

Finanstilsynet og klagenemnden for revisor- og regnskapsførersaker:

Bommer på jusen!

Forfatteren argumenterer for at Finanstilsynet og Klagenemnden i en konkret sak¹ har anvendt kravet om «hederlig vandel» i revisorloven og i regnskapsførerloven uriktig og selvmotsigende. Slike feiltolkninger utgjør en fare for rettssikkerheten for revisorer med tidsubestemt tilbakekall av revisorgodkjenningen.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat (H)
Kåre I. Mojord
Arntzen de Besche advokatfirma
Han er leder av faggruppen for
tvisteløsning og prosedyre i
Arntzen de Besche.

Tidsubestemt tilbakekall av revisorgodkjenning

Finanstilsynet vedtok i november 2010 å tilbakekalle statsautorisert revisor As godkjenning på grunn av manglende oppfyllelse av kravet til etterutdanning. Finanstilsynet mente at A var «uskikket» til å være revisor, jf. revisorloven § 9–1 tredje ledd nr. 2. Finanstilsynet anførte ikke at A hadde «begått straffbare forhold», jf. revisorlovens § 9–1 tredje ledd nr. 1. Klage fra A førte ikke frem, og tilbakekallet ble iverksatt 31. desember 2012. Tilbakekallet var tidsubestemt, dvs. for alltid.

Finanstilsynets avslag

A søkte i oktober 2012 om autorisasjon som regnskapsfører og i november 2012 om ny godkjenning som statsautorisert revisor. For å bli godkjent må revisor og regnskapsfører «ha ført en hederlig vandel», jf. revisorloven § 3–4 nr. 1 og regnskapsførerloven § 4 første ledd nr. 4. Finanstilsynet avsto begge søknader allerede i desember 2012. I avslaget på søknaden om godkjenning som revisor viste Finanstilsynet til at det i kravet om hederlig vandel var relevant å legge vekt på straffbare forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisor. Det ble uttalt at også andre forhold (dvs. andre enn straffbare forhold) må trekkes inn i vurderingen. Finanstilsynet viste til vedtaket om tilbakekall av godkjenning som revisor grunnet overtredelsen av etterutdanningskravet og til Finanstilsynets

rundskriv 5/2012 s. 10 om vurdering av egnethetskravet. Finanstilsynets konklusjon var at A må anses:

«... uskikket til å drive revisjonsvirksomhet. Det er da særlig lagt vekt på at overtredelsen anses som forsettlig eller grov, at forholdet ikke ligger langt tilbake i tid og at tilbakekall av revisorgodkjenningen nylig hadde funnet sted».

Avslaget på autorisasjon som regnskapsfører ble begrunnet med at da A:

«... grovt har overtrådt utdanningskravet for revisorer er Finanstilsynets vurdering at kravet til hederlig vandel heller ikke er oppfylt etter regnskapsførerlovens regler, jf. 4 nr. 4.» [understreket her].

Det understreke og Finanstilsynets merknader til klage fra A viser etter min vurdering at Finanstilsynet begrunnet begge avslagene med at A ikke hadde ført en «hederlig vandel».

Klagenemndens avgjørelse

A klaget i januar 2013 begge vedtak til Klagenemnden. A anførte at han materielt sett hadde gjennomgått etterutdanning. Det ble bl.a. vist til at det ikke var bestridt at A oppfylte kravene til etterutdanning for perioden 2009–2011 og at overtredelsen ikke var grov eller gjentatt. Det ble videre anført at delvis brudd på dokumentasjons- og formkravene for etterutdanning ikke er tilstrekkelig til å konstatere at A er materielt uskikket til å være revisor, eller at kravet til hederlig vandel ikke er oppfylt.

Klagenemnden angir i sitt vedtak i januar 2014 at nemnden skal ta stilling til om A oppfyller kravet til «hederlig vandel» og om A kan godkjennes som statsautorisert revisor og få autorisasjon som regnskapsfører. Klagenemnden slo innledningsvis fast at kravet om hederlig vandel skulle tolkes likt

for revisorer og regnskapsførere. Etter omfattende gjennomgang av rettskildene konkluderte Klagenemnden slik:

«På bakgrunn av de rettskildene som er gjennomgått ovenfor, er Klagenemndens syn så langt at kravet til hederlig vandel etter regnskapsførerloven § 4 første ledd nr. 4 og revisorloven § 3–4 1 gjelder straffbare forhold som er egnet til å svekke den tilliten som er nødvendig for å være revisor eller regnskapsfører. Det kan derfor ikke oppstilles et egnethetskrav i tillegg til kravet om hederlig vandel».

Klagenemnden vurderte deretter om overtredelse av etterutdanningskravene i revisorloven § 3–7 første ledd nr. 1, og § 2–2 i Revisorforskriften, er et «straffbart forhold». Siden straffebestemmelsen i revisorloven § 9–3 ikke henviser til de sistnevnte bestemmelsene, la Klagenemnden til grunn at brudd på kravene til etterutdanning ikke er et «straffbart forhold». Klagenemnden la derfor til grunn at A oppfylte kravene til «hederlig vandel» både etter revisorloven og etter regnskapsførerloven, og at A derfor ikke kunne nektes autorisasjon som regnskapsfører. Denne delen av Finanstilsynets vedtak² ble derfor opphevet.

Man kunne etter denne konklusjonen tro at Klagenemnden måtte oppheve også avslaget på søknaden om godkjenning som revisor. Klagenemnden uttalte imidlertid om revisorgodkjenningen at:

«Vurderingen blir sammenlignbar med vurderingen av kravet til hederlig vandel, men med den forskjell at temaet blir om det er gått tilstrekkelig tid lang tid til at det er rimelig og forsvarlig å gi ny godkjenning. I den forbindelse vil også grunnlaget for det opprinnelige vedtaket ha

² Finanstilsynet autoriserte allerede 29. januar 2014 A som regnskapsfører. A har satt frem krav om dekning av sakskostnader A ble pådratt ved Finanstilsynets opphevede vedtak om å avslå autorisasjon som regnskapsfører.

¹ KRR-2013–1452. Forfatteren representerte A i klagesaken.

betydning, på tilsvarende måte som det må foretas en vurdering av hvilke straffbare forhold i politiattesten som skal vektlegges ved vurdering av kravet om hederligandel. I denne saken finner Klagenemnden at det åpenbart har gått for kort tid siden tilbakekallet, selv om grunnlaget for tilbakekall var brudd på kravet til etterdanning.»

Klagenemnden konkluderte med at Finanstilsynets avslag på søknaden om godkjenning som revisor stadfestes.

Finanstilsynets og Klagenemndens feiltolkninger er en fare for rettsikkerheten

Klagenemnden tok i sitt vedtak klart avstand fra Finanstilsynets rettsanvendelse på to avgjørende punkter:

1. Uttrykket «hederligandel» skal leses som «straffbare forhold».
2. Det kan ikke innfortolkes et krav om «skikkethet» eller «egnet» i uttrykket «hederligandel» slik Finanstilsynet hadde gjort i avslaget på ny godkjenning som revisor.

Klagenemnden uttalte som nevnt at nemden etter klage skulle ta stilling til om A hadde ført en «hederligandel». Klagenemnden la til grunn at kravet om «hederligandel» kun omfatter «straffbare forhold» i forhold til revisorloven og regnskapsførerloven, og ikke omfatter en egnethets- eller skikkethetsvurdering. Oppsiktsvekkende, og selvmotsigende i forhold til sin egen utalte rettsoppfatning, la den likevel til grunn at tilbakekallsgrunnlaget etter revisorloven § 9–1 på dette punkt vil **supplere** kravet i revisorloven § 4 om «hederligandel».

Jeg mener at Klagenemndens begrunnelse for å opprettholde avslaget på revisorgodkjenning er klart selvmotsigende. Klagenemnden la til grunn at kravet til «hederligandel» ikke inkluderer vurdering av egnethet eller skikkethet. En vurdering av hvor lang tid det er passert siden tilbakekallet ble iverksatt, blir da for meg et utenforliggende og usaklig hensyn etter kravet om «hederligandel» i revisorloven § 3–4. Konsekvensen av Klagenemndens syn blir at vurderingen av en søknad om ny god-

kjenning fra en revisor som har fått et tidsubestemt tilbakekall ikke knyttes til «straffbare forhold», men de forhold som begrunnet selve tilbakekallet. Dette kan være rett dersom **tilbakekallet** er begrunnet i at revisor har «begått straffbare forhold», jf. revisorloven § 9–1 tredje ledd nr. 1. Men dette blir klart feil, slik som i den konkrete klagesaken, hvor tilbakekallet var begrunnet i **manglende skikkethet**, jf. revisorloven § 9–1 tredje ledd nr. 2., når skikkethet ikke er et relevant forhold i vurderingen av «hederligandel». I slike tilfeller kan søknaden bli avslått selv om vedkommende ikke har begått straffbare forhold. Her beveger Klagenemnden seg i randsonen for legalitetsprinsippet. Klagenemnden har skapt et rettskildebilde som er til fare for rettsikkerheten for revisorer med tidsubestemt tilbakekall som ikke bygger på straffbare forhold.

Ulovfestet gjennomskjæring av fisjon med etterfølgende aksjesalg



Artikkelen er forfattet av:

PhD
Hugo P. Matre
Partner Schjødt

Artikkelen omhandler ConocoPhillips-dommen fra **Høyesterett om ulovfestet gjennomskjæring av fisjon** med etterfølgende aksjesalg, HR-2014-00 496-A. Dommen endrer den ligningspraksisen som var i ferd med å etablere seg på skattekontorene, ved å fastsette en høyere terskel for gjennomskjæring.

Forfatteren gjennomgår domspremissene i lys av den alminnelige gjennomskjæringsregelen og drøfter rekkevidden av dommen.

Fisjoner og fritaksmetoden

Etter innføringen av fritaksmetoden i 2004 har fisjoner etterfulgt av skattefrie aksjesalg vært diskutert i lys av den ulov-

festede gjennomskjæringsregelen. Bakgrunnen er at mens salg av (kvalifiserende) aksjer er skattefrie etter fritaksmetoden, jf. skatteoven § 2–38, er salg av driftsmidler skattepliktig, jf. skatteoven § 5–1 jf. § 5–30. Spørsmålet om ulovfestet gjennomskjæring oppstår i situasjoner der skattyter kan velge hvilken transaksjonsform som skal benyttes. Foreløpig har

fokus vært på tilfeller hvor skattyter unngår en skattepliktig gevinst på driftsmidler ved i stedet å selge aksjer. Teoretisk kan spørsmålet også oppstå dersom skattyter realiserer et fradragsberettiget tap på eien- delen fremfor å gjennomføre et aksjesalg som ikke gir fradrag for tap.