

D 42/04

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från dåvarande Skattemyndigheten i W-stad avseende auktoriserade revisorn A-son.

Av underrättelsen och övriga handlingar i ärendet framgår i huvudsak följande.

A-son har sedan år 1991 varit vald revisor i ett huvudsakligen tjänsteproducerande aktiebolag (nedan konsultbolaget). I samband med en utredning som gjorts av skattemyndigheten har framkommit att konsultbolagets två ägare under flera år har låtit en del av sin intjänade lön och semesterlön stå kvar i bolaget. Dessa ersättningar har ackumulerats och har i årsredovisningarna tagits upp under posten upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. På balansdagarna den 31 december räkenskapsåren 1998, 1999 och 2000 uppgick skuldförda löner och semesterersättningar till ca 930 000 kr, 1,06 mnkr och 1,26 mnkr. I den aktuella balansposten har respektive räkenskapsår även ingått på dessa belopp belöpande sociala avgifter om ca 309 000 kr, 348 000 kr och 412 000 kr. De berörda delägarna har under dessa räkenskapsår haft A-skattsedlar, vilket innebär att bolaget har varit skyldigt att göra skatteavdrag såväl för kontant utbetalda löner som för löner som varit tillgängliga för utbetalning. Eftersom skuldförda löner och semesterersättningar har varit tillgängliga för ägarna har bolaget varit skyldigt att i skattedeklarationerna redovisa samt att till skattemyndigheten inbetala de arbetsgivaravgifter som belöper på ersättningarna. Så har emellertid inte skett. Skattemyndigheten konstaterar att revisionsberättelserna avseende räkenskapsåren 1998–2000 inte innehåller några anmärkningar. Enligt skattemyndighetens uppfattning borde A-son, i enlighet med 10 kap. 31 § aktiebolagslagen (1975:1385, ABL), ha anmärkt på att bolaget dessa räkenskapsår inte har fullgjort sin skyldighet att dels göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen (1997:483), dels i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av 1 kap. 1 och 2 §§ skattebetalningslagen.¹

A-son har i huvudsak anfört följande.

Sedan år 1993 har konsultbolaget i sina bokslut gjort reserveringar för övertidsersättning och semesterersättning till framför allt huvudägarna. Denna ersättning har emellertid inte lyfts utan i princip fått stå kvar år efter år. Vid taxeringen år 1996 uppmärksammade skattemyndigheten att upplupna kostnader var en stor post i bokslutet och begärde specifikation. Efter ett personligt besök godkände skattemyndigheten bolagets bokslut med de reserveringar som gjorts. I beslut den 15 november 1996 fastställde skattemyndigheten taxeringen i enlighet med bolagets självdeklaration. A-son har vidare uppgett att även han själv uppmärksammat de aktuella reserveringarna. I ett brev den 5 juli 1995 med minnesanteckningar från ett möte med bolaget skrev A-son följande.

”I likhet med tidigare år finns en reservering för övertider och restidsersättning för både ägare och övrig personal. Jag påtalade att det finns en risk att skattemyndigheten ej delar bolagets uppfattning och anser att detta är att jämställa med tantiem med krav på inbetalning av skatt och arbetsgivaravgift för att erhålla avdragsrätt.”

¹ Vad beträffar räkenskapsåret 1998 återfanns motsvarande bestämmelser i 10 kap. 10 § fjärde stycket ABL.

Han har haft frågan om reserveringen uppe till diskussion med ägarna vid flera revisioner men då med fokus på beloppens korrekthet. Hans åtgärder har bestått i att i samband med revision och muntlig genomgång med företagsledaren diskutera dessa poster. Hänvisning har då skett till mötet med skattemyndigheten och myndighetens beslut år 1996 att fastställa taxeringen i enlighet med bolagets deklaration. Frågan om detta skulle föranleda en anmärkning om att bolaget inte fullgjort skyldigheten att i rätt tid redovisa skatter och avgifter har inte varit i blickpunkten vilket faller tillbaka på skattemyndighetens beslut. Enligt A-son omfattade skattemyndighetens beslut hela hanteringen av de aktuella reserveringarna. Skattemyndighetens ståndpunkt innebar för honom ett klarläggande som han inte hade anledning att ifrågasätta.

Skattemyndigheten har åter uppmärksammat de aktuella reserveringarna men har nu inriktat sig på när redovisning av arbetsgivaravgifter på de aktuella reserveringarna borde ske. Besluten om eftertaxering av bolaget och dess ägare fattades vid årsskiftet 2002/2003. Besluten har överklagats. Även om skattemyndigheten vinner framgång med sin ståndpunkt har A-son svårt att se att det är självklart att revisorn skall anmärka mot bolagets sätt att sköta redovisning av sociala avgifter i detta fall. Det är inte självklart att reserverade övertidsersättningar och semesterlöneskulder varit förfallna till betalning. Ett beslut om att pengarna skall vara tillgängliga för lyftning eller inte är ett beslut som det ankommer på delägarna att fatta. Denna ägarfråga har A-son inte haft något inflytande över. Att delägarna behandlat pengarna som om de inte varit tillgängliga för lyftning har för övrigt den fördelen att bolagets kapitalförsörjning är tryggad vilket skapar ett över tiden stabilt bolag. A-son har uppfattat det som att delägarna velat prioritera ett företag med god likviditet och betalningsförmåga för att kunna jämna ut konjunktursvängningar i sin bransch.

Sammanfattningsvis konstaterar A-son att bolagets skulderservering av löner m.m. har skett på grundval av ett beslut av skattemyndigheten. Om detta beslut varit felaktigt av något skäl har han inte haft anledning att ta ställning till. Årsredovisningen och bokslutet har upprättats av bolaget med hänsyn till vad man ansett vara riktiga skulder till delägarna och med hänsyn till tidigare beslut av skattemyndigheten. Årsredovisningen har därmed gett en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat. I egenskap av revisor har A-son ”bara kunnat tillstyrka detta genom en ren revisionsberättelse”.

RN, som haft tillgång till A-sons dokumentation, gör följande bedömning.

Ärendet gäller räkenskapsåren 1998 till och med 2000. 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 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. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande ärende 1995 års lag.

I ärendet har framkommit att konsultbolagets två delägare under flera år låtit en del av sin intjänade lön och semesterlön stå kvar i bolaget. På balansdagarna den 31 december räkenskapsåren 1998, 1999 och 2000 uppgick de ackumulerade skuldförda lönerna och semesterersättningarna till ca 930 000 kr, 1,06 mnkr och 1,26 mnkr. Enligt skattemyndigheten har de berörda delägarna under räkenskapsåren 1998–2000 haft A-skattsedlar, vilket innebär att bolaget har varit skyldigt att göra skatteavdrag och inbetala arbetsgivaravgifter på löner och ersättningar hänförliga till delägarna till den del de kan hänföras till respektive räkenskapsår. RN delar denna uppfattning. Vidare hävdar skattemyndigheten att skuldförda löner, övertidsersättningar och semesterersättningar har varit tillgängliga för delägarna och att bolaget därmed varit skyldigt att i skattedeklarationer redovisa samt att till skattemyndigheten inbetala de arbetsgivaravgifter som belöper på ersättningarna. RN finner att delägarna har haft faktisk

rådighet över de intjänade lönerna och ersättningarna, vilket innebär att de haft möjlighet att disponera de avsatta beloppen. Att delägarna själva har valt att betrakta de gjorda avsättningarna som inte tillgängliga för lyftning kan inte medföra annan bedömning. Skattemyndighetens beslut vid taxeringen år 1996 att godta bolagets självdeklaration kan enligt RN:s uppfattning inte frita bolaget från att följa gällande skattebestämmelser för efterföljande år. A-son, som uppmärksammat bolagets avsättningar för intjänad lön, övertidsersättningar och semesterersättningar, har ifrågasatt det riktiga i bolagets förfarande. Även efter skattemyndighetens beslut år 1996 har han gjort egna bedömningar men vid diskussioner med företrädare för bolaget synes han ha godtagit deras hänvisning till skattemyndighetens beslut vid 1996 års taxering. RN anser att A-son borde ha verkat för att bolaget gjorde erforderliga skatteavdrag och inbetalningar av arbetsgivaravgifter. Om bolaget inte vidtog rättelse, borde han ha anmärkt i berörda revisionsberättelser i enlighet med 10 kap. 31 § aktiebolagslagen. Mot bakgrund härav anser RN att A-son åsidosatt god revisionssed. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som ligger honom till last är dock inte allvarligare än att åtgärden kan stanna vid en erinran.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer meddelar RN A-son erinran.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattechefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, skattejuristen Kerstin Nyquist samt professorn Claes Norberg. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Niklas Valentin som föredragit ärendet.