

LR: dom 2002-03-22, mål nr 10905-01 (ref)

D 47/00-01

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från dåvarande Skattemyndigheten i Y-län avseende auktoriserade revisorn A-son. Skattemyndigheten har företagit skatterevision i en allmännyttig ideell förening (föreningen) och dess helägda aktiebolag (bolaget). Skatterevisionen har omfattat räkenskapsåren 1992 – 1997. A-son har varit revisor i såväl föreningen som bolaget under den aktuella tiden.

Skattemyndigheten har anfört bland annat följande.

Bolaget är helägt av föreningen, som har ett ishockeylag i elitserien. Bolagets verksamhet har uppgivits vara att handha marknadsföring av och sponsorskaps- och reklamförsäljning för föreningen. Kundfakturer avseende reklam och sponsring m.m. är utställda i bolagets namn. Bolaget har dock varken bokfört intäkter eller kostnader avseende denna verksamhet. Bolaget har inte heller bokfört den in- och utgående mervärdesskatt som belöper på dessa kostnader och intäkter. Kostnaderna och intäkterna jämte hithörande mervärdesskatt har i stället bokförts som en integrerad del i föreningens räkenskaper. Så har t.ex. en gemensam fakturanummerserie använts för utgående fakturer, oavsett om fakturorna är utställda av föreningen eller bolaget. Föreningen är inte skyldig att redovisa utgående mervärdesskatt på sina inkomster och har inte rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på sina utgifter. Föreningen har inte heller varit registrerad till mervärdes-skatt. Samtliga mervärdesskatte-deklarationer är upprättade i bolagets namn och med bolagets organisationsnummer. Merparten (90 procent eller 4,8 mkr) av de yrkade mervärdesskatteavdragen under den period taxeringsrevisionen omfattat rör föreningens ideella verksamhet, inte sponsorverksamheten. Föreningen har alltså genom att använda bolagets namn och organisationsnummer kommit i åtnjutande av avdrag för ingående mervärdesskatt som en allmännyttig förening normalt sett inte är berättigad till. Förfarandet har enligt skattemyndigheten inneburit otillbörlig vinning i mervärdesskattehänseende.

A-son har anfört bland annat följande.

När han tillträdde som revisor i föreningen gjordes förberedelser för att överföra sponsorverksamheten från föreningen till bolaget. Någon överföring skedde emellertid aldrig utan bolaget har sedan år 1992 varit praktiskt taget vilande. Bolagets bokföring har omfattat endast cirka 20 transaktioner per år, vilka i huvudsak utgjorts av preliminärskattebetalningar, räntor och revisionsarvode. Dessa kostnader har täckts genom att föreningen har betalat ett årligt royaltybelopp till bolaget som äger föreningens varumärke.

De för bolaget och föreningen gemensamma fakturorna är försedda med rutor som skall kryssas i för att ange vilken juridisk person som ställt ut fakturan. Dessa rutor har dock sällan fyllts i. Fakturorna refererar i normalfallet till de sponsravtal som slutits mellan föreningen och faktura-mottagaren. Avtalen anger att visst belopp skall erläggas mot faktura från föreningen. För faktura-mottagaren torde det framstå som självklart att den han slutit avtal med är den som fakturerar och i realiteten torde bolagets existens över huvud taget inte vara känd av sponsorerna.

A-son har bedömt att den verksamhet som omfattar annonser, reklam, sponsring m.m. varit mervärdesskattepliktig även om den bedrivits av en allmännyttig ideell förening. Föreningens bokföring ger också en till synes normal bild av en fungerande redovisning där den del av omsättningen som avser sponsorverksamheten behandlas som mervärdesskattepliktig. A-son tillbakavisar skattemyndighetens påstående att merparten av de yrkade mervärdesskatteavdragen har rört den ideella verksamheten. In- och utgående mervärdesskatt

har i huvudboken hanterats på ett sätt som framstår som normalt och vid varje redovisningstillfälle har betalningar till och från skattemyndigheten fungerat som förväntat. Under de aktuella åren har föreningen betalat in väsentligt större belopp än man fått tillbaka. A-son kan dock nu konstatera att föreningen felaktigt använt bolagets deklarationsblanketter för att redovisa den in- och utgående mervärdesskatt som bedömts som hänförlig till sponsorverksamheten.

Vid granskningen av verifikationer har A-son stickprovsvis kontrollerat att konteringen varit korrekt. Antalet verifikationer i föreningen har uppgått till cirka 3 000 per år. Mervärdesskatten har redovisats i föreningens bokföring och då mervärdesskatten redovisats varannan månad uppgår det årliga antalet mervärdessskattedeclarationer till sex stycken och utgör således cirka 0,2 procent av verifikationsmaterialet varför det enligt A-son är förklarligt att han vid revisionen inte har upptäckt att bolagets mervärdesskatteblanketter använts.

RN, som har haft tillgång till A-sons granskningsdokumentation avseende föreningens räkenskaper för åren 1993/94 – 1996/97 och bolagets räkenskaper för åren 1993 – 1996, gör följande bedömning.

Det är klarlagt att mervärdesskatten deklarerats i bolaget medan de bakomliggande transaktionerna bokförts i föreningen. A-son och skattemyndigheten har olika uppfattning om var sponsorverk-samheten bedrivits – i bolaget eller i föreningen. Av detta följer även olika uppfattning om huruvida bolagets (och föreningens) bokföring rätt återspeglar verkligheten. RN finner inte anledning att ta ställning i denna fråga utan gör sin bedömning av A-sons revisionsinsatser med utgångspunkt från hur han uppfattade förhållandena vid tidpunkten för sin revision.

Av A-sons granskningsdokumentation framgår att han genomfört en till stora delar omsorgsfull granskning av såväl föreningens som bolagets räkenskaper. Eftersom bolagets verksamhet – åtminstone som den återspeglades i bolagets räkenskaper – var av ringa omfattning har A-son lagt huvuddelen av sina granskningsresurser på föreningens verksamhet. På några väsentliga punkter har A-son dock underlåtit att göra erforderliga kontroller vilket bland annat fått till följd att han inte upptäckt det grundläggande felet att mervärdesskatt erlades av föreningen men att det inte var föreningen utan bolaget som var registrerat till mervärdesskatt.

Redovisningen av mervärdesskatt i föreningen började efter det att A-son tillträtt som revisor. Detta borde ha föranlett honom att i sin granskning prioritera detta område. Enligt god revisionssed skulle A-son ha kontrollerat att föreningen registrerats till mervärdesskatt genom att inhämta registrerings-bevis. Därigenom skulle han även ha blivit informerad om enligt vilken metod och i vilka redovis-ningsperioder föreningen skulle redovisa sin mervärdesskatt. Dessa uppgifter behövde han för att se att föreningen rätt fullgjort sin skyldighet avseende mervärdesskatten. Redovisningsskyldigheten skulle endast ha omfattat föreningens näringsverksamhet. A-son borde därför ha förvissat sig om att föreningens rutiner avseende mervärdesskatt hanterade uppdelningen i mervärdesskattepliktig respektive icke mervärdesskattepliktig verksamhet på ett riktigt sätt och även i övrigt följde gällande regler. Av A-sons dokumentation framgår att hans granskning av mervärdesskatten inskränkt sig till en kontroll av att saldona på in- och utgående mervärdesskattekonton redovisats i deklarationen och att inbetalning till skattemyndigheten skett enligt avgiven deklaration.

Utöver den kontroll av verifikationskonteringarna som A-son gjort stickprovsvis borde han ha granskat ett antal inköps- och försäljningsfakturer för att förvissa sig om att mervärdesskatterutinen fungerade som avsett. För att bilda sig en uppfattning om rimligheten i de redovisade in- och utgående mervärdesskattebeloppen borde han dessutom överslagsmässigt ha ställt redovisad ingående mervärdesskatt i relation till totala utgifter respektive redovisad mervärdesskattepliktig omsättning i relation till total omsättning. Vad han anför beträffande mervärdessskattedeklara-tionernas andel av det totala antalet verifikationer är inte relevant.

A-son har varit medveten om att bolaget och föreningen hade en gemensam fakturaserie. Av hans dokumentation framgår inte att han under något av de aktuella åren särskilt granskat föreningens faktureringsrutin eller de utgående fakturorna, exempelvis att fakturering skett i enlighet med ingångna avtal och att fakturorna utformats, konterats och registrerats på ett korrekt sätt. Eftersom en gemensam fakturaserie – om en sådan över huvud taget kan accepteras – innebär en uppenbar risk för att fakturorna blir redovisade i fel juridisk person, borde A-son ha ägnat särskild uppmärksamhet åt hur föreningen skötte sin fakturering.

Sammanfattningsvis konstaterar RN att A-son utfört en otillräcklig granskning vad avser mervärdesskatteredovisningen och fakturarutinerna i föreningen. A-son har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor i sådan grad att han bör meddelas varning.

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

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Arne Baekkevold, Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Margit Knutsson, Jan-Erik Moreau, Eva-Britt Nordhall och Claes Norberg. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson samt avdelningsdirektören Gunilla Arvidsson, föredragande.

Länsrätten i Stockholms län, rotel 115

Dom 2002-03-22 i mål nr 10905-01

A-son har överklagat RN:s beslut och yrkat i första hand att länsrätten skall undanröja RN:s beslut och i andra hand att påföljden ändras till en erinran. Till stöd för sin talan har han, såvitt är av betydelse för val av påföljd, anfört i huvudsak följande.

RN har i sitt beslut inte beaktat omständigheter som är till hans fördel och som han redovisat i skriftväxlingen mellan honom och myndigheten. Han har bl.a. påtalat att skattemyndighetens passivitet och bristfälliga kontroller i hög grad legat till grund för hans bedömning att mervärdesskatteredovisningen fungerade tillfredsställande. Varning eller erinran får inte meddelas om det som läggs revisorn till last inträffat mer än fem år innan revisorn fick underrättelse i ärendet. Eftersom han inte fick underrättelse i ärendet förrän den 25 augusti 1998 hade således femårsfristen överskridits och han ifrågasätter därför om RN haft laglig grund att meddela varning för denna eventuella felbedömning från hans sida. RN har i sitt val av påföljd inte tagit hänsyn till att han varit verksam som auktoriserad revisor i 28 år och att han aldrig tidigare blivit föremål för någon disciplinåtgärd. Nämnden har inte heller beaktat den långa tid som förflutit sedan de eventuella förseelserna inträffade och inte heller ärendets anmärkningsvärt långa handläggningstid från anmälan till beslut som omfattat nästan tre år. Mot denna bakgrund är påföljden orimligt sträng.

Föreningen är en ideell förening som bedrivs utan vinstintresse och alla intäkter i verksamheten går oavkortat till den idrottsliga verksamheten. Föreningen är därigenom inte bokföringsskyldig, enligt den under de aktuella åren gällande bokföringslagen. Detta medför även att föreningen inte har någon skyldighet att i alla avseenden följa god redovisningssed i annan mån än vad som framgår av föreningens stadgar och föreningspraxis. Dessa faktorer påverkar även i viss utsträckning revisionens inriktning och omfattning. Revisorn kan endast råda men inte avkräva föreningen en högre redovisningsstandard och rapporteringsskyldighet än vad som är normalt för idrottsföreningar. Av RN:s uttalande i beslutet förefaller det som om nämnden bedömt hans revisionsinsats som om det varit fråga om ett rörelsedrivande aktiebolag. Han anser att han mot bakgrund av de såväl legala som faktiska förhållandena utfört sin granskning av föreningens förvaltning och räkenskaper enligt god revisionsd.

Begreppet klandervärt förfarande är mycket starkt och tyder på att det bör vara fråga om uppsåt eller relativt grov oaktsamhet. Han har genom det unika och försåtliga sätt på vilket företrädare för föreningen hanterat mervärdesskatten blivit vilseledd och skattemyndighetens passivitet har i hög grad bidragit till detta. Han har vid sin granskning iakttagit normal aktsamhet. Han har också med utgångspunkt från sin riskbedömning utfört normala granskningsåtgärder och därigenom inte avvikit från god revisionssed. Den av RN beslutade påföljden står inte i rimlig proportion till den underlåtenhet han kan ha gjort sig skyldig till. RN förefaller inte ha tagit någon hänsyn till de underliggande speciella omständigheterna som legat till grund för hans riskbedömning och revisionsplanering. Han hänvisar till ett tidigare ärende i RN [dnr 708-94 red. anm.]. Trots en omsorgsfull planering och granskning kan det inte finnas någon absolut garanti att alla fel upptäcks, särskilt inte då felet är avsiktliga. I ett sanktionssystem måste det rimligen finnas ett utrymme för en kvalificerad yrkesutövare att under en mångårig karriär göra en enstaka bedömning som i efterhandsbelysning visar sig felaktig utan att han för den skull skall behöva drabbas av en allvarlig disciplinär påföljd. Han har verkat i revisionsyrket i 33 år varav som auktoriserad revisor i 28 år och under denna period utfört flera tusen revisioner i såväl börsnoterade företag som i små familjeföretag och olika slag av organisationer. Han har aldrig tidigare varit föremål för någon disciplinär åtgärd.

I alla sanktionssystem är det brukligt med en lindrigare påföljd i de fall det har förflutit lång tid mellan det tillfälle då förseelsen ägde rum och tidpunkten för påföljdsbeslutet. I hans ärende är den kritiska tidpunkten hösten 1992 då föreningen första gången redovisade mervärdesskatt. Det är förhållandena och riskbedömningen 1992 som varit orsak till att han inte upptäckt den felaktiga redovisningen av mervärdesskatt och eftersom förhållandena sedan hösten 1992 varit i stort sett identiska är det således hans missbedömning av situationen 1992 som lett till att han inte heller under åren 1993 till 1997 upptäckt den felaktiga redovisningen. Han har därigenom inte begått upprepade misstag utan hans enda missbedömning är den han gjorde 1992. Planeringen och genomförandet av hans revisionsinsatser under åren 1993 till 1997 är endast en följd av den grundläggande bedömning han gjorde redan hösten 1992. Han anser att tidsaspekten bör vägas in som en komponent i bedömningen i ett disciplinärende. Även den omständigheten att revisorn varken före eller efter det aktuella ärendet låtit något nytt komma sig till last har haft betydelse för påföljden. Han anser att det mot bakgrund av de helt unika förhållandena i detta ärende finns anledning att pröva om det föreligger några ytterligare förmildrande omständigheter.

Ärendet har avgjorts med endast en kvalificerad revisor närvarande. Även om denne inte reserverat sig mot beslutet anser han att nämndens sammansättning varit till hans nackdel då nämnden vid beslutet inte haft den balans av olika intressen som lagstiftaren avsett.

RN har bestritt yrkandet och för egen del anfört bl.a. följande Att föreningen inte varit revisionspliktig enligt lag har ingen betydelse för bedömningen av A-sons revisionsinsatser. Det väsentliga är att A-son över sin revision av föreningen har avgivit en revisionsberättelse, vari han intygat att granskningen har utförts enligt god revisionssed. Vidare har föreningen varit bokföringsskyldig enligt bokföringslagen eftersom föreningen utövade näringsverksamhet i bokföringslagens mening under de aktuella åren.

Det är endast A-sons revisionsinsatser i föreningen från och med räkenskapsåret 1993/94 som har bedömts. Vad RN kritiserat är således A-sons revisionsinsatser under åren 1993-1997, vilket inte står i strid med revisorslagens preskriptionsbestämmelse. För övrigt är A-sons hänvisning till tid dessförinnan missvisande. En revisor måste nämligen för varje räkenskapsår göra en förnyad riskbedömning och för denna inhämta erforderlig information. Om revisorn för ett år underlåtit att skaffa sig tillräcklig information måste denna brist givetvis täckas nästföljande år. En begränsning av den disciplinära åtgärden enbart på grund av handläggningstidens längd kan inte anses stå i överensstämmelse med förvaltnings- och förvaltningsprocessrätten. Det A-son låtit komma sig till last är att beteckna som klart klandervärt i förarbetenas mening. Vidare kan ett förfarande vara klart klandervärt i

revisorslagens mening även om det inte haft sin grund i uppsåt eller "relativt grov oaktsamhet". A-son har åsidosatt sina skyldigheter i sådan grad att han bör meddelas varning.

Länsrätten har den 27 februari 2002 på A-sons begäran hållit muntlig förhandling i målet.

Länsrätten förordnade med ändring av RN:s beslut att A-son skall meddelas en erinran. Som skäl anfördes bl.a. följande.

Uppkommer fråga om upphävande, varning eller erinran, skall revisorn genom skriftlig underrättelse ges tillfälle att yttra sig om vad som anförs i ärendet. Varning eller erinran får inte meddelas om det som läggs revisorn till last inträffat mer än fem år innan revisorn fick underrättelse i ärendet. I förarbetena (prop. 1994/95:152 s. 58) uttalas följande. I vissa disciplinärenden finns det anledning att uttrycka att ett visst förfarande från revisorns sida är olämpligt, men inte så klandervärt att det bör föranleda varning. Varning bör meddelas för klart klandervärda förfaranden som om de upprepas kan antas leda till upphävande av auktorisation eller godkännande. Regeringen delar revisorsutredningens bedömning och föreslår därför att en ny påföljd införs och ges beteckningen "erinran". Erinran skall kunna tillgripas när ett förfarande bedöms som olämpligt och ha karaktären av ett påpekande från myndighetens sida om att god revisors- eller revisionsbedömning inte iakttagits i det aktuella fallet.

Länsrätten delar RN:s bedömning att A-son utfört en otillräcklig granskning vad avser mervärdesskatteredovisningen och fakturarutinerna i föreningen, bl.a. genom att inte kontrollera om föreningen registrerats till mervärdesskatt.

A-son har ifrågasatt om RN haft laglig grund att meddela varning eftersom han inte fick underrättelse i ärendet förrän den 25 augusti 1998. Han menar att hans enda missbedömning är den han gjorde 1992, då föreningen första gången redovisade mervärdesskatt.

Länsrätten anser att A-sons revisionsinsats i princip skall bedömas för varje enskilt år. RN har grundat sitt beslut på A-sons revisionsinsatser under åren 1993-1997. Förhållandena har i stort sett varit oförändrade och länsrätten finner att A-son utfört en otillräcklig granskning under samtliga de granskade åren. Revisorslagens preskriptionsbestämmelse utgör därmed inte hinder för meddelande av en disciplinär åtgärd i det här fallet.

Det som huvudsakligen lagts A-son till last är emellertid underlåtenhet att vidta sådana åtgärder som borde ha utförts redan under 1992, vilket på grund av preskriptionsbestämmelsen inte kan åberopas till stöd för en disciplinär åtgärd. Även om A-son i princip borde ha utfört motsvarande kontroller även under åren 1993-1997 är det, mot bakgrund av att förhållandena varit oförändrade, i viss mån ursäktligt att han under den nu bedömda perioden inte utförde ifrågavarande kontroller. Han får dock genom sin underlåtenhet anses ha åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Mot bakgrund av vad som sagts ovan samt med beaktande av A-sons långa prickfria tid som auktoriserad revisor och den långa tid som gått sedan ärendet initierades hos RN, finner länsrätten att varning är en alltför ingripande åtgärd i det här fallet. Länsrätten anser att A-son i stället skall meddelas en erinran.