

D 6/09

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende godkände revisorn A-son.

Av Skatteverkets underrättelse framgår att A-son under åren 2002 och 2003 har bedrivit revisionsverksamhet dels i ett aktiebolag i vilket han ägde samtliga aktier och var styrelseledamot, dels som enskild näringsidkare. Skatteverket beslutade under hösten 2004 att genomföra en skatterevision av aktiebolaget avseende taxeringsåren 2003 och 2004. På grund av A-sons låga inkomster från bolaget, beslutade Skatteverket att även genomföra en skatterevision avseende A-son för samma period. Skatteverkets underrättelse avser det som framkom vid revisionen av A-son.

2 Skatteverkets underrättelse

Av Skatteverkets underrättelse framgår bl.a. följande.

A-son har gett in sin självdeklaration för år 2002 (taxeringsåret 2003) till Skatteverket i juni 2003 och sin självdeklaration för år 2003 (taxeringsåret 2004) i juni 2004. A-son har underlåtit att på sina deklarationsblanketter för dessa år lämna uppgift om överskott av näringsverksamhet (kod 100) samt uppgift om utgående och ingående mervärdeskatt (kod 109 respektive 110). Han har dock för båda åren kryssat för rutan "Näringsuppgifter har lämnats via ADB" (kod 124). Enligt uppgift från A-son har han lämnat sina näringsuppgifter på en diskett som skickades per post till Skatteverket. Disketten innehöll även näringsuppgifter avseende hans klienter. Skatteverket har fått klienternas näringsuppgifter, men inte A-sons. Enligt Skatteverket får den som lämnar näringsuppgifter via ADB antingen en kvittens som bekräftar att uppgifterna har mottagits eller ett felmeddelande. Det finns varken en kvittens eller ett felmeddelande avseende de uppgifter som A-son påstår att han har lämnat för dessa år. Skatteverket anser inte att det är sannolikt att A-sons näringsuppgifter skulle ha försvunnit vid dataöverföring två år i rad utan något felmeddelande härom.

Skatteverket har vidare anfört att A-son i december 2003 fick en slutskattsedel avseende 2003 års taxering, enligt vilken hans taxerade inkomst uppgick till 6 200 kr och hans överskjutande skatt uppgick till 295 000 kr. A-son fick ett utbetalningskort på skatteåterbäringen, men löste inte in det. Utbetalningskortet upphörde att gälla i mitten av februari 2004, varefter beloppet återfördes till A-sons skattekonto. A-son har inte gjort några inbetalningar för preliminär skatt m.m. under perioden mars 2004–januari 2005, vilket medförde att de skatter m.m. som debiterades honom avräknades mot det inestående saldot på kontot. Skatteverket har gjort gällande att A-son som revisor borde ha reagerat och förstått att något var fel med hans taxering när han i december 2003 fick slutskattsedeln för 2003 års taxering och en skatteåterbäring om 295 000 kr. A-son har inte begärt omprövning av 2003 års taxering trots att han enligt Skatteverket måste ha upptäckt felet.

Enligt Skatteverket har A-son först under hösten 2004, efter Skatteverkets förfrågan, ingett kompletta självdeklarationer för taxeringsåren 2003 och 2004. I dessa deklarationer redovisas bl.a. överskott av aktiv näringsverksamhet med 355 000 kr respektive 375 000 kr (kod 100),

utgående moms med 200 000 kr respektive 235 000 kr (kod 109) och avdragsgill ingående moms med 34 000 kr respektive noll kr (kod 110). Skatteverket har efter genomförd revision fastställt A-sons taxeringar för taxeringsåren 2003 och 2004 i enlighet med de deklarationer som ingavs under hösten 2004 samt påfört honom skattetillägg för båda taxeringsåren. Skatteverket har i ett omprövningsbeslut vidhållit sitt tidigare beslut att påföra A-son skattetillägg för taxeringsåren 2003 och 2004.¹

Skatteverket har ifrågasatt lämpligheten i A-sons agerande avseende sina självdeklarationer för taxeringsåren 2003 och 2004.

3 Övriga handlingar

A-son har överklagat Skatteverkets omprövningsbeslut till Länsrätten i Stockholms län och yrkat att beslutet skulle undanröjas. Av länsrättens dom framgår att hans överklagande avslogs.² A-son har fullföljt sin talan till Kammarrätten i Stockholm, som undanröjde skattetillägget för taxeringsåret 2003 och lämnade skattetillägget för taxeringsåret 2004 utan ändring.³ Av kammarrättens domskäl avseende taxeringsåret 2003 framgår att A-son inte hade undertecknat den deklarationsblankett som ursprungligen gavs in till Skatteverket för detta taxeringsår. Med beaktande av denna omständighet samt av bristerna i de till Skatteverket inkomna uppgifterna⁴, konstaterade kammarrätten att A-son inte hade uppfyllt sin deklarationsskyldighet under taxeringsperioden. Därmed saknades det laglig grund att påföra A-son skattetillägg för detta år i samband med att Skatteverket ändrade hans taxering.

Skatteverket har till RN ingett utdrag från A-sons skattekonto avseende perioden den 2 november 2003–5 mars 2005. Av dessa utdrag framgår i huvudsak följande. A-son satte in 50 000 kr på sitt skattekonto i slutet av januari 2004 för att betala de skatter och avgifter som han hade debiterats i december 2003 och i januari 2004. I februari 2004 satte A-son in 30 000 kr på skattekontot för att betala de skatter och avgifter som han hade debiterats samma månad. I mitten av februari samma år tillgodofördes hans skattekonto 295 000 kr och enligt specifikationen avsåg det ”belopp i retur”. Saldot på kontot uppgick därefter till 299 000 kr. Under perioden mars 2004–januari 2005 har A-son inte satt in något belopp på sitt skattekonto. Tillgodohavandet på kontot har under denna period successivt minskat allteftersom A-son har debiterats skatter och avgifter. Den 5 februari 2005 uppgick saldot på hans skattekonto till minus 17 755 kr. Senare samma månad satte han in 30 000 kr på sitt skattekonto.

4 A-sons yttranden

A-son har uppgett bl.a. följande.

Han har under alla år lämnat sin deklaration i laga tid. Han har likaså betalat skatter och avgifter. Han har gjort allt som ankommer på honom. Han kan inte uttala sig om deklarationerna som Skatteverket har till sitt förfogande, men hans avsikt var att deklarationerna skulle vara komplett ifyllda med uppgifter avseende hans näringsverksamhet med bilagor som lämnades via ADB. Den enda rimliga förklaringen till att de efterfrågade uppgifterna saknas är att han gett in de deklarationer som han använde som arbetspapper till Skatteverket.

¹ Se Skatteverkets beslut, daterat den 31 januari 2006, dnr 101-324859-05/5471.

² Se Länsrätten i Stockholms läns dom som meddelades den 28 december 2007, mål nr 15067-06 och 15068-06.

³ Se Kammarrätten i Stockholms dom som meddelades den 3 november 2008, mål nr 1425-08 och 1426-08.

⁴ Bristerna bestod i att uppgifter om inkomster av näringsverksamhet väsentligen saknades i de underlag som kom in till Skatteverket, se kammarrättens dom s. 2.

När han fick slutskattsedeln för taxeringsåret 2003 konstaterade han att den inte kunde vara korrekt. Eftersom han av erfarenhet vet att felaktiga slutskattsedlar kan skickas ut, förväntade han sig att få en ny rättad slutskattsedel. Han ”begärde formellt inte om omprövning” av sin taxering för detta år utan lämnade en avskrift av sin självdeklaration, inklusive näringsbilagor, till Skatteverket som taxerade honom i enlighet med den ingivna deklarationen. Han erhöll en utbetalningsavi avseende skatteåterbäringen, men han löste inte in avin. När avins giltighetstid löpte ut, troligtvis den 17 februari 2004, blev beloppet tillgängligt på hans skattekonto. Han har inte underlåtit att löpande betala skatter m.m. under år 2004. Han har erlagt sin slutliga skatt inklusive ränta.

Vidare har A-son hänvisat till 16 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483) som bl.a. stadgar att skatt som har bestämts genom omprövningsbeslut ska ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. A-son har slutligen anfört att ”i avsaknad av rekommendation eller annan anvisning” har skattebetalningslagen följts.

5 RN:s bedömning

Av 2 kap. 2 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter följer att fysiska personer ska lämna allmän självdeklaration om deras inkomster i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet överstiger en viss miniminivå under beskattningsåret. Enligt 3 kap. 1 § 2 och 5 e nämnda lag ska en självdeklaration bl.a. innehålla uppgifter om de intäktsposter och kostnadsposter som ska hänföras till respektive inkomstslag samt de uppgifter som behövs för beräkning av bl.a. egenavgifter. Enligt 4 kap. 3 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter ska självdeklarationen vara egenhändigt underskriven av den som är skyldig att lämna deklarationen.

För att en kvalificerad revisor ska vara lämplig att utöva revisionsverksamhet krävs att revisorn åtnjuter förtroende från såväl uppdragsgivare som det allmänna. För att detta förtroende inte ska rubbas gäller som allmän princip att revisorn både privat och i sin verksamhet ska följa gällande föreskrifter. Kraven på en revisor att personligen och i revisionsverksamheten sköta sina åligganden i skatte- och avgiftshänseende ställs mycket högt. Av god revisorssed följer vidare att en revisor ska bedriva sin verksamhet under ordnade former och med sunda ekonomiska förhållanden.

A-son har varit skyldig att tillse att hans revisionsverksamhet deklarerades enligt gällande regler. I ärendet är klarlagt att A-son har underlåtit att göra detta avseende den revisionsverksamhet som han bedrev som enskild näringsidkare. Hans självdeklarationer för taxeringsåren 2003 och 2004 var ofullständigt ifyllda eftersom de saknade väsentliga uppgifter om intäkter och kostnader samt mervärdesskatt hänförliga till den aktuella revisionsverksamheten. Deklarationerna var därmed inte upprättade i enlighet med lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Därtill var A-sons självdeklaration för taxeringsåret 2003 inte undertecknad, vilket innebar att han inte hade fullgjort sin deklarationsskyldighet för detta år. Inte förrän under hösten 2004 avgav A-son, på Skatteverkets begäran, kompletta självdeklarationer för taxeringsåren 2003 och 2004. Dessutom framgår av A-sons uppgifter att han för två år i rad inte med säkerhet kan uttala sig om innehållet i de självdeklarationer som han har gett in till Skatteverket. Sammantaget finner RN att A-son inte har haft den ordning och kontroll över sina skatte- och avgiftsförhållanden som kan krävas av en revisor. Detta är allvarligt då brister i nämnda avseende påverkar förtroendet för att revisionsverksamheten bedrevs under ordnade former och med sunda ekonomiska förhållanden. RN finner att A-son i ovan nämnda avseende har åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Av utredningen i ärendet framgår vidare bl.a. följande. A-son fick i december 2003 en slutskattsedel för taxeringsåret 2003, enligt vilken hans taxerade inkomst uppgick till 6 200 kr och hans överskjutande skatt till 295 000 kr. Det kan noteras att A-son deklarerade en inkomst om 355 000 kr för detta år under hösten 2004. Skatteåterbäringen sattes in på A-sons skattekonto i mitten av februari 2004. Under perioden mars 2004–januari 2005 gjorde han inte några inbetalningar till sitt skattekonto, vilket innebar att de skatter och avgifter som han debiterades under denna period avräknades från saldot på skattekontot. Först i februari 2005 när saldot på kontot var negativt, gjorde A-son inbetalningar till kontot.

Av god revisorssed följer att om en revisor har anledning att befara att den redovisning som ligger till grund för skatter och avgifter i den egna revisionsverksamheten är felaktig, är han eller hon skyldig att förvissa sig om att redovisningen har upprättats enligt gällande regler och i annat fall vidta tillräckliga åtgärder för att få till stånd en rättelse.⁵ Detsamma måste anses gälla i förevarande fall. RN finner att A-son fick en tydlig indikation på att något var fel med hans inkomsttaxering för taxeringsåret 2003 när han erhöll slutskattsedeln och skatteåterbäringen. Felet rörde ett väsentligt belopp. A-son har konstaterat att slutskattsedeln för taxeringsåret 2003 måste vara felaktig, men trots det har han inte vidtagit tillräckliga åtgärder för att utreda orsaken till taxeringsfelet.⁶ RN anser att A-son senast då han fick utbetalningskortet på den felaktigt tillgodoförda skatteåterbäringen skulle ha vidtagit sådana åtgärder för att vid behov kunna få till stånd en rättelse av felet. Genom sin underlåtenhet har A-son även i detta avseende åsidosatt sina skyldigheter som revisor. RN finner att A-sons underlåtenhet är anmärkningsvärd med hänsyn till att han successivt har tillgodogjort sig hela det belopp som tillgodoförts hans skattekonto, trots att han måste ha insett att det hade skett på felaktig grund. Den omständigheten att han inte var skyldig att återbetala beloppet förrän Skatteverket meddelade ett omprövningsbeslut härom, föranleder inte någon annan bedömning.

6 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Som framgått ovan har RN funnit, i fråga om båda taxeringsåren 2003 och 2004, att A-son inte har haft den ordning och kontroll över sina skatte- och avgiftsförhållanden som kan krävas av en revisor. Vidare har A-son underlåtit att vidta tillräckliga åtgärder för att kontrollera om hans självdeklaration för taxeringsåret 2003 var bristfällig i något avseende, trots att han hade fått en tydlig indikation på att något var fel med hans inkomsttaxering för detta år. Sammantaget finner RN att A-son i dessa avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor på ett allvarligt sätt. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN anser att omständigheterna i ärendet är försvårande eftersom A-sons underlåtenhet avser två taxeringsår i rad och det rör sig om väsentliga belopp, men att en varning likväl utgör en tillräcklig åtgärd i detta fall.

RN har noterat att A-son tidigare har meddelats varning för bristfällig granskning av ett bolags koncernredovisning (RN:s beslut den 13 november 2007, dnr 2007-563).⁷ Tidigare beslut i disciplinärenden kan verka i skärpande riktning när val av disciplinär åtgärd ska ske i ett senare ärende. RN finner dock att det tidigare beslutet inte ska leda till annan disciplinär åtgärd än varning i detta fall.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

⁵ Jfr. RN:s beslut, daterat den 18 december 2000, dnr 1998-998 och 1998-1064. Beslutet är benämnt D 27/00-01 i RN:s praxissamling.

⁶ En sådan kontroll hade exempelvis kunnat ske genom kontakt med Skatteverket.

⁷ A-son har överklagat RN:s beslut till Länsrätten i Stockholms län, mål nr 26899-07. Länsrätten har genom dom som meddelades den 28 augusti 2008 avslagit A-sons överklagande. Länsrättens dom har vunnit laga kraft.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyqvist och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Göran Raspe samt avdelningsdirektören Jessika Eckert som föredragit ärendet.