

D 12

Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Anmälan avser hans uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag (bolaget) från och med räkenskapsåret 25 oktober 2004–30 april 2005 till och med räkenskapsåret 1 maj 2008–30 april 2009. RN:s beslut omfattar hans revision avseende det sistnämnda räkenskapsåret.

Ombildning av enskild näringsverksamhet till aktiebolag

Bolaget bildades år 2004 av två makar som kom att äga hälften av aktierna i bolaget vardera. Genom ett avtal den 15 december 2004 överläts den verksamhet som dessförinnan hade bedrivits av makarna som enskild näringsverksamhet till bolaget. I avtalet angavs att vederlag i form av pengar inte skulle utgå. Det angavs även att bolaget åtog sig betalningsansvar för den skatt som belöpte, och kunde komma att belöpa, på de periodiseringsfonder som var hänförliga till den enskilda näringsverksamheten. Vidare angavs att bolaget i egenskap av förvärvare till verksamheten skulle träda in i samma skattemässiga situation som överlåtaren.

Den 14 juni 2005 lämnade bolaget en redogörelse rörande värdet på de övertagna tillgångarna, i enlighet med 2 kap. 9 a § andra stycket i den då gällande aktiebolags-lagen (1975:1385). A-son avgav ett yttrande i enlighet med 2 kap. 9 a § tredje stycket samma lag i vilket han bl.a. intygade att egendomen i styrelsens redogörelse inte hade åsatts ett högre värde än det verkliga värdet för bolaget. Han intygade även att det inte hade funnits några särskilda svårigheter att uppskatta värdet och att egendomen, som var av den art att den kunde antas bli till nytta för bolaget, hade tillförts bolaget och värderats till marknadspris.

Enligt styrelsens redogörelse uppgick värdet på de övertagna tillgångarna till 2 704 085 kr. I en bilaga till avtalet av den 15 december 2004 specificerades anläggningstillgångar till ett värde om 2 397 100 kr.

Av ett utdrag ur redovisningen i den enskilda näringsverksamheten framgår att det skattemässiga restvärdet för de anläggningstillgångar som omfattades av överlåtelseavtalet var 0 kr. I bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2004/05 redovisades dessa tillgångar med ett totalt anskaffningsvärde om 2 397 100 kr samt periodiseringsfonder med 2 337 365 kr.

Skatteverkets beslut beträffande överföringen av periodiseringsfonderna

Under år 2005 ställde Skatteverket frågor om den överföring av periodiseringsfonder till bolaget som hade skett i samband med överlåtelsen av den enskilda näringsverksamheten. Den 21 december 2005 fattade Skatteverket ett beslut som innebar att periodiseringsfonderna om 2 337 365 kr återfördes till beskattning hos bolagets ägare. Detta beslut överklagades av makarna och prövades av länsrätt och därefter av kammarrätt. Överklagandet avsågs i båda instanserna i den del det avsåg periodiseringsfonderna. Kammarättens dom meddelades den 30 juni 2008 och kom att vinna laga kraft. Det konstaterades att tillgångarna hade överförts till bolaget genom en

underprisöverlåtelse och att bolaget vid denna överlåtelse hade övertagit det skattemässiga värde som tillgångarna hade i den enskilda näringsverksamheten, dvs. 0 kr. Överföringen av tillgångarna ansågs därmed inte utgöra ett sådant tillskott som krävs enligt 30 kap. 11 § första stycket 2 inkomstskattelagen (1999:1229) för att överföringen av periodiseringsfonderna skulle få ske.

I förvaltningsberättelsen i årsredovisningen för räkenskapsåret 2008/09 angavs att bolaget under året hade gjort en anpassning av redovisningen så att den överensstämde med kammarrättens dom avseende till bolaget överförda periodiseringsfonder.

Korrigeringen av redovisningen skedde genom att bolagets skuld till ägarna ökades med ett belopp motsvarande periodiseringsfonderna om 2 337 365 kr. Resultatet belastades med ett belopp som motsvarade vad som under tidigare räkenskapsår hade återförts från periodiseringsfonder, 1 987 365 kr, medan resterande belopp, dvs. periodiseringsfonder som inte hade återförts om 350 000 kr, minskade posten *Obeskattade reserver*.

A-sons rådgivning och granskning, räkenskapsåret 2008/09

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2008/09 redovisades posten *Övriga skulder* med 1 498 614 kr, varav 1 309 169 kr togs upp som en skuld till bolagets ägare. I revisionsdokumentationen antecknade A-son att de periodiseringsfonder som ursprungligen tillfördes bolaget hade beskattats hos ägarna och att det därför var i sin ordning att beloppet om 2 337 365 kr hade krediterats avräkningskontot. Han antecknade vidare att ett belopp om drygt 1 mnkr hade lämnats i aktieägartillskott och tillförts det egna kapitalet.

I en skrivelse till makarna, daterad den 13 oktober 2008, angav A-son bl.a. att bolagets redovisning för räkenskapsåren 2004/05–2007/08 skulle anpassas till det faktum att det inte hade varit tillåtet att överföra periodiseringsfonderna till bolaget och att dessa i stället borde få karaktären av en skuld om 2 337 365 kr till ägarna. Bolaget agerade på det sätt som A-son hade rekommenderat. I en skrivelse till makarna daterad den 21 oktober 2009 angav han bl.a. att bolaget per balansdagen den 30 april 2009 hade en skuld till aktieägarna om 1 309 169 kr.

I revisionsdokumentationen finns, utöver noteringen att beskattning av ägarna hade skett, inga uppgifter om vilken rättslig grund A-son hade för sitt antagande att det skulle vara korrekt av bolaget att redovisa en skuld till bolagets ägare om 2 337 365 kr, när bolagets redovisning korrigerades avseende periodiseringsfonderna.

A-sons yttranden

A-son har anfört följande.

En skattekonsult anställd vid den revisionsbyrå vid vilken A-son var verksam kontaktades under år 2004 av den redovisningsbyrå som hade hand om bokföringen för den enskilda näringsverksamheten. Orsaken till kontakten var att makarna saknade de likvida medel som krävdes för att kunna hantera den skatt som skulle uppkomma vid en upplösning av periodiseringsfonderna. Skattekonsulten förklarade att en alternativ lösning eventuellt kunde vara att föra över verksamheten, inklusive periodiseringsfonderna, till ett aktiebolag med lägre bolagsbeskattning. En förutsättning var dock att det samtidigt till bolaget tillsköts värden motsvarande periodiseringsfonderna. Skattekonsulten redogjorde utförligt för rättsläget i denna del. När makarna presenterade en förteckning över egendom som skulle kunna överlåtas till aktiebolaget, konstaterade skattekonsulten att egendomen hade tagits upp till nyanskaffningsvärden och inte till de skattemässiga restvärdena. Skattekonsulten underströk därvid att det var

tveksamt om det skatterättsligt skulle godtas att tillskott upptogs till nyanskaffningsvärden. Trots denna osäkerhetsfaktor beslöt ägarna att genomföra åtgärderna, varvid bolaget bildades.

Överlåtelsen av tillgångarna var att se som ett tillskott till bolaget, inte ett köp. Makarnas avsikt var att överlåta verksamheten och tillgångarna i så stor omfattning att periodiseringsfonderna kunde övertas av bolaget utan någon skattekonsekvens för dem. Vid överlåtelse av verksamhet till ett bolag från en enskild näringsidkare får en periodiseringsfond helt eller delvis tas över, om överföringen inte föranleder uttagsbeskattning samt överlåtaren gör ett tillskott som motsvarar överförd periodiseringsfond och bolaget gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond.

Innebörden av Skatteverkets beslut och domstolarnas domar kan enligt hans mening inte anses innebära annat än att några periodiseringsfonder aldrig hade överförts till bolaget. Kreditposten i bokföringen motsvarande periodiseringsfonderna blir vid sådant förhållande en skuld till ägarna. Bedömningen att det kunde vara korrekt att i bolaget redovisa en skuld till ägarna motsvarande det belopp som ursprungligen hade varit avsatt till periodiseringsfond i den enskilda näringsverksamheten grundas på det faktum att ägarna hade beskattats för beloppet ifråga. Han ansåg att den rådgivning han lämnade avseende hur rättelsen av räkenskaperna skulle göras var sådan revisionsrådgivning som en revisor kan lämna inom ramen för sitt revisionsuppdrag.

RN gör följande bedömning.

I 2 § 8 revisorslagen (2001:883) anges att revisionsverksamhet utgörs av (a) verksamhet som består sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren och (b) rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning enligt a.

I förarbetena till revisorslagen utvecklas närmare vad som avses med revisionsrådgivning. Bakgrunden till att rådgivning som föranleds av iakttagelser vid granskningen anses som revisionsverksamhet är att av revisorns skyldighet att fullfölja sitt granskningsuppdrag under iakttagande av god revisors- och revisionssed följer inte bara en rätt utan också en skyldighet att lämna råd och förslag till förbättringar avseende bolagets redovisning och förvaltning. Rådgivning och övrigt biträde som revisorn lämnar i anslutning till granskningen och som har ett på detta sätt nödvändigt samband med granskningsuppdraget är därför att anse som revisionsverksamhet.¹

Såsom redogjorts för ovan innebar kammarrättens dom att bolaget behövde göra ändringar i redovisningen för räkenskapsåret 2008/09 för att den skulle bli korrekt. Att en revisor, som innehar revisionsuppdrag i ett bolag, lämnar råd och förslag till hur bolagets redovisning ska rättas mot bakgrund av ett förvaltningsrättsligt beslut i skatterättsligt hänseende, måste anses utgöra rådgivning som grundas på revisionsuppdraget. RN finner att den rådgivning A-son bistod bolaget med avseende korrigeringen av räkenskaperna lämnades i anslutning till revisionsuppdraget och att det förelåg ett nödvändigt samband med detta uppdrag. Rådgivningen utgjorde därför revisionsverksamhet.

I förarbetena till revisorslagen anges vidare att en del av den verksamhet revisorer utövar tjänar väsentliga samhällsintressen, i synnerhet den verksamhet som består i lagstadgad revision och liknande revisionsuppgifter. Det är viktigt att kvaliteten och tilltron till sådan verksamhet säkras. RN:s tillsyn anses därför fylla en viktig funktion såvitt gäller den del av en revisors verksamhet som utgör revision eller sådant biträde som föranleds av iakttagelser vid revision.

¹ Prop. 2000/01:146 s. 40 och s. 86 f.

RN:s tillsyn på detta område omfattar bl.a. revisorns efterlevnad av de normer som uppställts för revisionsverksamhet. En del av dessa normer avser kvaliteten i det arbete som revisorn utför.² Eftersom den rådgivning som A-son bistod bolaget med utgjorde revisionsverksamhet, ankommer det på RN att bedöma kvaliteten på denna.

I 30 kap. 11 § första stycket 1–3 inkomstskattelagen uppställs rekvisiten för när periodiseringsfonder får överföras från enskild näringsverksamhet till aktiebolag. En förutsättning är bl.a. att den fysiska personen gör ett tillskott motsvarande de överförda periodiseringsfonderna till aktiebolaget.

Såsom tidigare redogjorts för innebar kammarrättens dom att de tillgångar som hade överförts till bolaget inte ansågs som ett tillskott. Följaktligen kunde periodiseringsfonderna inte överlåtas till bolaget. De skulle därför ha återförts till beskattning i den enskilda näringsverksamheten i samband med överlåtelsen av verksamheten, vilket dock inte gjordes.³

Under räkenskapsåret 2008/09 gjorde bolaget en rättelse av redovisningen avseende periodiseringsfonderna. Ett belopp motsvarande de övertagna periodiseringsfonderna, 2 337 365 kr, redovisades därvid som en skuld till ägarna. Åtgärden skedde på grundval av en rekommendation från A-son. Han har till RN uppgett att han ansåg att detta förfarande var korrekt, eftersom ägarna hade beskattats för beloppet ifråga.

RN konstaterar att rådgivningen om hur rättelsen av bolagets räkenskaper skulle genomföras var felaktig såvitt gäller bokföringen av skuld till ägarna. Felaktigheten i rådgivningen var av mycket allvarlig karaktär. Bolaget kom genom rättelseåtgärderna att redovisa fel värden avseende skuld till ägarna. Genom att lämna felaktig revisionsrådgivning har A-son åsidosatt god revisionssed. Han har härigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger A-son till last är allvarligt, finner RN att han ska meddelas varning.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Linda Wallin som föredragit ärendet.

² Se a. prop. s. 43 f.

³ Se 30 kap. 9 § 1 inkomstskattelagen.