

LR: dom 2007-08-17, mål nr 5297-07

D 1/07

1. Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende auktoriserade revisorn A-son. Under den period som underrättelsen avser var A-son ensam ägare till ett svenskt aktiebolag vars verksamhet bestod i att bedriva yrkesmässig revision. Detta bolag har varit föremål för en skatterevision. Bolagets räkenskapsår löpte mellan den 1 juli och den 30 juni och skatterevisionen har i huvudsak avsett räkenskapsåren 2000/01 och 2001/02. Skatteverket har också lämnat vissa uppgifter som berör räkenskapsåret 2002/03.

2. Förutsättningarna för RN:s prövning

Skatteverket har gjort gällande att det har förekommit betydande brister i A-sons och hans svenska bolags sätt att hantera skatter och avgifter. Det framgår av underrättelsen och av A-sons uppgifter att vissa av hans svenska revisionsklienter har hänvisats till att betala revisionsarvodena till ett postgirokonto som inte tillhörde det svenska bolaget. Dessa intäkter redovisades inte i det svenska bolaget. A-son har uppgett att han även var ägare till ett spanskt bolag och han har gjort gällande att de intäkter som inte redovisades i det svenska bolaget i stället redovisades i det spanska bolaget. Han har vidare uppgett att dessa intäkter har varit föremål för beskattning i Spanien, i enlighet med gällande dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Spanien. Skatteverket har gjort gällande att postgirokontot i själva verket var A-sons privata och att syftet med att styra betalningarna till det kontot var att intäkterna skulle undandras från beskattning. Enligt Skatteverket har A-son inte redovisat eller betalat skatt för de intäkterna, vare sig i Sverige eller i Spanien.

För att disciplinär påföljd skall kunna tilldelas någon måste de omständigheter som påföljden grundas på kunna slås fast otvetydigt.¹ Skatteverket har under ärendets handläggning redovisat viss utredning till stöd för sitt påstående om att A-son och hans svenska bolag har undandragit intäkter från beskattning. Efter skatterevisionen har både bolaget och A-son personligen blivit föremål för upptaxering. A-son har överklagat Skatteverkets omprövningsbeslut men överklagandet har ännu inte prövats av länsrätten. RN finner att bevisläget i ärendet för närvarande är sådant att Skatteverkets påstående om att det har skett ett skatteundandragande – mot A-sons bestridande – inte kan läggas till grund för meddelande av en disciplinär åtgärd. RN finner dock skäl att redan nu göra en disciplinär prövning av vissa uppgifter som har framkommit under handläggningen av det här ärendet.

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. Med stöd härav tillämpar RN i detta ärende de äldre bestämmelserna i de delar som avser tiden före den 1 januari 2002.

¹ Se Regeringsrättens avgörande RÅ 1993 ref 26. Jfr även RÅ 1989 ref 67, RÅ 1990 ref 64 och RÅ 1990 ref 108.

En revisor som åsidosätter sina skyldigheter som revisor eller som ställföreträdare för revisionsföretag, får enligt 32 § andra stycket revisorslagen meddelas varning. Om det är tillräckligt, får Revisorsnämnden i stället meddela en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får godkännandet eller auktorisationen upphävas. En motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 22 § andra stycket lagen om revisorer. I denna bestämmelse gjordes dock inte skillnad mellan att en revisor åsidosatte sina skyldigheter ”som revisor” respektive ”som ställföreträdare för revisionsföretag”. Av förarbetena till revisorslagen kan utläsas att ändringen i lagtexten var avsedd som ett förtydligande av i vilka fall RN kan ingripa disciplinärt mot en revisor.² RN:s prövning i ärendet avser delvis A-sons agerande som ställföreträdare för sitt svenska revisionsföretag. För tydlighets skull kommer RN därför i den fortsatta texten att använda uttrycket ”åsidosätter sina skyldigheter som ställföreträdare för revisionsföretag”, även när prövningen avser tiden före införandet av revisorslagen.

3. Faktureringen från det svenska bolaget

Det framgår av handlingarna i ärendet att A-sons svenska revisionsklienter fick sina arvodesfakturor från hans svenska bolag. Fakturorna skickades i det svenska bolagets namn och med uppgift om att de fakturerade beloppen inkluderade svensk mervärdesskatt. I fakturorna hänvisades en del av revisionsklienterna till att betala till det svenska bolagets konton. Andra hänvisades dock till att betala till ett annat konto; det postgirokonto som Skatteverket har gjort gällande var A-sons privata. Faktureringen av de klienterna har inte redovisats i det svenska bolagets löpande bokföring och intäkterna som härrörde från de klienterna har inte redovisats i årsredovisningarna för respektive räkenskapsår.

Av Skatteverkets uppgifter framgår att de belopp som fördes in på det särskilda postgirokontot och som inte redovisades i det svenska bolaget uppgick till 426 973 kr under räkenskapsåret 2000/01, till 641 740 kr under räkenskapsåret 2001/02 och till 878 355 kr under räkenskapsåret 2002/03. Det svenska bolagets redovisade nettoomsättning uppgick under dessa räkenskapsår till 1 082 969 kr, 1 242 033 kr respektive 1 599 618 kr. Den oredovisade omsättningen motsvarade med andra ord knappt 40 % av bolagets redovisade nettoomsättning räkenskapsåret 2000/01 och drygt 50 % av den redovisade nettoomsättningen räkenskapsåren 2001/02 och 2002/03.

I detta ärende har A-son lämnat i huvudsak följande beskrivning av sin verksamhet.

Sedan år 1997 är han bosatt i Spanien tillsammans med sin familj. År 1999 startade han ett spanskt bolag. Detta bolag har samma verksamhetsföremål som hans svenska aktiebolag. I det spanska bolaget bedriver han bland annat konsultverksamhet gentemot privatpersoner och företag som har anknytning till Sverige och som är bosatta respektive verksamma i Spanien. Sedan i vart fall år 2000 har han även bedrivit merparten av sin revisionsverksamhet i detta bolag och han har sedan dess betraktat sig och sitt svenska bolag som verksamma i Spanien. Det svenska bolaget fyllde därefter ingen egentlig funktion utan var att betrakta som ett faktureringsbolag gentemot svenska klienter. Sedan januari 2002 har det funnits en timanställd i det svenska bolaget, en ”praktikant” som arbetade med revisionsuppdragen under A-sons ledning och som avsåg att i sinom tid bli godkänd eller auktoriserad revisor. Själv var dock A-son anställd i det spanska bolaget, där det även fanns ytterligare ett antal anställda. Det svenska bolaget hade inte några kontorslokaler i Sverige och samtliga administrativa funktioner fanns i det spanska bolaget. Hela verksamheten bedrevs från det fasta driftstället i Spanien.

² Jfr prop. 2000/01:146, sid 111.

A-son har vidare anfört att en revisor är skyldig att ha en ansvarsförsäkring som uppfyller vissa krav som RN har uppställt, och att han bedömde att det skulle vara svårt att hitta en utländsk försäkring som uppfyllde dessa villkor. Han tecknade därför en svensk ansvarsförsäkring. En förutsättning för att försäkringen skulle gälla var att svensk lag var tillämplig på uppdragen, och han bedömde att det fanns en risk för att spansk lag skulle anses vara tillämplig om faktureringen skedde från det spanska bolaget. Samtliga fakturor har därför skickats från det svenska bolaget.

När det gäller vilka principer han tillämpade vid intäktsredovisningen, har A-son anfört i huvudsak följande. För svenska klienter där arbetet helt eller delvis hade utförts i Sverige ”har fakturorna redovisats i Sverige för att sedan på skälig grund faktureras vidare till Spanien”, eftersom kostnaderna för att tillhandahålla tjänsterna i huvudsak fanns i det spanska bolaget. Han fakturerade dock ett begränsat antal svenska klienter via ett separat rörelsepostgirokonto. I stort sett allt arbete för dessa klienter hade skett i det spanska bolaget och enligt hans uppfattning var intäkterna från de uppdragen enbart skattepliktiga i Spanien. Intäkterna bokfördes därför direkt i det spanska bolaget.

A-son har också anfört att intäktsredovisning skall ske efter bokföringsmässiga grunder, och att en faktura inte med nödvändighet behöver medföra att det är fråga om en ”bokföringsmässig skattepliktig intäkt”. Det krävs dessutom att fakturan har sin grund i en affärshändelse och ”det är således inte alltid papperet och dess uppgifter som medför skatteplikten”.

RN gör följande bedömning.

A-sons svenska aktiebolag har varit bokföringsskyldigt enligt bokföringslagen (1999:1078), detta enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 i förening med 2 kap. 1 §. Enligt 4 kap. 1 § samma lag skall företag löpande bokföra alla affärshändelser. I 1 kap. 2 § första stycket 7 definieras begreppet affärshändelse som ”alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat”. Av det sagda följer att skyldigheten att redovisa affärshändelser inte är avhängig av i vilket land den aktuella verksamheten skall bli föremål för beskattning.

Av handlingarna i ärendet framgår att A-son under de aktuella räkenskapsåren utförde revisionstjänster åt svenska företag. A-son har delat in sina klienter i två kategorier; en där delar av revisionsarbetet hade utförts i Sverige och en där allt eller i stort sett allt arbete hade utförts i Spanien. Klienterna i den senare kategorin fick fakturor där de uppmanades att betala till ett särskilt postgirokonto. A-son har uppgett att intäkterna som härrörde från dessa klienter redovisades i hans spanska bolag, i stället för i hans svenska.

Det framgår med andra ord både av Skatteverkets och av A-sons egna uppgifter att arvodesfakturor som det svenska bolaget skickade till vissa av hans revisionsklienter inte redovisades i det svenska bolagets bokföring. Om denna fakturering gav upphov till affärshändelser i det svenska bolaget skulle dock dessa affärshändelser ha redovisats i den löpande bokföringen, enligt de bestämmelser i bokföringslagen som har redovisats ovan. För att kunna ta ställning till om så var fallet måste RN göra en bedömning av innebörden av de affärstransaktioner som har förekommit mellan A-sons bolag och de aktuella revisionsklienterna.

Utgångspunkten för denna bedömning är hur fakturorna avseende de aktuella transaktionerna har utformats. Man måste normalt kunna förutsätta att ett företags fakturor ger en korrekt bild av de affärshändelser som fakturorna avser. För att det skall bli aktuellt att göra en annan bedömning av transaktionernas innebörd än den som framgår av fakturorna, måste det enligt

RN:s mening finnas omständigheter som starkt talar för att fakturornas utformning inte överensstämmer med de verkliga förhållandena.

Av handlingarna i ärendet framgår att A-sons klienter – oavsett vilken ”kategori” de tillhörde – fick sina revisionsarvodesfakturer från det svenska bolaget. Fakturorna skickades i det svenska bolagets namn och det framgick ingen annan betalningsmottagare än det svenska bolaget. Det kan också noteras att de fakturerade beloppen angavs inklusive svensk mervärdesskatt.³ Fakturornas utformning talar alltså för att samtliga A-sons revisionsuppdrag ingick i revisionsverksamheten i det svenska bolaget. Det kan vidare noteras att revisionsklienterna tycks ha uppfattat det som att de kunde betala för revisionstjänsterna till det svenska bolaget med befriande verkan. Detta är en indikation på att revisionsklienterna ansåg sig ha en affärsrelation med det bolaget och inte med A-sons spanska bolag.

Mycket tyder alltså på att samtliga A-sons svenska revisionsuppdrag har utgjort en del av den verksamhet som bedrevs i hans svenska revisionsföretag. De fordringar mot revisionsklienterna som uppstod på grund av revisionsarbetet har i så fall uppkommit i det svenska bolaget och inte i det spanska bolaget. När dessa fordringar uppkom och kom till uttryck genom fakturer till revisionsklienterna, utgjorde detta affärshändelser som skulle ha redovisats i det svenska bolagets löpande bokföring.

A-son har dock gjort gällande att vissa av de svenska revisionsuppdragen inte utgjorde en del av verksamheten i det svenska bolaget och att det var av försäkringsskäl som han fakturerade dessa klienter i det svenska bolagets namn. Om denna förklaring är riktig innebär det att A-son har utfärdat fakturer i sitt svenska bolag som ger en felaktig bild av de affärshändelser som fakturorna avser. Att på ett sådant sätt utfärda vilseledande fakturer är inte förenligt med god revisorssed.

Sammanfattningsvis kan konstateras att A-son har skickat revisionsarvodesfakturer från det svenska bolaget som han inte har redovisat i det bolaget. Dessa fakturer uppgick sammantaget till väsentliga belopp. Om revisionstjänsterna var hänförliga till den svenska verksamheten har faktureringen gett upphov till affärshändelser som skulle ha redovisats i det svenska bolagets bokföring. Om revisionstjänsterna inte var hänförliga till verksamheten i det svenska bolaget, har A-sons sätt att utforma fakturorna varit vilseledande. RN finner att A-son på ett allvarligt sätt har åsidosatt sina skyldigheter; antingen som ställföreträdare för det svenska revisionsföretaget genom att inte bokföra alla affärshändelser, eller genom att utfärda vilseledande fakturer.

4. Mervärdesskatt på revisionsarvoden

Som har framgått ovan hänvisades vissa av A-sons svenska revisionsklienter att betala arvodesfakturer till ett postgirokonto som enligt hans egna uppgifter hörde till det spanska bolaget. Till Skatteverkets underrättelse har bifogats exempel på sådana fakturer. På dessa fakturer anges att ”Arvodet uppgår till [X] kronor, varav moms kronor [Y]”. Av Skatteverkets uppgifter framgår att A-sons svenska bolag inte har redovisat eller betalat utgående mervärdesskatt på dessa revisionsarvoden till svenska staten.

A-son har uppgett i huvudsak följande.

De aktuella revisionstjänsterna tillhandahölls från ett fast driftställe i Spanien. A-son har anført att ”för s.k. 5:7 tjänster gäller beträffande omsättningsland att de visserligen anses omsatta i Sverige om de tillhandahållits näringsidkare i Sverige från annat EG-land, men att skatt-

³ Se mer om detta i avsnitt 4.

skyldigheten för tjänsten då inte åvilar tillhandahållaren utan förvärvaren av tjänsten enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 mervärdesskattelagen, dvs. om tjänsten tillhandahålls av en utländsk företagare. Med utländsk företagare förstås i momssammanhang en näringsidkare som inte bedriver sin verksamhet från fast driftställe i Sverige.”

A-son har vidare anfört att vid handel mellan två EU-länder avseende så kallade intellektuella tjänster skall säljaren inte debitera mervärdesskatt. Om köparen är mervärdesskattepliktig – vilket samtliga hans svenska klienter var – skall köparen, under förutsättning att han är näringsidkare i Sverige, själv påföra mervärdesskatten i mervärdesskattedeklarationen för att sedan dra av samma belopp. Det blir således inte fråga om att betala några likvida medel.

RN gör följande bedömning.

Vid mervärdesskattepliktig omsättning mellan två näringsidkare är huvudregeln att det är säljaren av varan eller tjänsten som är skattskyldig och som skall redovisa utgående mervärdesskatt till staten. Säljarens utgående mervärdesskatt motsvarar den ingående mervärdesskatt som köparen har rätt att göra avdrag för.⁴ Det finns dock situationer där köparen både är skattskyldig för utgående mervärdesskatt och har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Detta gäller bland annat vid vissa köp av revisionstjänster från utländska företag.⁵

Om ett svenskt företag köper revisionstjänster från ett annat svenskt företag är huvudregeln i mervärdesskattelagen tillämplig, och företaget som tillhandahåller tjänsten är alltså skattskyldigt för omsättningen. Om företaget däremot köper revisionstjänster från exempelvis ett spanskt företag är det svenska företaget skattskyldigt för omsättningen.⁶ Den utgående mervärdesskatten på revisionsarvodena skulle i det här fallet således ha redovisats och betalats antingen av A-sons svenska bolag eller av hans revisionsklienter, beroende på om tjänsterna hade tillhandahållits av hans svenska eller hans spanska bolag.

Ett svenskt företag som får en arvodesfaktura från sin svenske revisors svenska revisionsföretag, har inte anledning att anta annat än att det är revisionsföretaget som har skyldighet att redovisa och betala utgående mervärdesskatt till staten. Detta gäller i all synnerhet om det fakturerade beloppet anges inklusive (svensk) mervärdesskatt. Om det i det här fallet var revisionsklienterna som var skattskyldiga och skulle redovisa utgående mervärdesskatt på revisionsarvodena skulle detta ha framgått av fakturorna.⁷ De fakturerade beloppen skulle då också ha angetts utan mervärdesskatt. Fakturornas utformning har varit ägnad att ge revisionsklienterna uppfattningen att A-sons bolag skulle redovisa utgående mervärdesskatt på revisionsarvodena och att de själva enbart skulle göra avdrag för den ingående mervärdesskatten.

Det kan sammanfattningsvis konstateras att oavsett om A-sons bolag eller hans revisionsklienter var skattskyldiga för omsättningen, så har han genom sitt agerande i vart fall framkallat en avsevärd risk för att det inte skulle redovisas och betalas utgående mervärdesskatt till svenska staten. Det är uppenbart att ett sådant agerande inte är förenligt med rollen som auktoriserad revisor. A-son har således även i detta avseende allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som ställföreträdare för det svenska revisionsföretaget.

⁴ Se 1 kap. 2 § första stycket 1 och 8 kap. mervärdesskattelagen (1994:200).

⁵ Reglerna om detta finns i 1 kap. 2 § första stycket 2 och 5 kap. 7 § mervärdesskattelagen.

⁶ Den ingående skatten utgörs då av beloppet av den utgående skatt som den skattskyldige skall redovisa till staten, enligt 8 kap. 2 § andra stycket mervärdesskattelagen. Den ingående och den utgående mervärdesskatten uppgår med andra ord till samma belopp.

⁷ Jfr 11 kap. 5 § första stycket 7 och 8 mervärdesskattelagen.

5. Sammantagen bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har meddelat A-son varning vid två tillfällen, den 15 december 1999 och den 24 oktober 2001.⁸ Det första ärendet rörde A-sons revision av ett aktiebolag och det andra rörde hans avgivande av ett revisorsintyg. I båda fallen bedömde RN att det hade funnits brister bland annat i A-sons granskningsinsatser. A-son överklagade RN:s beslut till länsrätten, som i båda fallen avtog överklagandena. Länsrättens domar har vunnit laga kraft.⁹

För att en 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 i sin verksamhet som revisor 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.

RN har i ärendet funnit att A-son genom sitt handlande har åsidosatt sina skyldigheter som revisor eller som ställföreträdare för det svenska revisionsföretaget. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Försummelserna är allvarliga och de är av sådan karaktär att de är oförenliga med rollen som auktoriserad revisor. Omständigheterna måste anses vara synnerligen försvårande. Till detta kommer att A-son vid två tidigare tillfällen har meddelats varning. A-sons auktorisation som revisor skall därför upphävas med omedelbar verkan.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer och 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) upphäver RN A-sons auktorisation som revisor. Med stöd av 25 § första stycket lagen om revisorer och 35 § första stycket revisorslagen förordnar RN att beslutet skall gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Anders Holm samt avdelningsdirektören Elin Eriksson som föredragit ärendet.

⁸ Se RN:s beslut i disciplinärendena dnr 1995-183 och 1998-1010. I det senare ärendet ansåg en nämndledamot – bl.a. mot bakgrund av att A-son tidigare hade meddelats varning – att omständigheterna var synnerligen försvårande och att A-sons auktorisation som revisor därför skulle upphävas.

⁹ Se domar från Länsrätten i Stockholms län den 17 november 2000 i mål nr 567-00 respektive den 19 april 2002 i mål nr 19664-01.