

LR: beslut 2006-05-03 rörande jävsinvändning mot nämndledamot, mål nr 1107-06E (ref.)
LR: dom 2006-12-15, mål nr 1107-06

D 49/05

Innehållet i Skatteverkets underrättelse

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse jämte bilagor från Skatteverket i W-stad avseende auktoriserade revisorn A-son. Av dessa handlingar framgår bland annat följande. A-son bedriver sin revisionsverksamhet i det av honom delägda revisionsföretaget Y AB. Vidare äger A-son och hans hustru till lika delar ett handelsbolag. Handelsbolaget bedriver fastighetsförvaltning och därmed förenlig verksamhet. Enligt ett skuldebrev daterat den 8 maj 2001 skall handelsbolaget ha lånat ut 1,5 mnkr till en privatperson, som fortsättningsvis benämns NN. Under den tid som låneförhållandet förelåg var A-son även vald revisor i två aktiebolag, nedan träbolaget och fastighetsbolaget, i vilka NN helt eller delvis var ägare och styrelseledamot.

A-sons yttrande

Redogörelse för sakomständigheterna

A-son har anfört bland annat följande. I här aktuellt fall, som är unikt i hans revisionsverksamhet, förelåg mycket speciella omständigheter. Han fick ett meddelande av NN om att denne av sin bank informerats om att banken inte var beredd att förlänga NN:s krediter om 1,5 mnkr och att beloppet snart skulle komma att förfalla till betalning. A-son meddelade då NN att handelsbolaget tillfälligt skulle kunna finansiera det kreditbelopp som skulle förfalla. Handelsbolaget köpte därför en postväxel ställd till NN. Samtidigt undertecknade NN en revers i vilken han som säkerhet för beloppet pantförskrev en av sina privata fastigheter. Då NN varken lyckades övertala sin dåvarande bankförbindelse att låta ifrågasatt kreditbelopp löpa vidare eller på den korta tid som stod till buds hade möjlighet att skaffa annan bankförbindelse löste NN postväxeln och reversfordran blev reell. Reversfordran löstes sedan i början av april 2002.

A-sons opartiskhet och självständighet

I samband med att lånefordran mot NN uppkom utvärderade han om detta skulle påverka hans oberoende på ett sådant sätt att han skulle avgå som revisor i NN:s bolag. Av följande skäl kvarstod han som revisor. Sedan mer än 20 år tillbaka har dessa bolag haft en auktoriserad revisor vid revisionsbyråns kontor i X-stad som uppdragsansvarig och all detaljgranskning har skötts och sköts av personal från det kontoret. NN och hans bolag har aldrig ur arvodessynpunkt haft någon stor betydelse vare sig för honom eller för revisionsbyrån. Han har aldrig tillåtit att han eller byrån skulle vara beroende av någon enskild klient. NN:s bolag hade och har ur revisionssynpunkt låg risknivå. Ur formell synpunkt har varken han eller revisionsbyrån haft någon lånefordran på en klient. Den fordran som handelsbolaget hade innebar inte något formellt eller faktiskt ägarintresse i de reviderade bolagen. Dessa skäl tillsammans med vad som tidigare framhållits i ovannämnda beskrivning av sakomständigheterna samt lagbestämmelserna gjorde att han beslutade att på NN:s och övriga aktieägares önskan kvarstå som revisor.

RN:s bedömning

Tillämpliga bestämmelser

Penninglånet i fråga lämnades under maj månad 2001 och skall enligt kvittens på utfärdat skuldebrev ha återbetalats till A-son den 2 april 2002. Träbolaget har tillämpat brutet räkenskapsår. A-sons revisionsberättelse för räkenskapsåret den 1 juli 2000–30 juni 2001 är daterad den 15 februari 2002. Revisionsberättelsen för nästkommande räkenskapsår är daterad den 19 december 2002. Fastighetsbolaget har kalenderår som räkenskapsår. A-son har lämnat revisionsberättelser för räkenskapsåren 2001 och 2002 den 28 maj 2002 respektive den 16 april 2003.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer – 1995 års lag – 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 förevarande ärende de äldre bestämmelserna i de delar som avser tid före den 1 januari 2002.

Prövning enligt revisorslagen (2001:883)

I ärendet är upplyst att det handelsbolag i vilket A-son, tillsammans med en närstående, är delägare har lånat ut 1,5 mnkr till NN. A-son är vald revisor i två bolag där NN inte bara är ägare utan även styrelseledamot. A-son har härvid pekat på att låneförhållandet formellt sett inte har förelegat mellan å ena sidan honom personligen eller den revisionsbyrå av vilken han är anställd och å andra sidan hans revisionsklienter. Han har vidare uppgett att handelsbolagets fordran inte innebar något formellt eller faktiskt ägarintresse i de reviderade bolagen.

Av 21 § revisorslagen (2001:883) följer att en revisor för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet skall pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. I paragrafens första stycke 1 anges ett antal typsituationer i vilka det råder en presumtion för att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget. I första stycket 1 a) nämns det förhållandet att revisorn har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet (s.k. egenintressehot). Revisorn behöver dock enligt paragrafens andra stycke inte avböja eller avsäga sig uppdraget om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet.

I anvisningarna till Regel 2 – Oberoende i FAR:s regler för god revisorssed exemplifieras vissa situationer där ett beroendeförhållande skall anses föreligga.¹ Ett sådant exempel är att ledamoten eller ledamotens byrå har lån till eller från företaget. Med ”företaget” jämföras en anställd i ledande ställning i företaget, en styrelseledamot i företaget eller en ägare med väsentligt innehav i företaget.

Mot bakgrund av ovanstående finner RN att det, vid prövningen av revisorns oberoende, inte bör tillmätas någon betydelse huruvida låntagaren är revisionsklient eller dennes styrelseledamot/ägare. Vad sedan gäller den omständigheten att det formellt sett är

¹ I FAR:s ”Regler till vägledning för FAR-ledamöternas skyldighet att följa god revisorssed” anges under ”Regel 2 – Oberoende” följande. ”En ledamot skall utöva sitt yrke självständigt och objektivt och måste därför alltid vara oberoende i sitt ställningstagande när han eller hon utför ett uppdrag. Finns inte denna förutsättning, skall ledamoten avböja eller avsäga sig uppdraget. Detta gäller likaledes om det finns omständigheter som kan ge anledning till befogat tvivel om ledamotens oberoende”. Dessa regler gällde såväl under år 2001 som under år 2002.

handelsbolaget och inte A-son personligen eller hans revisionsbyrå som har lämnat lånet anser RN att den förevarande situationen i oberoendehänseende skall jämföras med att A-son varit långgivare.

Med hänsyn till det ovan anförda finner RN att förevarande utlåning får anses ha utgjort ett sådant egenintressehot som enligt 21 § första stycket 1 a) har kunnat rubba förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet som revisor i träbolaget och fastighetsbolaget. Vad A-son uppgett om att handelsbolagets fordran inte innebar något formellt eller faktiskt ägarintresse i de reviderade bolagen medför ingen annan bedömning.

Vad sedan gäller frågan om det har förelegat sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medfört att A-son ändå har kunnat behålla revisionsuppdragen gör RN följande bedömning. De särskilda omständigheter som A-son har hänvisat till är inte sådana att de enligt 21 § andra stycket revisorslagen skulle ha medfört att han trots allt kunnat behålla uppdragen. A-son har inte heller gjort gällande att han vidtagit några åtgärder som kunnat bryta den föreliggande presumtionen om att han skulle ha av sagt sig revisionsuppdragen. Genom att trots detta kvarstå i uppdragen har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Prövning enligt lagen (1995:528) om revisorer

Före den 1 januari 2002 föreskrevs i 14 § 1995 års lag att en revisor skall avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag om det vid sidan av gällande jävsbestämmelser finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. FAR:s regler angående oberoende, vilka har redogjorts för ovan, gällde även under år 2001. Med hänsyn härtill och på grund av de skäl som anförts ovan i bedömningen enligt 2001 års lag finner RN att ifrågavarande låneförhållande har utgjort en sådan förtroenderubbande omständighet som avses i 14 § i 1995 års lag. A-son skulle således ha av sagt sig revisionsuppdragen i de aktuella aktiebolagen. Genom att likväl kvarstå i uppdragen har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

RN:s sammanfattande bedömning

Som framgått ovan skulle A-son på grund av låneförhållandet ha av sagt sig ifrågavarande revisionsuppdrag. Han har dock kvarstått i uppdragen. A-son har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor och skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger A-son till last är allvarligt finner RN att han skall meddelas varning.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer samt 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

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 Göran Raspe samt avdelningsdirektören Helene Agélii som föredragit ärendet.

Länsrätten i Stockholms län

Beslut 2006-05-03, mål nr 1107-06 E

BAKGRUND

Revisorsnämnden beslutade den 8 december 2005 att meddela den auktoriserade revisorn A-son varning. Av beslutet framgår bl.a. följande. A-son bedriver en revisionsverksamhet i det av honom delägda revisionsföretaget Y AB. Vidare äger han och hans hustru till lika delar ett handelsbolag. Handelsbolaget bedriver fastighetsförvaltning och därmed förenlig verksamhet. Enligt ett skuldebrev daterat den 8 maj 2001 skall handelsbolaget ha lånat ut 1,5 miljoner kronor till en privatperson. Under den tid som låneförhållandet förelåg var A-son även vald revisor i två aktiebolag i vilka privatpersonen helt eller delvis var ägare och styrelseledamot. På grund av låneförhållandet skulle A-son enligt Revisorsnämndens mening ha avsagt sig ifrågavarande revisionsuppdrag. Han har dock kvarstått i uppdragen och han har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor och skall därför meddelas varning.

I Revisorsnämndens beslut deltog f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, 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.

YRKANDEN

A-son har överklagat beslutet och yrkat bl.a. att länsrätten undanröjer Revisorsnämndens beslut och återförvisar ärendet till nämnden för förnyad prövning på grund av jäv. Till stöd för yrkandet har han anfört bl. a. följande. Revisorsnämndens beslut är föranlett av en anmälan från Skatteverket i Göteborg. I nämndens beslut har bland andra skattedirektören Vilhelm Andersson deltagit. Som skattedirektör är Vilhelm Andersson jävig då det är ägnat att rubba förtroende för hans opartiskhet att pröva Skatteverkets i Göteborgs anmälan. Vilhelm Andersson hade därför inte bort delta i avgörandet. Vilhelm Anderssons medverkan i beslutet innebär att prövningen av hans civila rättigheter som revisor inte har gjorts av ett oavhängigt och opartiskt organ. I Revisorsnämndens beslut har ledamot deltagit trots att han har varit jävig. Nämndens beslut är därför behäftat med sådant fel att länsrätten bör undanröja beslutet och återförvisa ärendet till Revisorsnämnden för förnyad prövning. Som hög tjänsteman inom Skatteverket har Vilhelm Andersson haft ett intresse av utgången i ärendet som är motsatt hans intresse och nämnden har därför inte haft en opartisk sammansättning vid sitt avgörande. Vilhelm Anderssons deltagande i Revisorsnämndens avgörande har inneburit en konkret intressekonflikt med anmälaren, Skatteverket och honom. Intressekonflikten innebär att prövningen av hans civila rättigheter som revisor inte har prövats av ett oavhängigt och opartiskt organ. Prövningen strider därför mot artikel 6 (1) i den Europeiska konventionen om de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Europadomstolen har i sin praxis framhållit vikten av att prövningen av civila rättigheter görs av ett faktiskt och oavhängigt och opartiskt organ, som även framstår som just oavhängigt och opartiskt.

Revisorsnämnden har bestritt bifall till A-sons yrkande om att länsrätten skall undanröja nämndens beslut och återförvisa ärendet till nämnden för förnyad prövning på grund av att en jävssituation skulle ha förelegat. Nämnden har anfört följande. Det förhållande att ärendet har

föranletts av en underrättelse från Skatteverket medför inte att nämndledamoten tillika skattedirektören Vilhelm Andersson har varit förhindrad att delta i beslutet på grund av jäv.

SKÄL FÖR BESLUT

I 11 § förvaltningslagen (1986:223) anges följande. Den som skall handlägga ett ärende är jävig

1. om saken angår honom själv eller hans make, förälder, barn eller syskon eller någon annan närstående eller om ärendets utgång kan väntas medföra synnerlig nytta eller skada för honom själv eller någon närstående,
2. om han eller någon närstående är ställföreträdare för den som saken angår eller för någon som kan vänta synnerlig nytta eller skada av ärendets utgång,
3. om ärendet har väckts hos myndigheten genom överklagande eller underställning av en annan myndighets beslut eller på grund av tillsyn över en annan myndighet och han tidigare hos den andra myndigheten har deltagit i den slutliga handläggningen av ett ärende som rör saken,
4. om han har fört talan som ombud eller mot ersättning biträtt någon i saken, eller
5. om det i övrigt finns någon särskild omständighet som är ägnad att rubba förtroendet till hans opartiskhet i ärendet

Från jäv bortses när frågan om opartiskhet uppenbarligen saknar betydelse.

Länsrätten gör följande bedömning.

Det förhållandet att Revisorsnämndens ärende har föranletts av en underrättelse från Skatteverket medför inte att skattedirektören Vilhelm Andersson på grund av jäv har varit förhindrad att delta i nämndens beslut om disciplinär åtgärd mot A-son. Vidare har det enligt länsrättens mening inte heller i övrigt framkommit någon särskild omständighet som är ägnad att rubba förtroendet till Vilhelm Anderssons opartiskhet i ärendet. A-sons yrkande att länsrätten skall upphäva Revisorsnämndens beslut och återförvisa ärendet till nämnden för förnyad prövning på grund av jäv skall således avslås.

BESLUT

Länsrätten avslår yrkandet att Revisorsnämndens beslut skall upphävas och ärendet återförvisas till nämnden för förnyad prövning på grund av jäv.

Länsrätten bereder A-son tillfälle att skriftligen inom 14 dagar från delgivning av detta beslut ange de ytterligare omständigheter som han vill åberopa samt slutföra sin talan i målet.

Detta beslut får enligt 34 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) inte överklagas särskilt.