

KamR: dom 2009-10-05, mål nr 5983-08

RegR: beslut att ej meddela PT, 2010-06-08, mål nr 7011-09

D 12/07

Bakgrund

Revisorsnämnden (RN) har från Skatteverket mottagit en underrättelse avseende registrerade revisionsbolaget X AB (X). I anmälan ifrågasätter Skatteverket om debitering på provisionsbasis är förenlig med gällande yrkesetiska regler. Anmälan omfattar åren 2003 och 2004.

RN:s utredning utgörs utöver Skatteverkets underrättelse av yttranden från X samt upplysningar som RN har inhämtat från Finansinspektionen.

RN:s utredning

Av Skatteverkets underrättelse framgår följande. X har under den aktuella tiden innehaft revisionsuppdraget i en filial till en utländsk bank (nedan filialen).¹ Filialen har uppdragit åt X att beräkna den avdragsgilla delen av ingående mervärdesskatt i verksamheten. X har också fått i uppdrag att upprätta begäran om omprövning för respektive år samt att assistera filialen med övriga kontakter med Skatteverket. Enligt avtal mellan filialen och X skall ersättningen för detta arbete dels utgå med ett fast belopp, dels i form av provision om en viss procent av den mervärdesskatt som banken återfått till följd av de ändrade deklarationerna. Revisionsbolagets arbete har resulterat i skrivelser till Skatteverket under år 2003 (avseende åren 2000–2002) och år 2004 (avseende åren 1996–1999 och 2003). Av skrivelserna framgår att beräkningar av rätt till avdrag för ingående skatt har gjorts utifrån en modell som X använder. Skatteverket har under år 2004 och början av år 2005 fattat beslut om ändring av mervärdesskatten med totalt ca 13 mnkr.

Av de upplysningar som RN har inhämtat från Finansinspektionen framgår följande. Utgångspunkten för Finansinspektionens tillsyn, generellt men framförallt på bankområdet, är principen om hemlandstillsyn. Detta innebär att det i princip är hemlandets tillsynsmyndighet som har ansvaret för tillsynen över tillsynsobjektets verksamhet inklusive filialen. Av relevanta EG-direktiv och av existerande praxis följer att filialens värdland har tillsynskompetens främst rörande två frågor. Den första rör filialens uppförande i förhållande till eventuella konsumentskyddsregler. Den andra rör filialens likviditet. I den tillsyn som bedrivs av tillsynsmyndigheterna utgör möjligheten att begära in revisionsberättelsen rörande filialens räkenskaper en del av tillgängliga tillsynsåtgärder. I vilken omfattning de olika tillsynsmyndigheterna inom EU tar in filialens revisionsberättelser varierar från land till land. Medan vissa tillsynsmyndigheter regelmässigt begär in filialens räkenskaper, inklusive revisionsberättelse, gör andra detta baserat på en bedömning från fall till fall av om det finns skäl att ifrågasätta en utländsk filials likviditet eller verksamheten i ett tillsynsobjekts filial i annan EES-stat. Uppkommer en sådan situation brukar räkenskaper inklusive revisionsberättelse typiskt sett tas in. Den svenska tillsynsmyndigheten brukar göra en bedömning från fall till fall.

X har inte ifrågasatt här refererade av Skatteverket lämnade uppgifter. Revisionsbolaget har såvitt avser mervärdesskatterådgivningen anfört följande. Den av X gjorda genomgången avsåg i

¹ Banken lyder under lagstiftningen i en annan stat inom EU.

förhållande till revisionsuppdraget förfluten tid. Revisionsbolaget har för sin skatterådgivning erhållit ersättning med ca 3,7 mnkr varav den övervägande delen utgjordes av den resultatbaserade ersättningen. Den resultatbaserade delen av ersättningen har varit direkt kopplad till graden av korrekthet i lämnade råd. Detta innebar att ersättning utöver en viss grundnivå utgick endast om filialen återfick mervärdesskatt. Beräkningsunderlaget för ersättningen disponerades alltså av Skatteverket och X kunde inte påverka detta. Arvodet för granskningsuppdraget har under åren 2003–2005 legat på mellan 650 000 och 800 000 kr per år.

Vad gäller granskningsuppdraget har X anfört följande. Det granskade subjektet är en filial till en utländsk bank med säte inom EU. Som sådan är filialen inte en juridisk person enligt svensk rätt utan en del av den utländska banken men med självständig förvaltning i Sverige. Filialens räkenskaper och VD:s förvaltning skall granskas av auktoriserad eller godkänd revisor. Det är filialens VD som har till uppgift att tillse att revisor utses på uppdrag av den juridiska person som filialen är en del av. I det aktuella fallet skall årsbokslut upprättas av filialen och tillställas den utländska banken. Den ”s.k. revisionsberättelsen” upprättas på uppdrag av den utländska juridiska personen och tillställs denne som uppdragsgivare. Inga av dessa handlingar tillställs utomstående, såsom myndigheter i Sverige.

Granskningsuppdraget utgör, med hänsyn till att granskningsresultatet inte är avsett att utgöra bedömningsunderlag för annan än uppdragsgivaren – dvs. den utländska banken – inte revisionsverksamhet. Som stöd för denna inställning har X hänfört sig till förarbetsuttalanden till revisorslagen (2001:883) av vilka följande framgår.

Om revisorns utlåtande är avsett endast för uppdragsgivarens interna bruk, omfattas uppdraget inte av begreppet revisionsverksamhet. Internrevision och liknande granskningsverksamhet som sker på uppdrag av företagsledningen och enbart kommer att redovisas till företagsledningen faller således utanför begreppet. Det gäller även om granskningsrapporten senare, på grund av tillkommande omständigheter, används externt. Är utlåtandet däremot redan från början avsett att utgöra bedömningsunderlag även för andra än uppdragsgivaren, omfattas uppdraget av begreppet.²

Vad gäller de uppgifter som RN har inhämtat från Finansinspektionen har X anfört att de inte ger stöd för bedömningen att det aktuella uppdraget skall anses utgöra revisionsverksamhet. Det förhållandet att den utländska bankens tillsynsmyndighet i hemlandet kan få anledning att från denna begära in olika typer av handlingar – däribland en filials revisionsberättelse – utgör inte stöd för att det skall vara fråga om revisionsverksamhet. Det framgår inte av Finansinspektionens upplysningar om tillsynsmyndigheten i bankens hemland brukar ta in handlingen i fråga. Avgörande för bedömningen av om uppdraget har utgjort revisionsverksamhet skall ske utifrån vad den aktuella revisionsberättelsen är avsedd för. Den omständigheten att tillsynsmyndigheten i bankens hemland i någon situation skulle begära in handlingar från den juridiska personen innebär inte att upprättandet av sådana handlingar utgör revisionsverksamhet. Att en handling kan bli föremål för en myndighets granskning innebär inte att handlingen är avsedd att utgöra bedömningsunderlag för någon annan än uppdragsgivaren.

X har slutligen anfört att eftersom oberoendeprovningen enligt revisorslagen endast avser revisionsverksamhet så aktualiseras inte något oberoendeproblem. I övrigt finns det enligt X inte något förbud för revisionsbranschen att betinga sig någon form av resultatbaserad ersättning för konsultverksamhet i situationer där relationen till kunden inte kan anses omfattas av begreppet revisionsverksamhet. Det föreligger därför inte något hinder för X att ta ut resultatbaserade arvoden i den aktuella situationen.

För det fall RN skulle anse att granskningsuppdraget utgör revisionsverksamhet har X anfört följande. Arvodet har överenskommit utan samband med granskningsuppdraget och det avsåg

² Prop. 2000/01:146, s. 86.

historiska förhållanden som inte på något sätt påverkar granskningen av filialen. Arvodets storlek bestämdes inte av X utan av Skatteverket genom att myndigheten avgjorde beräkningsunderlagets storlek. Vidare har utrymmet för ”variationer/beloppsintervall” varit begränsat. Till stöd för sin argumentation har X åberopat International Federation of Accountants (IFAC) yrkesetiska regler³ (8.207 och 8.209 – se nedan), EG:s oberoenderekommendation⁴ p. A 8.1 samt X:s policyregler som enligt X har baserats på bl.a. IFAC:s regler.

RN:s bedömning

Aktuella frågeställningar

I ärendet är ostridigt att X innehaft ett revisionsuppdrag i en filial till en utländsk bank med säte inom EU samtidigt som revisionsbolaget tagit ut resultatbaserat arvode för till filialen lämnade skatterådgivningstjänster. Den fråga som RN har att ta ställning till är om det är förenligt med god revisorssed att i förevarande situation ta ut resultatbaserade arvoden. Denna bedömning påverkas inledningsvis, såsom anförts av X, av om granskningsuppdraget omfattas av begreppet revisionsverksamhet. RN har att därefter pröva frågan om det i förevarande ärende rör sig om resultatbaserat arvode och om det i sådant fall är förenligt med god revisorssed att en revisor eller ett registrerat revisionsföretag tar ut dylikt arvode.

Frågan om granskningen av filialen skall ses som revisionsverksamhet

Av 2 § 7 p. revisorslagen följer att med revisionsverksamhet avses bl.a. verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren.

I revisorslagens förarbeten uttalas att det, när man skall definiera begreppet revisionsverksamhet, är naturligt att utgå från det som måste anses som revisorernas traditionella kärnverksamhet, nämligen olika slag av granskning och verksamhet som har ett nära samband med granskning. Vid den närmare avgränsningen av begreppet bör hänsyn dessutom tas till den funktion som begreppet bör ha i lagen, nämligen som beteckning på sådan verksamhet som det finns anledning att författningsreglera. Det är då naturligt att till revisionsverksamhet hänföra sådana granskningsuppgifter som från ett samhällsperspektiv framstår som särskilt skyddsvärda och som därmed är i behov av tillsyn från samhällets sida, i första hand revision som följer av lag eller annan författning.⁵

Av 8 och 11–14 §§ lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. framgår följande. En utländsk filial i Sverige står under ledning av en verkställande direktör. Filialen skall ha en egen bokföring, som är skild från det utländska företagens bokföring i övrigt. Verkställande direktörens förvaltning och filialens räkenskaper skall granskas av en auktoriserad eller godkänd revisor eller av ett registrerat revisionsbolag. Skyldigheten att tillse att revisor utses åvilar den verkställande direktören som också skall se till att revisorn inom tre månader efter räkenskapsårets slut för granskning får redovisningshandlingarna i original eller bestyrkt kopia. Den verkställande direktören skall varje år till registreringsmyndigheten ge in bl.a. en bestyrkt kopia av filialens redovisningshandlingar och revisionsberättelse för det senaste räkenskapsåret.

³ IFAC:s Code of Ethics.

⁴ Kommissionens rekommendation av den 16 maj 2002 Revisorerers oberoende i EU: Grundläggande principer (2002/590/EG).

⁵ Prop. 2000/01:146, s. 40.

För filialens bokföring och revision gäller i tillämpliga delar detsamma som för ett svenskt företag av motsvarande slag. Skyldigheten att offentliggöra filialens räkenskaper och revisionsberättelsen över dessa gäller dock inte s.k. EES-filialer – d.v.s. filialer till utländska juridiska personer som lyder under lagstiftningen i en stat inom EES och som t.ex. är ett kreditinstitut eller värdepappersbolag av motsvarande slag som de företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.

I Revisionsstandard i Sverige RS 709 Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag, ges vägledning om standardutformningen av en revisionsberättelse över revisionen av ett aktiebolag. Revisionsstandarderna skall i tillämpliga delar kunna följas även vid revision av andra företag än aktiebolag. I standarden återfinns bl.a. en vägledning rörande utformningen av revisionsberättelsen avseende utländska filialer. I denna uttalas att det är filialens verkställande direktör som skall se till att revisor utses och att det därför är naturligt att verkställande direktören betraktas som uppdragsgivare och som mottagare av revisionsberättelsen. Standarden innehåller även en vägledning för standardberättelse för en EES-filial. Av denna framgår att revisorn i sitt yttrande skall ange att revisionen har utförts i enlighet med god revisionssed i Sverige.

Av det sagda följer att den granskning som revisorn skall genomföra och rapportera över i en utländsk filial avser sådan ekonomisk information och förvaltning som avses i revisorslagens definition av begreppet revisionsverksamhet. Frågan är dock om en rapport över granskningen av en EES-filial är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren, något som bestrids av X.

Den revisionsplikt som en utländsk filial i Sverige är underkastad följer av lag. Revisorn skall i sin egenskap av godkänd eller auktoriserad revisor granska och rapportera över granskningen i enlighet med god revisionssed. FAR har i sin standard för revisionsberättelsen i EES-filialer, med hänvisning till att det är filialens verkställande direktör som skall se till att revisor utses, anfört att det är naturligt att denne betraktas som uppdragsgivare och som mottagare av revisionsberättelsen. Med hänvisning till vad som uttalats i revisorslagens förarbeten gör RN bedömningen att det strider mot syftet med begreppet revisionsverksamhet att anse att en sådan granskning inte skall ses som en del av revisorns kärnverksamhet. Av de uppgifter som Finansinspektionen har lämnat till RN framgår att revisionsberättelsen avseende en filial till en bank med säte inom EU normalt utgör en del av det bedömningsunderlag som tillsynsmyndigheterna i såväl bankens som filialens hemland använder sig av vid sin tillsyn. Även om det inte i varje fall är givet att så sker, så utgör revisionsberättelsen en del av tillgängligt underlag för tillsynen. Det sagda innebär att revisionsberättelsen, trots att den inte skall offentliggöras genom att inges till en registreringsmyndighet, redan från början är avsedd att utgöra ett bedömningsunderlag även för andra än uppdragsgivaren. RN finner sammantaget att ett uppdrag att revidera en EES-filial omfattas av begreppet revisionsverksamhet såsom det används i revisorslagen.

RN övergår nu till att pröva frågorna om det i förevarande fall rör sig om resultatbaserat arvode och, om så är fallet, om resultatbaserad arvodering utgör en sådan omständighet som kan hota revisionsbyråns opartiskhet och självständighet.

Frågan om resultatbaserade arvoden

Av 21 § första stycket revisorslagen 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 bestämmelsen behandlas fem typsituationer som alltid medför en presumtion för att revisorn skall avböja eller avsäga sig uppdraget. En av dessa

tar sikte på det förhållandet att revisorn, eller någon annan i den revisionsgrupp där han eller hon är verksam, har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet (21 § första stycket 1 a – s.k. egenintressehot). Enligt 21 § andra stycket samma lag behöver revisorn dock 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 hans eller hennes opartiskhet eller självständighet (s.k. presumtionsgenombrott). Motsvarande regler gäller enligt 23 § revisorslagen i tillämpliga delar även ett registrerat revisionsbolag.

I revisorslagens förarbeten uttalas att ett egenintressehot regelmässigt föreligger bl.a. om det arvode som revisorn får är relaterat till företagets resultat.⁶ FAR har i regel 4 i sina yrkesetiska regler uttalat att en ledamot inte får komma överens om ett arvode som är baserat på det ekonomiska utfallet för klienten eller som har karaktär av provision, om arvodet gäller ett bestyrkandeuppdrag. I en fotnot till den aktuella regeln uttalar FAR att införandet av analysmodellen ger utrymme för en mer nyanserad praxis rörande resultatbaserade arvoden för rådgivningsuppdrag åt revisionsklienter. FAR anvisar dock en stor försiktighet med uttagande av resultatbaserade arvoden för fristående rådgivning till revisionsklient. Av EG:s oberoenderekommendation framgår att ett hot mot oberoendet kan uppkomma genom avtal om resultatberoende arvoden för andra tjänster än revisionstjänster som revisorn, revisionsbolaget eller ett företag i dess nätverk tillhandahåller en revisionsklient. Revisorn skall i sådant fall vidta lämpliga skyddsåtgärder för att minska risken till en godtagbar nivå alternativt avböja detta rådgivningsuppdrag eller revisionsuppdraget.⁷ IFAC har i sina yrkesetiska regler behandlat frågan om resultatbaserade arvoden. I dess lydelse före den 30 juni 2006 innehåller reglerna följande rörande resultatbaserade arvoden (8.207 – 209). Arvoden som fastställts av domstol eller någon annan myndighet betraktas inte som resultatbaserade. Ett arvode som är att betrakta som resultatbaserat kan ge upphov till bl.a. ett egenintressehot. Hotets betydelse påverkas i sin tur av möjligt beloppsintervall, hur stora variationer som kan förekomma, grunderna för bestämmande av arvodet, om resultatet av transaktionen kommer att granskas av en oberoende tredje part samt händelsens eller transaktionens inverkan på utlåtandeuppdraget.

X har i sina yttranden till RN hänfört sig bl.a. till IFAC:s regler av vilka framgår att om arvodets storlek fastställs av domstol eller annan myndighet betraktas arvodet inte som resultatbaserat. RN konstaterar att det av det uppdragsavtal som träffats av filialen och X visserligen framgår att en del av arvodet skall baseras på Skatteverkets beslut att återbetala vissa belopp. Arvodets storlek bestäms dock av filialen och X och beräknas på grundval av avtalsvillkoren. Det kan därför inte hävdas att arvodet fastställts av en domstol eller annan myndighet.

Genom att med en revisionsklient avtala om resultatbaserat arvode för fristående rådgivning till denne får revisorn ett intresse i utfallet av lämnad rådgivning som sammanfaller med revisionsklientens. Detta skapar ett sådant gemensamt ekonomiskt intresse som omfattas av egenintressehotet. Stöd för denna syn finns såväl i revisorslagens förarbeten som i de ovan redovisade internationella regelverken. Det förhållandet att X avtalat om och tagit ut resultatbaserat arvode för mervärdeskatterådgivningen till en utländsk filial som är en revisionsklient, medför därför att det har förelegat en presumtion för att revisionsbolaget skulle ha av sagt sig uppdraget som revisor i filialen.

Denna presumtion kan genombrytas om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta X:s opartiskhet eller självständighet.

⁶ Prop. 2000/01:146, s. 101.

⁷ EG:s oberoenderekommendation, A 8.1.

I ärendet är utrett att Skatteverket under år 2004 och början av år 2005 har fattat beslut om ändring av filialens mervärdesskatt med totalt ca 13 mnkr. För de åtgärder som X har vidtagit och som har lett till detta beslut har X erhållit arvode om totalt 3,7 mnkr varav den övervägande delen utgjordes av resultatbaserad ersättning. Den resultatbaserade delen av ersättningen har varit direkt kopplad till graden av korrekthet i lämnade råd. Detta innebär att ersättning utöver en viss grundnivå utgick endast om filialen återfick mervärdesskatt. Arvodet för granskningsuppdraget har under åren 2003–2005 legat på mellan 650 000 och 800 000 kr per år. Av det sagda följer att arvodet för skatterådgivningen har uppgått till ett såväl nominellt som i förhållande till revisionsarvodet betydande belopp och att det till övervägande del har varit beroende av utfallet av de ändringsyrkanden som X upprättat på uppdrag av filialen och på Skatteverkets bedömning i mervärdesskattefrågan. RN finner därför att det möjliga beloppsintervallet har varit stort. Mot bakgrund av det sagda konstaterar RN att omständigheterna inte varit sådana att det inte funnits anledning att ifrågasätta X:s opartiskhet eller självständighet. Det har i ärendet inte heller framkommit att det har vidtagits någon sådan åtgärd som avses i 21 § andra stycket revisorslagen och som skulle medföra att det inte fanns anledning att ifrågasätta X:s opartiskhet eller självständighet som revisor i filialen. Vad X anfört om att förfarandet varit förenligt med revisionsbolagets policyregler förändrar inte denna bedömning.

Val av disciplinär åtgärd

I ärendet är utrett att X har åsidosatt revisorslagens regler om revisorers och revisionsbolags opartiskhet och självständighet. Revisionsbolaget skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner omständigheterna vara sådana att en erinran utgör en tillräcklig åtgärd.

Med stöd av 32 § andra stycket och 34 § första stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN X erinran.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, ordförande, kammarrättspresidenten Hans-Jörgen Andersson, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, skattejuristen Kerstin Nyquist samt universitetslektorn Catarina af Sandeberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit stf. direktören Per Eskilsson, revisionsdirektören Göran Raspe samt juris doktorn Adam Diamant som föredragit ärendet.