

D 49/06

1. Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket angående auktoriserade revisorn A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag (A-bolaget) för räkenskapsåret 2004. A-son har den 20 juni 2005 avgett en ren revisionsberättelse för detta räkenskapsår.

2. Handlingar i ärendet

2.1 Koncernbidraget

Av Skatteverkets underrättelse och övriga handlingar i ärendet framgår i huvudsak följande. A-bolaget ägde till 70 procent ett belgiskt dotterbolag, vilket i sin tur till 100 procent ägde ett svenskt dotterbolag (D-bolaget). A-bolaget förvärvade D-bolaget från det belgiska bolaget per den 1 december 2004, varvid D-bolaget från samma tidpunkt blev ett helägt dotterbolag till A-bolaget. D-bolaget har sedan tidigare år ackumulerade skattemässiga underskott. A-bolaget har i sin inkomstdeklaration för räkenskapsåret 2004 gjort ett avdrag om 1 365 000 kr avseende koncernbidrag till D-bolaget. Då D-bolaget inte har varit ett helägt dotterbolag till A-bolaget under hela räkenskapsåret 2004, har A-bolaget inte haft rätt att lämna koncernbidrag till D-bolaget under detta räkenskapsår och att behandla bidraget som en avdragsgill kostnad. Skatteverket anser att koncernbidraget om 1 365 000 kr utgör en väsentlig post som har påverkat A-bolagets skattemässiga resultat i allra högsta grad och hävdar att A-son vid en normal revision borde ha uppmärksammat dessa förhållanden. Av A-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2004 framgår att A-bolagets omsättning uppgick till drygt 9 mnkr.

2.2 Not 12 avseende eget kapital

I A-bolagets årsredovisning för det aktuella räkenskapsåret redovisas eget kapital till ca 220 000 kr, varav fritt eget kapital redovisas till drygt 100 000 kr. Hänvisning görs till not 12 i tilläggsupplysningarna och i denna not under rubriken fritt eget kapital summeras posterna ingående fritt kapital, koncernbidrag till dotterbolag och årets resultat till ca 2,1 mnkr. Mot bakgrund härav har RN bett A-son att kommentera utformningen av not 12 i moderbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2004.

3. A-sons yttrande

3.1 Koncernbidraget

A-son har i huvudsak anfört följande. Han valdes till revisor i A-bolaget den 31 januari 2000 och till revisor i D-bolaget den 2 december 2004. Det är riktigt att A-bolaget har gjort avdrag för

koncernbidrag till D-bolaget. Bakgrunden till koncernbidraget var en förfrågan från A-bolaget under hösten 2004 om det fanns möjlighet att utnyttja skattemässiga underskott i D-bolaget som då ägdes av ett belgiskt bolag, vilket i sin tur ägdes till 70 procent av A-bolaget. A-bolaget förvärvade samtliga aktier i D-bolaget per den 1 december 2004. Han konsulterade revisionsbyråns skatteavdelning som den 28 januari 2005 skriftligen meddelade att det fanns möjlighet att utnyttja skattemässiga underskott i D-bolaget. Ytterligare en kontakt togs med skatteavdelningen per telefon den 21 juni 2005 och han fick då uppfattningen att det gick att utnyttja nämnda underskott redan i bokslutet per den 31 december 2004, eftersom det endast rörde sig om en ägarförändring inom samma koncern. Det handlar om ett missförstånd mellan honom och skatteavdelningen och hans uppfattning är numera att det inte fanns förutsättning för koncernbidrag vid aktuell tidpunkt.

3.2 Not 12 avseende eget kapital

A-son har i huvudsak anfört följande. Aktuell not visar förändringen av bolagets egna kapital under räkenskapsåret 2004. Olyckligtvis har koncernbidraget fått fel tecken. Det skulle ha varit ett negativt tecken, vilket skulle ha gett ett fritt eget kapital om drygt 100 000 kr. Han har dock inte uppmärksammat felaktigheten i denna not vid sin granskning av A-bolagets årsredovisning.

4. RN:s bedömning

4.1 Koncernbidraget

Koncernbidrag utgör en vederlagsfri inkomstöverföring mellan två koncernföretag. Enligt inkomstskattelagen skall koncernbidrag dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren om förutsättningarna för avdrag är uppfyllda. En förutsättning för avdragsrätt hos moderföretaget är att dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag.¹ Med ett helägt dotterföretag avses ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, vars andelar ägs till mer än 90 procent av t.ex. ett svenskt aktiebolag.² Då D-bolaget inte har varit ett helägt dotterbolag till A-bolaget under hela beskattningsåret 2004, har A-bolaget inte haft rätt att behandla det koncernbidrag som lämnades under detta räkenskapsår som en avdragsgill kostnad. Vid ägarförändringar inom en koncern, kan koncernbidrag få lämnas även om ett dotterföretag inte har varit helägt under hela beskattningsåret, under förutsättning att koncernbidrag hade kunnat lämnas med avdragsrätt om de tidigare ägarförhållandena hade bestått.³ Av det som anförts ovan framgår att i detta fall hade koncernbidrag inte heller kunnat lämnas på denna grund.

A-son har bl.a. anfört att revisionsbyråns skatteavdelning den 28 januari 2005 skriftligen meddelade att A-bolaget kunde utnyttja de skattemässiga underskott som fanns i D-bolaget. Av skatteavdelningens svar framgår dock att frågan har utretts med utgångspunkt i 40 kap. inkomstskattelagen som reglerar möjligheten att dra av underskott av näringsverksamhet som kvarstår från tidigare beskattningsår, men inte med utgångspunkt i 35 kap. inkomstskattelagen som reglerar möjligheterna att lämna koncernbidrag. A-son har också hänvisat till en telefonkontakt med skatteavdelningen den 21 juni 2005, men då A-son undertecknade A-bolagets revisionsbe-

¹ 35 kap. 3 § 3 inkomstskattelagen (1999:1229).

² 35 kap. 2 § inkomstskattelagen.

³ 35 kap. 7 § inkomstskattelagen.

rättelse den 20 juni 2005, dvs. dagen före nämnda telefonkontakt, kan A-sons granskning av A-bolagets årsredovisning inte ha påverkats av de uppgifter som han erhöll vid denna kontakt.

RN anser att koncernbidraget utgjorde en väsentlig post att granska eftersom det i betydande omfattning har påverkat bolagets fria egna kapital. Det har därför ålegat A-son att ägna denna post särskild uppmärksamhet. Varken av utredningen i ärendet eller av A-sons uppgifter till RN framgår att han har granskat om underskotten i D-bolaget kunde utnyttjas genom koncernbidrag från A-bolaget i detta fall. Han har därmed inte uppmärksammat att A-bolagets koncernbidrag till D-bolaget inte var förenligt med reglerna i 35 kap. inkomstskattelagen. RN finner att A-sons granskningsåtgärder har varit uppenbart otillräckliga i detta fall. Genom att ändå tillstyrka fastställandet av A-bolagets resultat- och balansräkning i sin revisionsberättelse, har A-son åsidosatt god revisionssed.

4.2 Not 12 avseende eget kapital

En årsredovisning skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed. Balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat.⁴

I moderbolagets balansräkning för räkenskapsåret 2004 redovisas ett belopp om drygt 100 000 kr som fritt eget kapital, varvid hänvisning görs till not 12 i tilläggsupplysningarna. I denna not avseende förändring av bolagets eget kapital har utgående fritt eget kapital felaktigt summerats till ca 2,1 mnkr, dvs. till ett belopp som är ca 2 mnkr för högt. RN anser att noten rörande eget kapital är en väsentlig post att granska samt att posten påverkar årsredovisningens överskådlighet. I förevarande fall rör det sig även om ett väsentligt belopp. Genom att inte uppmärksamma felet har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

RN anser att A-son i ovan nämnda avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att A-son skall meddelas varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

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, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg, skattejuristen Kerstin Nyquist samt godkände revisorn Maria Stålebrant. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Göran Raspe samt avdelningsdirektören Jessika Eckert som föredragit ärendet.

⁴ 2 kap. 2 och 3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554).