stad mottagit en underrättelse beträffande godkände revisorn A-son. A-son startade i maj 1997 en enskild firma i vilken han därefter har bedrivit sin revisionsverksamhet. Det första räkenskapsåret, avseende tiden 1997-05-24 – 1997-12-31, redovisades i A-sons deklaration för taxeringsåret 1998. Skattemyndigheten, som vid skatterevision granskat underlaget för nämnda deklaration, gör bl.a. gällande att A-son undandragit inkomstskatt och egenavgifter med betydande belopp genom att belasta den enskilda firmans resultat med avskrivning på en inte balansgill goodwillpost och ränta på en felaktigt upptagen skuld till A-son.

Skattemyndigheten har anfört bl.a. följande.

A-son var fram till april 1997 anställd i ett revisionsföretag. Under denna anställning har han utfört revisionsuppdrag i bolag som var kunder till revisionsföretaget. När anställningen upphörde visade det sig att många av dessa kunder ville fortsätta att anlita A-son som revisor. A-son såg ett stort framtida värde i detta. Han beräknade värdet till ett årsarvode per företag som följde med till den av honom nystartade enskilda firman. A-son ”sålde” därefter kundstocken till sin enskilda firma för ett belopp motsvarande detta värde, totalt 1 400 000 kr. På grund av överlåtelsen har A-son upprättat och undertecknat ett skuldebrev med sig själv (privat) som kreditgivare och den enskilda firman som kredittagare. I den enskilda firman har som tillgång redovisats en goodwillpost, baserad på faktisk fakturering för år 1997 omräknat till årsbasis, om 1 400 000 kr. Av detta belopp bokfördes 950 000 kr per den 6 juni 1997 och 450 000 kr per bokslutsdagen den 31 december samma år. På motkontot ”lån goodwill” har bokförts 1 400 000 kr avseende skulden till A-son privat. Vid bokslutet gjordes avskrivning på goodwillposten med 255 360 kr. Dessutom beräknades en räntekostnad på 103 838 kr avseende skulden. Enligt A-sons deklaration skulle både avskrivningen och räntan belasta resultatet i den enskilda firman vid 1998 års taxering. A-son har inte på annat sätt redovisat försäljningen av goodwillen som intäkt. Inte heller räntan har intäktsredovisats.

Vid överlåtelsen av kundstocken har A-son agerat i egenskap av såväl säljare som köpare. Eftersom någon köpeskilling till extern part inte erlagts kan överlåtelsen inte ses som en faktisk transaktion. Därmed har det inte heller förelegat något värde, vare sig civil- eller skatterättsligt. Skattemyndigheten gör gällande att A-son har förfarit i strid med då gällande bestämmelser om redovisning och värdering av goodwill (se 17 § i 1976 års bokföringslag). Den redovisade goodwillposten kan inte anses vara balansgill. Några avdrag för avskrivning och ränta kan inte medges. Skattemyndigheten har därför beslutat att höja A-sons inkomst av näringsverksamhet med ett belopp motsvarande dessa avdrag.

A-son har anfört bl.a. följande.

När A-son lämnade sin anställning för att övergå till att bedriva revisionsverksamheten i enskild firma framförde många av hans klienter önskemål om att uppdragsförhållandet skulle fortsätta. Över dessa klienter upprättade han en förteckning som skulle tillföras den enskilda firman. I förteckningen angavs ett beräknat årsarvode för varje uppdrag. Samtliga uppdragsgivare godkände A-sons enskilda firma som utställare av framtida fakturor. Efter en preliminär värdering överlät han den i förteckningen upptagna kundstocken till sin enskilda firma. Den enskilda firman skulle till honom privat utge ett års omsättning som betalning för kundstocken. Initialt bokfördes ett belopp om 950 000 kr. Justering av årsarvodet (till 1 400 000 kr RN:s anm.) har sedermera skett med hänsyn till faktiskt utfall i den enskilda firmans bokslut

omräknat till helår. Vid överlåtelsen upprättades en revers på vederlaget. Reversen skulle skrivas om till det faktiska beloppet efter upprättat årsbokslut.

Den enskilda firman har genom övertagandet av kundstocken erhållit rätten att fakturera uppdrag hos de klienter som upptagits i förteckningen. Denna immateriella rättighet har haft ett väsentligt affärsvärde för rörelsen under dess uppbyggnad. Då A-son i juni 1997 förde över kundstocken till den enskilda firman var det behållna värdet av kundstocken 0 kr. Vederlaget baserades emellertid på den erhållna rättighetens affärsvärde för rörelsen. I och med att rättigheten övergått till den enskilda firman har A-son haft rätt att av denna betinga sig skälig ränta som kompensation för den ränta han hade haft möjlighet att tillgodogöra sig privat för det fall rättigheten inte förts över till företaget. Räntan skall betalas i efterskott efter anfordran.

A-son har genom sitt namn fått en tillgång i form av en kundstock. Det vederlag som den enskilda firman slutligen utger för kundstocken överstiger tillgångens behållna värde vid övertagandet med 1 400 000 kr. Denna skillnad får enligt 17 § bokföringslagen tas upp som anläggningstillgång till den del den representerar ett affärsvärde (goodwill).

RN gör följande bedömning.

Vid tiden för de händelser som är föremål för prövning gällde bokföringslagen (1976:125). I 17 § nämnda lag föreskrivs att en bokföringsskyldig som övertagit rörelse mot vederlag överstigande det behållna värdet av de övertagna tillgångarna, får ta upp skillnaden som anläggningstillgång till den del den representerar affärsvärde (goodwill), jfr. 4 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554).

A-son gör gällande att vederlag utgått för kundstocken i och med att han upprättade ett skuldebrev mellan sig själv ”privat” och den enskilda firman. RN vill med anledning härav framhålla att en enskild firma inte är något självständigt rättssubjekt. Den enskilda firman som sådan kan inte sluta avtal med rättslig verkan, utan det är den fysiska näringsidkaren som personligen ansvarar för alla åtaganden som görs i rörelsen. Eftersom det krävs åtminstone två parter för att ett fordrings/skuldförhållande skall uppstå kan inte A-sons undertecknande av nämnda skuldebrev tillmätas någon rättslig betydelse. Något vederlag för kundstocken har sålunda inte utgått. Det kan noteras att A-son inte heller har utgett vederlag till någon extern part för kundstocken.

Mot bakgrund av det ovan anförda finner RN att den av A-son genomförda transaktionen inte har gett upphov till någon goodwill enligt 17 § i 1976 års bokföringslag. Eftersom det inte funnits någon goodwill att redovisa i rörelsen har A-son inte haft grund för att yrka avskrivning. Det förhållande att skuldebrevet inte kan tillmätas rättslig betydelse innebär att han självfallet inte har haft rätt att göra avdrag för därtill hänförlig skuldränta.

Enligt RN:s uppfattning har det inte heller funnits förutsättningar för A-son att på annan grund ta upp kundstocken som en tillgång i rörelsens balansräkning.

För att en revisor skall vara lämplig att utöva revisionsverksamhet krävs att denne åtnjuter förtroende från revisionens intressenter, t.ex. uppdragsgivare och det allmänna. En viktig förutsättning för att detta förtroende inte skall rubbas är att revisorn i sin egen verksamhet följer gällande bestämmelser. A-son har i sin näringsverksamhet redovisat goodwill på ett sätt som strider mot då gällande bestämmelser i bokföringslagen. Förfarandet har lett till felaktiga avskrivningar och ränteavdrag. RN finner att A-son härigenom på ett synnerligen allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Enligt punkten 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen skall en fråga om disciplinering 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. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande fall 1995 års lag.

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 Vilhelm Andersson, Arne Bækkevold, Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Hans Karlsson, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg och Kerstin Nyquist. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson, föredragande