

F 12

Registrerade revisionsbolaget X AB, nedan kallat revisionsbolaget, har hos Revisorsnämnden (RN) ansökt om förhandsbesked enligt 22 § revisorslagen (2001:883) om huruvida förtroendet för revisionsbolagets opartiskhet eller självständighet som revisor i två aktiebolag skulle kunna rubbas om ett norskt bolag, som ingår i samma nätverk som revisionsbolaget, åtog sig uppdrag som s.k. momsombud åt dessa aktiebolag.

Revisionsbolaget har anfört följande.

Revisionsbolaget är vald revisor i två svenska aktiebolag, nedan kallade klientbolagen. De omständigheter som ansökan om förhandsbesked omfattar är desamma för båda klientbolagen. Dessa utgör inte sådana större företag som avses i 9 kap. 13 och 14 §§ aktiebolagslagen (2005:551). De bedriver verksamhet i flera länder, bland annat i Norge där de har mervärdesskattepliktig omsättning. Omfattningen av den verksamhet som bedrivs i Norge är väsentlig för klientbolagen. Fråga har uppkommit om revisionsbolagets oberoende skulle påverkas om det norska bolaget X Tax AS åtog sig uppdrag som momsombud för klientbolagen. X Tax AS är ett helägt dotterbolag till ett annat norskt bolag, X Law Advokatfirma DA. Båda dessa norska bolag ingår i samma nätverk som revisionsbolaget.

Eftersom klientbolagen har mervärdesskattepliktig omsättning i Norge utan att ha fast driftställe där, är de skyldiga att utse ett norskt momsombud. Ombudet kan vara antingen en juridisk person eller en fysisk person.

Som momsombud kommer X Tax AS, nedan kallat momsombudet, att ansvara solidariskt med klientbolagen för beräkningen och inbetalningen av klientbolagens mervärdesskatt. Det solidariska ansvaret omfattar inte eventuella räntor eller tilläggsavgifter. Klientbolagen förväntas dock inte bli skyldiga att betala in någon mervärdesskatt till den norska skattemyndigheten, eftersom den ingående och den utgående mervärdesskatten i var och en av klientbolagens mervärdesskattedeklarationer normalt kommer att uppgå till samma belopp. Av periodiseringsskäl kan det emellertid undantagsvis för enskilda redovisningsperioder bli fråga om mervärdesskatteinbetalningar, men detta utjämnas i längden så att den ingående mervärdesskatten på lång sikt kommer att uppgå till samma belopp som den utgående. Det är inte möjligt att förutse hur stora mervärdesskatteinbetalningar det kan bli fråga om i de fall då inbetalningar kommer att ske. Redovisningsperioden för mervärdesskatt uppgår till två månader. Således ska ingivande av deklaration, samt i förekommande fall inbetalning av utgående mervärdesskatt, ske sex gånger om året.

Med utgångspunkt i klientbolagens mervärdesskatteredovisning kommer momsombudet att utarbeta utkast till mervärdesskattedeklarationer, som ska skickas till klientbolagen för avstämning mot bolagens bokföring. De slutliga mervärdesskattedeklarationerna kommer att upprättas genom avstämning av uppgifter från momsombudet och klientbolagen. Deklarationerna kommer därefter att inges elektroniskt till den norska skattemyndigheten. Detta ombesörjs av momsombudet som ges fullmakt att signera deklarationerna på uppdrag av klientbolagen. Momsombudet kommer att kräva uttryckligt godkännande från klientbolagen innan deklarationerna inges. Det slutliga ansvaret för att de insända deklarationerna är korrekta vilar därmed på klientbolagen.

Klientbolagens fakturor ställs ut av klientbolagen, men de ska skickas genom momsombudet. På fakturorna ska momsombudets namn och adress anges, liksom klientbolagens

organisationsnummer följt av bokstäverna MVA samt den utgående mervärdesskatten. Momsombudet ska se till att fakturorna innehåller dessa upplysningar och att mervärdesskattebeloppen anges korrekt i norsk valuta. Om klientbolagen har lämnat alla upplysningar som krävs på fakturorna, kommer momsombudet att godkänna fakturorna genom en stämpel som en bekräftelse på att de har skickats genom momsombudet och att de innehåller korrekta upplysningar.

Det norska regelverket kräver inte att momsombud hanterar likvida transaktioner på uppdragsgivarnas vägnar, men det kan vara praktiskt att så sker vid återbetalningar från norska myndigheter eftersom dessa gör utbetalningar endast till norska bankkonton. I de aktuella fallen kommer dock revisionsbolaget att ställa som krav att klientbolagen skaffar norska bankkonton, och momsombudet kommer därför inte att verkställa några utbetalningar eller uppbära några inbetalningar för klientbolagens räkning.

Revisionsbolaget har framhållit följande förhållanden som skulle kunna utgöra sådana särskilda omständigheter eller åtgärder som avses i 21 § andra stycket revisorslagen och som medför att det, trots eventuell förekomst av oberoendehot enligt bestämmelsens första stycke, ändå inte finns anledning att ifrågasätta revisionsbolagets opartiskhet eller självständighet som revisor i klientbolagen. Momsombudet kommer inte att hantera likvida medel åt klientbolagen. Momsombudet kommer att inge mervärdesskattedeklarationer först efter klientbolagens uttryckliga godkännande. Klientbolagen har ett självständigt ansvar för sin bokföring. Mervärdesskattedeklarationerna bygger på klientbolagens bokföring. Som säkerhet för momsombudets solidariska ansvar kommer det att ställas bankgarantier, vilket begränsar momsombudets ekonomiska risk. Det är klientbolagen som kommer att beställa bankgarantierna och stå kostnaden för dessa. Bankgarantierna kommer att omfatta ett belopp om 200 000 norska kronor för vart och ett av klientbolagen. Om det garanterade beloppet skulle visa sig vara för lågt, kommer högre garantier att anskaffas. Momsombudets solidariska ansvar omfattar endast fakturor som momsombudet har godkänt. Därför kommer momsombudet inte att godkänna klientbolagens fakturor i den mån de medför att det beloppet i garantierna överskrids. Klientbolagens fakturor skickas via momsombudet, men det är klientbolagen som ansvarar för faktureringen.

RN gör följande bedömning.

Med hänsyn till att revisionsbolaget har uppgett att förutsättningarna i ärendet är desamma för de två bolag som ansökan avser gör RN nedan en gemensam bedömning för de båda bolagen.

Av 21 § första stycket revisorslagen framgår att en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten ska pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

I paragrafens första stycke 1 anges ett antal typsituationer där utgångspunkten är att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget. De situationer som avses är bland annat om revisorn eller någon annan i det nätverk där han eller hon är verksam (a) har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet, s.k. egenintressehot, eller (b) vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget, s.k. självgranskningshot. Förutom i de särskilt angivna situationerna ska revisorn, enligt den s.k. generalklausulen i 21 § första stycket 2 samma lag, avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Enligt 21 § andra stycket revisorslagen behöver revisorn dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har

vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Av 22 § revisorslagen framgår att RN på ansökan av en revisor ska meddela förhandsbesked om huruvida en viss särskild omständighet är sådan som avses i 21 § första stycket samma lag och, om så är fallet, huruvida omständigheter i det enskilda fallet eller vidtagna åtgärder enligt bestämmelsens andra stycke medför att revisorn ändå inte behöver avböja eller avsäga sig uppdraget.

Det följer av 23 § revisorslagen att de ovan återgivna bestämmelserna i tillämpliga delar gäller även för registrerade revisionsbolag.

RN konstaterar inledningsvis att revisionsbolaget är vald revisor i de två klientbolagen samt att ett annat bolag inom samma nätverk som revisionsbolaget avser att vara momsombud åt klientbolagen för deras verksamhet i Norge. Den norska delen av verksamheten är väsentlig för klientbolagen.

Momsombudet kommer att ansvara solidariskt med klientbolagen för dessa bolags inbetalning av mervärdesskatt till den norska skattemyndigheten. Av revisorslagens förarbeten framgår att ett s.k. egenintressehot uppstår om revisorn eller någon annan i nätverket har direkta ekonomiska intressen i revisionsklientens verksamhet. Så anses vara fallet när revisorn har affärsmässiga relationer med revisionsklienten utöver vad som följer med revisionsuppdraget. Ett exempel på en sådan relation är när revisorn eller någon revisorn närstående har gått i borgen för revisionsklientens skulder.¹ Momsombudets solidariska ansvar för klientbolagens skatteinbetalningar kan liknas vid ett borgensåtagande och bör enligt RN:s mening betraktas på samma sätt vid tillämpning av den aktuella regeln. Således finner RN att det solidariska ansvaret ger upphov till ett egenintressehot.

I föreliggande fall kommer det också att ingå i momsombudets uppdrag att se till att korrekt momsbelopp anges i klientbolagens utgående fakturor. RN finner att det förhållandet ger upphov till ett självgranskningshot.

Vidare kommer momsombudet att upprätta mervärdesskattedeklarationer och på klientbolagens uppdrag inge dessa till den norska skattemyndigheten. Momsombudet kommer även att ha till uppgift att godkänna klientbolagens utgående fakturor, vilket i praktiken kommer att ge momsombudet en möjlighet att reglera klientbolagens utflöde av fakturor för att begränsa sin ekonomiska risk. Båda dessa förhållanden medför att momsombudet kommer att utföra förvaltningsuppgifter åt klientbolagen. Detta ger enligt RN:s bedömning upphov till ett oberoendehot enligt den s.k. generalklausulen. Även det förhållandet att momsombudets engagemang kommer till tydligt uttryck genom att dess namn och adress anges i klientbolagens utgående fakturor medför att det uppstår ett oberoendehot av samma slag.²

Således finner RN att momsombudets tjänster till klientbolagen i flera avseenden ger upphov till oberoendehot för revisionsbolaget enligt 21 § första stycket revisorslagen jämförd med 23 § samma lag. Som en följd av detta föreligger en presumtion för att revisionsbolaget måste avsäga sig revisionsuppdragen.

Dock kan revisionsbolaget enligt paragrafens andra stycke kvarstå i uppdragen om det i de enskilda fallen föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana särskilda åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta bolagets opartiskhet.

I fråga om det solidariska ansvaret för mervärdesskatteinbetalningarna har revisionsbolaget framhållit att den ingående och den utgående mervärdesskatten vanligtvis kommer att vara lika hög och att det därför normalt sett inte blir aktuellt med någon inbetalning av mervärdesskatt. Revisionsbolaget har vidare framhållit att klientbolagen kommer att tillse att bankgarantier om

¹ Prop. 2000/01:146 s. 101.

² Jfr RN:s beslut den 4 december 2008 i ärende dnr 2008-591, referat D 50/08 i RN:s praxissamling.

200 000 norska kronor ställs och att ännu högre garantier kommer att ställas vid behov. Mot bakgrund av att det för enskilda perioder kan bli aktuellt med mervärdesskatteinbetalningar och att revisionsbolaget inte kan förutse hur stora inbetalningar det då kan bli fråga om, finner RN emellertid att de ovan av revisionsbolaget anförda omständigheterna och åtgärderna inte är av den art att de undanröjer det oberoendehot som momsombudets uppdrag ger upphov till.

Vad sedan avser oberoendehoten i övrigt har revisionsbolaget hänvisat till klientbolagens egna ansvar för redovisningen och faktureringen. Revisionsbolaget har även hänvisat till att momsombudet inte kommer att hantera likvida medel åt klientbolagen, att momsombudets ekonomiska risk till följd av det solidariska ansvaret kommer att begränsas genom bankgarantier och att klientbolagens godkännande ska inhämtas före ingivande av handlingar till den norska skattemyndigheten. RN finner emellertid inte heller i denna del att de omständigheter som revisionsbolaget har anført är av den art att de väger upp de oberoendehot som momsombudets uppdrag ger upphov till. Inte heller i övrigt har det framkommit att det föreligger några sådana omständigheter eller kommer att vidtas några sådana åtgärder som enligt 21 § andra stycket revisorslagen skulle kunna möjliggöra för revisionsbolaget att, trots oberoendehoten, kvarstå som vald revisor i klientbolagen.

Sammanfattningsvis gör RN bedömningen att revisionsbolaget inte kan inneha uppdragen som vald revisor i klientbolagen om momsombudet utför tjänster till klientbolagen i enlighet med vad som beskrivs ovan.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, justitierådet Kristina Ståhl, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, skattejuristen Kerstin Nyquist och docenten Gustaf Sjöberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Lars Engerup samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som har föredragit ärendet.