

D 17

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har i samband med handläggning av en ansökan från A-son om fortsatt godkännande som revisor tagit emot ett yttrande från Skatteverket. I yttrandet sägs att A-son under flera års tid vid upprepade tillfällen har betalat skatter och avgifter för sent och att det därmed har uppkommit underskott på hans skattekonto. Uppgifterna har föranlett RN att öppna detta disciplinärende.

A-son bedrev tidigare sin revisionsverksamhet som enskild näringsidkare. Från och med den 1 september 2016 utövar han revisionsverksamheten i ett aktiebolag som han sedan flera år tillbaka äger och är ensam styrelseledamot i. Innan han flyttade revisionsverksamheten till aktiebolaget, bedrev bolaget verksamhet inom redovisning och konsultationer inom ekonomi.

RN har tagit del av skattekontoutdrag avseende A-son och hans aktiebolag för perioden den 1 januari 2013–15 november 2016.

2 Skatter och avgifter

2.1 Den enskilda näringsverksamheten

Av skattekontoutdragen för den enskilda näringsverksamheten framgår att A-son vid upprepade tillfällen under åren 2013 - 2015 gjorde skatteinbetalningar för sent. I flera fall täckte inte inbetalningarna debiterad preliminärskatt och deklarerad mervärdesskatt. Vid andra tillfällen gjordes inbetalningar som översteg debiterade och deklarerade belopp och skattekontot kom därför periodvis att redovisa överskott med inte oväsentliga belopp. Den debiterade preliminärskatten under åren 2013–2016 uppgick till mellan 21,4 tkr och 29,2 tkr per månad.

Under år 2013 gjordes inbetalningar till skattekontot i rätt tid vid sex betalningstillfällen. Vid ett tillfälle skedde betalningen med tre dagars försening. Vid övriga fem betalningstillfällen gjordes betalningarna 18–36 dagar för sent. Underskotten vid dessa tillfällen uppgick till mellan 1,5 tkr och 94,3 tkr. Det sistnämnda beloppet reglerades genom två delbetalningar, varav den sista gjordes 33 dagar för sent.¹

Under år 2014 gjordes inbetalningar till skattekontot i rätt tid vid tre betalningstillfällen. Vid ett tillfälle redovisades ett underskott om 35 tkr; detta reglerades delvis en dag för sent genom en inbetalning om 30 tkr. Vid ytterligare fem betalningstill-

¹ Den första inbetalningen om 45 tkr gjordes sex dagar för sent. En ytterligare betalning om 100 tkr gjordes 33 dagar för sent.

fällen uppvisade skattekontot mindre underskott.² Dessa underskott uppkom som en följd av att varken de belopp som betalades vid respektive betalningstillfälle eller tidigare gjorda inbetalningar fullt ut täckte de debiterade och deklarerade beloppen. Vid två betalningstillfällen redovisades underskott om 96,2 tkr respektive 22,6 tkr. Det första beloppet reglerades genom tre delbetalningar varav den sista gjordes 27 dagar för sent.³ Det andra beloppet betalades 27 dagar för sent. Den 6 december 2014 gjordes en utbetalning från skattekontot, varefter saldot täckte den för december debiterade preliminärskatten.

Under år 2015 gjordes inbetalningar till skattekontot i rätt tid vid fem betalningstillfällen. Vid två tillfällen skedde betalning med en respektive två dagars försening. Vid övriga fem betalningstillfällen gjordes betalningarna 17–32 dagar för sent. Underskotten på skattekontot varierade mellan 15,9 tkr och 52 tkr. Förseningen om 32 dagar avsåg ett underskott om 22,6 tkr.

2.2 Aktiebolaget

Aktiebolagets skattekonto visade per den 1 januari 2013 ett underskott om 7,5 tkr. Av skattekontoutdragen framgår att inbetalningarna till kontot inte skedde genom att belopp, motsvarande de deklarerade beloppen, betalades in månadsvis. I stället gjordes betalningar med större belopp i jämna tusental kronor, ibland varje månad, ibland med längre mellanrum. Den debiterade preliminärskatten uppgick för samtliga aktuella år till samma belopp, 6,8 tkr per månad.

Under år 2013 gjordes inbetalningar till skattekontot i rätt tid vid fyra betalningstillfällen. Vid övriga åtta betalningstillfällen skedde betalning 4–41 dagar för sent. Flera av de tidsmässigt större förseningarna avsåg kvarstående mindre delbelopp från tidigare perioder.⁴ Underskottet uppgick som mest till 41,6 tkr, ett belopp som reglerades fyra dagar för sent med en kvarstående skuld om 1,6 tkr.

Under år 2014 gjordes inbetalningar till skattekontot i rätt tid vid tre betalningstillfällen. Vid två tillfällen skedde betalning med en respektive två dagars försening. Vid övriga sju betalningstillfällen under året gjordes betalningarna 17–33 dagar för sent. Underskotten varierade mellan 2,7 tkr och 73 tkr. Förseningen om 33 dagar avsåg ett underskott om 47,4 tkr.

Under år 2015 gjordes inbetalningar till skattekontot i rätt tid vid fyra betalningstillfällen. Vid ett tillfälle gjordes inbetalning i rätt tid, men med ett kvarstående underskott på skattekontot om 1,4 tkr. Vid ytterligare två tillfällen skedde betalning två dagar för sent. Vid övriga fem betalningstillfällen gjordes betalningarna 7–33 dagar för sent. Underskottet på skattekontot uppgick som mest till 62,3 tkr. Detta belopp avsåg uppbörd för två månader. Skulden reglerades genom en inbetalning om 70 tkr, 30 respektive sju dagar för sent.

² Belopp mellan 1,2 tkr och 8,5 tkr.

³ Den första utbetalningen om 31,7 tkr gjordes en dag för sent. En andra inbetalning om 15 tkr gjordes 10 dagar för sent. En ytterligare betalning om 100 tkr skedde 27 dagar för sent.

⁴ Tre förseningar (37–41 dagar) avsåg belopp om 4–6 tkr per gång.

Under år 2016 gjordes inbetalningarna till skattekontot i rätt tid vid samtliga betalningstillfällen, utom i augusti månad då en betalning om 16,3 tkr gjordes fem dagar för sent.

2.3 A-sons uppgifter till RN

A-son har uppgett följande.

Han har alltid redovisat skatter och avgifter i tid. Dock använde han Skatteverkets betalningsuppsmaningar som kontoutdrag. Detta var ett praktiskt sätt att få reda på om han skulle göra ytterligare inbetalningar eller inte. Han har använt denna metod sedan han startade sin firma år 1994 och tillämpade senare samma system beträffande aktiebolaget. Han uppmärksammade emellertid inte att Skatteverket ändrade sina påminnelser till att avse krav om beloppet översteg 10 tkr. Det sätt på vilket han betalade skatterna medförde att pengarna inte alltid fanns på skattekontot den 12 varje månad, utan att tillgodohavandet på skattekontot ibland var något större och ibland något mindre än vad som krävdes. RN har i sin utredning fokuserat på underskotten på skattekontot. Det bör emellertid beaktas att det under den av RN granskade perioden även har förekommit betydande överskott.⁵ Han har numera ändrat sina rutiner för betalning av skatter. Han har aldrig haft några skulder restförlämnade hos Kronofogdemyndigheten och har inte heller påförts några förseningsavgifter. Den sammanställning som Skatteverket har upprättat över hans skatteinbetalningar och som föranledde RN att öppna ärendet innehåller vissa felräkningar. Såväl han själv som aktiebolaget har under den av RN granskade perioden sammantaget haft en ränteintäkt på skattekontot om knappt 1 tkr.

Han har, med stöd av bl.a. vad som sägs i prop. 1984/85:30 s. 22 och i RN:s disciplinärende dnr 2008-1249, utgått ifrån att principerna om väsentlighet och risk ska vara vägledande även i ett fall som detta. Eftersom han har haft ränteintäkter, är kraven på väsentlighet och risk inte uppfyllda. Enligt hans uppfattning är det räntebeloppet och inte skuldbeloppet på skattekontot som ska ligga till grund för RN:s bedömning.

Aktiebolaget var tidigare ett redovisnings- och konsultföretag som i huvudsak skötte ”backofficesysslor” åt hans revisionsbyrå. Under den aktuella perioden, fram till den 1 september 2016, var han själv, hans hustru och hans dotter verksamma i bolaget. Dottern utförde redovisningstjänster åt externa kunder. Hustrun skötte revisionsbyråns bokföring och en del andra tjänster, t.ex. arkivering. Själv utförde han affärskonsultationer, rådgivning inom affärsstrategi, marknadsföring m.m. Ingen av tjänsterna avsåg revisionsverksamhet. Aktiebolaget och revisionsbyrån hade samma adress men olika ingångar. Aktiebolaget fakturerade även revisionsbyrån för hyra. Enligt hans uppfattning ska vad som förekom i aktiebolaget före den 1 september 2016 inte prövas i detta disciplinärende, eftersom det då inte bedrevs någon revisionsverksamhet i bolaget.

⁵ I den enskilda näringsverksamheten uppgick överskotten på skattekontot som mest till ca 100 tkr åren 2013 och 2014 och till ca 150 tkr år 2015. Överskottet i aktiebolaget uppgick som mest till ca 90 tkr år 2013 och till ca 50 tkr år 2014.

A-son har till RN gett in utdrag från UC. Enligt dessa utdrag klassificeras han i riskklass fem (lägsta risk). Han har förklarat att utdragen visar att han är redbar och i övrigt lämplig att utöva revisionsverksamhet.

3 RN:s bedömning

3.1 Tillämpliga regler i revisorslagen (2001:883)

Av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) framgår att om en revisor åsidosätter sina skyldigheter som revisor eller som ställföreträdare för ett revisionsföretag, får varning meddelas. Om det är tillräckligt, får RN i stället meddela en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får auktorisationen eller godkännandet upphävas.

Av förarbetena framgår att bestämmelsen om revisorns åsidosättande av sina skyldigheter som revisor normalt blir tillämplig enbart när det är fråga om åsidosättanden inom ramen för revisionsverksamhet. Den aktualiseras emellertid även om en revisor, vid eller genom utövande av annan verksamhet, har överträtt revisorslagens bestämmelser, t.ex. genom att bedriva förtroenderubbande sidoverksamhet. Även andra överträdelser av god revisorssed utanför revisionsverksamheten kan föranleda att en revisor blir föremål för disciplinära åtgärder. Bestämmelsen om revisorns ansvar som ställföreträdare för revisionsföretag är i första hand avsedd för fall då någon skyldighet mot det allmänna inte har fullgjorts, t.ex. om revisionsföretaget inte har fullgjort sina skyldigheter i frågan om deklarationer eller inbetalning av skatt. Den möjlighet som paragrafen ger att i ett sådant fall upphäva auktorisationen eller godkännandet torde enligt förarbetena kunna bli aktuell t.ex. om revisorn upprepade gånger har försummat förelägganden att avge deklaration eller kontrolluppgifter eller att betala in skatter.⁶

Enligt 2 § 4 a revisorslagen avses med revisionsföretag bl.a. en revisor som utövar revisionsverksamhet som enskild näringsidkare.

I revisorslagen förekommer också begreppet nätverk. Med nätverk avses enligt 2 § 7 en struktur för samarbete i vilken minst ett revisionsföretag ingår och som

- a) tydligt syftar till vinstdelning eller kostnadsdelning,
- b) har ett gemensamt ägande eller en gemensam kontroll eller ledning,
- c) har gemensamma system för kvalitetssäkring,
- d) har en gemensam affärsstrategi,
- e) använder ett gemensamt namn, eller
- f) i betydande omfattning har gemensam personal.

3.2 Utgångspunkter för RN:s bedömning

Fram till den 1 september 2016 bedrev A-son revisionsverksamhet som enskild näringsverksamhet. Han var därmed att anse som ställföreträdare för ett revisions-

⁶ Prop. 2000/01:146 s. 111.

företag och ansvarig för att förekommande skyldigheter mot det allmänna fullgjordes.

A-son bedrev också – och bedriver fortfarande – verksamhet genom ett aktiebolag. Han var ställföreträdare för bolaget och hade därmed ansvaret för att dess skyldigheter mot det allmänna fullgjordes. Såvitt utredningen utvisar utgjorde visserligen verksamheten i bolaget inte revisionsverksamhet förrän fr.o.m. september 2016 och de uppgifter om brister i skötseln av bolaget som har framkommit i detta disciplinärende hänför sig enbart till tiden dessförinnan. Med hänsyn till ägarförhållandena och till hur kontroll och ledning utövades över respektive verksamhet utgjorde emellertid den enskilda näringsverksamheten och bolaget tillsammans ett nätverk i revisorslagens mening. Av god revisorssed får, enligt RN:s uppfattning, anses följa att en auktoriserad eller godkänd revisor är skyldig att verka för att samtliga företag som ingår i ett nätverk och som han eller hon är företrädare för sköts på ett seriöst sätt. I den utsträckning A-son har försummat sina skyldigheter som ställföreträdare för bolaget kan detta därför vara att anses som en avvikelse från god revisorssed.

I detta ärende ska därför beaktas såväl vad som har förekommit i den enskilda näringsverksamheten som vad som förekommit i bolaget.

3.3 Försenade inbetalningar av skatt

Inledningsvis bör framhållas att det underlag för RN:s bedömning som har återgetts ovan inte grundar sig på den sammanställning som Skatteverket har upprättat och som A-son invänt mot. Underlaget är i stället hämtat från de skattekontoutdrag som RN har tagit in i ärendet.

Underlaget utvisar att A-son vid upprepade tillfällen under den av RN granskade perioden har underlåtit att betala skatter i rätt tid i sin enskilda näringsverksamhet. Också aktiebolaget, där han varit ensam styrelseledamot, har försummat att betala sina skatter och avgifter i rätt tid. De omständigheter som han själv har framhållit, t.ex. att han och bolaget under vissa perioder har haft överskott på sina respektive skattekonton och att de rentav tillgodoräknats ränta, förändrar inte denna bedömning. Det förarbetsuttalande och det RN-beslut i ett tidigare disciplinärende som han har åberopat rör frågor om vilka bedömningar som en revisor ska göra vid granskningen av hur klienterna har uppfyllt sina skyldigheter i skatte- och avgiftshänseende. Vad som där sägs innebär givetvis inte att revisorn själv kan avvika från gällande regler i sin egen verksamhet.

A-son har alltså, vad gäller den enskilda näringsverksamheten, åsidosatt sina skyldigheter som ställföreträdare för ett revisionsföretag. När det gäller aktiebolaget får han – särskilt med beaktande av arten av de försummelser som det här har varit fråga om – anses ha åsidosatt god revisorssed och därmed sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd.

3.4 Val av disciplinär åtgärd

Den omständigheten att en revisor i sin egen verksamhet inte följer gällande regelverk är i sig allvarligt. I förevarande fall har misskötseln dessutom skett inom ett område där revisorer i sin yrkesutövning har en lagstadgad skyldighet att påtala fel och brister hos sina revisionsklienter, se 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551). A-son har upprepat och medvetet underlåtit att tillämpa normala rutiner för inbetalning av skatt, vilket har medfört ett stort antal betalningsdröjsmål. Försummelser av detta slag har i flera tidigare disciplinärenden föranlett RN att upphäva revisorns auktorisation eller godkännande.

I förevarande fall har emellertid betalningsdröjsmålen i många fall varit tidsmässigt och beloppsmässigt förhållandevis begränsade. Inga skulder har restförts hos Kronofogdemyndigheten och inga förseningsavgifter har påförts. A-son har också, visserligen först efter det att detta disciplinärende öppnades, ändrat sina rutiner så att skatteinbetalningarna numera sker i rätt tid. Vid en samlad bedömning finner RN därför att omständigheterna visserligen är mycket graverande för A-son men inte synnerligen försvårande. Den disciplinära åtgärden ska därför stanna vid en varning.

I detta sammanhang kan noteras att RN, i situationer där en revisor har åsidosatt sina skyldigheter på ett så allvarligt sätt som här är fallet, brukar följa upp – inom ramen för myndighetens systematiska och uppsökande tillsyn – hur revisorn bedriver sin verksamhet.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Michael Frie, direktören Per-Ola Jansson och redovisningsexperten Claes Norberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen

Adam Diamant, chefsrevisorn Carin Rytöft Drangel, experten Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson, som har föredragit ärendet, varit närvarande.