

LR: dom 2007-06-28, mål nr 7189-07 (ref)

D 11/07

1. Bakgrund

Dåvarande Skattemyndigheten i W-stad (i det följande Skatteverket) har utfört skatterevision hos en av Sveriges större revisionsbyråer. Vid granskningen, som i huvudsak omfattade två av byråns lokalkontor, har Skatteverket beträffande fem av de anställda revisorerna, däribland auktoriserade revisorn A-son, uppmärksammat förhållanden som föranlett Skatteverket att underrätta Revisorsnämnden (RN). RN har öppnat disciplinären mot de berörda revisorerna.

Ett för samtliga underrättelser gemensamt förhållande är att revisorerna i ett flertal avseenden påstås ha tillskansat sig oredovisade löneförmåner från sin arbetsgivare. Skatteverket har för taxeringsåren 1996–1999 upptaxerat A-son med totalt ca 320 000 kr samt påfört honom skattetillägg beräknat på denna höjning. A-son har överklagat Skatteverkets omprövningsbeslut till länsrätt och sedermera länsrättens dom till kammarrätt. Domstolarna har på några få punkter bifallit överklagandet och satt ned A-sons inkomst av tjänst, och därmed även underlaget för skattetillägg, med sammanlagt ca 25 000 kr.

Kammarrättens dom meddelades den 19 december 2005. Den innebär sammantaget att A-son för taxeringsåren 1996–1998 genom eftertaxering påförts ytterligare inkomst av tjänst med ca 280 000 kr, att han vid inkomsttaxeringen taxeringsåret 1999 påförts ytterligare knappt 15 000 kr samt att han därutöver påförts skattetillägg beräknat på den skatt som belöper på dessa höjningar. Kammarrättens dom har vunnit laga kraft.

Två av de händelser som har varit föremål för prövning i ovannämnda skattemål har även legat till grund för en fällande dom mot A-son avseende skattebrott (se nedan 2.2 och 2.3). Tingsrättens dom meddelades den 27 maj 2003 och har vunnit laga kraft. Påföljden bestämdes till villkorlig dom med samhällstjänst.

RN har förelagt A-son att yttra sig över Skatteverkets underrättelse. A-son har också beretts tillfälle att yttra sig över övriga handlingar i ärendet, däribland ovan nämnda domar.

2. Sakomständigheterna i skatteprocessen och brottmålet

Skatteverket har åberopat ett omfattande utredningsmaterial. RN lämnar i detta avsnitt en kort redogörelse för vad som framkommit i skatteprocessen och, såvitt gäller avsnitten 2.2 och 2.3 även i brottmålet. Redogörelsen omfattar endast de punkter där A-son, även efter domstolarnas prövning, har förmånsbeskattats och påförts skattetillägg. Dessa punkter avser transaktioner i samband med att A-son bytt tjänstebilar och ett antal utlandsresor.

2.1 Byte av tjänstebil år 1995 (eftertaxering 1996)

Enligt Skatteverket har A-son tillgodogjort sig 75 000 kr i samband med att han år 1995 bytte tjänstebil. Den gamla bilen (en SAAB 9000) som hade leasats av revisionsbyrån löstes in för

75 000 kr. Den såldes därefter vidare till ett bilföretag för 150 000 kr. Av mellanskillnaden som rätteligen borde ha tillfallit revisionsbyrån har ca 65 000 kr använts för att betala en bil som A-sons hustru förvärvade av samma bilföretag. Resterande del av mellanskillnaden ca 10 000 kr sattes in på ett konto som disponerades av makarna A.

A-son har i länsrätten hävdat att han skulle ersätta revisionsbyrån genom löneavdrag, dvs. avdrag på lönen efter skatt. På grund av ett administrativt misstag kom det löneavdraget i stället att bli ett löneavstående, dvs. avdrag på lönen före skatt. Han har inte kontrollerat sina lönespecifikationer tillräckligt noga för att upptäcka detta fel och motsätter sig i princip inte att beskattas.

Länsrätten har konstaterat att det är ostridigt att A-sons tjänstebil var värd ca 150 000 kr då den löstes in för halva detta belopp. Eftersom mellanskillnaden kommit honom till godo på det sätt Skatteverket hävdar skall ytterligare 75 000 kr påföras honom som inkomst av tjänst. Eftersom A-son inte redovisat dessa omständigheter i sin deklaration föreligger oriktig uppgift och Skatteverket har därmed haft grund för att genom eftertaxering beskatta honom och påföra skattetillägg.

A-son har begärt att kammarrätten skall jämka skattetillägget till noll kr. Kammarrätten har emellertid funnit att A-son har underlåtit att lämna upplysningar om de verkliga förhållandena i sin deklaration och att omständigheterna inte är sådana att underlåtenheten framstår som ursäktlig. Det har inte heller i övrigt framkommit någon grund för eftergift eller jämkning av skattetillägget.

2.2 Byte av tjänstebil år 1997 (eftertaxering 1998)

År 1997 har A-son bytt bil på nytt. Enligt Skatteverket har han därvid tillgodogjort sig ett övervärde om 115 000 kr som rätteligen borde ha tillfallit revisionsbyrån.

Vid bilbytet år 1995 hade revisionsbyrån tecknat ett leasingkontrakt avseende en ny SAAB 9000 för A-son. Det av byrån anlitate leasingföretaget hade förvärvat den bilen från bilföretaget för ca 250 000 kr. Den bil som A-son bytte till år 1997 anskaffades från samma bilföretag. Vid bytet lämnades den SAAB som leasats år 1995 i inbyte för 45 000 kr. Bilföretaget sålde därefter den bilen vidare till A-sons hustru för samma belopp. Betalning skedde på så sätt att hustrun lämnade en SAAB 900 av 1985 års modell i inbyte och därutöver betalade 10 000 kr kontant.

Skatteverket har anfört att en SAAB 9000 av 1995 års modell enligt Autodatas prislista var värd ca 160 000 kr vid tiden för bytet år 1997 och att övervärdet om 115 000 kr (160 000 – 45 000) borde ha tillfallit leasetagaren, dvs. revisionsbyrån. Enligt Skatteverket har A-son genom diverse manipulativa åtgärder, som bl.a. involverat klienter till revisionsbyrån, försökt dölja att det förelagat ett övervärde.

A-son har bestritt att det funnits något övervärde i den bil som hustrun förvärvade. Han har därvid åberopat bl.a. en offert från maj 1997 där en annan bilfirma erbjudit sig att ta den aktuella bilen i inbyte för 80 000 kr förutsatt att vissa brister, bl.a. elfel, först åtgärdades. Han har också åberopat en faktura enligt vilken hustrun efter förvärvet skulle ha betalat 36 525 kr för att reparera bilens elsystem.

Skatteverket har påpekat att det inte finns några närmare uppgifter om hur inbytespriset i den av A-son åberopade offerten om 80 000 kr har beräknats. Enligt Skatteverket kan offerten inte tillmätas något bevisvärde. Skatteverket har också framhållit att den bilfirma som lämnat offerten reviderades av en av A-sons kollegor och alltså var kund till revisionsbyrån.

Den aktuella bilaffären har legat till grund för åtalet mot A-son avseende skattebrott. Under förundersökningen hördes ett antal personer som varit involverade vid affärens genomförande, bl.a. den person som enligt A-son hade åtgärdat elfelen i hustruns bil och som utfärdat den av

honom åberopade fakturan. Denna person, som företrädde ett bolag där A-son var vald revisor, har i polisförhör uppgett att fakturan saknar verklighetsgrund och att han upprättat den på begäran av A-son. Vidare har han enligt tingsrättens dom vid vittnesförhör uppgett att han inte utfört något arbete på bilen och att han inte kan förklara sitt handlande med annat än "hjärnsläpp" men att han visste att det rörde sig om något problem som A-son hade med Skatteverket.

Tingsrätten fann åtalet styrkt men bedömde att det, i avsaknad av närmare utredning om bilens skick och med hänsyn till att det i brottmålet fanns skäl att tillgodoräkna A-son en viss säkerhetsmarginal, förelåg skäl att sätta ned värdet av den oredovisade förmånen med 80 000 kr, från 115 000 kr till 35 000 kr. A-son överklagade domen men återkallade sedermera överklagandet innan målet hunnit prövas av hovrätten.

I skattemålet har såväl länsrätten som kammarrätten eftertaxerat A-son och påfört honom skattetillägg. Vid tiden för kammarrättens prövning hade tingsrättens dom i brottmålet vunnit laga kraft. I konsekvens med att han återkallat sitt överklagande medgav A-son att beskattas för det värde som tingsrätten beräknat, dvs. 35 000 kr. Kammarrätten har emellertid funnit att förmånsvärdet skall bestämmas till 100 000 kr. I sin dom skriver kammarrätten bl.a. att ingen tilltro kan sättas till den av A-son åberopade offerten om 80 000 kr och att det genom polisförhör är utrett att bilen inte har varit behäftad med något elfel.

2.3 Resa till Florida (eftertaxering 1998)

Enligt Skatteverket har A-son erhållit en oredovisad löneförmån om 22 980 kr i samband med att han kvittat kostnaden för en privat semesterresa till Cypren mot ett belopp som revisionsbyrån erlagt för en planerad konferensresa. Revisionsbyrån hade sommaren 1997 betalat en anmälningsavgift om 35 000 kr till en resebyrå för en konferensresa till Florida. Till verifikationen för denna betalning har fogats en handskrivna notering av A-son av vilken framgår att konferensresan avbokats och att det inbetalda beloppet har kvittats mot en privat semesterresa. A-son har i anteckningen uppmanat den person som skötte bokföringen i revisionsbyrån att meddela personalavdelningen om att göra löneavdrag samt att boka om fakturan till en fordran på A-son. Så skedde emellertid inte. Skatteverket har vid sin utredning uppmärksammat att resebyrån hade återbetalat 12 020 kr till revisionsbyrån. Detta innebär att A-son tillgodogjort sig 22 980 kr.

Även denna händelse har legat till grund för åtalet om skattebrott. A-son har enligt tingsrättens dom uppgett att han lagt ovan nämnda handskrivna meddelande i den redovisningsansvarige personens inkorg och att han inte vet hur det har kommit att hamna i verifikationspärmerna intill resebyråns faktura. Han uppmärksammade inte att det inte gjordes något löneavdrag.

Den redovisningsansvarige har vid polisförhör och vid vittnesförhör i tingsrätten uppgett att han inte tidigare har sett A-sons handskrivna notering. Tingsrätten har i domen anfört att A-sons uppgift om att han inte märkte att löneavdrag inte gjordes, med hänsyn till beloppets storlek, inte kan godtas. Av den omständigheten att noteringen påträffades på en plats där den inte skulle finnas och av de uppgifter som lämnats av den redovisningsansvarige har tingsrätten dragit slutsatsen att A-son inte har överlämnat meddelandet på sådant sätt och i sådan tid att ett korrekt löneavdrag har kunnat göras. Åtalet har därför ansetts styrkt även på denna punkt.

I skattemålet har länsrätten funnit att det förelegat grund för att eftertaxera A-son med 22 980 kr och att påföra honom skattetillägg. I Kammarrätten har A-son accepterat beskattningsåtgärden men motsatt sig att påföras skattetillägg. Kammarrätten hänvisar i sin dom till vad revisionsbyråns redovisningsansvarige uppgett vid vittnesförhör i brottmålet och konstaterar att

A-sons underlåtenhet att i deklARATIONEN upplysa om att löneavdrag inte skett medför att han lämnat oriktig uppgift. Några skäl för befrielse eller jämkning av skattetillägget har enligt kammarrätten inte framkommit.

2.4 Resa till Gran Canaria (eftertaxering 1997)

A-son har år 1996 rest till Gran Canaria tillsammans med sin hustru och sin mor. Resan har fakturerats revisionsbyrån med 22 840 kr under beteckningen "Researrangemang A-son". Skatteverket har gjort gällande att det varit fråga om en semesterresa och att A-son genom olika vilseledande uppgifter försökt dölja detta. Han har därför beskattats för beloppet som lön och påförts skattetillägg.

A-son har hävdats att en syster till honom hade för avsikt att förvärva en rörelse på Gran Canaria och att han på hennes uppdrag och bekostnad reste dit för att närmare undersöka verksamheten.

Skatteverket har pekat på ett antal omständigheter som man anser talar mot A-sons uppgifter. Verket ifrågasätter varför A-sons hustru och mor deltog i en tjänsteresa och varför systemen inte deltog vid de representationstillfällen som har redovisats. Skatteverket har uppgett att det inte är ens är visat att systemen, som inte deltog som resenär i den av A-son bokade resan men som påstås ha ordnat med ett eget researrangemang, var närvarande på Gran Canaria vid den aktuella tiden. Vidare framhålls särskilt att revisionsbyrån har fakturerat systemen för resan först i april 1999, dvs. ca två och ett halvt år efter att byrån fakturerats för kostnaden. Skatteverket hade då redan inlett sin granskning av revisionsbyråns räkenskaper.

Såväl länsrätten som kammarrätten har funnit att A-son skall eftertaxeras och påföras skattetillägg. Kammarrätten har ansett att det genom Skatteverkets utredning är övertygande visat att det varit fråga om en ren nöjes- och rekreationsresa och att omständigheterna ger vid handen att den sena faktureringen av A-sons syster tillkommit uteslutande som ett resultat av Skatteverkets påbörjade granskning.

2.5 Resa till Paris (eftertaxering 1997)

A-son har i september 1996 företagit en fyradagarsresa (torsdag till söndag) till Paris tillsammans med en av sina grannar. För detta har revisionsbyrån fakturerats 17 572 kr under beteckningen "Researrangemang Paris". Hos byrån har halva beloppet debiterats kontot *Resekostnader ej debiteringsbara* och andra hälften kontot *Utbildning delägare*. Skatteverket har bedömt att resan helt har haft privat karaktär och beskattat A-son för beloppet som lön samt påfört skattetillägg.

A-son har uppgett att resan var helt och hållet arbetsrelaterad. Grannen, med vilken han inte umgås privat mer än vad som följer av normal grannsämja, företrädde ett bolag som revisionsbyrån önskade värva som kund och som avsåg att etablera verksamhet i Frankrike. Någon etablering blev dock aldrig av och revisionsbyrån fick därför stå för kostnaden. A-son har åberopat ett intyg från grannen där denne intygar de av honom angivna sakförhållandena.

Skatteverket har ifrågasatt varför revisionsbyrån skulle ta på sig de aktuella kostnaderna för ett företag som inte var klient till byrån. Skatteverket har också framhållit att det åberopade intyget har förestavats grannen av revisionsbyrån, något som har betydelse i bevishänseende.

Länsrätten har i sin dom angett att det förefaller mycket märkligt och helt orimligt att revisionsbyrån, utan någon som helst debitering mot kund, skulle stå för hela den aktuella kostnaden för det fall det hade varit fråga om en tjänsteresa. Vad A-son anfört och åberopat bär

enligt länsrätten inte sannolikhetens prägel. Kammarrätten har gjort samma bedömning som länsrätten.

2.6 Resa till Danmark (eftertaxering 1998)

A-son har i augusti 1997 tillsammans med sin hustru och två andra par ur bekantskapskretsen rest till Danmark. Revisionsbyrån har för denna resa haft kostnader om 28 951 kr. Skatteverket har uppgett att resmålet varit en uppskattad bas för golfentusiaster och menar att det varit fråga om en renodlad rekreationsresa och att A-son därför skall beskattas för beloppet som lön samt påföras skattetillägg.

A-son har hävdats att det visserligen har spelats en del golf på resan men att den till största delen har varit arbetsrelaterad. Syftet med resan har varit att han och vissa av de andra deltagarna skulle arbeta med revisionsbyråns konsulthandbok.

Länsrätten säger sig inte ifrågasätta att det kan ha förekommit visst arbete under resan. Vad detta arbete avsett och vilken omfattning det haft har inte visats i målet. Länsrätten har vid en objektiv bedömning funnit att resan, med hänsyn till resmålet, resedeltagarna och övriga omständigheter, är att hänföra till kategorin nöjen och rekreation. Skatteverket har därför haft fog för att eftertaxera A-son och påföra honom skattetillägg. Kammarrätten har gjort samma bedömning som länsrätten.

2.7 Resor till Barcelona (eftertaxering 1997) och Paris (inkomsttaxering 1999)

A-son har år 1996 och 1998 rest till Barcelona respektive Paris tillsammans med ett antal andra delägare i revisionsbyrån. A-sons del av kostnaderna för dessa resor, som betalats av revisionsbyrån, uppgår till totalt 26 767 kr. Skatteverket har inte ansett det försvarbart ur arbetssynpunkt att utan särskild anledning förlägga interna möten till utrikes orter. Resorna får anses ha företagits av rekreationsskäl och A-sons andel av kostnaderna har därför påförts honom som lön. Skatteverket har även påfört honom skattetillägg.

A-son har hävdats att resorna har avsett regionala partnermöten som varit arbetsrelaterade och att det i princip är kostnadsneutralt om man förlägger resor av detta slag in- eller utrikes.

Såväl länsrätten som kammarrätten har ansett att Skatteverket har haft fog för sina beslut. Kammarrätten har beträffande resan till Barcelona noterat att ett internt delägarmöte har ägt rum en av dagarna men att övrig tid under den tre dagar långa resan synes ha stått till deltagarnas fria disposition. Beträffande resan till Paris har kammarrätten framhållit att det inte finns någon dokumentation som visar att resedeltagarna har haft tillgång till konferenslokaler under vistelsen eller att ett påstått studiebesök ägt rum. Kammarrätten konstaterar vidare att sistnämnda resarrangemang, inklusive biljetter till en match i det samtidigt pågående världsmästerskapet i fotboll, har ombesörjts av en resebyrå med utpräglad profil av arrangör av sportresor. Kammarrätten har mot den bakgrunden funnit att de två resornas huvudsakliga ändamål synes ha varit att bereda deltagarna rekreation och turistiska upplevelser och att resekostnaderna därför i sin helhet skall betraktas som löneförmåner.

3. Övriga omständigheter

A-son har i sina yttranden till RN bl.a. gjort gällande att de skattefrågor som prövats av länsrätten och kammarrätten inte kan anses omfattas av RN:s tillsyn eftersom det som läggs

honom till last avser hans privata deklARATIONER. Han har därvid hänvisat till förarbetena till revisorslagen (2001:883) där det sägs att en revisor som i egenskap av privatperson åsidosätter någon skyldighet mot det allmänna, t.ex. deklARATIONSSKYLDIGHET eller skyldighet att betala skatt, bara skall kunna meddelas disciplinär åtgärd i mera graverande fall, nämligen när försummelsen framstår som ett oredligt beteende.¹ Enligt A-sons uppfattning leder detta till att de nu aktuella frågorna, möjligen med undantag för vad som varit föremål för prövning i brottmålet, inte kan bli föremål för RN:s prövning.

Som framgått ovan har RN berett A-son tillfälle att yttra sig över såväl tingsrättens dom i brottmålet som över domarna i skatteprocessen. Såvitt gäller brottmålet har A-son förklarat att han återkallade sitt överklagande av tingsrättens dom för att bespara sig och sin familj ytterligare offentlig uppmärksamhet. Vad gäller länsrättens dom har A-son hos RN åberopat vad han anfört i sitt överklagande till kammarrätten. I yttrandet med anledning av kammarrättens dom har A-son inte anfört något nytt i sak utan hänvisat till vad han tidigare anfört i skatteprocessen och till RN.

4. RN:s bedömning

4.1 Fråga om vilken lag som skall tillämpas och om begreppet oredlighet

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen skall en fråga om discipliningripande mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn.

I förevarande ärende har samtliga händelser som är föremål för prövning inträffat före ikraftträdandet av 2002 års revisorslag.

I 1995 års lag finns bestämmelser om discipliningripanden m.m. i 22–25 §§. I 22 § första stycket sägs bl.a. att en revisors godkännande eller auktorisation skall upphävas om revisorn uppsåtligen gör orätt i sin verksamhet eller på annat sätt förfar oredligt. Om det föreligger förmildrande omständigheter får i stället varning meddelas. Enligt andra stycket samma paragraf får varning, eller om det är tillräckligt en erinran, meddelas om en revisor på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor. Är omständigheterna i ett sådant fall synnerligen försvårande får godkännandet eller auktorisationen upphävas.

I 2002 års lag återfinns motsvarande bestämmelser i 32–35 §§. I 32 § första stycket har klargjorts att upphävande på grund av att en revisor uppsåtligen gör orätt endast kan komma i fråga när det uppsåtliga handlandet har skett i *revisionsverksamheten* (RN:s kurs.). I andra stycket har tillagts att discipliningripande kan bli aktuellt även i fall där en revisor åsidosatt sina skyldigheter *som ställföreträdare för revisionsföretag*. I övrigt är 32 § i 2002 års lag i nu behandlade delar likalydande med 22 § i 1995 års lag.

Av förarbetena till 2002 års lag framgår att bestämmelsen om RN:s möjlighet att ingripa mot revisorer i deras egenskap av ställföreträdare för revisionsföretag har tillkommit på grund av att det under lagstiftningsarbetet uppkom en fråga om huruvida RN skulle ha möjlighet att vidta disciplinär åtgärd i fall där en revisor åsidosatt någon skyldighet mot det allmänna, t.ex. deklARATIONSSKYLDIGHET eller skyldighet att betala in skatt. Frågan har i förarbetena besvarats på så sätt att om en revisor har gjort sig skyldig till försummelser av detta slag som privatperson så skall disciplinärt ingripande endast komma i fråga om försummelsen framstår som ett oredligt

¹ Prop. 2000/01:146 s. 48.

beteende. Skulle försummelsen å andra sidan avse det företag i vilket revisionsverksamheten bedrivs är den däremot inte förenlig med rollen som revisor och detta oavsett om förfarandet kan anses utgöra oredligt beteende eller inte.²

De förändringar som i nu behandlade avseenden har gjorts i 2002 års lag i förhållande till tidigare bestämmelser inverkar således inte på RN:s möjligheter att ingripa mot oredligt beteende och av förarbetena framgår tydligt att huvudregeln enligt såväl den gamla som den nya lagen är att auktorisationen eller godkännandet skall upphävas om en revisor förfar oredligt och att detta gäller oavsett om agerandet rör revisionsverksamheten eller revisorn privat.³

Vad som skall förstås med att förfara oredligt har inte utvecklats närmare i förarbetena till någon av revisorslagarna. I förarbetena till 2002 års lag nämns endast som exempel den situationen att revisorn gör sig skyldig till brott som är ägnat att rubba omgivningens förtroende för honom eller henne som revisor.⁴ Det är därför av intresse att se hur begreppet har förklarats i andra sammanhang. För advokater finns i 8 kap. 7 § rättegångsbalken en bestämmelse som stämmer väl överens med 22 § och 32 § i 1995 respektive 2002 års revisorslagar. I förarbetena till rättegångsbalken (NJA II 1943 s. 86 f.) sägs beträffande oredlighet att förfarandet i vissa fall kan vara sådant att straffrättsligt ansvar inträder men att ett ingripande i disciplinär väg kan vara påkallat även då straff inte kan ådömas. Vidare sägs att oredlighet kan påtalas även då den faller utanför advokatverksamheten, såsom då advokaten i egna angelägenheter gör sig skyldig till bedrägligt eller svikligt förfarande.

Nämnda förarbetsuttalande rörande advokater har åberopats av Kammarrätten i Stockholm i ett mål rörande disciplinärt ingripande mot en godkänd revisor (dom den 22 februari 1995 i mål nr 2901-1993). Prövningen skedde enligt förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer som innehöll motsvarande bestämmelse om oredlighet som finns i nu gällande lagstiftning. I domen har kammarrätten funnit att den aktuella revisorn hade förfarit oredligt genom att under flera års tid ha lämnat oriktiga uppgifter i sina deklARATIONER. Revisorn hade som en följd därav eftertaxerats och påförts skattetillägg. Det rörde sig uteslutande om förhållanden som låg utanför revisionsverksamheten. Förfarandet hade upphört först när skattemyndigheten hade börjat granska deklARATIONERNA och kunde enligt kammarrätten ses som ett genomgående mönster för revisorns agerande. Kammarrätten ansåg att allvarliga anmärkningar kunde riktas mot revisorn på grund av dessa felaktigheter. Med hänsyn till detta och till de ingående kunskaper i skattelagstiftningen som en revisor måste ha bedömdes handlandet som oredligt. Av domen framgår också att revisorn på grund av det inträffade varit åtalad för försvårande av skattekontroll men att detta åtal ogillats av hovrätten.

4.2 Bedömning av A-sons förfarande och val av disciplinär åtgärd

I det nu aktuella ärendet konstaterar RN att länsrätten och kammarrätten i ett flertal fall har funnit att A-son har lämnat oriktiga uppgifter i sina deklARATIONER. Kammarrätten har för taxeringsåren 1996–1999 bedömt att han undanhållit ca 295 000 kr från taxering och det finns grund att påföra honom skattetillägg beräknat på den skatt som belöper på detta belopp. Två av punkterna har också lett till åtal och en fällande dom för skattebrott.

Det har i RN:s utredning inte framkommit något som gör att det finns skäl att frånga kammarrättens bedömning. Revisionsbyrån har belastats med A-sons privata kostnader. Enligt RN:s uppfattning har A-son medvetet agerat för att tillskansa sig dessa ekonomiska förmåner.

² Prop. 2000/01:146 s. 48.

³ Prop. 2000/01:146 s. 48 och 111.

⁴ Prop. 2000/01:146 s. 48.

Genom att inte inkomstdeklarera förmånerna har han undandragit sig skatt. Efter det att Skatteverket påbörjat sin utredning har A-son åberopat händelseförlopp och handlingar som inte vinner RN:s tilltro. Det måste t.ex. anses synnerligen allvarligt att A-son förmått en dåvarande revisionsklient att upprätta en falsk faktura i syfte att påvisa kostnader för en bilreparation som aldrig utförts (se 2.2 ovan). Ett sådant agerande är inte godtagbart för en auktoriserad revisor. Vid en samlad bedömning finner RN att A-sons handlande inte kan anses som annat än oredligt. Därtill kommer att han fällts för skattebrott. Några förmildrande omständigheter har inte framkommit.

Med hänsyn till att förfarandet bedöms som oredligt finns det inget hinder mot att RN prövar frågorna disciplinärt. RN tillämpar härvid 1995 års lag eftersom en prövning enligt nu gällande bestämmelser inte skulle vara förmånligare för A-son (se 4.1 ovan).

Med stöd av 22 § första stycket lagen (1995:528) om revisorer upphäver RN A-sons auktorisation som revisor. Med stöd av 25 § första stycket samma lag förordnar RN att beslutet skall gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, ordförande, kammarrättspresidenten Hans-Jörgen Andersson, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg, skattejuristen Kerstin Nyquist samt godkände revisorn Maria Stålebrant. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit stf. direktören Per Eskilsson, juris doktorn Adam Diamant, revisionsdirektören Anders Holm samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som föredragit ärendet.

Länsrätten i Stockholms län, rotel 335

Dom 2007-06-28, mål nr 7189-07

Revisorsnämnden (RN) har i beslut den 22 mars 2007 upphävt A-sons auktorisation som revisor. Nämnden har förordnat att beslutet skulle gälla omedelbart.

A-son har överklagat RN:s beslut och yrkat att länsrätten skall undanröja beslutet samt att rätten skall förordna att beslutet tills vidare inte skall gälla (inhibition). Länsrätten har den 2 april 2007 beslutat att, till dess överklagandet prövats eller rätten förordnat annorledes, RN:s beslut inte skall gälla. Revisorsnämnden har överklagat länsrättens beslut till Kammarrätten i Stockholm, som den 23 april 2007 har beslutat att inte meddela prövningstillstånd. Kammarrättens beslut överklagats av RN till Regeringsrätten, som den 10 maj 2007 beslutade att inte meddela prövningstillstånd.

Till stöd för sitt yrkande att RN:s beslut skall undanröjas har A-son anfört i huvudsak följande. Han har inte förfarit oredligt. Någon grund att upphäva hans auktorisation som revisor finns därmed inte. I vart fall föreligger sådana förmildrande omständigheter att det inte finns skäl att meddela honom annan disciplinär åtgärd än varning. De försummelser han gjort sig skyldig till är inte av sådant slag att de är ägnade att rubba omgivningens förtroende för honom som revisor. Vidare skall hänsyn tas till den tid som förflutit såväl från tiden för de handlingar som läggs honom till last som för tiden från det att tingsrättens dom vann laga kraft mot honom. Han har varit auktoriserad revisor sedan 1982. Det är inte riktigt att han belastat revisionsbyrån där han arbetar med sina privata kostnader. Detta har inte heller påståtts varken i brottmålet eller i skattemålet. Visserligen har han underlåtit att ta upp dessa belopp i sin deklaration. Han är emellertid delägare i revisionsbyrån och som sådan erhåller han såväl fast som rörlig ersättning,

där den rörliga ersättningen beräknas på grundval av det resultat som blir följden av hans uppdrag. Ju fler kostnader som belastar hans avräkningskonto desto lägre blir hans resultat och därmed hans rörliga ersättning. De kostnader Skatteverket har ansett vara privata har belastat hans avräkningskonto och därmed lett till att han erhållit en lägre rörlig ersättning. Revisionsbyrån har inte belastats med någon kostnad som man annars inte skulle ha haft. Revisionsbyrån har uppgett att man inte har någon fordran mot honom med anledning av de försummelser han gjort sig skyldig till. Han har därmed inte förfarit oredligt genom att belasta revisionsbyrån med privata kostnader. Han har vidare inte förmått en revisionsklient att upprätta en falsk faktura och att så skulle vara fallet överensstämmer inte heller med de bedömningar som domstolarna gjort. Den aktuella fakturan är daterad den 15 januari 1998. Personen som upprättade den har i vittnesförhör i tingsrätten uppgett att han förklarar upprättandet av fakturan fått "hjärnsläpp" men att han, till skillnad från vad han uppgav i polisförhör, inte känt någon press. Det är slutligen missvisande att anföra att han medvetet agerat för att tillskansa sig ekonomiska förmåner i större utsträckning än vad som framgår av tingsrättens dom angående ansvar för skattebrott. Han har haft andra uppfattningar än Skatteverket om huruvida de kostnader som har behandlats av förvaltningsdomstolarna är privata eller inte. Han har endast fällts till ansvar för uppsåtliga brott i den utsträckning som framgår av tingsrättens brottmålsdom och det rör sig härvid om ett belopp understigande 60 000 kr. Inte heller i denna del kan det vara fråga om oredligt handlande. Även för det fall länsrätten skulle dela RN:s bedömning att han till någon del skulle ha förfarit oredligt, finns förmildrande omständigheter av sådant slag att det är tillräckligt att meddela honom en varning. De försummelser han gjort sig skyldig till är inte av sådant slag att de är ägnade att rubba omgivningens förtroende till honom som revisor. I stället är det fråga om slarv och misstag som han gjort sig skyldig till i egenskap av privatperson. Han har under sina 25 år som auktoriserad revisor inte erhållit några anmärkningar i sitt arbete som revisor. Det framstår vidare som uppenbart oskäligt att så sent som i slutet av mars 2007 meddela ett beslut att upphäva hans auktorisation med hänvisning till tingsrättens dom som vann laga kraft i början av år 2004, särskilt som denna dom avser handlingar som ligger så långt tillbaka i tiden som 9 år. Han hänvisar till Europadomstolens dom i målet W.R. mot Österrike (dom den 21 december 1999).

Länsrätten har med ändring av RN:s beslut bifallit A-sons överklagande på så sätt att han meddelas en varning. Som skäl anförde rätten följande.

Av 22 § lagen (1995:528), som gällde t.o.m. den 31 december 2001, framgår att om en revisor uppsåtligen gör orätt i sin verksamhet eller på annat sätt förfar oredligt, skall godkännandet eller auktorisation upphävas. Om det föreligger förmildrande omständigheter, får i stället varning meddelas.

Av andra stycket följer att om en revisor på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor, får varning meddelas. Om det är tillräckligt, får Revisorsnämnden i stället meddela en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får godkännandet eller auktorisationen upphävas.

Av punkten 3 övergångsbestämmelserna till den nu gällande revisorslagen (2001:883), framgår att en fråga om disciplineringripande mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya reglerna är förmånligare för revisorn.

I förarbetena till den nu gällande revisorslagen (prop. 2000/01:146 s. 48) framhåller regeringen att liksom tidigare skall auktorisationen eller godkännandet upphävas om revisorn har förfarit oredligt, oavsett om detta har skett i eller utanför revisionsverksamheten. Detta skulle, enligt regeringen, ge Revisorsnämnden möjlighet att fatta beslut om upphävande av auktorisation när revisorn exempelvis har gjort sig skyldig till brott som är ägnat att rubba omgivningens förtroende för honom eller henne som revisor. Om revisorn har försummat någon skyldighet gentemot det allmänna, t.ex. deklarationsskyldighet eller skyldighet att betala in skatt i egenskap

av privatperson borde, enligt regeringen, disciplinåtgärder inte kunna komma i fråga annat än i mera grava fall, nämligen när försummelsen framstod som ett oredligt beteende. Om försummelsen avser det företag som revisorsverksamheten bedrivs i förhåll det sig något annorlunda. Visserligen kunde inte heller i det här fallet försummelsen anses hänförlig till "revisionsverksamhet". Sådana försummelser var emellertid, enligt regeringen, oavsett om de utgjorde ett oredligt beteende eller ej, inte förenliga med rollen som revisor. Regeringen förordade därför att RN fick möjlighet att ingripa med disciplinpåföljd när en revisor åsidosatte sina skyldigheter som företrädare för ett revisionsföretag.

Av artikel 6.1 Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna, som numera är svensk lag, framgår att var och en skall, vid prövningen av hans civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till en rättvis och offentlig förhandling inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag.

I dom den 21 december 1999, W.R. v. Österrike, fann Europadomstolen för de mänskliga rättigheterna inledningsvis att den sökandes rätt att praktisera som advokat var en sådan civil rättighet som täcktes av artikel 6.1 av Europakonventionen, liksom att domstolen konstant hade hävdats att disciplinära processer i vilka rätten att fortsätta utöva ett yrke står på spel ger upphov till bestridande av civila rättigheter enligt artikel 6.1. Domstolen fann vidare att tidsutdräkten av det i målet aktuella disciplinära ärendet, sex år och sju månader, inte kunde anses som rimlig enligt artikel 6.1 Europakonventionen.

Regeringsrätten fann i RÅ 2001 ref 13 att det inte fanns tillräckliga skäl att ändra länsrättens och kammarrättens domar att inte vägra en revisor fortsatt godkännande. Revisorn hade bedrivit sin revisionsverksamhet utan anmärkning under närmare fyra år efter att RN gjorde sin prövning.

Skatteverket granskade under perioden den 1 maj 1995 – den 30 april 1998 den revisionsbyrå där A-son var delägare och fann omständigheter som hade betydelse för såväl A-sons som anställdas taxeringar åren 1996 – 1999.

A-son dömdes i maj 2003 för skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen (1971:69) till villkorlig dom med samhällstjänst femtio timmar. Om fängelse i stället hade valts som påföljd skulle fängelse en månad ha dömts ut. Domen vann laga kraft den 25 februari 2004. Brotten bestod i att inkomster utelämnats i hans deklamationer. Inkomsterna utgjordes dels av löneförmån i form av inköp till underpris av bil till hans hustru, dels av återbetalning av anmälningsavgift sedan en planerad tjänsteresa avbeställts. A-son hade vidare medverkat till att ägaren av den bensinstation dit den aktuella bilen lämnades in upprättade en falsk faktura rörande påstått utfört arbete på bilen.

Kammarrätten i X-stad fann i dom den 19 december 2005 att A-son skulle förmånsbeskattas för resor till olika städer i Europa samt för hans hustrus förmånliga köp av hans tidigare tjänstebil. För de oredovisade förmånerna påfördes han skattetillägg då rätten fann att han lämnat oriktig uppgift genom att inte redovisa förmånerna i sin deklamation. Kammarrätten delade länsrätten i Y:s bedömning att resorna i fråga inte kunde betraktas som tjänsteresor utan främst som nöjesresor. Kammarrätten instämde vidare i länsrättens bedömning att revisionsbolaget för aktuell tid varit att hänföra till fåmansföretag och att en utökad uppgiftsskyldighet därmed åvilat A-son såsom delägare i fåmansföretaget enligt bestämmelserna i 3 § 12 mom. den då gällande lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Länsrätten finner att en prövning enligt den nya revisorslagen inte skulle vara förmånligare för A-son och tillämpar därför bestämmelserna i den numera upphävda lagen om revisorer.

Vad som lagts A-son till last rör endast förhållanden utanför hans yrkesutövning. A-sons handlande kan ändå läggas till grund för disciplinära åtgärder, om fråga är om ett oredligt förfarande från hans sida. A-son fälldes i Z-stads tingsrätt för skattebrott. Vid sin påföljdsbestämning fann tingsrätten att de skatteundandraganden som A-son – som inte tidigare dömts för skattebrott – gjort sig skyldig till inte var särskilt omfattande och att det saknades anledning att

befara att han skulle göra sig skyldig till fortsatt brottslighet. I målet rörande oredovisade löneförmåner, skattetillägg m.m. fann Kammarrätten i Stockholm vid sin prövning att A-son haft oredovisade förmåner och påförde honom även skattetillägg för oriktig uppgift. Förfarandet med oredovisade och privata förmåner belastande revisionskontoret pågick under flera år, involverade ett flertal anställda vid revisionsbyrån och upphörde först i och med att byrån blev föremål för en taxeringsrevision. Länsrätten finner vid en sammantagen bedömning av vad som framkommit i målet att A-son får anses ha förfarit oredligt på ett sådant sätt att det i och för sig förelegat grund för att upphäva A-sons auktorisation som revisor. Fråga blir då om det finns skäl att i stället för upphävande av auktorisationen endast meddela varning. Vid denna prövning finner länsrätten att omständigheterna vid de aktuella skatteundandragandena inte varit förmildrande. Målet rör emellertid A-sons taxeringar åren 1996-1999. Skatteverkets revisionspromemoria var klar år 2000, RN:s disciplinärende gentemot A-son inleddes i januari 2001 och beslut meddelades den 22 mars 2007. Tingsrättens dom vann laga kraft i februari 2004. Med beaktande av artikel 6.1 Europakonventionen och Europadomstolens ovan angivna dom finner länsrätten att hänsyn måste tas till den avsevärda tid som disciplinärendet gentemot A-son pågått. Mot bakgrund härav samt vad som i övrigt framkommit i målet, främst att A-son under utredningstiden fortsatt att arbeta som revisor utan att någon anmärkning har riktats mot honom, finner länsrätten att omständigheterna är sådana att det föreligger skäl att meddela A-son varning i stället för att upphäva hans auktorisation. Hans överklagande skall därför bifallas på så sätt att han meddelas varning.