

D 34/07

1. Bakgrund

Dåvarande Skattemyndigheten i X-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 disciplinärenden 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 1995–1999 upptaxerat A-son med totalt ca 433 000 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 punkter bifallit överklagandet och satt ned A-sons inkomster, och därmed även underlaget för skattetillägg, med sammanlagt ca 158 000 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 och kapital med ca 225 000 kr, att han vid inkomsttaxeringen taxeringsåret 1999 påförts ytterligare inkomst av tjänst med ca 50 000 kr samt att han därutöver påförts skattetillägg beräknat på den skatt som belöper på dessa höjningar. A-son har överklagat kammarrättens dom. Regeringsrätten har ännu inte beslutat om prövningstillstånd skall meddelas.

Vad som framkommit vid Skatteverkets revision har i vissa delar även legat till grund för ett beslut om att inleda förundersökning mot A-son avseende skattebrott. Åklagaren beslutade den 30 januari 2003 att lägga ned förundersökningen med motiveringen ”Brott, som inte är preskriberat, kan inte styrkas”. Av handlingarna framgår att de misstänkta brott som preskriberats avser taxeringsåret 1997. I skatteprocessen har Skatteverket i vissa fall åberopat vad som uppgetts vid polisförhör under förundersökningen (se nedan 2.1 och 2.2).

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 från länsrätten och kammarrätten.

2. Sakomständigheterna i skatteprocessen

Skatteverket har åberopat ett omfattande utredningsmaterial. RN lämnar i detta avsnitt en kort redogörelse för vad som framkommit i skatteprocessen. Redogörelsen omfattar endast de punkter där A-son, även efter domstolarnas prövning, har förmånsbeskattats och påförts skattetillägg.

2.1 Kostnader för ombyggnad av sommarstuga (eftertaxering 1997)

Enligt Skatteverket har A-sons arbetsgivare belastats med ett belopp om 61 063 kr avseende kostnader för arbete och material hänförligt till en om- och tillbyggnad av A-sons sommarstuga sommaren 1996. Skatteverket hävdar att A-son har instruerat företrädaren för det byggföretag

som utfört arbetet att fakturera ett annat byggföretag för detta och att sistnämnda byggföretag i sin tur, efter att ha betalat fakturan, har kompenserat sig genom att fakturera A-sons arbetsgivare för påstådda arbeten i revisionsbyråns lokaler. Enligt Skatteverket har revisionsbyrån betalat nämnda faktura efter godkännande av A-son.

Skatteverket har bl.a. åberopat vad som uppgetts vid polisförhör med företrädarna för de två byggföretagen och med fastighetsskötaren i den fastighet där revisionsbyrån bedrev verksamheten. Den person som Skatteverket menar att A-son har anlitat för att bygga om sommarstugan har i polisförhör tillstått att han utfört detta arbete och att han på A-sons begäran fakturerat det andra byggföretaget för kostnaderna. Företrädaren för det andra byggföretaget har uppgett att han på begäran av A-son eller en kollega till denne på revisionsbyrån har "tagit en kostnad" från det första byggföretaget i sitt bolag och att kompensation har erhållits genom att han därefter har fakturerat revisionsbyrån för motsvarande belopp. Han har även uppgett att han efter önskemål från A-son eller dennes kollega senare har bytt ut sistnämnda faktura, som initialt angavs avse ombyggnad av konferenslokal m.m., mot en ny faktura på samma belopp men med en annan text. Den senare fakturan angavs avse läggning av marmorgolv. Fastighetsskötaren har dock i sitt förhör uppgett att ifrågavarande marmorgolv lades in redan när fastigheten byggdes.

Skatteverket har också granskat räkenskaper i de två byggföretagen och därvid lagt märke till ett antal omständigheter som verket anser styrker det händelseförlopp som nu beskrivits, bl.a. framgår av specifikationer till materialinköp att det byggföretag som man anser har byggt om A-sons sommarstuga har utfört arbete i det samhälle där sommarstugan är belägen. Detta har betydelse då det inte finns någon faktura i bokföringen som svarar mot något sådant arbete och eftersom företrädaren för bolaget i andra sammanhang än i polisförhöret har förnekat att han utfört arbete på den orten. Skatteverket har vidare funnit att det föreligger påfallande likheter mellan det byggmaterial som levererades till byggföretaget och det material som behövdes för de byggåtgärder som A-son under 1996 beviljades bygglov för.

Skatteverket har mot nu nämnda bakgrund upptaxerat A-son med 61 063 kr som lön och påfört honom skattetillägg.

A-son har förnekat att han skulle ha initierat den av Skatteverket påstådda omfaktureringen. Det av Skatteverket utpekade byggföretaget har inte utfört något arbete på hans sommarstuga. Fakturan från detta företag till det andra byggföretaget avser arbete på en annan fastighet. Vidare har detta andra byggföretag fakturerat revisionsbyrån för läggande av ett marmorgolv. I fakturabeloppet ingår även hyres- och underhållskostnader för en konferensavdelning. Skatteverket har enligt A-son vid besök hos revisionsbyrån kunnat kontrollera dessa arbeten och vad gäller marmorgolvet har en representant för det företag som utförde arbetet skriftligen intygat att golvet lades in efter det att revisionsbyrån hade flyttat in i lokalerna. A-son har vidare ifrågasatt den faktura avseende ombyggnad av konferenslokaler m.m. som Skatteverket hävdar har bytts ut eftersom den saknar verifiering i form av litterering, attest eller kontering. När det gäller Skatteverkets uppgift om att specifikationer till materialinköp visar att ett av byggföretagen utfört arbete på den ort där hans sommarstuga är belägen har A-son framhållit att det finns ca 1 000 potentiella byggarbetsplatser på orten.

A-son har också åberopat skriftliga intyg från de två företrädarna för de aktuella byggföretagen som han anser styrker hans version av händelseförloppet. I ett av dessa intyg förklarar företrädaren för det företag som Skatteverket påstår har byggt om sommarstugan att något sådant arbete inte har utförts. A-son menar att intygen i bevishänseende måste väga tyngre än lösryckta uttalanden som dessa personer gjort under press vid förhör. A-son har även framhållit att förundersökningen har lagts ned.

Såväl länsrätten som kammarrätten har bedömt att Skatteverket har haft grund för att eftertaxera A-son och påföra honom skattetillägg på det sätt som skett. Kammarrätten skriver i sin dom att det, genom vad som framkommit vid Skatteverkets revision och genom de uppgifter

som företrädaren för det företag som uppges ha byggt om A-sons sommarstuga har lämnat vid polisförhör, är tillförlitligen utrett att A-sons arbetsgivare har belastats med de aktuella kostnaderna. Vad gäller den omständligheten att nämnde företrädare i det av A-son åberopade intyget uppgett att han inte utfört något arbete i A-sons sommarstuga konstaterar kammarrätten att detta förhållande inte innebär skäl att göra en annan bedömning eftersom flera andra omständigheter i ärendet visar att de uppgifter som lämnats vid förhöret framstår som mer sanningsenliga.

2.2 Resa till Tanzania (eftertaxering 1998)

A-son och en annan auktoriserad revisor på revisionsbyrån har tillsammans med sina respektive familjer rest till Tanzania hösten 1997. Skatteverket har hävdat att revisorerna, genom initierande av felaktiga fakturor med åtföljande felaktig bokföring och genom nedsättande av revisionsarvode hos klientföretag, har låtit revisionsbyrån betala en stor del, i A-sons fall 76 460 kr av 96 460 kr, av resekostnaderna trots att det varit fråga om en renodlad semesterresa.

A-son har själv betalat 20 000 kr. I övrigt har resan, enligt Skatteverket, betalats på följande sätt.

Revisionsbyrån har i april 1997 erlagt 85 000 kr (55 000 kr + 30 000 kr) i förskott till en resebyrå för researrangemang hänförliga till en planerad kundutbildning hösten 1997. Enligt revisionsbyrån fick denna resa ställas in eftersom intresset från kunderna inte var tillräckligt stort. De inbetalade pengarna kvarstod som ett tillgodohavande hos resebyrån som i sitt bokslut per den 30 juni 1997 redovisade beloppet som en interimsskuld till revisionsbyrån.

Enligt Skatteverket har 55 000 kr av nämnda förskott använts för att betala Tanzaniareisan. Hälften av beloppet, dvs. 27 500 kr, avser A-son. Skatteverket har besökt resebyrån, i vilken A-sons kollega och medresenär var revisor fram till och med bokslutet den 30 juni 1998. Såväl revisionsbyrån som resebyrån hade till Skatteverket uppgett att förskottet inte hade utnyttjats och att resebyrån återbetalat beloppet i november 1999. Vid besöket hos resebyrån fann Skatteverket emellertid en leverantörsfaktura från ett annat reseföretag avseende den aktuella Tanzaniareisan där bl.a. en delpost om 55 000 kr hade antecknats med angivande av samma ordernummer som fanns på den faktura som avsåg revisionsbyråns ursprungliga förskottsbetalning. Skatteverket har åberopat att en företrädare för resebyrån vid polisförhör har uppgett att de av revisionsbyrån förskotterade 55 000 kr användes för att betala Tanzaniareisan. Skatteverket har också noterat att resebyråns skuld till revisionsbyrån inte fanns kvar i resebyråns bokslut per den 30 juni 1998. Någon fordran på resebyrån fanns inte heller upptagen i revisionsbyråns bokslut per den 30 april 1998. Skatteverket har från revisionsbyrån fått förklaringen att denna fordran glömts bort.

Ytterligare 60 000 kr (varav 30 000 kr avser A-son) har enligt Skatteverket betalats på så sätt att den ovan nämnda resebyrå har fakturerat en annan resebyrå för detta belopp. Även den andra resebyrå reviderades av A-sons kollega. Strax efter Tanzaniareisan har revisionsbyrån krediterat sistnämnda resebyrå 60 000 kr exklusive moms. Skälet till krediteringen har uppgetts vara omförhandling av revisionsbyråns arvode för ett större konsultuppdrag för den koncern där resebyrå ingick.

Det resterande beloppet för resan om ca 40 000 kr (varav hälften avser A-son) har fakturerats revisionsbyrå direkt.

A-son har uppgett bl.a. följande.

Beträffande beloppet 55 000 kr har Skatteverket blandat ihop revisionsbyråns förskotts-inbetalning för en planerad kundutbildningsresa med den nu aktuella Tanzaniareisan. Planerna på

resan för byråns kunder lades inte ned slutgiltigt förrän under försommaren 1999 och återbetalning av förskottet skedde från resebyrån i november samma år. Skatteverket väljer att bortse från sakförhållandena. Varken A-son eller resebyrån har avsett att förskottet skulle avräknas mot Tanzaniaresan. Vad som skett är att en oinitierad tjänsteman hos resebyrån har orsakat en administrativ sammanblandning i bokföringen genom att där avräkna en del av förskottet mot en underleverantörsfaktura avseende Tanzaniaresan. Revisionsbyrån har således inte betalat 55 000 kr på det sätt som Skatteverket hävdar utan beloppet har erlagts kontant av A-son och hans kollega. A-son har åberopat ett uttagskvitto enligt vilket hans kollega gjort ett bankuttag i augusti 1997 om 55 000 kr.

Beloppet 60 000 kr som resebyrån har fakturerat en annan resebyrå är pengar som A-son och hans kollega tidigare hade betalat i förskott till ett utländskt reseföretag för en resa som kom att ställas in. I början av 1997 bestämde sig A-son och hans kollega för att resa till Sydafrika med sina respektive familjer. Kollegan träffade en representant för en utländsk researrangör på en resemässa som åtog sig att ordna en sådan resa. På grund av valutarestriktioner krävdes dock att revisorerna erlade ett kontant förskott om 60 000 kr vilket också gjordes. Av olika skäl kom resan till Sydafrika att ställas in. Den utländska researrangören meddelade då att det inte var möjligt att betala tillbaka förskotten direkt från Sydafrika utan föreslog att pengarna skulle återbetalas genom ett svenskt bolag (nedan moderbolaget) som hade ägarintressen i det utländska företaget. Moderbolaget kunde inte ordna en alternativ resa men förklarade sig villigt att betala ut beloppet på det sätt som A-son och kollegan anvisade. Efter det att en ny researrangör hade anlåtats för resan till Tanzania träffades en överenskommelse om att detta företag skulle fakturera ut det belopp som revisorerna hade inestående hos moderbolaget. A-son har åberopat ett kvitto på erlagd förskottsbetalning till den utländska researrangören och även framhållit att företrädaren för det svenska moderbolaget i polisförhör har verifierat det händelseförlopp som A-son redogjort för.

Att revisionsbyrån har betalat en del av Tanzaniaresan, för A-sons del ca 20 000 kr, motiveras enligt A-son av att resan till viss del var arbetsrelaterad eftersom frågor om revisionsbyråns framtida strategi och den nya företagsledningens arbete behövde diskuteras.

Skatteverket har genmält att det inte har visats när och till vem revisorerna skulle ha betalat 55 000 kr och att det inte finns någon rimlig anledning att det skulle ha förekommit sådana kontantbetalningar från revisorerna samtidigt som dessa har erhållit varsin faktura på 20 000 kr. Vad därefter gäller det påstådda förskottet om 60 000 kr för en resa till Sydafrika har Skatteverket noterat att det svenska moderbolaget har varit tvunget att skriva av en större fordran på sitt dotterbolag på grund av att detta saknade betalningsförmåga. Det är därför inte sannolikt att moderbolaget, som rimligen måste ha haft god kunskap om dotterbolagets ekonomiska ställning, skulle ha varit villiga att betala ut ytterligare 60 000 kr för dotterbolagets räkning. Det uppgivna förfarandet är inte affärsmässigt utan synes i stället syfta till att vara okontrollerbart för svenska myndigheter.

Såväl länsrätten som kammarrätten har funnit att Skatteverket har haft fog för att eftertaxera A-son och påföra honom skattetillägg. Länsrätten konstaterar att de 55 000 kr som revisionsbyrån betalat i förskott varken har tagits upp i revisionsbyråns bokslut per den 30 april 1998 eller i resebyråns bokslut per den 30 juni samma år, men att beloppet däremot har tagits upp i en leverantörsfaktura (från oktober 1997) till resebyrån avseende den aktuella resan till Tanzania och att det ordernummer som anges är samma nummer som återfinns på den ursprungliga förskottsfakturan. Beträffande beloppet 60 000 kr finner länsrätten att det förefaller märkligt att ett så stort förskott skulle krävas och att återbetalning endast skulle kunna ske genom ett bolag där A-sons kollega var revisor. Än märkligare anser länsrätten vara att revisionsbyrån strax efter resan har krediterat detta bolag exakt samma belopp som bolaget fakturerats för resan.

Enligt länsrätten är det som anförts av A-son i denna del inte trovärdigt. Länsrätten anser inte heller att det med hänsyn till resans karaktär är troligt att det har funnits någon avsikt att förena denna med arbete kopplat till revisionsbyrån. A-son skall därför förmånsbeskattas även för den del av resan som fakturerats revisionsbyrån direkt.

Kammarrätten har gjort samma bedömning som länsrätten och noterar särskilt att A-sons kollega varit revisor i den resebyrå som mottagit förskottet från revisionsbyrån fram till och med dess bokslut den 30 juni 1998.

2.3 Oredovisade ränteintäkter (eftertaxering 1996, 1997 och 1998)

A-son har under 1990-talet haft fordringar på revisionsbyrån. Vid avstämning mellan av byrån utbetalade räntor och av A-son deklarerade räntor har för taxeringsåren 1996–1998 framkommit en differens om totalt 51 081 kr (162 068 – 110 987). A-sons taxerade inkomst av kapital har därför ökats med motsvarande belopp. Skatteverket har också påfört honom skattetillägg.

A-son har vidgått att han av misstag underlåtit att deklarerat vissa räntor och har accepterat att bli upptaxerad. Han har dock överklagat beslutet om skattetillägg.

Varken länsrätten eller kammarrätten har funnit skäl att efterge påfört skattetillägg.

2.4 Resa till Barcelona (eftertaxering 1997)

A-son har år 1996 rest till Barcelona tillsammans med ett antal andra delägare i revisionsbyrån. A-sons del av kostnaderna för denna resa, som betalats av revisionsbyrån, uppgår till 12 467 kr. Skatteverket har inte ansett det försvarbart ur arbetssynpunkt att utan särskild anledning förlägga interna möten till utrikes orter. Resan får anses ha företagits av rekreationsskäl och A-sons andel av kostnaden har därför påförts honom som lön. Skatteverket har även påfört honom skattetillägg.

A-son har hävdatt att resan har avsett ett regionalt partnermöte som varit arbetsrelaterat 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 sitt beslut. Kammarrätten har 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. Med hänsyn till resmålet och resans längd har Kammarrätten funnit att resans huvudsakliga ändamål synes ha varit att bereda deltagarna rekreation och turistiska upplevelser och att resekostnaden därför i sin helhet skall betraktas som löneförmån.

2.5 Kostnader för hyrbil (eftertaxering 1997 och 1998)

A-son har år 1996 och 1997 i samband med privata semesterresor till Grekland låtit revisionsbyrån betala bilhyror om sammanlagt 8 685 kr. Skatteverket har eftertaxerat honom och påfört skattetillägg.

A-son har godtagit upptaxeringen men överklagat beslutet om skattetillägg. Han var av den uppfattningen att han, eftersom han beskattades för en bilförmån, hade rätt att hyra en bil på revisionsbyråns bekostnad när han inte hade möjlighet att utnyttja tjänstebilen.

Varken länsrätten eller kammarrätten har funnit skäl att efterge påfört skattetillägg.

2.6 Byte av förmånsbil (inkomsttaxering 1999)

A-son har vid årsskiftet 1997/1998 bytt förmånsbil. I samband därmed köpte hans hustru en ny Ford Escort från samma bilfirma som revisionsbyrån anlidade. Enligt Skatteverket så köptes hennes bil för ett belopp som i vart fall med 40 000 kr understeg normalt försäljningspris. Skatteverket anser att en omfördelning har skett mellan priset på hustruns bil och priset på den av revisionsbyrån köpta bilen. A-son har därför upptaxerats med 40 000 kr och påförts skattetillägg.

Skatteverket har anfört följande. Bilfirman hade haft en anskaffningskostnad om 128 181 kr för den bil som A-sons hustru förvärvade för 95 000 kr. Bilen såldes alltså för ett pris som understeg anskaffningskostnaden med 33 181 kr. Prissättningen för A-sons nya bil visar ett helt annat mönster. För den bilen hade bilfirman en anskaffningskostnad om 263 585 kr. Revisionsbyrån har betalat 343 100 kr varav 120 000 kr avsåg en bil som lämnades i inbyte. Bilfirmans pålägg uppgick således till 79 515 kr (343 100 – 263 585).

Skatteverket har också noterat att bilfirman i januari 1998 sålde en likadan bil, som den A-sons hustru hade köpt, till en ”normal” kund. Försäljningspriset till den senare kunden var 135 500 kr. Anskaffningskostnaden för jämförelsebilen var aningen lägre vilket lett till att Skatteverket beräknat att ett normalt pris för hustruns bil skulle ha varit 136 500 kr vilket skall jämföras med de 95 000 kr som faktiskt betalats.

A-son har uppgett bl.a. följande. Den bil som revisionsbyrån förvärvade hade ett listpris om 285 700 kr för grundutförandet och levererades med extrautrustning för 53 900 kr. Totalt kostade bilen alltså 340 000 kr, vilket framgår av specifikation från bilfirman. Skatteverket har vidare bortsett från att man för inbytesbilen fick ett pris, 120 000 kr, som översteg den s.k. ”gröna listans” pris med 35 000–40 000 kr. Revisionsbyrån har således inte erlagt något överpris och det är anmärkningsvärt att Skatteverket vill beskatta honom för en eventuell nybilsrabatt. Han kan heller inte se vad hans hustrus bilköp har för betydelse i sammanhanget.

Skatteverket har genmält att det förefaller märkligt att redovisa en eventuell nybilsrabatt som ett förhöjt värde på inbytesbilen istället för att avräkna beloppet från det nya fordonets pris. Dessutom kan det konstateras att bilfirman sålde inbytesbilen vidare för 143 400 kr, vilket visar att inbytespriset om 120 000 kr var rimligt.

Länsrätten har bedömt att det är helt osannolikt att bilfirman skulle ha sålt en bil till A-sons hustru för ett pris som understeg den egna anskaffningskostnaden med drygt 33 000 kr utan att kompensera sig för detta på något sätt. Länsrätten anser emellertid inte att det går att bortse från den specifikation från bilfirman som anger att totalkostnaden för A-sons nya bil uppgick till 340 000 kr. Av handlingarna kan dock inte utläsas att revisionsbyrån skulle ha erhållit någon sådan nybilsrabatt som normalt förekommer i dessa sammanhang. Vad A-son anfört om nybilsrabatt genom att bilfirman skulle ha betalat ett överpris för inbytesbilen är inte trovärdigt eftersom bilen såldes vidare för ett pris som översteg inbytespriset med 23 400 kr. Länsrätten finner att A-sons hustrus underprisförvärv med mycket stor sannolikhet har möjliggjorts genom att den nybilsrabatt som borde ha tillfallit revisionsbyrån i stället har skjutits över på hennes förvärv. Skatteverket har därför haft fog för att upptaxera A-son och påföra honom skattetillägg. Kamarrätten har inte gjort någon annan bedömning än länsrätten.

2.7 Kostnader för kurser i bilkörning (inkomsttaxering 1999)

A-son har genomgått en kurs i bilkörning (säkerhetskörning) för en kostnad om totalt 10 105 kr som har betalats av revisionsbyrån. Skatteverket har bedömt att kostnaden skall jämföras med lön och har även påfört honom skattetillägg.

A-son har överklagat beslutet om skattetillägg och anfört att det ligger i revisionsbyråns intresse att anställda som kör många mil i tjänsten kan höja sitt säkerhetstänkande.

Varken länsrätten eller kammarrätten har funnit skäl att efterge påfört skattetillägg.

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 inte kan bli föremål för RN:s prövning.

Som framgått ovan har RN berett A-son tillfälle att yttra sig över såväl länsrättens som kammarrättens domar i skatteprocessen. Vad gäller länsrättens dom har A-son hos RN åberopat vad han anført i sitt överklagande till kammarrätten. I yttrandet med anledning av kammarrättens dom har A-son inte anført något nytt i sak utan hänvisat till vad han tidigare anført i skatteprocessen och till RN. Han har också bifogat sitt överklagande till Regeringsrätten.

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.

¹ Prop. 2000/01:146 s. 48.

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 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

² Prop. 2000/01:146 s. 48.

³ Prop. 2000/01:146 s. 48 och 111.

⁴ Prop. 2000/01:146 s. 48.

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. Såvitt avser de områden som RN redogjort för ovan i avsnitt 2 har kammarrätten för taxeringsåren 1996–1999 bedömt att A-son undanhållit ca 250 000 kr från taxering och att det finns grund att påföra honom skattetillägg beräknat på den skatt som belöper på detta belopp.

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. Genom att inte inkomstdeklarerat förmånerna och de ränteintäkter han uppburit från revisionsbyrån 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. 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.

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).

A-son får anses ha förfarit oredligt på ett sådant sätt att det i och för sig föreligger grund för att upphäva hans auktorisation som revisor. Frågan blir då om det finns skäl att i stället för upphävande av auktorisationen endast meddela varning. Vid denna prövning finner RN att omständigheterna vid de aktuella skatteundandragandena inte har varit förmildrande.

Vid valet av disciplinär åtgärd beaktar RN dock även följande.

Som nämnts inledningsvis i detta beslut har RN prövat liknande ärenden avseende fyra av A-sons kollegor på revisionsbyrån. I ett av dessa fall beslutade RN att upphäva auktorisationen för den aktuelle revisorn, se RN:s beslut den 22 mars 2007 (dnr 2000-1391). Grunden för upphävandet var att RN bedömde att revisorn hade förfarit oredligt. Revisorn överklagade beslutet till Länsrätten i Stockholms län som med ändring av RN:s beslut biföll överklagandet på så sätt att revisorn i stället meddelades en varning, se länsrättens dom den 28 juni 2007 (mål nr 7189-07). Länsrätten fann i och för sig att revisorn förfarit oredligt på ett sådant sätt att det förelegat grund för upphävande. Länsrätten hänvisade dock bl.a. till att målet rörde revisorns taxeringar åren 1996-1999, att disciplinärendet hos RN inleddes i januari 2001 och att RN:s beslut meddelades den 22 mars 2007. Med hänsyn härtill och med beaktande av artikel 6.1⁵ i Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna samt ett avgörande⁶ från Europadomstolen för de mänskliga rättigheterna fann länsrätten att hänsyn måste tas till den avsevärda tid som disciplinärendet mot revisorn pågått. Mot bakgrund av detta och övriga omständigheter, främst den att revisorn under utredningstiden fortsatt att arbeta som revisor utan att någon anmärkning riktats mot honom, bedömde länsrätten att det förelåg skäl att meddela revisorn varning i stället för att upphäva hans auktorisation. Domen har vunnit laga kraft.

RN konstaterar att disciplinärendet mot A-son inleddes samtidigt som det ärende länsrätten prövat och att förhållandena även i övriga här relevanta hänseenden får anses likvärdiga. Med hänsyn härtill skall den disciplinära åtgärden bestämmas till en varning.

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

⁵ Av artikeln följer att var och en, vid prövningen av hans civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse mot honom för brott, skall vara berättigad till en rättvis och offentlig förhandling inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag.

⁶ Dom den 21 december 1999, W.R. v. Österrike. Länsrätten hänvisar till att Europadomstolen i det aktuella målet bedömde att den sökandes rätt att praktisera som advokat var en sådan civil rättighet som täcktes av artikel 6.1 av konventionen och att tidsutdräkten i det disciplinära ärendet mot advokaten, sex år och sju månader, inte kunde anses som rimlig enligt nämnda artikel.

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, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg, skattejuristen Kerstin Nyquist samt godkände revisorn Maria Stålebrant. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, juris doktorn Adam Diamant, revisionsdirektören Anders Holm samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som föredragit ärendet.