

D 46/06

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende auktoriserade revisorn A-sons revisionsinsats i ett aktiebolag (investmentbolaget). Investmentbolaget ägs till 84,8 procent av ett annat aktiebolag (moderbolaget), vilket i sin tur är helägt av en privatperson (NN). NN är VD och styrelseledamot i de båda nämnda bolagen. Vid Skatteverkets granskning har det bl.a. framkommit att investmentbolaget under räkenskapsåret 2003 har lämnat penninglån till NN i strid med bestämmelsen i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) (ABL), s.k. förbjudet lån.¹ A-son har inte anmärkt på detta förhållande i revisionsberättelsen för nämnda räkenskapsår.

A-son har anfört följande. Det har vid granskningen framkommit att NN:s avräkningskonto i investmentbolaget den 16 april 2003 uppvisade en fordran på NN på 1,6 miljoner kr. Vid bolagsstämman den 23 april 2003 beslutade investmentbolaget om en utdelning på 5 miljoner kr, varav 4,2 miljoner kr tillföll moderbolaget. Moderbolaget beslöt vid bolagsstämman samma dag om en utdelning till NN med 4,18 miljoner kr. NN hade lämnat instruktion till investmentbolaget att av den utdelning som skulle tillkomma moderbolaget skulle 4,18 miljoner kr, dvs. ett belopp motsvarande NN:s tillkommande utdelning från moderbolaget, innehållas och gottskrivas NN:s avräkningskonto i investmentbolaget. Efter bolagsstämman hade således NN en fordran på investmentbolaget på 2,5 miljoner kr. Med hänsyn till ovan nämnda instruktion från NN till investmentbolaget har A-son bedömt att FAR:s uttalande "Aktiebolagslagens regler om utlåning till och andra engagemang för närstående personer" bör vara tillämpligt i förevarande situation. I nämnda uttalande anges bl.a. att förskott på lön inte utgör lån samt att huvudaktieägares avräkningsförda uttag i allmänhet torde vara förskott på lön, förutsatt att de slutregleras senast vid räkenskapsårets utgång.² NN:s uttag bör kunna bedömas som "förskott på den överlåtna tillkommande utdelningen från moderbolaget och likställas med förskott på lön och därmed inte utgöra ett förbjudet lån". Investmentbolaget har erhållit ränta på de avräkningsförda uttagen och har därmed inte åsamkats någon skada.

RN, som tagit del av A-sons revisionsdokumentation, gör följande bedömning.

Enligt 12 kap. 3 § ABL skall beslut om vinstutdelning fattas av bolagsstämman.³ Av 2 § samma kapitel framgår bl.a. att vinstutdelning till aktieägarna inte får överstiga vad som, efter avdrag för det belopp som bolaget är skyldigt att avsätta till bundet eget kapital, redovisats såsom fritt eget kapital i en fastställd balansräkning.⁴ I kommentaren till ABL anges följande.⁵

"Som allmän regel gäller att ett belopp blir fritt eget kapital och således utdelningsbart först sedan det har redovisats och fastställts som årsresultat. Under tiden från ett räkenskapsårs utgång till dess

¹ Motsvarande bestämmelse återfinns sedan den 1 januari 2006 i 21 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551).

² Se FAR:s Samlingsvolym 2003, Del II, sid. 249.

³ Motsvarande bestämmelse återfinns numera i 18 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551).

⁴ Motsvarande bestämmelse återfinns numera i 17 kap. 3 § aktiebolagslagen (2005:551).

⁵ Se Andersson/Johansson/Skoog, Aktiebolagslagen, En kommentar, sid. 12:10, Supplement 1, mars 2002. Jfr. även Andersson, J., Kapitalskyddet i aktiebolag, 2:a uppl., sid. 34.

resultatet fastställts kan följaktligen inte någon utdelning beslutas, inte ens om samtliga aktieägare samtycker därtill.”

Investmentbolaget har hållit bolagsstämma den 23 april 2003, varvid beslut om vinstutdelning har fattats. Som framgått ovan är s.k. förskottsutdelningar förbjudna enligt ABL och det finns inget som tyder på att det varit fråga om s.k. efterutdelningar avseende utdelningsbara vinstmedel hänförliga till räkenskapsåret 2001. Med hänsyn härtill måste de uttag som NN har gjort mellan utgången av räkenskapsåret 2002 och bolagsstämmodpunkten, vilka har lett till en skuld till investmentbolaget på 1,6 miljoner kr, anses ha gett upphov till ett förbjudet lån. Det har därför, enligt bestämmelsen i 10 kap. 30 § ABL,⁶ ankommit på A-son att i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2003 anmärka på detta förhållande. Vad A-son har anfört om att NN:s uttag kan likställas med förskott på lön ändrar inte RN:s bedömning eftersom det är moderbolaget och inte NN som är huvudaktieägare i investmentbolaget. Även den omständigheten att investmentbolaget inte har åsamkats någon skada saknar betydelse för RN:s bedömning.

Genom att underlåta att i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2003 anmärka på förekomsten av ett förbjudet lån har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall 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 Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, kammarrättspresidenten Hans-Jörgen Andersson, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, 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 Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Helene Agélii som föredragit ärendet.

Avvikande mening har avgetts av Vilhelm Andersson och Jan-Erik Moreau, som anför följande. En väsentlig åtgärd för en revisor är att anmärka på förekomsten av förbjudna lån. En grundläggande kapitalskyddsregel har därför åsidosatts. Detta skall medföra att A-son meddelas varning. Enligt vår bedömning har det inte framkommit några omständigheter i ärendet som kan medföra en mildare bedömning.

⁶ Motsvarande bestämmelse återfinns numera i 9 kap. 33 § aktiebolagslagen (2005:551).