

KamR: dom 2009-10-01, mål nr 1641-09

Ö 1/08

Ett registrerat revisionsbolag som är ett handelsbolag ska enligt 13 § första stycket revisorslagen (2001:883) bland annat uppfylla vad som föreskrivs om ägande i 11 § samma lag. Härav följer att bolaget ska ägas av godkända eller auktoriserade revisorer. Med direkt ägande jämställs i detta avseende indirekt ägande genom ett eller flera bolag enligt 11 § andra stycket.

Om det finns särskilda skäl får Revisorsnämnden (RN) enligt 13 § andra stycket bevilja undantag från villkoren i 11 § beträffande viss bolagsman. En majoritet av bolagsmännen ska dock alltid utgöras av godkända eller auktoriserade revisorer.

Det registrerade revisionsbolaget X KB, nedan kallat kommanditbolaget, har hos RN ansökt om undantag enligt 13 § andra stycket och därvid anfört följande. Bolaget har för närvarande sju delägare, varav två komplementärer och fem kommanditdelägare. Samtliga sju delägare är aktiebolag som direkt eller indirekt ägs av auktoriserade revisorer. All verksamhet bedrivs i kommanditbolaget och all verksamhetens personal är anställd i detta bolag. Bland de anställda i kommanditbolaget finns en auktoriserad redovisningskonsult, som är en viktig nyckelperson för kommanditbolagets framtida verksamhet och utveckling. Kommanditbolaget vill därför kunna erbjuda henne att bli kommanditdelägare genom ett av henne helägt aktiebolag. Hon kommer inte att vara delägare eller styrelseledamot i något av de övriga delägarbolagen. Det av henne ägda bolaget kommer inte att ges rätt att ta del i kommanditbolagets förvaltning. Kommanditbolaget har framhållit att den önskade ägarförändringen skulle ha varit möjlig att genomföra om verksamheten hade bedrivits i aktiebolagsform och att valet av företagsform inte bör vara begränsande i detta avseende.

RN gör följande bedömning.

Ett kommanditbolag är, enligt 1 kap. 2 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, ett slags handelsbolag. Som anförts ovan ska registrerade revisionsbolag som är handelsbolag ägas uteslutande av godkända eller auktoriserade revisorer. Om särskilda skäl föreligger kan RN bevilja undantag från detta krav. En majoritet av bolagsmännen ska dock alltid utgöras av godkända eller auktoriserade revisorer.

I fråga om registrerade revisionsbolag som är aktiebolag gäller i stället följande. Av 14 § revisorslagen jämförd med 11 § samma lag följer att minst tre fjärdedelar av aktierna ska ägas av godkända eller auktoriserade revisorer. Om särskilda skäl föreligger kan RN med stöd av 16 § bevilja undantag från bland annat bestämmelserna om vem som får äga aktier i revisionsbolaget på så sätt att de övriga delägarnas ägarandel tillåts överstiga 25 procent. Mer än hälften av aktierna och röstetalet ska dock alltid tillkomma godkända eller auktoriserade revisorer.

Lagen (1995:528) om revisorer, som gällde fram till den 1 januari 2002 då den nu gällande revisorslagen trädde i kraft, innehöll regler som i huvudsak motsvarar dem som gäller nu i aktuella avseenden. Även enligt den gamla lagen gjordes således skillnad mellan aktiebolag och handelsbolag på så vis att aktiebolag även utan särskilt tillstånd fick ägas till viss del av andra än kvalificerade revisorer, medan handelsbolag måste ägas uteslutande av kvalificerade revisorer såvida inte särskilt tillstånd hade erhållits. Som skäl för denna särbehandling av handelsbolag anfördes i förarbetena till den gamla lagen, prop. 1994/95:152, sid. 55, att en bolagsman i ett handelsbolag kan fatta beslut som binder de övriga bolagsmännen och att en person som inte är

kvalificerad revisor, såsom bolagsman i ett handelsbolag som utövar revisionsverksamhet, på egen hand skulle kunna fatta beslut för bolagets räkning. En sådan möjlighet ansågs inte förenlig med vad som sades i EG:s då gällande åttonde bolagsrättsliga direktiv (84/253/EEG) om att kvalificerade revisorer ska ha ägarmajoritet och majoritet i förvaltnings- och ledningsorgan. I förarbetena till den nu gällande revisorslagen, prop. 2000/01:146, uttalades inget som motsäger det återgivna resonemanget.

Av 3 kap. 4 § lagen om handelsbolag och enkla bolag följer att en kommanditdelägare inte har rätt att ta del i förvaltningen av ett kommanditbolags angelägenheter såvida inte något annat har avtalats mellan bolagsmännen. Kommanditbolaget har hos RN uppgett att det av redovisningskonsulten ägda aktiebolaget inte kommer att ges rätt att ta del i kommanditbolagets förvaltning. De skäl som lagstiftaren har anfört mot att låta andra än kvalificerade revisorer vara bolagsmän i registrerade revisionsbolag i handelsbolagsform skulle därmed kunna anses göra sig gällande med mindre styrka i det aktuella fallet.

Likväl kvarstår det faktum att det är lagstiftarens tydliga avsikt att möjligheterna att ta in andra än kvalificerade revisorer i delägarkretsen ska vara mer begränsade för handelsbolag än för aktiebolag. Vad kommanditbolaget anför i ansökan om att den eftersträlvade ägarfördelningen skulle ha varit tillåten i ett aktiebolag utgör därför i sig inget särskilt skäl för att tillåta en sådan fördelning även i kommanditbolaget.

RN har inte tidigare prövat någon ansökan om undantag från ägarreglerna för registrerade revisionsbolag i handelsbolagsform. Däremot finns det praxis rörande undantag från ägarreglerna för registrerade revisionsbolag i aktiebolagsform. I fallet Ö 1/00-01 i RN:s praxissamling ansökte ett registrerat revisionsbolag i aktiebolagsform om undantag från ägarreglerna för att få möjlighet att ta in en större andel icke-revisorer i ägarkretsen än den andel om 25 procent som utan särskilt undantag tillåts i aktiebolag. Som skäl för ansökan anförde bolaget att det var nödvändigt för bolagets utveckling att kunna attrahera specialister till företaget genom att erbjuda delägarskap. RN avslog ansökan mot bakgrund av att bolagets skäl för ansökan ansågs följa av en viss av bolaget eftersträlvad utveckling av den egna verksamheten och att liknande skäl sannolikt skulle kunna anföras av varje större revisionsbyrå som ville inrikta sin verksamhet på motsvarande sätt. Bolagets skäl för ansökan bedömdes därmed inte utgöra sådana särskilda skäl som krävs för undantag. RN:s beslut överklagades av bolaget till Länsrätten i Stockholms län, som i dom den 10 oktober 2001 avslog överklagandet, mål 18808-00. Länsrättens dom överklagades därefter till Kammarrätten i Stockholm, som avslog bolagets överklagande i dom den 27 november 2002, mål 6169-2001.

De förhållanden som kommanditbolaget nu anför till stöd för sin ansökan motsvarar i huvudsak de omständigheter som åberopades i fallet Ö 1/00-01. Liksom i det fallet kan de anförda skälen inte anses vara specifika för sökanden utan skulle kunna gälla för alla registrerade revisionsbolag som vill kunna attrahera konsulter genom att erbjuda delägarskap. Mot bakgrund härav finner RN att det inte föreligger sådana särskilda skäl som krävs för att medge undantag. Ansökan ska därför avslås.

RN avslår kommanditbolagets ansökan.

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, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson (avvikande mening), skattejuristen Kerstin Nyquist (avvikande mening) samt auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som föredragit ärendet.

Avvikande mening av ledamöterna Per-Ola Jansson och Kerstin Nyquist.

Enligt förarbetena, prop. 1994/95:152, sid. 55, är skälen till att handelsbolag enligt huvudregeln måste ägas uteslutande av kvalificerade revisorer att en bolagsman i ett handelsbolag kan fatta beslut som binder de övriga bolagsmännen. En bolagsman som inte är kvalificerad skulle då kunna träffa beslut för bolagets räkning. Denna risk att äventyra revisorernas oberoende har således lagstiftaren velat förhindra.

I det nu aktuella fallet kommer inte det av redovisningskonsulten ägda aktiebolaget att ta del i kommanditbolagets förvaltning och den risk för revisorernas oberoende som lagstiftaren befarade föreligger alltså inte här.

Sökanden framhåller att redovisningskonsulten är en viktig nyckelperson för den framtida verksamheten. Det är därför nödvändigt att kunna erbjuda delägarskap genom det av redovisningskonsulten ägda aktiebolaget.

Revisorsnämnden har i lagstiftningen getts möjlighet att medge avvikelse från huvudregeln att handelsbolag ska i sin helhet ägas av revisorer om det föreligger särskilda skäl. I förarbetena sägs inget om i vilka situationer som särskilda skäl kan anses föreligga. RN har inte heller tidigare prövat denna fråga när det gäller handelsbolag.

I samband med det ovan nämnda propositionsuttalandet framhöll regeringen att svenska revisionsbolag inte bör vara mer hämmade i sin verksamhet än sina utländska konkurrenter och att den lagstiftning som då föreslogs avsåg att främja en rationell utveckling av revisionsbranschen.

Vi anser att den nu aktuella frågan har en principiellt viktig betydelse – frågan om konkurrensneutralitet och möjligheten att använda smidiga och ägarvänliga företagsformer även för en grupp revisorer och konsulter som samverkar inom en revisionsgrupp.

En effekt av ett avslag är t.ex. att kommanditbolagsformen missgynnas i onödan och att revisionsbyråer får en tämligen svårmotiverad konkurrensnackdel mot advokatbyråer och konsultbyråer i kampen om högkvalificerade skattekonsulter och annan värdefull kompetens som kan vara av värde för att säkerställa högkvalitativa revisions- och andra tjänster.

Då de skäl som lagstiftaren anfört som motiv till att handelsbolag inte får ta in annan delägare än revisorer saknas här och då sökanden visat vilken betydelse för verksamheten som ett bifall till ansökan skulle medföra anser vi att särskilda skäl föreligger för att bifalla densamma.