

D 4/08

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket rörande auktoriserade revisorn A-sons revisionsuppdrag i ett antal s.k. lagerbolag.

Av handlingarna i ärendet framgår följande. Ett aktiebolag, här kallat S-bolaget, bedrev verksamhet i form av bildande och försäljning av aktiebolag (lagerbolag). I en del av dessa lagerbolag var A-son vald revisor. Däremot var han inte vald revisor i S-bolaget. Fram till och med december 2002 sålde S-bolaget i vissa fall lagerbolag på följande sätt. De lagerbolag som stod i tur att säljas till en extern köpare ägdes av S-bolaget och hade som enda tillgång en fordran på S-bolaget. Då köparna övertog aktierna i lagerbolagen erlade de betalning till S-bolaget genom att överta detta bolags skuld till lagerbolagen, s.k. gäldenärsbyte. Två företrädare för lagerbolagen dömdes i november 2002 av Stockholms tingsrätt till ansvar för brott mot 12 kap. 7 § tredje stycket i den då gällande aktiebolagslagen (1975:1385), det s.k. förvärvslåneförbudet. Brotten bestod i att företrädarna godkände att köparna av tre lagerbolag övertog det lagerbolagsbildande bolagets skuld till respektive lagerbolag, varigenom lagerbolagen ansågs ha lämnat köparna penninglån för förvärv av aktierna i lagerbolagen. Tingsrättens dom fastställdes senare av Svea hovrätt i oktober 2003. Hovrättens dom överklagades till Högsta domstolen, som i maj 2004 beslutade att inte meddela prövningstillstånd. Samma företrädare har därefter år 2005 på nytt dömts av Stockholms tingsrätt till ansvar för likartad brottslighet avseende ett stort antal andra lagerbolag. I åtminstone tre av de lagerbolag som bildades och överläts till externa köpare på ovan beskrivet sätt, och som omfattas av nämnda brottmål, kvarstod A-son som revisor och utförde revision i dessa tre bolag efter överlåtelsen. För ett av dessa anmärkte han i revisionsberättelsen på ett lån som hade lämnats i strid med aktiebolagslagen. Vad avser de två andra bolagen lämnade han revisionsberättelser utan anmärkning i november 2002 och i mars 2003 för respektive bolags första räkenskapsår. Med anledning av tingsrättens dom i november 2002 ändrade S-bolaget sina rutiner och upphörde att överlåta lagerbolag på det ifrågasatta sättet.

A-son har anfört följande. I december 2002 informerades han om att S-bolaget hade ändrat sina rutiner vid försäljning av lagerbolag. Brottmålsdomen mot lagerbolagens företrädare från november 2002 fick han dock inte kännedom om förrän år 2005. Vad gäller de lagerbolag som avyttrades till externa köpare efter december 2002 och i vilka han kvarstod som revisor efter överlåtelsen förvissade han sig om att aktiekapitalet i de överlåtna bolagen inte endast utgjordes av en fordran på köparen. Vidare kontrollerade han att ett likvidintyg funnits vid tidpunkten för överlåtelsen. Sådana kontroller vidtog han inte beträffande de lagerbolag som bildades och såldes före december 2002. Om fordran inte reglerades inom rimlig tid övervägde han att anmärka i revisionsberättelsen. I fall då fordran reglerades inom "normal kredittid" gjordes inte någon sådan anmärkning. A-son har, med hänvisning till den ovan nämnda tingsrättsdomen från år 2005, anfört att det vid tiden för dessa revisioner inte var klarlagt att det byte av gäldenär som skedde vid aktieöverlåtelsen omedelbart utgjorde ett s.k. förbjudet lån. De risker som är förknippade med lagerbolag belystes för första gången i en rapport från Ekorådet i december 2003.

RN gör följande bedömning.

Av 10 kap. 30 § andra stycket i 1975 års aktiebolagslag, som gällde före den 1 januari 2006, 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. Detsamma föreskrivs i 9 kap. 33 § andra stycket i den nu gällande aktiebolagslagen (2005:551).

I 12 kap. 7 § tredje stycket i 1975 års aktiebolagslag föreskrevs att ett aktiebolag inte får lämna penninglån i syfte att gäldenären eller honom närstående fysisk eller juridisk person ska förvärva aktier i bolaget eller annat bolag i samma koncern. Motsvarande bestämmelse återfinns numera i 21 kap. 5 § i 2005 års aktiebolagslag, vari 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 under tiden till och med år 2002 sålt ett antal lagerbolag till köpare som har erlagt betalning genom att överta S-bolagets skulder till de förvärvade lagerbolagen. Lagerbolagens företrädare har därefter dömts till ansvar för brott mot förvärvslåneförbudet i 12 kap. 7 § tredje stycket i 1975 års aktiebolagslag för sin medverkan till dessa överlåtelser.

Redan 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 förarbeten till vissa ändringar i denna lag (prop. 1977/78:41 s. 58 f) gjordes uttalanden som talar för att överlåtelser av ovan berört slag avsågs omfattas av låneförbudet. Vidare har Regeringsrätten 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 överträdades 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. Därtill kommer att RN i ett tidigare disciplinärende har framhållit att låneförbudet även omfattar fordringsförhållanden som har uppkommit genom gäldenärsbyte, D 21/01 i RN:s praxissamling.

A-son har anfört att det vid tiden för de aktuella revisionerna inte var klarlagt att det byte av gäldenär som skedde vid aktieöverlåtelser av aktuellt slag omedelbart utgjorde ett s.k. förbjudet lån. Med hänsyn till det ovan anförda måste rättsläget emellertid anses ha varit klart även innan brottmålsdomarna mot lagerbolagens företrädare meddelades. Då den som förvärvar ett lagerbolag även övertar säljarens fordran på lagerbolaget medför detta alltså att lagerbolaget har lämnat ett lån i strid med förvärvslåneförbudet. Detta utgör i sin tur ett sådant åsidosättande av aktiebolagslagen som en revisor ska anmärka på i sin revisionsberättelse. Att göra sådan anmärkning endast i de fall då fordringarna kvarstod under en längre tid efter förvärvet är inte godtagbart. Härvid kan framhållas att RN flera gånger tidigare har uttalat att en revisor ska anmärka i revisionsberättelsen på förekomsten av förbjudna lån även om lånen har reglerats före räkenskapsårets utgång, se t.ex. D 27/96 i RN:s praxissamling. Det ankommer på en revisor att känna till gällande rätt inom för revision aktuella områden.

Som framgått ovan har A-son i två fall lämnat revisionsberättelse utan anmärkning trots att aktiebolagen hade förvärvats på sätt som medförde att förvärvslåneförbudet enligt 12 kap. 7 § tredje stycket i 1975 års aktiebolagslag överträdades. Härigenom har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor, och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner omständigheterna vara sådana att en 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 f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice

ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, auktoriserade revisorn Leif Lundfors, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau samt professorn Claes Norberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, juris doktorn Adam Diamant, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som föredragit ärendet.