

LR: dom 2007-08-31, mål nr 5731-07

KamR: dom 2009-03-27, mål nr 6464-07

RegR: beslut att ej meddela PT 2009-07-16, mål nr 2601-09

Ö 1/07

Godkände revisorn A-son har hos Revisorsnämnden (RN) ansökt om fortsatt godkännande som revisor. I ärendet har uppkommit fråga om A-son bedriver sin verksamhet på det sätt som krävs enligt 8 § revisorslagen (2001:883).

RN har uppfattat uppgifterna i A-sons ansökan som att hon bedriver sin revisionsverksamhet i det av henne delägda X vilket är ett cypriotiskt bolag. X registrerades på Cypern i oktober 2006. Verksamheten består av revision av svenska bolag samt ekonomisk rådgivning. A-son är även delägare i tre svenska aktiebolag. Med anledning av dessa uppgifter skickade RN en skrivelse till A-son. I skrivelsen uppmärksammades hon på reglerna i 8 § revisorslagen och tillfrågades om RN hade uppfattat uppgifterna om X rätt. Vidare ombads hon att närmare kommentera sina överväganden angående valet av verksamhetsland och bolagsform.

Den 15 januari 2007 inkom en skrivelse till RN från A-son. Av skrivelsen framgår bl. a. att uppgifterna om X är korrekt uppfattade av RN och att all hennes revisionsverksamhet sedan hösten 2006 bedrivs i X. Två av de svenska aktiebolag som hon är delägare i har ingen verksamhet och det tredje bedriver värdepappersförvaltning samt innehav och förvaltning av en fastighet. A-son har bosatt sig på Cypern av hälsoskäl.

I skrivelsen anför A-son också att RN:s tolkning av 8 § revisorslagen att bestämmelsen uteslutande avser svenska företag inte synes vara förenlig med EG-rätten. Hon åberopar artiklarna 10, 48, 49 och 50 i Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (EG-fördraget). Hon åberopar vidare Europaparlamentets och Rådets direktiv 2006/123/EG av den 12 december 2006 om tjänster på den inre marknaden (det s.k. Tjänstedirektivet).

I fall RN skulle tolka 8 § första stycket revisorslagen som att bestämmelsen avser uteslutande associationsformer som är registrerade i Sverige begär A-son undantag enligt 8 § andra stycket revisorslagen.

RN gör följande bedömning.

Av 4 § 6 revisorslagen framgår att en godkänd revisor skall vara redbar och i övrigt lämplig att utöva revisionsverksamhet. Dessa krav skall vara uppfyllda inte bara vid tiden för godkännande utan även fortsättningsvis (prop. 2000/01:146, s. 88). Lämplighetskravet innefattar enligt RN:s mening bland annat att verksamheten skall bedrivas i en form som uppfyller kraven enligt 8 § revisorslagen.

Enligt 8 § första stycket revisorslagen får en revisor utöva revisionsverksamhet endast som enskild näringsidkare, i enkelt bolag med annan revisor eller i handelsbolag eller aktiebolag. I bestämmelsen ges en uttömmande uppräkningslista av de företagsformer i vilka revisionsverksamhet får bedrivas (prop. 2000/01:146, s. 90). RN tolkar bestämmelsen som att den inte avser utländska associationsformer. Här bör nämnas att det i propositionen till aktiebolagslagen (2005:551) uttalas att termen aktiebolag, då den används i aktiebolagslagen och därtill anknyttande lagstiftning, åsyftar ett bolag som har bildats i enlighet med lagens regler. Utanför begreppet aktiebolag faller därmed exempelvis bolag som har bildats enligt utländsk rätt (prop. 2004/05:85,

del 2, s. 510). Det är således inte förenligt med 8 § första stycket revisorslagen att bedriva revisionsverksamhet i Sverige genom ett cypriotiskt bolag.

Av 8 § andra stycket revisorslagen framgår att RN får tillåta att en revisor som är verksam i Sverige utövar revisionsverksamhet i en annan stat inom Europeiska samarbetsområdet eller i Schweiz trots att villkoret i första stycket inte är uppfyllt.

Enligt RN:s uppfattning är syftet med den bestämmelsen att underlätta för revisorer att samtidigt med verksamheten i Sverige kunna etablera sig i andra länder inom Europeiska samarbetsområdet eller i Schweiz och att i dessa länder kunna bedriva revisionsverksamhet i en bolagsform som är förenlig med dessa länders lagstiftning. I A-sons fall är det däremot fråga om ett cypriotiskt bolag i vilket hon skall utföra revision av svenska bolag i Sverige. Mot denna bakgrund finner RN att undantag enligt 8 § andra stycket revisorslagen inte kan beviljas.

Vad gäller A-sons invändning om att tolkningen strider mot EG-fördraget gör RN följande bedömning. EG-fördragets bestämmelser om förbud mot inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster syftar till att undanröja hinder mot den fria rörligheten av tjänster inom gemenskapen. Detta innebär bl.a. att nationell lagstiftning som huvudregel inte får förhindra personer som är etablerade inom en annan medlemsstats territorium att fritt tillhandahålla tjänster. Denna frihet gäller dock inte utan begränsningar. Det är med hänsyn till vissa tjänsteprestationers särskilda beskaffenhet inte oförenligt med EG-fördraget att en medlemsstat ställer särskilda krav på den som tillhandahåller tjänster, om dessa krav är grundade på tillämpningen av sådana yrkesregler som motiveras av allmänintresse. Som sådana regler anses särskilt regler om organisation, kvalifikation, yrkesetik, kontroll och ansvar under förutsättning att de omfattar alla som är etablerade inom den stats territorium där tjänsten tillhandahålls. Det sagda gäller om tjänstetillhandahållarens verksamhet helt eller huvudsakligen är riktad mot den ifrågasvarande statens territorium, om tjänstetillhandahållaren undslipper tillämpliga yrkesregler genom att vara etablerad i en annan medlemsstat samt om det aktuella kravet objektivt sett är nödvändigt för att säkerställa iakttagandet av de nämnda yrkesreglerna.¹

Den av RN gjorda tolkningen av 8 § revisorslagen begränsar möjligheten för en, i och för sig behörig, revisor att tillhandahålla revisionstjänster till svenska klienter genom ett cypriotiskt bolag. Den svenska bestämmelsen innebär således enligt RN:s mening en inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster inom gemenskapen. Den fråga som RN har att ta ställning till är därför om det trots detta föreligger omständigheter som rättfärdigar ifrågasvarande krav.

Den av RN bedrivna tillsynen syftar till att säkra kvaliteten i den revisionsverksamhet som revisorer bedriver och som anses tjäna väsentliga samhällsintressen. I synnerhet gäller detta verksamhet som består i lagstadgad revision och liknande uppgifter. Nämndens skyldigheter avspeglas i bestämmelserna om disciplineringripande (jfr 32 § revisorslagen). Det innebär att nämnden är skyldig att övervaka bl.a. att en revisor inte uppsåtligen gör orätt i sin verksamhet och att han eller hon inte på annat sätt förfar oredligt eller i övrigt åsidosätter sina skyldigheter som revisor.² Även om ett revisionsföretag som inte är ett registrerat revisionsbolag inte står under RN:s tillsyn så har den revisor som bedriver sin verksamhet i revisionsföretaget ett disciplinärt ansvar i egenskap av ställföreträdare för detta företag.³

RN:s möjligheter att utöva en effektiv tillsyn påverkas av att A-son bedriver sin revisionsverksamhet genom det cypriotiska bolaget. Härigenom kommer RN inte att ha tillgång till de kontrollmekanismer som nämnden har att tillgå i fall motsvarande verksamhet bedrivs genom ett svenskt bolag. En inte försumbar del av RN:s tillsynsverksamhet grundas på kontakter

¹ Jfr EG-domstolens dom den 3 december 1974. – Johannes Henricus Maria van Binsbergen mot Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid (mål 33/74).

² Prop. 2000/01:146, s. 43.

³ Prop. 2000/01:146, s. 45 ff.

med andra myndigheter såsom Skatteverket, Ekobrottsmyndigheten och Bolagsverket. Här kan särskilt nämnas att Skatteverket enligt 31 § revisorslagen har skyldighet att underrätta RN om verket uppmärksammat någon omständighet i fråga om en revisor som kan vara av betydelse för RN:s verksamhet. Genom att bedriva hela sin revisionsverksamhet genom det cypriotiska bolaget undandrar sig A-son en stor del av dessa kontrollmekanismer.

RN finner sammantaget att omständigheterna är sådana att kravet att godkända och auktoriserade revisorer skall bedriva sin revisionsverksamhet i Sverige genom ett svenskt bolag motiveras av allmänintresse. Då detta intresse inte kan tillgodoses på ett mindre ingripande sätt, finner RN att bestämmelsen inte strider mot EG-fördraget.

Vad gäller det av A-son åberopade Tjänstedirektivet finner RN redan med hänsyn till att det inte krävs att detta införlivas i nationell rätt tidigare än ”före den 28 december 2009” att 8 § revisorslagen inte strider mot EG-fördraget.

På grund av det som ovan anförts finner RN att A-son inte bedriver sin revisionsverksamhet i enlighet med 8 § revisorslagen och att hon därmed inte uppfyller lämplighetskravet i 4 § 6 samma lag. Hennes ansökan skall därför avslås.

Revisorsnämnden avslår A-sons ansökan om fortsatt godkännande som revisor.

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, juris doktorn Adam Diamant, revisionsdirektören Anders Holm samt avdelningsdirektören Tarja Keskimäula som föredragit ärendet.