

LR: dom 1997-10-28, mål nr Ö 14359-97
KamR: dom 1998-11-16, mål nr 8624-1997 (ref)

D 29/97

Skattemyndigheten i Y län har inkommit med underrättelser till Kommerskollegium (KK), dnr 1995-230, och till Revisorsnämnden (RN), dnr 1997-570, rörande godkände revisorn A-son. De båda underrättelserna gäller A-sons underlåtenhet att i rätt tid dels erlægga skatter och avgifter för egen del, dels deklarerat samt erlægga skatter och avgifter i egenskap av företrädare för två aktiebolag i vilka han bedriver revisionsverksamhet. Den först inkomna underrättelsen har överlämnats till RN som den 1 juli 1995 övertog KK:s ansvar för revisorsfrågor. Enligt övergångsbestämmelserna till lagen (1995:528) om revisorer (revisorslagen) skall detta ärende prövas enligt äldre bestämmelser, d.v.s. enligt förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer (revisorsförordningen).

Skattemyndigheten i Z län har i en underrättelse till RN, dnr 1995-1076, bl.a. ifrågasatt A-sons oberoende som revisor samt hans granskningsinsatser i ett aktiebolag.

Underrättelser från Skattemyndigheten i Y län

Av underrättelserna framgår i huvudsak följande. A-son driver revisionsverksamhet och är styrelseledamot i två aktiebolag, moder- respektive dotterbolag. A-son äger samtliga aktier i moderbolaget. Båda bolagen och A-son personligen är restförda hos kronofogdemyndigheten för betydande skatteskulder. Moderbolagets betalningsförsummelse har i oktober 1994 lett till att skattemyndigheten återkallat bolagets F-skattesedel. Senare ansökan om att återfå en sådan har avslagits med hänvisning till bristande redovisning/betalning. Vid skatterevision i september 1996 framkom att moderbolaget inte lämnat någon mervärdesskattedeklaration från och med 1996 års ingång och inte heller några uppbördsdeklarationer från och med mars 1996, trots att bolaget betalat ut lön och innehållit källskatt. Bolaget har efter att skatterevisionen påbörjats lämnat in deklarationerna men har även därefter fortsatt att ge in dem efter lagstadgad tid. Även dotterbolaget har lämnat in deklarationer för sent.

A-son har anfört bl.a. att han haft likviditetsproblem p.g.a. kundförluster och att avbetalning av skatteskulderna nu har påbörjats. A-son har beretts tillfälle att yttra sig över sin underlåtenhet att i rätt tid deklarerat för bolagen men har inte haft något att anföra i den delen.

RN gör följande bedömning.

För att en kvalificerad revisor skall vara lämplig att utöva revisionsverksamhet krävs att han åtnjuter förtroende från såväl uppdragsgivare som det allmänna. För att detta förtroende inte skall rubbas har revisorn en skyldighet att både privat och i sin verksamhet följa gällande regler och bestämmelser. Av god revisorssed följer vidare att en revisor skall bedriva sin verksamhet i ordnade former och att han skall eftersträva sunda ekonomiska förhållanden.

Kraven på en revisor att personligen och i sin revisionsverksamhet sköta sina åligganden i skatte- och avgiftshänseende ställs högt. Det kan inte accepteras att en revisor eller att ett aktiebolag i vilket han har ett dominerande inflytande vid upprepade tillfällen underlåter att deklarerat i laga ordning. A-son har utöver att göra sig skyldig till detta under lång tid underlåtit att för egen del och för bolagen betala in skatter och avgifter till väsentliga

belopp. RN finner att A-son genom sitt handlande allvarligt åsidosatt sina plikter som revisor. Vad A-son anfört beträffande kundförluster utgör inte skäl till annan bedömning. RN har vid sin prövning utgått från revisorsförordningen i den del den skall tillämpas.

Underrättelse från Skattemyndigheten i Z län

Skattemyndigheten har vid skatterevision i ett aktiebolag (konsultbolaget) i vilket A-son varit vald revisor konstaterat brister i bokföringen och värderingen av ett flertal väsentliga tillgångsposter. Bland annat har det gällt redovisat innehav av aktier, kundfordringar samt långfristiga fordringar. A-son har i sin revisionsberättelse för ifrågavarande räkenskapsår, 1991/92, reserverat sig för att värdet på bolagets aktieinnehav är osäkert. Han har dock tillstyrkt fastställandet av balans- och resultaträkningen. Vidare har A-son enligt skattemyndigheten haft fullmakt att företräda ett annat bolag (campingbolaget) i vilket ägaren till konsultbolaget haft en framträdande roll.

A-son har beträffande sina granskningsinsatser yttrat sig kortfattat. Beträffande fullmakten har A-son anfört bl.a. att den var tidsbegränsad och att hans uppgift som fullmaktsinnehavare i första hand var att besvara frågor från leverantörer, banker m.fl. Medelsförvaltning och administration sköttes av personal på annan ort. Ägaren till konsultbolaget hade i campingbolaget ansvar för bevakningen av campingens planering m.m.

RN gör följande bedömning.

A-son har i sina yttranden inte framfört några synpunkter som föranleder RN att i något väsentligt avseende ifrågasätta skattemyndighetens uppgifter om brister i konsultbolagets redovisning och värdering av väsentliga poster. A-son har inte heller redogjort för någon närmare granskning av dessa poster. RN bedömer att han inte utfört sin granskning enligt god revisionssed och att han haft ett bristfälligt underlag för den revisionsberättelse han avgett. RN finner även att A-sons oberoende som revisor i konsultbolaget kunnat ifrågasättas eftersom han samtidigt innehade en fullmakt att företräda campingbolaget i vilket konsultbolagets ägare hade betydande intressen. A-son borde ha insett det olämpliga i att inneha båda uppdragen och avböjt endera av dem.

Övrigt

I de nu behandlade tillsynsärendena har även aktualiserats frågan om revisors skyldighet enligt 20 § revisorslagen att på begäran lämna uppgifter till tillsynsmyndigheten. Av denna skyldighet följer även att uppgifterna skall lämnas inom av RN angiven tid. A-son har begärt och beviljats ett flertal anstånd med att till RN inkomma med yttranden och kompletterande uppgifter. Han har trots detta varit så försenad med svarsskrivelserna att RN vid två tillfällen fått erinra honom om hans skyldighet att inkomma med uppgifter och i ett fall påminna honom om svar vid äventyr av disciplinär åtgärd. A-son har genom sin underlåtenhet att i tid inkomma med infordrade uppgifter fördröjt RN:s handläggning av ärendena.

RN:s sammanfattande bedömning

A-son har vid upprepade tillfällen underlåtit att i laga ordning avlämna mervärdesskatte- och uppborädsdeklarationer för sina revisionsföretag. Han har vidare för egen del och för bolagen underlåtit att betala skatter och avgifter. Skattemyndigheten har återkallat och senare även avslagit hans ansökan om F-skattesedel för sitt revisionsföretag. A-son har dessutom underlåtit att fullgöra ett revisionsuppdrag enligt god revisionssed samt äventyrat sin oberoende ställning som revisor. Slutligen har han fördröjt RN:s handläggning av de aktuella tillsynsärendena genom att först efter upprepade påminnelser inkomma med yttranden. Sammantaget har A-son i flera avseenden åsidosatt sina plikter som revisor på ett sådant sätt

att omständigheterna måste bedömas som synnerligen försvårande. A-sons godkännande som revisor skall därför upphävas.

Med stöd av 22 § andra stycket revisorslagen upphäver RN A-sons godkännande som revisor. Med stöd av 25 § första stycket samma lag förordnar RN att beslutet skall gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Stig von Bahr, Siv Björs, Margit Knutsson, Jan-Erik Moreau, Eva-Britt Nordhall, Per Thorell och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, avdelningsdirektören Carina Bergman Marcus samt byrådirektören Marie-Louise Aittamaa, föredragande.

Kammarrätten i Stockholm, avd 5

Dom 1998-11-16 i mål nr 8624-1997

A-son har överklagat Länsrättens i Stockholms län dom den 28 oktober i mål nr Ö 14359-97 och yrkat i första hand att kammarrätten, med ändring av länsrättens dom, skall undanröja beslutet att upphäva hans godkännande som revisor och i stället meddela honom varning. I andra hand har A-son yrkat att kammarrätten skall återförvisa målet till länsrätten för vidare handläggning i de delar länsrätten gör gällande att han uppsåtligen skulle ha gjort orätt i sin verksamhet.

Revisorsnämnden bestrider bifall till överklagandet.

Till stöd för sin talan anför A-son bl.a. följande. Utgångspunkten för Revisorsnämndens beslut att upphäva hans godkännande som revisor skedde uteslutande med hänvisning till 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer – revisorslagen – som trädde i kraft den 1 juli 1995. Ärendet med diarienummer 1995-230 aktualiserades före revisorslagens ikraftträdande och kan således inte träffas av revisorslagens bestämmelser. Härav följer att Revisorsnämnden saknat rättslig grund för att låta denna påstådda förseelse ligga till grund för beslutet att upphäva hans godkännande.

Länsrätten har i sin dom åberopat en "gärningsbeskrivning" som inte varit föremål för prövning av Revisorsnämnden. Av länsrättens dom framgår att länsrätten beträffande ärendena med dnr 1995-230 och 1997-570 lagt honom till last att han "uppsåtligen gjort orätt i sin verksamhet". Länsrätten har därvid åberopat 23 § första stycket förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer – revisorsförordningen – och 22 § första stycket revisorslagen. Revisorsnämnden har i sitt beslut inte gjort gällande att han uppsåtligen gjort orätt i sin verksamhet. Än mindre har Revisorsnämnden åberopat de bestämmelser som länsrätten hänför sig till. Det kan således konstateras att länsrätten inte avgjort målet på sätt förvaltningsprocesslagen anvisar.

När han fick svårigheter att leverera in skatter och avgifter tog han omedelbart kontakt med skattemyndigheten och stod sedan i ständig kontakt med handläggarna där. Det var vid dessa kontakter klart att han var försenad med redovisning och deklARATIONER men att de fanns tillgängliga på hans kontor. Skattemyndigheten har vid kontakterna meddelat honom att han kunde avvakta med att ge in bl.a. deklARATIONER, eftersom myndigheten hade för avsikt att besöka honom för revision. Eftersom en bedömning alltid skall ske i det enskilda fallet kan det förhållandet att han inte betalat sina skatter och avgifter i tid inte med automatik diskvalificera honom som revisor. Han har inte på något sätt uppsåtligen gjort orätt i sin verksamhet, utan snarare försökt hitta lösningar i samförstånd med skattemyndigheten.

De förhållanden som läggs honom till last vad gäller granskningen av X AB avser hans bedömning av vissa poster i bokslutet och att han för lättvindigt accepterade de uppgifter han erhållit. Det förhållandet att en revisor kommer fram till andra bedömningar än vad Skattemyndigheten – vid en genomgripande skatterevision – kommer fram till behöver inte

innebära att revisorn brustit i sina insatser. Det avgörande var att han uppmärksammade osäkerheten i värdet av aktierna och att detta också framgick av revisionsberättelsen och i revisorspåteckningen i årsredovisningen. Eftersom han hade ifrågasatt aktieposten borde han eventuellt ha uttalat sig neutralt i revisionsberättelsen om fastställelse. Det väsentliga var emellertid att läsaren fick klart för sig osäkerheten i värdet. Han hade inte underlag för att i revisionsberättelsen ifrågasätta värdet på kundfordringar och långfristiga fordringar. En eventuell avvikelse från god revisionssed i detta avseenden förtjänar dock inte disciplinär åtgärd och i vart fall inte annat än en erinran.

Den i målet aktuella fullmakten avsåg inte en revisionsklient. Fullmakten var tidsbegränsad och det faktiska uppdraget var av mycket begränsad karaktär. Hans agerade inskränkte sig till att besvara frågor från leverantörer och banker. Medelsförvaltningen och administrationen ombesörjdes av personal vid det fullmaktsgivande bolaget.

Vid bedömningen av om och i så fall vilken disciplinär åtgärd som skall meddelas honom, måste hänsyn tas till att han varit godkänd revisor sedan 1989 och att han, under sin yrkesverksamma tid som godkänd revisor, inte tidigare låtit något komma sig till last.

Slutligen gör han gällande att Revisorsnämndens beslut strider mot artikel 1 i första tilläggsprotokollet i europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Beslutet strider i förutsebarhet och fullföljer inte ett legitimt syfte i det allmännas intresse. Beslutet att upphäva hans godkännande som revisor står inte heller i proportion till de konsekvenser upphävandet har för honom.

Till stöd för sitt bestridande anför Revisorsnämnden bl.a. följande. Både nämnden och länsrätten har bedömt den äldsta anmälan från skattemyndigheten enligt revisorsförordningen (1973:221). Möjlighet att enligt revisorsförordningen förordna om omedelbar verkställighet förelåg inte. Revisorsnämnden har därför endast lagt omständigheterna i de två senast inkomna tillsynsärendena till grund för förordnandet om omedelbar verkställighet. En revisor har en skyldighet att både privat och i sin verksamhet följa gällande regler och bestämmelser. Det förhållandet att en revisor underlåter att fullgöra sina skyldigheter i skatte- och avgiftshänseende är särskilt allvarligt. Detta mot bakgrund bl.a. av att en revisor enligt 10 kap. 10 § aktiebolagslagen (1975:1385) har en särskild skyldighet att uttala sig i revisionsberättelsen om ett bolag åsidosatt sina skyldigheter i skatte- och avgiftshänseende. En person som inte för egen del eller för sitt bolag fullgjort de åligganden som enligt lag gäller i dessa hänseenden och som därför av samhället avhärts förtroendet att inneha F-skattsedel, kan inte rimligen anförtros uppgiften att vara godkänd revisor och därmed ha en plikt att granska och rapportera dylika brister i bolag i vilka han valts till revisor. Revisorsnämnden instämmer i A-sons uppfattning att underlåtelse att leverera in skatter och avgifter i tid inte med automatik skall diskvalificera en person som revisor och att en bedömning alltid måste ske i det enskilda fallet. Nämnden har bedömt de omständigheter som framkommit i nu berörda ärenden som synnerligen försvårande. Vad A-son anfört om att handläggare på skattemyndigheten skulle ha gett honom tillstånd att inte deklarerat o.s.v. samt att han numera skulle ha betalat bolagets skulder föranleder inte någon annan bedömning.

Det förhållandet att en revisor är oberoende när han reviderar är grundläggande för att ett revisorsuppdrag skall kunna fullgöras enligt god revisionssed. Kraven på revisorn i detta hänseende ställs därför mycket högt. Detta har kommit till uttryck i revisorslagstiftningen genom att en revisor inte ens får försätta sig i en sådan situation att befogad anledning föreligger för tredje man, som får kännedom om omständigheterna, att misstro dennes oberoende. Av 14 § revisorslagen framgår sålunda att en revisor skall avböja eller avsäga sig ett uppdrag redan om det föreligger någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet till revisorns opartiskhet eller självständighet. Det förhållandet att A-son innehaft ifrågavarande fullmakt utgör enligt Revisorsnämndens bedömning en sådan särskild omständighet som avses i 14 § revisorslagen.

Vad gäller A-sons yrkande att målet i vissa delar skall återförvisas till länsrätten anser nämnden för det första att länsrätten inte vid sin bedömning gått utanför ramen för processen och att det därför saknas skäl att återförvisa ärendet för vidare handläggning. För det andra

anser nämnden att den slutsats A-son drar inte har något stöd i länsrättens domskäl. Länsrätten uttalar sig överhuvudtaget inte om huruvida omständigheterna i de två ärenden som rör skatter och avgifter är synnerligen försvårande eller inte. Som omständigheterna sammantaget är kan såväl första som andra stycket till 22 § revisorslagen åberopas som grund för ett upphävande av A-sons godkännande.

Kammarrätten avslag överklagandet. Som skäl anfördes bl.a. följande.

Enligt övergångsbestämmelserna till 1995 års revisorslag skall den numera upphävda revisorsförordningen tillämpas vid prövning av ärenden som anhängiggjorts hos Kommerskollegium och inte avgjorts före den 1 juli 1995. Enligt 23 § första stycket revisorsförordningen skall, om godkänd revisor uppsåtligen gör orätt i sin verksamhet eller eljest förfar oredligt, godkännandet upphävas. Är omständigheterna mildrande, får i stället varning meddelas honom. Enligt paragrafens andra stycke får varning meddelas revisor om denne annars åsidosätter de plikter som åvilar honom som revisor. Är omständigheterna synnerligen försvårande får godkännandet upphävas.

Enligt 22 § första stycket revisorslagen skall ett godkännande upphävas om en godkänd revisor uppsåtligen gör orätt i sin verksamhet eller på annat sätt förfar oredligt. Är omständigheterna förmildrande, får i stället varning meddelas honom. Av bestämmelsens andra stycke framgår att varning får meddelas revisor som på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor. Om det är tillräckligt får erinran i stället meddelas. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får godkännandet upphävas.

Enligt 10 kap. 7 § första stycket aktiebolagslagen (1975:1385) skall revisor i den omfattning god revisionssed bjuder granska bolagets årsredovisning jämte räkenskaperna samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning. Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) har gett ut rekommendationer i revisionsfrågor, vari bl.a. sägs att revisorn vid sin granskning skall bilda sig en välgrundad uppfattning huruvida den i årsredovisningen lämnade informationen är rättvisande och av en sådan omfattning att den överensstämmer med god redovisningssed. Vidare skall revisorn vid sin granskning bl.a. bedöma om balansposterna är värderade enligt god redovisningssed.

Enligt 14 § första stycket revisorslagen skall en revisor utföra sina uppdrag omsorgsfullt och enligt god revisorssed. Av andra stycket framgår att en revisor noggrant skall iakttä gällande jävsbestämmelser för revisorer. Om det i annat fall finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet till revisorns opartiskhet eller självständighet, skall revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget. FAR har vidare fastställt regler för god revisorssed i vilka bl.a. anges att ledamot skall utöva sitt yrke med självständighet och objektivitet samt att han därför vid ett uppdrag alltid måste vara oberoende i sina ställningstaganden.

Kammarrättens bedömning.

Ett av de tillsynsärenden som Revisorsnämnden prövat har anhängiggjorts hos Kommerskollegium före den 1 juli 1995 och skall prövas med tillämpning av 1973 års revisorsförordning. Att Revisorsnämnden vid sin prövning av detta ärende tillämnat revisorsförordningen framgår av det överklagade beslutet. I beslutet (s. 2) anger nämnden i sin bedömning av ärendet att nämnden vid sin prövning utgått från revisorsförordningen i den del den skall tillämpas. Revisorsnämnden har inte, som A-son gjort gällande, saknat rättslig grund för att låta detta ärende ligga till grund för beslutet om upphävande av godkännandet som revisor. Den omständigheten att nämnden i sin sammanfattande bedömning underlåtit att hänvisa till revisorsförordningen saknar härvid betydelse.

A-son gör gällande att länsrätten, genom att pröva om han uppsåtligen gjort orätt i sin verksamhet enligt 23 § första stycket revisorsförordningen och 22 § första stycket revisorslagen, gått utöver den "gärningsbeskrivning" som Revisorsnämnden prövat och att länsrätten därmed inte avgjort målet på sätt förvaltningsprocesslagen anvisar. Kammarrätten

konstaterar emellertid att länsrätten inte har prövat några andra omständigheter eller lagt A-son till last några andra förfaranden än dem som omfattats av Revisorsnämndens prövning. Vad länsrätten har gjort är en i vissa avseenden annan rättslig bedömning än den som Revisorsnämnden har gjort, vilket länsrätten har varit oförhindrad att göra. På grund av det anförda finner kammarrätten att det i denna del inte föreligger grund för att återförvisa målet till länsrätten.

Det är ostridigt att A-son i egenskap av företrädare för de två aktiebolag i vilka han bedrivit revisionsverksamhet under lång tid underlåtit att i rätt tid deklarerat och erlagt skatter och avgifter till betydande belopp. I likhet med länsrätten finner kammarrätten att A-son härigenom uppsåtligt gjort orätt i sin verksamhet. Det föreligger därför grund för att upphäva hans godkännande som revisor. Kammarrätten finner inte att de av A-son åberopade omständigheterna utgör sådana förmildrande omständigheter att upphävande kan underlåtas.

Vad som lagts A-son till last vad gäller hans underlåtenhet att i rätt tid erlagt skatter och avgifter för egen del rör förhållanden som måste anses ligga utanför hans yrkesutövning som revisor. Han kan härigenom inte anses uppsåtligt ha gjort orätt i sin verksamhet. Även omständigheter utanför hans verksamhet kan emellertid läggas till grund för disciplinära åtgärder, nämligen om det är fråga om ett oredligt förfarande från revisorns sida. Enligt kammarrättens mening bör vad som läggs A-son till last i denna del inte bedömas som oredligt förfarande i den mening som avses i revisorslagen och revisorsförordningen och skall alltså inte ligga till grund för något ingripande.

Vad härefter gäller A-sons revisionsuppdrag i X AB finner kammarrätten att han inte fullgjort sitt uppdrag i enlighet med god revisionssed. Det förhållandet att A-son haft fullmakt att företräda ett bolag, vilket haft indirekt ägargemenskap med bolag i vilka han varit vald revisor, innebär enligt kammarrättens mening att hans oberoende som revisor kunnat ifrågasättas. A-son har således åsidosatt sina förpliktelser som revisor. Som länsrätten funnit kan omständigheterna i förevarande fall inte anses som synnerligen försvårande.

A-son har anförut att det överklagade beslutet strider mot artikel 1 i första tilläggsprotokollet i europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Enligt denna artikel skall var och en ha rätt till respekt för sin egendom. Ekonomiska intressen som är förbundna med utövandet av näringsverksamhet skyddas också av artikeln t.ex. rätten att bedriva verksamhet som revisor. Vid indragning av tillstånd är bedömningen beroende av om tillståndet kan anses ha skapat rimliga och legitima förväntningar om att den på tillståndet grundade verksamheten skulle kunna fortgå i oförändrad form. Om det redan från början står klart att ett tillstånd kan dras in under vissa bestämda förutsättningar och dessa förutsättningar senare inträder, utgör det inget ingrepp i äganderätten att tillståndet dras in. I ett sådant fall ger tillståndet inte någon absolut rättighet utan är villkorligt redan från början (se Hans Danelius; Mänskliga rättigheter, upplaga 5: 1, s. 248).

Som framgår av den i målet tillämpliga lagstiftningen kan ett godkännande som revisor upphävas under vissa förutsättningar. Kammarrätten finner därför att det överklagade beslutet inte strider mot artikel 1 i första tilläggsprotokollet till europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Beslutet kan inte heller anses strida mot proportionalitetsprincipen.

På grund av det anförda skall överklagandet avslås.