

D 35/03

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skattemyndigheten i X-stad avseende godkände revisorn A-son. Skattemyndigheten har ifrågasatt huruvida den omständigheten att A-son i en skatteprocess omväxlande uppträtt som ombud respektive biträde för ett aktiebolag, i vilket han under delar av den tid processen pågick var vald revisor, har kunnat rubba förtroendet för hans opartiskhet och självständighet. Underrättelsen har föranlett RN att öppna förevarande disciplinärende. A-son har därefter inkommit med yttrande över skattemyndighetens uppgifter.

Av handlingarna i ärendet framgår bl.a. följande.

Skattemyndigheten har i samband med skatterevision i ett aktiebolag i vilket bedrivits restaurangverksamhet gjort gällande att det i bolaget förekommit oredovisade intäkter i form av entré- och garderobsavgifter samt ölförsäljning. Revisionen omfattade tiden från november 1992 till och med december 1995. Skattemyndighetens revisionspromemoria över granskningen upprättades i december 1997. Bolagets taxeringar har därefter omprövats enligt beslut som är daterade i maj 1998. Ärendet hade dessförinnan, i april 1998, behandlats av skattenämnden. Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut till Länsrätten i Y län. Muntlig förhandling i länsrätten hölls i november 2001.

Vad som framkom vid skatterevisionen har även föranlett skattemyndigheten att hos länsrätten ansöka om betalningssäkring mot bolaget. Denna fråga prövades slutligt vid muntlig förhandling i länsrätten i november 1997.

Skattemyndigheten har uppgett att A-son enligt bolagsstämmoprotokoll varit vald revisor i det aktuella bolaget från den 10 oktober 1997 till den 26 september 2001. A-son har under den tiden bl.a. företrätt bolaget i egenskap av befullmäktigat ombud vid den muntliga förhandling som hölls i länsrätten i november 1997 med anledning av frågan om betalningssäkring samt biträtt bolaget vid inställelsen i skattenämnden i april 1998. A-son har därefter, återigen i egenskap av befullmäktigat ombud, företrätt bolaget vid den muntliga förhandling som hölls i skattemålet i november 2001. I den kostnadsräkning som A-son ingett till länsrätten i december 2001 har han begärt ersättning för 155 timmars eget arbete avseende skattemålet.

A-son har anfört följande.

Skattemyndighetens uppgift om när han valdes till revisor i bolaget är inte korrekt. Bakgrunden är följande. Efter att bolagets tidigare revisor i september 1997 anmält att han avsade sig uppdraget erhöll bolaget i början av oktober samma år meddelande från PRV om att behörig revisor saknades och att likvidationsföreläggande skulle utsändas den 18 november om inte bolaget dessförinnan inkom med anmälan om att ny revisor utsetts. A-son fick då frågan om han kunde åta sig revisionsuppdraget. Den muntliga förhandlingen i länsrätten rörande frågan om betalningssäkring hölls den 10 november. Först efter denna tidpunkt accepterade A-son revisionsuppdraget genom att omkring den 15 november underteckna och insända ändringshandlingar till PRV. Revisorsbytet registrerades hos PRV den 2 december. Det är i och för sig riktigt att bolaget valt att datera det bolagsstämmoprotokoll enligt vilket han väljs som revisor den 10 oktober 1997. A-son anser dock inte att han kan anses ha varit bunden att åta sig uppdraget förrän han skriftligen accepterat detsamma.

Sina första kontakter med bolaget och dess företrädare hade A-son i mars 1997. Kronofogdemyndigheten hade då verkställt betalningssäkring mot såväl bolaget som företagsledaren personligen. Skatterevisionen var dock inte avslutad och skattemyndigheten hade inte kommunicerat sina iakttagelser med bolaget. A-son gick igenom befintligt material

tillsammans med företagsledaren och åtog sig därefter att biträda bolaget, och som en följd därav även företagsledaren, vid de fortsatta kontakterna med skattemyndigheten.

Under juni 1997 påbörjade A-son det egentliga arbetet med sakfrågorna i taxeringsärendena. Han kontaktade skattemyndigheten och träffade överenskommelse om ett sammanträffande i augusti vid vilket bolaget för första gången lade fram sina invändningar mot skattemyndighetens utkast till revisionspromemoria. A-son har hjälpt bolaget att upprätta tre skrivelser där bolaget bemöter vad skattemyndigheten anför, daterade i augusti, september och december 1997. Han deltog vidare tillsammans med företagsledaren vid de sammanträffanden med skattemyndigheten som nämnda skrivelser resulterade i. Han har därefter i mars 1998 biträtt bolaget vid bemötandet av skattemyndighetens slutliga revisionspromemoria. Vid den personliga inställelsen inför skattenämnden den 21 april 1998 då frågan om omprövning av taxeringarna behandlades biträdde A-son såväl bolaget som företagsledaren. Efter skattenämndens prövning har han i maj 1998 biträtt bolaget och företagsledaren vid upprättande av ansökningar om anstånd med att erlagga skatt samt överklagandeskrifter till länsrätten. A-son har slutligen inför den muntliga förhandlingen i länsrätten den 20 november 2001 tillsammans med företagsledaren och en skattekonsult haft ett antal sammanträffanden och genomgångar.

Vid två tillfällen har A-son agerat i egenskap av formellt ombud för bolaget och företagsledaren. Det första tillfället avsåg de frågor om betalningssäkring som prövades slutligt av länsrätten vid förhandlingen den 10 november 1997. A-son erhöll fullmakter daterade den 18 september 1997 att föra bolagets och företagsledarens talan i länsrätten. Han hade emellertid vid tiden för förhandlingen ännu inte tillträtt uppdraget som revisor i bolaget. Det andra tillfället gällde den muntliga förhandling som hölls i skattemålet den 20 november 2001. Fullmakten är daterad den 8 november samma år. A-sons uppdrag som revisor i bolaget upphörde den 26 september 2001.

RN gör följande bedömning.

Ärendet rör händelser under åren 1997-2001. 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 disciplineringripande 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 fall 1995 års lag.

Enligt 14 § lagen (1995:528) om revisorer skall en revisor noggrant iaktta gällande jävsbestämmelser. Vidare skall revisorn avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det i annat fall finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

RN och tidigare Kommerskollegium har i flera fall uttalat att den omständigheten att en revisor i en skatteprocess uppträder som ombud för en revisionsklient kan ge upphov till tvivel om revisorns opartiskhet och självständighet (se t.ex. RN:s beslut i ärende dnr 1996-515 den 16 juni 1997, D 25/97 i RN:s praxissamling). Av nämnda praxis framgår vidare att detsamma gäller om uppdraget som ombud avser en betydande aktieägare i revisionsklienten.

A-son har i ärendet framhållit att han inte varit vald revisor i bolaget vid de tillfällen då han företrätt detta med stöd av fullmakt. RN vill med anledning härav klargöra att det, för att ett uppdrag som ombud skall anses kunna rubba förtroendet för revisorns oberoende, inte nödvändigtvis måste vara så att ombudsuppdraget och revisionsuppdraget har förelegat under samma tidsperiod. De oberoendeaspekter som medför att en revisor inte bör åta sig ett revisionsuppdrag i ett bolag som revisorn är ombud för gör sig enligt RN:s uppfattning gällande även ifall ombudsuppdraget har upphört när revisorn åtar sig revisionsuppdraget.

I förevarande fall saknas säkra uppgifter om vid vilken tidpunkt A-sons revisionsuppdrag började.¹ Av hans egna uppgifter följer dock att han, även om de två uppdragen inte till någon del kan anses ha sammanfallit tidsmässigt, i vart fall har åtagit sig revisionsuppdraget i direkt anslutning till att han med stöd av fullmakt företrätt bolaget och företagsledaren i domstol. Mot bakgrund av vad som anförts ovan anser RN att ifrågavarande ombudsuppdrag utgör en sådan särskild omständighet som har kunnat rubba förtroendet för A-sons opartiskhet eller självständighet i revisionsuppdraget.² Därtill kommer att han vid den tid han tillträdde revisionsuppdraget sedan flera månader tillbaka hade biträtt bolaget och företagsledaren vid de kontakter dessa hade haft med skattemyndigheten på grund av den pågående skatterevisionen och att han, efter att ha tillträtt uppdraget, har fortsatt att kontinuerligt lämna sådant biträde åtminstone fram till försommaren 1998. Det bör noteras att biträdet, utöver hjälpen med att upprätta överklaganden och andra skrivelser, omfattat deltagande vid möten med företrädare för skattemyndigheten och vid den personliga inställelsen inför skattenämnden i april 1998. Enligt RN:s mening har detta biträde förstärkt det oberoendehot som följer av att A-son företrätt bolaget och företagsledaren i egenskap av befullmäktigat ombud.

Sammanfattningsvis finner RN att A-sons uppdrag som ombud i länsrätten för bolaget och företagsledaren utgör en sådan särskild omständighet som har kunnat rubba förtroendet för hans opartiskhet eller självständighet i det aktuella revisionsuppdraget. Detta oberoendehot har förstärkts genom det biträde som A-son därutöver tillhandahållit i enlighet med vad som framgått ovan. Genom att under dessa förhållanden likväl åta sig och behålla revisionsuppdraget under ca fyra års tid har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Den omständigheten att han av sagt sig uppdraget under hösten 2001 innan han på nytt uppträdde som ombud i domstol förändrar inte RN:s bedömning härvidlag. Grund för att meddela disciplinär åtgärd föreligger därmed. RN finner att erinran utgör en tillräcklig åtgärd.

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

Ärendet har avgjorts av RN. I beslutet har deltagit RN:s ordförande Elisabeth Palm, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, enhetschefen Eva Ekström, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg, skattejuristen Kerstin Nyquist samt auktoriserade revisorn Maria Östman. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som föredragit ärendet.

¹ RN anser inte att den skriftliga accept av uppdraget som A-son avgett för registreringsändamål i mitten av november 1997 kan tillmätas någon avgörande betydelse för denna fråga. Något skriftligt formkrav har inte uppställts för överenskommelser rörande åtagande av revisionsuppdrag.

² Jfr bestämmelsen i 21 § första stycket 1 c i den nya revisorslagen som uppställer en presumtion för att revisorn skall avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag så snart han själv eller någon annan inom samma revisionsgrupp uppträder *eller har uppträtt* (RN:s kurs.) till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet.