

Den 6. april 2018 blev der i

sag nr. 036/2017

SKAT

mod

statsautoriseret revisor A

afsagt sålydende

kendelse:

Ved skrivelse af 29. juni 2017 i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, har SKAT indbragt statsautoriseret revisor A for Revisornævnet.

Den erklæring, der ligger til grund for klagen, er en erklæring med sikkerhed og omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2.

Det fremgår af udskrift af Det centrale Virksomhedsregister af 6. juli 2017, at indklagede har været godkendt som statsautoriseret revisor fra den 3. februar 1989, og at indklagede er tilknyttet B, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab.

Klagen:

Klager har rejst følgende – af Revisornævnet forkortede – klagepunkt:

- Indklagede har tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, idet indklagede har overtrådt erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, nr. 1, ved i årsrapport for C ApS for årene 2012, 2013 og 2014 at have undladt at medtage supplerende oplysning om selskabets overtrædelse af skattekontrollovens § 7 A og 7 C om indberetning af rådighed for direktør over firmabil.

Sagsfremstilling:

Det fremgår af udskrift fra Erhvervsstyrelsen af 17. maj 2017, at selskabet C ApS blev stiftet den 21. december 2007, at stifter var direktør D, [adresse], at selskabets adresse var c/o D, [adresse], samt at revisionen blev varetaget af B, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab.

Det fremgår af R75S – SKATs Tast Selv – for indkomstårene 2011, 2012 og 2013 vedrørende selskabet C ApS, at en personbil, Audi A6, med registreringsnummer XXXXXX, registreret første gang den 14. juni 2011, er tilgået selskabet den 13. december 2011 og afgået den 15. juli 2013.

Det fremgår herudover af R75S – SKATs Tast Selv – for indkomstårene 2013 og 2014 vedrørende selskabet C ApS, at en personbil, Audi A6 A vant, med registreringsnummer XXXXXX, registreret først gang den 4. juli 2008, er tilgået selskabet den 4. juli 2013 og afgået den 31. juli 2016.

Den 18. december 2015 har SKAT truffet afgørelse om indberetning af værdi af fri bil for indkomstårene 2011-2014 for direktøren, D, for C ApS. Det fremgår af afgørelsen, at SKAT på baggrund af materiale i form af lønsedler og værdiopgørelser for selskabets to biler har konstateret, at selskabet i perioden 13. november 2011 og frem til datoen for SKATs afgørelse har stillet fri bil til rådighed for selskabets hovedaktionær og direktør, D. Videre fremgår følgende blandt andet af SKATs afgørelse:

” ...

Sagsfremstilling og begrundelse

1. Indledning

1.1.Sagens baggrund og forløb

SKAT har ved gennemgang af dine skatteoplysninger for 2011-2014 konstateret, at du i de omhandlede indkomstår har haft fri bil stillet til rådighed for privat anvendelse af din arbejdsgiver C ApS, CVR-nr. XXXXXX, hvori du er hovedaktionær.

SKAT har i brev af 23. oktober 2015 rettet henvendelse til C ApS med henblik på en redegørelse for anvendelsen af selskabets biler, idet der ikke er sket indberetning og indeholdt A-skat af værdi af fri bil for perioden.

Du har som repræsentant for selskabet i mails af henholdsvis 17. og 19. november 2015 sendt SKAT det efterspurgte materiale i form af lønsedler og værdiopgørelser for selskabets to biler.

[...]

Din revisor, A, har i mail af 17. december 2015 fremsendt bemærkninger til SKATs forslag til afgørelse.

[...]

2. SKATs bemærkninger og begrundelse

[...]

2.4. Konklusion

[...]

2.4.2. Indkomståret 2012

Det er SKATs opfattelse, at du har haft privat rådighed over bilen med registreringsnummer EF 42 977 i hele 2012.

[...]

SKAT har [...] i brev af 26. november 2015 foreslået, at din lønindkomst for 2012 forhøjes med 76.902 kr.

Din revisor, A, har i mail af 17. december 2015 tilkendegivet, at du kan tiltræde den foreslåede ændring.

SKAT forhøjer således din indkomst for 2012 med i alt 76.902 kr.

2.4.3. Indkomståret 2013

Det er SKATs opfattelse, at du har haft fri bil til rådighed i hele 2013. SKAT bemærker, at du i juli måned har skiftet firmabil.

[...]

Ved opgørelse af den skattepligtige værdi af fri bil for 2013 lægger SKAT derfor til grund, at du i januar – juni 2013 (begge måneder inklusiv) skal beskattes af værdien af bil med registreringsnummer XXXXXX, og i juli-december 2013 (begge måneder inklusiv) af værdien af bil med registreringsnummer XXXXXX.

[...]

SKAT har [...] i brev af 26. november 2015 foreslået, at din lønindkomst for 2013 forhøjes med 97.560 kr.

Din revisor, A, har i mail af 17. december 2015 tilkendegivet, at du kan tiltræde den foreslåede ændring.

SKAT forhøjer således din indkomst for 2013 med i alt 97.560 kr.

2.4.4. Indkomståret 2014

Det er SKATs opfattelse, at du har haft privat rådighed over bilen med registreringsnummer XXXXXX i hele 2014.

[...]

SKAT har [...] i brev af 26. november 2015 foreslået, at din lønindkomst for 2014 forhøjes med 114.612 kr.

Din revisor, A, har i mail af 17. december 2015 gjort opmærksom på, at værdi af fri bil for 2014 er selvangivet med 105.000 kr. i rubrik 15. Revisor har videre anført, at det selvangivne beløb ikke indeholder miljøtillæg, hvorfor indkomsten derfor skal forhøjes med forskellen, 9.612 kr.

SKAT er enig i det af revisor anførte. SKAT forhøjer således din lønindkomst for 2014 med 9.612 kr.

... ”

Af forklaringsrapport fra mødet hos SKAT Aarhus den 10. april 2017 fra klokken 10.00 til kl. 10.45 fremgår følgende udtalelse fra direktør i C ApS, D:

” ...

D anvender B som revisor. Har et bogføringsfirma til at [bogføre] en gang i måneden. Firmaet sender regnskabet til B. D mener ikke at revisor har set hans personlige selvangivelser, men er ikke sikker på det.

... ”

Videre fremgår af forklaringsrapporten:

” ...

D købte den første bil ud af det [nationalitet] selskab. Anvendtes til at starte med som privat. Solgte bilen til selskabet ultimo 2011. Fik den vurderet ved forhandler. Revisor må have set bilagene, men rådgav ikke.

... ”

Ifølge afgørelse af 18. december 2015 fra SKAT købte C ApS en Audi A6 den 13. december 2011 til en købspris på 285.000 kr. Købsprisen blev fastsat på baggrund af en uafhængig vurdering fra [bilfirma] dateret den 29. november 2011.

Vedrørende selskabet C ApS (revision):

Indklagede har den 28. maj 2013 afgivet en revisionspåtegning uden forbehold eller supplerende oplysninger på årsrapporten for C ApS for regnskabsåret 2012. Årsrapporten er aflagt efter årsregnskabsloven. Det fremgår blandt andet af årsrapporten, at årets resultat i virksomheden var 233.248 kr. (37.431 kr. i 2011), balancesummen udgjorde 590.846 kr. (426.107 kr. i 2011), hvoraf det på aktivsiden blandt andet fremgår, at materielle anlægsaktiver i alt udgjorde 223.092 kr. (280.092 kr. i 2011), mens det af passivsiden blandt andet fremgår, at egenkapitalen udgjorde 309.875 kr. (76.627 kr. i 2011).

Indklagede har den 19. maj 2014 afgivet en revisionspåtegning uden forbehold eller supplerende oplysninger på årsrapporten for C ApS for regnskabsåret 2013. Årsrapporten er aflagt efter årsregnskabsloven. Det fremgår blandt andet af årsrapporten, at årets resultat i virksomheden var - 49.214 kr., at egenkapitalen udgjorde 212.361 kr. og at balancesummen udgjorde 433.526 kr.

Af note 1 til årsrapporten fremgår:

” ...

	<i>2013</i>	<i>2012</i>
	<i>DKK</i>	<i>DKK</i>
<i>1. Personaleomkostninger</i>		
<i>Lønninger</i>	<i>794.920</i>	<i>786.391</i>
<i>Pensioner</i>	<i>3.240</i>	<i>6.120</i>
<i>Personaleomkostninger i øvrigt</i>	<i>10.458</i>	<i>28.034</i>
<i>I alt</i>	<i>808.618</i>	<i>820.545</i>

... ”

Af note 3 til årsrapporten fremgår:

” ...

	31.12.13 DKK	31.12.12 DKK
3. Kontraktlige forpligtelser		
<i>Leje og leasingydelse:</i>	211.000	0
2-5 år		
<i>I alt</i>	211.000	0
... ”		

Indklagede har den 28. maj 2015 afgivet en revisionspåtegning uden forbehold eller supplerende oplysninger på årsrapporten for C ApS for regnskabsåret 2014. Årsrapporten er aflagt efter årsregnskabsloven. Det fremgår blandt andet af årsrapporten, at årets resultat i virksomheden var 197.820 kr., at egenkapitalen udgjorde 360.982 kr. og at balancesummen udgjorde 534.516 kr.

Af note 1 til årsrapporten fremgår:

” ...		
	2014 DKK	2013 DKK
1. Personaleomkostninger		
<i>Lønninger</i>	579.100	694.920
<i>Pensioner</i>	132.700	103.240
<i>Personaleomkostninger i øvrigt</i>	28.877	10.458
<i>I alt</i>	740.677	808.618
... ”		

Af note 3 til årsrapporten fremgår:

” ...		
	31.12.14 DKK	31.12.13 DKK
3. Kontraktlige forpligtelser		
<i>Leje og leasingydelse:</i>	129.899	211.000
2-5 år		
<i>I alt</i>	129.899	211.000
... ”		

Det fremgår af årsrapporten for C ApS for 2011 at selskabet ved årets udgang havde materielle anlægsaktiver i alt for 280.092 kr. (0 kr. i 2010).

Af anvendt regnskabspraksis for årene 2011-2014 fremgår blandt andet, at:

” ...
Afskrivninger

Afskrivninger på materielle anlægsaktiver tilsigter, at der sker systematisk afskrivning over aktivernes forventede brugstid. For selskabet er anvendt følgende brugstider og restværdier:

	<i>Brugstid</i>	<i>Restværdi</i>
<i>Ander anlæg, driftsmateriel og inventar</i>	<i>5 år</i>	<i>0 %</i>

*Nyanskaffelser af produktionsanlæg og maskiner samt andre anlæg, driftsmateriel og inventar med kostpris på under DKK 12.300 pr. stk. [DKK 12.600 pr. stk. i 2014] indregnes i resultatopgørelsen i anskaffelsesåret.
... ”*

Videre fremgår om materielle anlægsaktiver for 2011-2013, at:

” ...

Materielle anlægsaktiver

Materielle anlægsaktiver måles i balancen til kostpris med fradrag af akkumulerede afskrivninger eller til genindvindingsværdien, hvor denne er lavere.

*Fortjeneste eller tab ved afhændelse af materielle anlægsaktiver opgøres som forskellen mellem salgspris med fradrag af salgsomkostninger og den regnskabsmæssige værdi på salgstidspunktet.
... ”*

Parternes bemærkninger:

Klager har til støtte for sin påstand anført bl.a.:

Ad formaliteten

Til indklagedes påstand om, at indklagede positivt har bistået med belysning af sagen over for SKAT, men ikke har deltaget i møder eller været part i høring om sagsfremstillingen i øvrigt, hvorved klager muligvis har forbrudt sig over for gældende regler for selvinkriminering, har klager anført, at det er revisors klient, som alene afgør, i hvilket omfang klienten ønsker at involvere revisor eller andre rådgivere. SKAT sender ikke genpart af korrespondance eller andet materiale til rådgivere henholdsvis til revisor, uden at dette er aftalt med revisors klient. Klager har i denne forbindelse henvist til skatteforvaltningslovens § 17, om tavshedspligt. Klager har videre tilføjet, at denne er uforstående over for den påstand, at SKAT skulle have handlet i strid med regler om selvinkriminering.

Til indklagedes påstand om, at SKAT ikke, selvom det er fast procedure, når SKAT vurderer, at revisor også kan blive sigtet i en sag mod skatteyder, har indkaldt skatteyder og revisor samtidig, men at SKAT alene på usædvanlig vis valgt at indsende klage til Revisornævnet, har klager anført, at de hos SKAT ikke har haft nogen mistanke eller noget grundlag for at mistænke, at indklagede skulle have medvirket til nogen strafbar handling. Der har derfor ikke foreligget nogen anledning til at rejse sigtelse mod indklagede for nogen form for strafbar overtrædelse af lovgivningen. SKAT vil alene foretage indkaldelse til fælles møde mellem klienten og dennes rådgiver, når der forinden har foreligget et udtrykkeligt ønske fra klienten om, at rådgiver skal deltage i mødet.

Til indklagedes påstand om, at SKAT ikke har foretaget en samlet ansvarsvurdering af direktør og revisor, eller på noget tidspunkt inddraget revisor heri, ligesom SKAT kan have forbrudt sig mod reglerne om selvinkriminering, og at der derfor efter indklagedes opfattelse er sket en proceduremæssig fejl, der i sig selv skal medføre, at Revisornævnet skal afvise at behandle klagen, har klager anført, at indklagede også i relation til SKAT har krav på respekt for SKATs anvendelse af skatteforvaltningslovens § 17 om tavshedspligt. Klager har hertil anført, at revisors klient derfor ikke har krav på af SKAT at blive gjort bekendt med SKATs vurdering af hverken et potentielt strafferetligt eller disciplinært ansvar for revisor. Klager stiller sig på denne baggrund uforstående over for indklagedes påstand om, at der skulle være sket en proceduremæssig fejl, og at SKAT kan have forbrudt sig mod forbuddet mod selvinkriminering.

Ad realiteten

Klager har til sagens faktiske forhold anført, at SKAT den 18. december 2015 til selskabets direktør, D, har fremsendt en afgørelse om skattepligt af personlig rådighed over selskabets Audi A6. Klager har i den forbindelse anført, at rådighed over selskabets bil er omfattet af skattepligt i medfør af ligningslovens § 16, stk. 4. Klager har videre henvist til SKATs juridiske vejledning punkt CA.5.14.1. Herudover har klager henvist til kildeskattelovens § 43 stk. 2, litra g, jf. § 18 stk. 1, nr. 30, i bekendtgørelse til samme lov nr. 1159 af 3. december 2012, hvoraf fremgår, at rådighed over bil betragtes som A-indkomst og således medfører pligt til indeholdelse af A-skat og AM-bidrag. Klager har i forlængelse heraf henvist til kildeskattelovens § 46, samt lov om arbejdsmarkedsbidrag § 7, og har videre anført, at overtrædelse af pligten til indeholdelse af A-skat og AM-bidrag kan straffes i medfør af kildeskattelovens § 74.

Klager har videre anført, at der for en arbejdsgiver i medfør af skattekontrolloven § 7, foreligger pligt til løbende at indberette skattepligtig værdi af rådighed. Klager har i denne forbindelse henvist til SKATs juridiske vejledning punkt A.B.1.2.2.2.4 om indberetning af goder for direktører og hovedaktionærer, og har anført, at manglende overholdelse af indberetningspligten efter skattekontrollovens § 7, kan straffes i medfør af samme lovs § 14, stk. 2.

Klager har på baggrund af revisors erklæringer på årsrapporterne for C ApS for 2012-2014 konstateret, at ingen af erklæringerne indeholder en supplerende oplysning om muligt ansvar for selskabets ledelse ved undladelse af at foretage indberetning. Klager har herefter konstateret, at selskabet har undladt at efterkomme pligt til løbende at foretage indberetning af skattepligtig værdi af rådighed for D over selskabets bil.

I forlængelse af det ovenfor anførte, har klager videre anført, at selskabet alene besidder én bil, og at selskabet har hjemstedsadresse hos selskabets direktør og anpartshaver. Indklagede kan derfor ikke undgå at blive opmærksom på skattemæssige følgevirkninger af rådighed over firmabil for selskabets ledelse.

Klager har herefter gjort gældende, at indklagede har tilsidesat erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, nr. 1, (bekendtgørelse nr. 385 af 17. april 2013), ved i sine erklæringer i årsrapporterne for 2012-2014 for C ApS at have undladt at medtage supplerende oplysning om selskabets overtrædelse af skattekontrollovens §§ 7 A og 7 C, som vedrører indberetning af direktørens rådighed over en firmabil. Klager har hertil anført, at det følger af erklæringsbekendtgørelsen, at revisor i erklæringer – når revisor er blevet bekendt hermed – altid skal medtage en supplerende oplysning, når selskabets ledelse kan ifalde strafferetligt ansvar for overtrædelse af regler i lovgivning om skatter

og afgifter. Revisors erklæringer er efter klagers opfattelse således i strid med revisorlovens § 16, stk. 1, om god revisorskik og adfærd som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Klager har anført, at indklagede har forsynet årsrapport pr. 31. december 2012, 31. december 2013 og 31. december 2014 med erklæring om udført revision, hvilket vil sige erklæringer omfattet af revisor lovens § 1, stk. 2. Videre har klager anført, at selskabet for alle tre indkomstår har besiddet samt rådet over én Audi A6. Om Audi A6, som anlægsaktiv, foreligger ifølge klager følgende oplysninger:

” ...
Årsrapport pr. 31. december 2011 (bilag siderne 36 - 49):

*Køretøj er anskaffet i 2011 for kr. 285.000. Afskrivning i 2011, kr. 4.908.
Værdiansættelse pr. 31. december 2011 kr. 280.092
... ”*

Videre har klager anført, at det om anvendt regnskabspraksis er oplyst:

” ...
Afskrivninger på materielle anlægsaktiver tilsigter, at der sker systematisk afskrivning over aktivernes forventede brugstid. For selskabet er anvendt følgende brugstider og restværdier:

Andre anlæg, driftsmidler og inventar. Brugstid 5 år med 0 % i restværdi.

*Nyanskaffelser af produktionsanlæg og maskiner samt andre anlæg, driftsmateriel og inventar med kostpris på under kr. 12.500 pr. stk. indregnes i resultatopgørelsen i anskaffelsesåret.
... ”*

Klager har herudover anført, at det om materielle anlægsaktiver oplyses, at:

” ...
Materielle anlægsaktiver måles i balancen til kostpris med fradrag af akkumulerede afskrivninger eller til genindvindingsværdien, hvor denne er lavere.

*Fortjeneste eller tab ved afhændelse af materielle anlægsaktiver opgørelse som forskellen mellem salgspris med fradrag af salgsomkostninger og den regnskabsmæssige værdi på salgstidspunktet.
... ”*

I forlængelse heraf har klager bemærket, at samme tekst er indeholdt i anvendt regnskabspraksis for efterfølgende regnskabsår 2012 – 2014.

Klager har herudover anført, at selskabet i året 2013 har afhændet én Audi A6 og i stedet leaset en tilsvarende bil af ældre årgang.

Klager har til støtte for klagen herefter anført, at indklagede må forudsættes, som led i sin revision, at have revideret tilstedeværelse, ejendomsret og værdiansættelse af selskabets aktivmasse, herunder omhandlede køretøj. For en del af 2013 og efterfølgende år 2014 har selskabet rådet over en leaset Audi A6. På baggrund af revision af såvel aktivmasse som driftsomkostninger er revisor ifølge klager blevet bekendt med tilstedeværelse af en Audi A6. Herudover er indklagede ifølge klager gennem indklagedes revision og overordnede kendskab til selskabets forretningsforhold, ejerstruktur og hjemsted bekendt med sammenfaldende adresse for selskabet og dets eneanpartshaver. Klager har i forlængelse heraf henvist til ISA 315, vedrørende identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser. Afsnit 11, side 2 og 3 i version dateret april 2009 er gældende for regnskabsår, der træder i kraft den 15. december 2009 eller senere.

Ved udførelse af revision i medfør af revisorlovens § 1, stk. 2, vil revisor ifølge klager som en del af sine arbejdshandlinger indhente dokumentation for, at der er foretaget indberetning til SKAT af lønninger og anden A-indkomst i overensstemmelse med gældende ret. Klager har konstateret, at selskabet for indkomstårene 2012, 2013 og 2014 har undladt at foretage indberetning af A-indkomst efter lovgivningens bestemmelser, hvorved selskabets ledelse har pådraget sig muligt strafferetligt ansvar. Klager har i denne forbindelse henvist til sagsfremstillingen fra SKAT fra 29. juni 2017, og har på denne baggrund gentaget, at indklagede i sine erklæringer om udført revision systematisk har undladt at medtage supplerende oplysning om ledelsens mulige strafbare adfærd. Indklagede har herved undladt at udføre sin revision i overensstemmelse med god revisorskik og undladt at udføre sit hverv i sin egenskab af offentlighedens tillidsrepræsentant.

Klager har herefter anført, at erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 2, sidste punktum, gælder for supplerende oplysninger. For regnskabsårene 2012, 2013 og 2014 har bekendtgørelse nr. 668 af 26. juni 2008 og nr. 385 af 17. april 2013 samme indhold:

”...

Herunder skal altid oplyses om overtrædelse af:

- 1) straffelovens kapitel 28 samt skatte-, afgifts- og tilskudslovgivningen,*
- 2) den for virksomheden fastsatte selskabsretlige eller tilsvarende lovgivning, eller*
- 3) lovgivningen om regnskabsaflæggelse, herunder om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale.*

...”

Klager har endvidere anført, at efterfølgende bekendtgørelse nr. 736 af 17. juni 2016 (erklæringsbekendtgørelsen) § 7, stk. 2, sidste punktum, har følgende indhold:

”...

Herunder skal oplyses om overtrædelse af:

- 1) Straffelovens kapitel 28 samt skatte-, afgifts- og tilskudslovgivningen,*
- 2) den for virksomheden fastsatte selskabsretlige eller tilsvarende lovgivning, eller*
- 3) lovgivningen om regnskabsaflæggelse, herunder om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale.*

...”

Klager har på denne baggrund videre anført, at det fremgår af seneste bekendtgørelse nr. 736 af 17. juni 2016, at ordet "altid" er udeladt fra den nye og ændrede formulering, hvilket ifølge klager imidlertid ikke betyder, at undladelse af at foretage lovpligtig indberetning, når undladelsen er omfattet af lovhjemmel til straf, ikke er omfattet af pligt til at afgive "oplysning", jf. den ny formulering af bekendtgørelsen. Ledelsens mulige strafbare handlinger eller undladelser i strid med skattelovgivning udgør altid en væsentlig handling eller undladelse.

Herefter har klager refereret til Revisornævnets kendelse af 26. marts 2015 i sag nr. 042/2014, hvori en statsautoriseret revisor i dennes erklæring om udført revision havde undladt at medtage supplerende oplysning om selskabets manglende indberetning af rådighed for direktør og hovedaktionær over selskabets bil. Klager har citeret følgende fra Revisornævnets afgørelse:

” ...
Revisornævnet finder – fordi selskabet B A/S ikke for hverken regnskabsåret 2008/2009 eller 2009/2010 har foretaget indberetning til Skat i overensstemmelse med de herom gældende bestemmelser, som er af væsentlig betydning for Skats muligheder for at kontrollere skattetilsvaret og skattebetaling, hvilket måtte være klart for revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant, sammenholdt med, at der i denne sag var tale om væsentlige beløb, og idet selskabets ledelse på denne baggrund efter bestemmelserne i skattekontrollovens § 14 kunne ifalde strafansvar for undladelsen af indberetningen til Skat – at den indklagede revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant burde have afgivet en supplerende oplysning herom i sine erklæringer på årsrapporterne for B A/S for regnskabsårene 2008/2009 og 2009/2010. Revisornævnet bemærker i denne forbindelse, at nævnet ikke i denne sag har vurderet, at der har været tale om så bagatelagtige forhold, at det ikke tjente noget formål at nævne disse i relation til relevante læsere af årsrapporterne, jf. herom Erhvervsstyrelsens meddelelse (den nugældende) af 5. februar 2014 punkt 3.

Det forhold, at indklagede selv skønnede, at selskabets overtrædelse eventuelt alene ville blive kategoriseret som simpel uagtsomhed og derfor ikke strafsanktioneret, eller det forhold, at indklagede personligt via juridisk litteratur mv. havde undersøgt den praksis, der hidtil var fulgt fra Skat og anklagemyndighedens side, kan ikke føre til et andet resultat.

Nævnet henviser i den forbindelse til, at det af den dagældende erklæringsbekendtgørelses ordlyd (bekendtgørelse nr. 668 af 26. juni 2008) § 7, stk. 2, klart fremgår, at der endvidere særskilt skal gives supplerende oplysning om forhold, som revisor er blevet bekendt med under sit arbejde, og som giver en begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatningsansvar eller strafansvar for i forbindelse med handlinger eller undladelser, der berører virksomheden mv. Herunder skal altid oplyses om overtrædelse af blandt andet skattelovgivningen.

I denne sag burde den indklagede som offentlighedens tillidsrepræsentant med de oplysninger, der var til rådighed – herunder, at direktøren uden tvivl skulle betale skat af fri bil, og herunder, at der ikke var sket indberetning fra selskabet til Skat herom – have haft en begrundet formodning om, at ledelsen kunne risikere at ifalde et strafansvar, og at der var en begrundet formodning om, at en sådan undladelse kunne blive kategoriseret som mere end simpel uagtsom. Hertil kommer, at selskabets undladelse af at foretage indberetningen klart var en overtrædelse af skattelovgivningens bestemmelser, jf. skattekontrollovens § 7C.

Nævnet henviser i den forbindelse videre til – som også anført af Skat – at Skat og anklagemyndighedens tilbageholdenhed med at kræve straf pålagt i medfør af bestemmelserne i skattelovgivningen ikke kan sættes lig med, at bestemmelserne ikke hjemler straf.

Det forhold, at indklagede har udført en del af sit arbejde ved en ansat registreret revisor i revisionsvirksomheden kan ikke føre til et andet resultat, idet det er indklagede, der har afgivet revisor erklæringen.

... ”

På baggrund af Revisornævnet tidligere kendelse, har klager konkluderet, at Revisornævnet deler opfattelse med klager, således at indklagede under de i sagen beskrevne omstændigheder har pligt til i erklæringerne at medtage supplerende oplysning om muligt strafbart ansvar for selskabets ledelse for undladelse af at foretage indberetning af skattepligtig værdi af personalegode til selskabets ledelse.

Sammenfattende har klager konkluderet, at indklagede alene gennem sit kendskab til selskabet, dets virke, økonomi, bogholderi og revision i overensstemmelse med god revisorskik og i egenskab af offentlighedens tillidsrepræsentant var bekendt med, at:

- a. selskabets direktør i omhandlede regnskabsperioder har haft rådighed over selskabets Audi A6. Selskabet er på denne baggrund indberetningspligtig og indeholdelsespligtig for A-skat beregnet i overensstemmelse med ligningslovens § 16, stk. 4.
- b. indklagede i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, sidste punktum, er pligtig at forsyne erklæringerne med supplerende oplysning om ledelsens ansvar for mulig strafbar overtrædelse af skattelovgivningen.

Indklagede skal ifølge klager ikke overveje eller undersøge, hvorvidt SKAT rent praktisk måtte foranledige gennemførelse af en mulig sanktion over for selskabets ledelse. Såfremt revisor måtte have udført sin revision under overholdelse af god revisorskik, så har revisor i den konkrete sag konstateret og konkluderet, at selskabets ledelse har tilsidesat krav om indberetningspligt af beløb for rådighed over selskabets Audi A6. Alene denne konstatering hos revisor er tilstrækkelig til, at det må stå revisor klart, at revisor er pligtig at forsyne sin erklæring med supplerende oplysning om forholdet.

Til trods for denne professionelle viden hos indklagede har indklagede for alle tre regnskabsår systematisk ved indklagedes adfærd tilsidesat kravene til god revisorskik og adfærd som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Klager har efterfølgende kommenteret på udvalgte udsagn fra indklagede, herunder indklagedes oplysning om, at indklagede blev opmærksom på den manglende indberetning i 2015 og tog kontakt til direktøren for at få efterangivet indberetning af fri bil for 2015 og rettet selvangivelsen for tidligere år, hvortil klager har anført, at dette udsagn efter sin ordlyd viser, at indklagede har undladt at gøre sig bekendt med, at selskabets direktør i relation til ligningslovens § 16, stk. 4, har haft rådighed over selskabets Audi A6. Herved har indklagede ifølge klager tilkendegivet, at denne har undladt som en del af sin udførte revision at gennemgå foreliggende dokumentation for indberetning til SKAT af skattepligtig A-indkomst og A-skat m.v. Indklagede har herved tilsidesat revisorlovens § 16, stk. 1.

På baggrund af indklagedes oplysning om, at SKAT hvert år qua S75 positivt har modtaget oplysning om privat anvendelse af bilerne, men ikke har foretaget en sædvanlig ligningsmæssig kontrol af hovedaktionæren eller dennes selskab i de omhandlende indkomstår, har klager anført, at det netop af R75 for indkomstårene 2012, 2013 og 2014 (bilag siderne 114-123), fremgår, at selskabets Audi A6 ikke er registreret med selskabet direktør som bruger. Herudover fremgår det af lønoplysninger på R75, at der ikke er indberettet skattepligtig værdi af rådighed over firmabil.

Til indklagedes vedlagte uddrag af en artikel skrevet af professor, dr. Jur. Jan Pedersen, fra Juridisk Institut på Aarhus Universitet med titlen ”SR SKAT 2015.160 f: Simpel og grov uagtsomhed i skattestrafferetten og skatteforvaltningsretten”, har klager anført, at den pågældende artikel drejer sig om vurdering af begrebet simpel uagtsomhed og grov uagtsomhed i såvel skatteretlig belysning som belyst ud fra et strafferetligt perspektiv. Klager har i den forbindelse anført, at revisorlovens bestemmelser er objektive og ikke sonder mellem simpel og grov uagtsomhed. Klager har videre anført, at i relation til revisors manglende supplerende oplysning, så fremgår det af det af klager allerede anførte, herunder af Revisornævnets afgørelse af 26. marts 2015 i sag nr. 042/2014, at den blotte konstatering af ledelsens ansvar for tilsidesættelse af pligt til indberetning af skattepligtig værdi af firmabil i den konkrete sag er tilstrækkelig til, at revisor har haft pligt til at forsyne sin erklæring med supplerende oplysning. Klagers opfattelse er på denne baggrund, at den af indklagede vedlagte artikel savner relevans i forhold til sagen.

Klager har afslutningsvist anført, at ledelsen i selskabet C ApS ikke har overholdt skattekontrollovens bestemmelse om pligt til indberetning af skattepligtig værdi af firmabil, og at selskabet har undladt at foretage indeholdelse af A-skat med videre af skattepligtig værdi af denne rådighed. Det er klagers opfattelse, at indklagede, ved et selskab af denne art og størrelse, ved sin revision i overensstemmelse med god revisorskik ikke kan undgå at blive gjort bekendt med selskabets manglende overholdelse af pligter, som i øvrigt er omfattet af mulig sanktionering med straf. Til trods herfor har selskabets statsautoriserede revisor systematisk undladt at forsyne erklæring om revision med supplerende oplysning herom.

Indklagede har heroverfor anført bl.a.:

1. Ad formaliteten

Indklagede har anført, at indklagede skal frifindes under henvisning til SKATs sagsbehandling eller under henvisning til, at klagen er ubegrundet. Herudover har indklagede anført, at høringsprocessen

i Revisornævnet fratager indklagede mulighed for at forholde sig til klagers afsluttende bemærkninger.

1.1. SKATs sagsbehandling

Indklagede har til støtte for, at sagsbehandlingsfejl ved SKAT bør medføre, at Revisornævnet afviser klagen, anført, at, som det også fremgår af SKATs fremsendte bilag i skrivelser af 18. december 2015, så har SKAT oversendt sagen til ansvarsvurdering. Indklagede har indhentet resultatet af denne vurdering fra indklagedes klient, som er vedlagt som bilag A. Heraf fremgår, at SKAT har afsluttet sagen i relation til selskabets direktør, D, med en henstilling. Indklagede har i relation hertil bemærket, at SKAT har vurderet, om der var grundlag for en bøde, herunder om selskabets direktør har handlet groft uagtsomt eller forsætligt, men at SKAT har konkluderet, at der ikke er grundlag for en bøde, hvilket vil sige at forholdet er simpelt uagtsomt.

Indklagede har anført, at SKAT i nærværende sag, selvom dette er fast procedure, når SKAT vurderer, hvorvidt revisor også kan blive sigtet i en sag mod skatteyder, ikke har indkaldt skatteyder og revisor samtidig. SKAT har på usædvanlig vis valgt alene at indsende en klage til Revisornævnet. SKAT har ikke foretaget en samlet ansvarsvurdering af direktør og revisor eller på noget tidspunkt inddraget revisor heri, ligesom SKAT ifølge indklagede kan have forbrudt sig mod reglerne om selvinkriminering.

Indklagede har i forlængelse af det anførte videre henvist til uddrag fra SKATs hjemmeside, hvoraf følgende fremgår:

” ...

Hvis repræsentanten er sigtet

Hvis en rådgiver (revisor, advokat) er sigtet for et forhold vedrørende en klient, skal ansvarsforhandlingen med rådgiveren som udgangspunkt foregå uden deltagelse af klienten - uanset om klienten også er sigtet, eller dette ikke er tilfældet.

Hvis der under en forhandling med en sigtet og sigtedes rådgiver, der ikke er sigtet, opstår mistanke om, at rådgiver har begået et strafbart forhold, skal ansvarsforhandlingen afbrydes, og rådgiver skal sigtes. Vejledning om mulighed for beskikkelse af forsvarer skal i en sådan situation efter omstændighederne gentages.

Ansvarsforhandlinger gennemføres herefter som udgangspunkt med den skattepligtige og rådgiveren hver for sig, men kan fortsætte med begge sigtede, hvis de er indforståede med dette.

... ”

Det er indklagedes opfattelse, at der i nærværende sag er tale om en proceduremæssig fejl, der i sig selv skal medføre, at Revisornævnet skal afvise at behandle klagen.

1.2. Klagen skønnes grundløs

Indklagede har i relation til påstanden om, at Revisornævnet skal afvise klagen under henvisning til, at klagen er ubegrundet, anført, at en klage over en revisor ikke alene kan begrundes i manglende indeholdelse af kildeskat, men at der er flere betingelser, der alle skal være opfyldt. Klager har ifølge indklagede ikke nærmere argumenteret for, hvorfor en manglende indberetning i den

konkrete sag opfylder betingelserne i erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, nr. 1. Klager har ifølge indklagede endvidere ikke redegjort for sammenhængen mellem den manglende indberetning og den bestemmelse, som klager mener, indklagede har overtrådt.

Klager har ifølge indklagede endvidere ikke argumenteret for, hvorfor indklagede skulle have vurderet den manglende indberetning som groft uagtsom eller forsætlig, når SKAT selv kommer til den modsatte konklusion. Det er indklagedes opfattelse, at forholdet skal vurderes og ikke skal betragtes som et objektivt forhold. Indklagede har i forlængelse heraf anført, at det vil være en urimelig situation at stille revisor i, hvis ansvarsvurderingen for SKAT og revisor ikke skal være den samme efter justeringen af erklæringsbekendtgørelsens bestemmelser om bagatelagtige/væsentlige forhold .

De anførte forhold medfører efter indklagedes opfattelse, at Revisornævnet skal afvise klagen under henvisning til, at klager ikke har begrundet deres klage tilstrækkeligt.

1.3. Øvrige bemærkninger til formaliteterne

Indklagede har i sin duplik bemærket, at klager i sagsbehandlingen ved Revisornævnet har yderligere en mulighed for at fremkomme med synspunkter i sagen, mens indklagede ikke har mulighed for at svare herpå efter Revisornævnets sagsgang. Indklagede har i denne forbindelse anført, at denne har forsøgt at redegøre for, hvorfor indklagede ikke mener, der er grundlag for et ledelsesansvar og hvorfor forholdet ikke har en væsentlighed, der i givet fald kunne medføre et krav om en supplerende oplysning. Indklagede har i forlængelse heraf anmodet Revisornævnet om at tage højde for denne situation ved bedømmelsen af sagen efter det sidste indlæg fra klager.

Ad realiteten

Indklagede har påstået frifindelse, dels under henvisning til SKAT's sagsbehandling, dels under henvisning til, at erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, nr. 1, ikke er overtrådt, og endelig under henvisning til, at klager i sin klage ikke har dokumenteret, at bestemmelsen er overtrådt.

Subsidiært har indklagede gjort gældende, at sanktionen skal være en advarsel under henvisning til sagens forhold, og at der i så fald er tale om en førstegangsforseelse.

Indklagede har anført, at denne ikke har nogen bemærkninger til klagers fremstilling af sagens fakta, men har bemærket, at:

- selskabets bogføring varetages af eksternt bureau
- selskabet forestår selv lønindberetning, og direktøren oplyser at være bekendt med regler for beskatning af fri bil
- revisor ikke har assisteret direktøren med forskud eller selvangivelse
- revisor ikke har været konsulteret om forhold ved anskaffelse af biler, herunder skattemæssige forhold
- revisor bliver opmærksom på den manglende indberetning i 2015 og tager kontakt til direktøren for at få efterangivet indberetning af fri bil for 2015 og rettet selvangivelsen for tidligere år
- SKAT har hvert år qua 875 positivt modtaget oplysning om privat anvendelse af bilerne, men har ikke foretaget en sædvanlig ligningsmæssig kontrol af hovedaktionæren eller dennes selskab i de omhandlede indkomstår

- revisor har positivt bistået med belysning af sagen over for SKAT, men har ikke deltaget i møder eller været part i høring af sagsfremstillingen i øvrigt, hvorved SKAT muligvis har forbrudt sig overfor gældende regler for selvinkriminering)
- sagen over for direktøren er afgjort administrativt, og der har ikke fundet en retslig behandling sted

Indklagede har i relation til erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, nr. 1, gjort gældende, at der heraf kræves, at:

” ...
 Revisor skal altid oplyse ... om ikke uvæsentlige forhold, som revisor er blevet bekendt med under sit arbejde, og som giver en begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde ... strafansvar for handlinger eller undladelser, der berører virksomheden ... Herunder skal oplyses om overtrædelse af
 1) Straffelovens kapitel 28 samt skatte-, afgifts- og tilskudslovgivningen...
 ... ”

Indklagede har i forlængelse heraf kommenteret på henholdsvis ”bekendt med”, ”begrundet formodning” og ”væsentlighed”.

Ad ”bekendt med”

Indklagede har anført, at det tydeligt fremgår af sagsfremstillingen, at kunden er gjort opmærksom på den manglende indberetning og beskatning i 2015 af revisor, idet revisor på dette tidspunkt er blevet opmærksom på fejlen. Indklagede har ikke været bekendt med forholdet ved afgivelse af revisionspåtegning i 2012, 2013 og 2014, og indklagede har derfor ikke kunnet give en supplerende oplysning om ledelsesansvar. Indklagede har for god ordens skyld bemærket, at der ikke ligger en undersøgelsespligt til grund for erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, men at bestemmelsen alene er en rapporteringspligt i de særlige situationer, som bestemmelsen oplister.

Erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, oplister en række krav, der alle skal være opfyldte, før revisor pålægges at give en supplerende oplysning om ledelsesansvar. Indklagede har herefter kommenteret på de øvrige betingelser for rapporteringsforpligtelsen, såfremt indklagede var opmærksom på den manglende indberetning.

Ad ”begrundet formodning”

Indklagede har anført, at direktøren er enekapitalejer i et selskab uden andre ansatte, og at SKAT i ansvarsvurderingen har konkluderet, at direktøren ikke skal straffes for den manglende selvangivelse og indberetning, hvori potentielt indgår den skærpene omstændighed, at personen er direktør og enekapitalejer. Der er hverken gjort ansvar gældende over for personen i form af ”skatteyder” eller ”direktør”. Indklagede har også bemærket, at SKAT ikke har søgt at anvende skattekontrollovens § 14, hvor der kan gives bøder til virksomheder på DKK 5.000 og opefter for manglende eller fejlagtig indberetning.

Indklagede har videre anført, at et ledelsesansvar for manglende indberetning af fri bil kræver forsæt eller grov uagtsomhed. Indklagede har i den forbindelse vedlagt et uddrag af en artikel skrevet af professor, dr. jur. Jan Pedersen, fra Juridisk Institut på Aarhus Universitet med titlen ”SR Skat 2015.160f: Simpel og grov uagtsomhed i skattestrafferetten og skatteforvaltningsretten” Indklagede har anført, at det af artiklen dels fremgår, hvordan forfatteren fra litteraturen kan uddrage reglerne om simpel og grov uagtsomhed, herunder bevidst og ubevidst grov uagtsomhed,

og dels at SKAT, efter forfatterens opfattelse, generelt gør grov uagtsomhed gældende i sager, uden at der er grundlag herfor. Indklagede bemærker i forlængelse heraf, at SKAT i den konkrete sag ikke har gjort et ansvar gældende mod direktøren som skatteyder eller ledelsesmedlem, og der er heller ikke gjort ansvar gældende mod selskabet, hvorfor det ifølge indklagede således kan antages, at sagen ikke berettiger til at gøre ledelsesansvar gældende for forsæt eller grov uagtsomhed. Indklagede har oplyst, at selskabets direktør påbegyndte indberetning af fri bil i juni måned 2015 og således har sørget for, at det fra konstateringstidspunktet og fremadrettet sker korrekt. Indklagede har herefter anført, at SKAT efterfølgende, efter at sagen er rejst af SKAT og efterangivelse for perioderne er anmeldt til SKAT, har pålagt selskabet indberetningspligt, hvilket er helt sædvanligt og sædvanligvis ses som eneste sanktion i tilsvarende sager.

Videre har indklagede anført, at revisor skal have en begrundet formodning om, at ledelsen kan ifalde ansvar. Dette betyder, at revisor ikke blot kan konstatere en overtrædelse af en bestemmelse og derefter give en supplerende oplysning, men at revisor må overveje at udvide sin revision for at få afdækket sagens omstændigheder og at revisor må overveje, om overtrædelsen i forhold til en speciallovgivning kan medføre ansvar for ledelsen. Såfremt revisor var blevet opmærksom på den manglende indberetning, er der efter indklagedes opfattelse ikke grundlag for at nå til en anden konklusion, end den SKAT selv er nået til. Dermed er der ikke grundlag for en supplerende oplysning om ledelsesansvar.

Ad væsentlighed

Indklagede har anført, at der foretages korrektion af indkomst og skat med følgende beløb:

Regnskabsår/indkomstår	Indkomst	Skat v/50 %
2012	76.902	38.451
2013	97.560	48.780
2014	9.612	4.806
I alt	184.074	92.037

Indklagede har herefter oplyst, at direktøren har oppebåret en årlig gage i niveauet DKK 800.000 eller for de 3 år i alt DKK 2.400.000.

Indklagede har bemærket, at erklæringsbekendtgørelsens § 7, fra den 18. juni 2016 ved afgivelse af erklæringer på regnskaber den 15. december 2016 eller senere har fået indføjret "om ikke uvæsentlige forhold". Indklagede har i forlængelse heraf anført, at der før dette tidspunkt ikke var en bagatelgrænse med basis i en erklæringsvejledning udsendt af Erhvervsstyrelsen. Indklagede har på denne baggrund anmodet Revisornævnet om at vurdere korrektionerne i forhold til den gældende formulering af erklæringsbekendtgørelsen ud fra princippet i straffelovens § 3, om strafbarhed og straf ved indførelse af lempeligere regler. Indklagede har hertil anført, at der endnu ikke foreligger fortolkningsbidrag til den ændrede formulering, hverken i form af en erklæringsvejledning eller indklagede bekendt afgørelser fra nævn eller domstole. Der må efter indklagedes opfattelse lægges vægt på væsentligheden i forhold til en læser af revisors erklæring. Indklagede har i forlængelse heraf gentaget, at bestemmelsen ikke angår den manglende indberetning, men på et eventuelt ledelsesansvar herfor. Indklagede har anført, at erklæringsvejledningen giver følgende fortolkningsbidrag i afsnit 5.6.2:

” ...

Ved vurdering af, om en overtrædelse er væsentlig, kan revisor f.eks. lægge vægt på nedenstående forhold:

- Er overtrædelserne bragt til ophør?*
- Ligger overtrædelserne flere år tilbage?*
- Gentagne overtrædelser?*
- Omfanget af overtrædelsen?*

...”

Indklagede har herefter anført, at som det fremgår af SKAT's sagsfremstilling, har der ikke tidligere været overtrædelser, og overtrædelserne blev bragt til ophør, da de blev konstateret. Indklagede har i øvrigt bemærket, at omfanget af overtrædelsen, i form af den manglende indberetning af indkomst og kildeskatten, udgør mindre end 100.000 kr. samlet for de tre år. Overtrædelsen i 2014 på 4.806 kr. vil selv efter de hidtidige regler skulle vurderes som bagatelagtig, og klagen vedrørende 2014 skal alene af den grund afvises.

Indklagede har herudover anført, at det, at overtrædelsen anses som uvæsentlig, understreges af SKAT's egen vurdering af sagen. Erklæringsbekendtgørelsen pålægger ikke revisor rapporteringspligt "om ikke uvæsentlige forhold". Det er indklagedes opfattelse, at det ville virke åbenbart urimeligt at klandre revisor for ikke at have givet oplysning om ledelsesansvar i situationer, hvor den primære modtager af den pågældende oplysning, i form af SKAT, efter en fuld belysning af sagen, udtrykkeligt konkluderer, at ledelsen "ikke skal straffes".

I relation til spørgsmålet om væsentlighed har indklagede videre anført, at væsentlighed i litteraturen defineres som forhold, der påvirker en læsers økonomiske beslutninger. Indklagede har i den forbindelse bemærket, at selskabet i den konkrete sag er et selskab med en meget begrænset mængde interessenter, og at modtagerne af en oplysning om, at et ledelsesansvar kan gøres gældende, alene er myndighederne. Indklagede har videre bemærket, at myndighederne ikke har gjort et ledelsesansvar gældende, da de blev gjort opmærksom på den manglende indberetning og væsentligheden i kombination med ansvarsvurderingen har ikke været tilstrækkelig til, at SKAT har gjort et ledelsesansvar gældende. Indklagede kan på denne baggrund ikke kritiseres for ikke at nå til en anden konklusion, såfremt indklagede havde været opmærksom på forholdet.

Indklagede har herudover anført, at klagers opfattelse er, at en revision i alle tilfælde omfatter kontrol af indberetninger til det offentlige. Ifølge indklagede baserer dette sig imidlertid, som ethvert andet forhold, på revisors vurdering af risiko i den konkrete sag. Indklagede har i den konkrete sag som nævnt intet kendskab fra assistance til ledelsen og har dermed ikke noget kendskab til en manglende indberetning fra selskab eller person på selvangivelse. Der har i dette tilfælde ikke været identificeret en risiko for manglende indberetning, der kunne have et omfang eller andre omstændigheder, der ville medføre ledelsesansvar. Revisors ansvar efter erklæringsbekendtgørelsen er som tidligere nævnt ikke en undersøgelsespligt, men en reaktionspligt såfremt revisor bliver opmærksom på væsentlige forhold, der kan medføre ledelsesansvar.

Klager oplyser, efter indklagedes opfattelse, som et faktum, at ledelsen har pådraget sig et ansvar. Indklagede har i denne forbindelse anført, at klager i forlængelse af behandlingen af skatteydernes anmodning om ændring af indkomst tog stilling til et eventuelt ansvar. Indklagede har i forlængelse heraf gentaget, at SKAT udtrykkeligt har konkluderet, at der ikke var grundlag for ansvar, men at SKAT gav en henstilling til selskabets direktør. Klager har efter indklagedes opfattelse ikke kommenteret denne ansvarsvurdering, herunder ikke argumenteret for, hvorfor indklagede skulle

vurdere den manglende indberetning som groft uagtsom eller forsætlig, når SKAT selv kommer til den modsatte konklusion. Indklagede har endvidere bemærket, at klager har oplyst, at en ansvarsvurdering af ledelsen er irrelevant, da dette ikke er et kriterium i erklæringsbekendtgørelsen, og at der efter klagers opfattelse er tale om en objektiv bestemmelse. Indklagede har herefter fastholdt følgende:

- revisor har ikke et særskilt ansvar for at undersøge om der er grundlag for ledelses ansvar ("såfremt revisor bliver opmærksom på ... ")
- en overtrædelse af en bestemmelse skal ikke automatisk omtales i supplerende oplysninger, men at der er en række forudsætninger herfor
- særlovgivningens hjemmel til at gøre ledelsesansvar gældende er afgørende, og at der i det konkrete tilfælde kræves grov uagtsomhed eller forsæt
- væsentligheden af forholdet skal vurderes

Indklagede har på baggrund af, at klager grundigt har redegjort for Revisornævnets kendelse af 26. marts 2015 i sag nr. 042/2014, herunder har oplyst at nærværende sag er identisk med Revisornævnets tidligere kendelse, bemærket, at indklagede i den af klager refererede kendelse blev tildelt en advarsel for en manglende supplerende oplysning om ledelsesansvar, da de oplysninger, der var til rådighed for revisor måtte give en begrundet formodning om, at der var overtrådt regler om indberetning, og at ledelsen kunne blive ansvarlig herfor. Indklagede har herudover skematisk sammenlignet omstændighederne i de to sager:

	Sag 042/2015	Denne sag
Bilen:		
Anskaffelsessum	2.519.700	285.000
Værdi af fri bil	467.384	9.612 – 97.560
Revisors assistance:		
Udarbejdelse af personligt regnskab	Ja	Nej
Afgivelse af erklæring på personligt regnskab	Ja	Nej
Indtastning/indberetning af selvangivelse	Ja	Nej

Indklagede har anført, at det af sag nr. 042/2015 fremgår, at Revisornævnet ved sin vurdering af, om der burde være afgivet en supplerende oplysning, og ved sanktionering med en advarsel, har lagt vægt på nedenstående forhold, som indklagede har sammenholdt med nærværende sag:

Revisornævnets vurdering i sag nr. 042/2014	Revisornævnets vurdering af denne sag
Revisors kendskab til den personlige selvangivelse fra udarbejdelse af regnskab, afgivelse af erklæring om review og indberetning af selvangivelse.	Revisor har ikke bistået med indkomstopgørelse eller selvangivelse.
Værdien af den private benyttelse af bil for de to skatteår 2008 og 2009 var hvert år på et væsentligt beløb.	Værdien er her markant mindre end i 042/2014.
Selskabets ledelse vurderes af Revisornævnet at kunne ifalde strafansvar for undladelsen af	SKAT har selv vurderet ledelsens ansvar og ikke fundet grund for at gøre ansvar gældende

indberetningen til SKAT.	mod ledelsen, men alene give en henstilling.
Der ikke har været tale om så bagatelagtige forhold at en supplerende oplysning kunne udelades.	Beløb og øvrige forhold er her klart mindre væsentlige end i 42/2014 Erklæringsbekendtgørelsen har lempet kravene til revisors eventuelle supplerende oplysning ved indsætte "om ikke uvæsentlige forhold" som kriterium.

Det er på baggrund af det af indklagede anførte dennes opfattelse, at der ikke er sket en overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, nr. 1, men såfremt Revisornævnet skulle nå til den modsatte konklusion, skal indklagede til Revisornævnets overvejelser om sanktionering gøre opmærksom på, at der i givet fald er tale om en førstegangsforseelse, og at sagen er en mindre alvorlig forseelse, således at sanktioneringen bør bestå i en advarsel.

Indklagede har afslutningsvis anført, at indklagede fastholder, at væsentligheden af forholdet også skal vurderes og ikke kan betragtes som et objektivt væsentligt forhold, og at det ville være en urimelig situation at stille revisor i, såfremt ansvarsvurderingen for SKAT og revisor ikke skal være den samme efter justering af erklæringsbekendtgørelsens bestemmelser om bagatelagtige/væsentlige forhold.

Revisornævnets begrundelse og afgørelse:

Ad formaliteten

Ad 1.1. SKATs sagsbehandling

Indklagede har under henvisning til, at indklagede ikke er blevet partshørt i forbindelse med dennes klients sag ved klager forud for klagers indgivelse af nærværende klage til Nævnet, gjort gældende, at Nævnet bør afvise at realitetsbehandle klagen. Da indklagede efter de foreliggende oplysninger hverken repræsenterede selskabet, C ApS, eller dennes ejer, D i sagen ved SKAT, har klager ikke uden skatteyderens samtykke kunnet rette henvendelse til den indklagede. Nævnet bemærker hertil, at klagers beslutning om indgivelse af klage til Nævnet ikke kan betragtes som en afgørelsessag, som for klager må anses for at være omfattet af forvaltningsloven, således at indklagede skulle være partshørt forud herfor. Nævnet bemærker endvidere, at indklagede ikke er blevet sigtet af SKAT med den risiko, at indklagede kan eller har kunnet ifalde et strafansvar, men at indklagede er blevet indbragt for Nævnet, som er et disciplinærnævn. Nævnet finder, at såvel klager som indklagede under Nævnets behandling af sagen på forsvarlig vis har kunnet varetage deres interesser, herunder afgive udtalelser.

Nævnet finder på denne baggrund, at der ikke er grundlag for at afvise at realitetsbehandle klagen. Det forhold, at C ApS' direktør ikke er ifaldet ansvar i dennes sag ved SKAT kan ikke føre til noget andet resultat. Det bemærkes, at der ikke nødvendigvis er noget sammenfald mellem en skatteydere strafansvar og skatteydere revisors disciplinæransvar.

Ad 1.2. klagen skønnes grundløs

Indklagede har under henvisning til, at klagen er ubegrundet, gjort gældende, at Nævnet bør afvise at realitetsbehandle klagen.

Det følger af revisorlovens § 43, stk. 6, 2. pkt., at Revisornævnet skal behandle klager fra Skatteministeriet. Idet SKAT er en styrelse under Skatteministeriet, har Revisornævnet pligt til at behandle klager, uanset indhold, fra SKAT, forudsat at der klages over forhold, der ikke er forældede eller falder uden for nævnets kompetenceområde. Nævnet lægger til grund, at der klages over ikke forældet erklæringsarbejde, som Nævnet finder, at klager har konkretiseret i tilstrækkeligt omfang, således at indklagede på forsvarlig vis har kunnet varetage sine interesser i sagen for Nævnet.

Nævnet finder således heller ikke på denne baggrund grundlag for at afvise at realitetsbehandle klagen.

Ad 1.3. Øvrige bemærkninger til formaliteterne

Indklagede har til sagens formalitet bemærket, at klager har haft mulighed for at fremkomme med yderligere oplysninger på baggrund af indklagedes duplik, uden at indklagede har mulighed for at komme med bemærkninger hertil. Nævnet skal hertil bemærke, at dette ikke er sagsgangen for nævnet, og at dette heller ikke har været tilfældet i nærværende sag, hvor skriftvekslingen er afsluttet efter indgivelse af indklagedes duplik, således at både klager og indklagede hver har indgivet to processkrifter til Nævnet. Nævnet finder på denne baggrund, at såvel klager såvel som indklagede har kunnet varetage deres interesser i sagen for Nævnet. Indklagedes påstand vedrørende formaliteten tages derfor ikke til følge.

Ad realiteten

Nævnet lægger til grund som ubestridt i sagen, at indklagede var bekendt med, at selskabet C ApS rådede over en Audi A6 indtil den 15. juli 2013, og at selskabet fra den 4. juli 2013 rådede over en Audi A6 Avant. Nævnet lægger videre til grund, at indklagede på årsrapporterne for 2012, 2013 og 2014 for selskabet C ApS har afgivet revisorerklæring uden supplerende oplysninger, og at selskabet i de pågældende regnskabsår har undladt at efterkomme pligten til løbende at foretage indberetning af skattepligtig værdi af rådighed for D over selskabets bil. For disse undladelser kunne selskabets ledelse ifalde ansvar efter skattekontrollovens § 14. Nævnet lægger videre til grund, at indklagede ikke har assisteret selskabets direktør med udarbejdelse af personligt regnskab, herunder ikke har afgivet erklæring om direktørens personlige regnskab eller assisteret selskabets direktør med indberetning af dennes selvangivelse. Videre lægger Nævnet til grund, at de beløb, som selskabet burde have indberettet for regnskabsåret 2012 udgjorde 76.902 kr., for regnskabsåret 2013 udgjorde 97.560 kr. og for regnskabsåret 2014 udgjorde 9.612 kr. Nævnet lægger endelig til grund, at selskabet i de omhandlede regnskabsperioder havde hjemstedsadresse hos selskabets direktør og anpartshaver, og at lønninger udgjorde 792.511 kr., 798.160 kr. og 702.800 kr. for henholdsvis 2012, 2013 og 2014.

Det fremgår af § 7, stk. 2, nr.1, i den dagældende erklæringsbekendtgørelse nr. 385 af 17. april 2013, at revisor ”altid skal oplyse” om overtrædelse af blandt andet skattelovgivningen. Af § 7, stk. 2, nr. 1, i den seneste – og nugældende – erklæringsbekendtgørelse nr. 1468 af 12. december 2017 fremgår, at revisor ”skal oplyse” om overtrædelse af blandt andet skattelovgivningen. Det fremgår herudover af den nugældende erklæringsbekendtgørelse, at forholdene, der skal oplyses, skal være ”ikke uvæsentlige forhold”.

Nævnet finder, særligt henset til virksomhedens karakter af en mindre hovedaktionærvirksomhed, og til indklagedes viden om, at selskabet havde en bil til rådighed, at indklagede burde have anmodet om oplysninger om hovedaktionærens eventuelle anvendelse af bilen. Nævnet bemærker, at revisor har særlig anledning til at forholde sig til spørgsmålet om fri bil i mindre og mellemstore hovedaktionærselskaber, jfr. FSR's notat af 15. juni 2015 om revisors arbejde i forbindelse med skatteopgaver i sådanne selskaber. Nævnet finder, idet der i sagen er tale om ikke uvæsentlige

beløb, og idet selskabets ledelse på baggrund af bestemmelserne i skattekontrollovens § 14, kunne ifalde strafansvar for undladelsen af indberetningen til SKAT, at indklagede revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant burde have afgivet en supplerende oplysning herom i sine erklæringer på årsrapporterne for C ApS 2012, 2013 og 2014. Det forhold, at SKATs undersøgelser af selskabets direktør og anpartshaver har medført, at denne ikke er ifaldet et strafansvar, kan ikke føre til noget andet resultat, da der, jf. ovenfor, ikke er noget nødvendigt sammenfald mellem en skatteydere eventuelle strafansvar, og skatteydere revisors disciplinæransvar.

Efter straffelovens § 3 er udgangspunktet, at såfremt straffelovgivningen på tidspunktet for foretagelsen af den strafbare handling er forskellig fra straffelovgivningen på afgørelsestidspunktet, afgøres spørgsmålet om strafbarhed og straf efter den senere lov, dog at afgørelsen ikke derved må blive strengere end efter den ældre lov. Efter Revisornævnets praksis tages der, såfremt der ikke er specifikke lovbestemmelser herom, udgangspunkt i straffelovens almindelige bestemmelser, idet Revisornævnets kompetence angår ikendelse af disciplinærstraffe.

Det fremgår af forarbejderne til lov 631 af 8. juni 2016 om ændring af revisorloven og forskellige andre love blandt andet til ændringen af § 44, der omhandler de sanktioner, som Revisornævnet kan ikende, at der er "*ved mindre alvorlige forseelser fra en revisionsvirksomhed eller revisor ofte ikke tilstrækkeligt behov for at indbringe den pågældende virksomhed eller revisor for Revisornævnet, medmindre der er tale om gentagelsestilfælde. På baggrund heraf er det derfor hensigten at foretage en ændring - sammenholdt med Revisortilsynets hidtidige praksis - vedrørende Erhvervsstyrelsens praksis for indbringelse af sager for Revisornævnet. Det er således hensigten, at Erhvervsstyrelsen, der fremtidig forestår kvalitetskontrollen og reaktioner i denne forbindelse, afslutter sager med mindre alvorlige forseelser med en påtale eller et påbud, medmindre der er tale om gentagelsestilfælde. Tilsvarende gør sig gældende for sager, der - uden at være resultat af en kvalitetskontrol - er gjort til genstand for en undersøgelse efter lovens § 37. Praksisændringen har sammenhæng med omlægningen af kvalitetskontrollen*

...

Ved Erhvervsstyrelsens vurdering af, om en forseelse er mindre alvorlig, vil indgå, i hvilket omfang forseelsen kan antages at have eller kunne få betydning for pågældende revisionskundes forhold eller en tredjemands beslutninger om f.eks. ydelse af kredit eller indgåelse af forretningsmellemværende. Der vil typisk være tale om sager, som hidtil har medført en bøde på op til ca. 25.000 kr. ved nævnet.

Det forudsættes, at Revisornævnet ved klager, der indbringes af andre end Erhvervsstyrelsen, anlægger et tilsvarende vurderingsgrundlag, med hensyn til om en forseelse bør anses som en mindre alvorlig forseelse og således ikke i førstegangstilfælde bør medføre en sanktion i form af en bøde, men alene en advarsel."

Efter princippet i straffelovens § 3, finder Revisornævnet, at indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik efter de nu gældende principper for ikendelse af disciplinærstraf må vurderes til at være en mindre alvorlig forseelse. For overtrædelse af erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, nr. 1, hvorved indklagede har tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, tildeles indklagede, statsautoriseret revisor A, derfor i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en advarsel.

Thi bestemmes:

Indklagede, statsautoriseret revisor A, tildeles en advarsel.

Kendelsen offentliggøres, jf. revisorlovens § 44, stk. 6.

Revisornævnets kendelse kan indbringes for domstolene. I medfør af revisorlovens § 52 a skal indbringelsen ske senest 4 uger efter, at kendelsen er meddelt den pågældende. Retten kan dog undtagelsesvis tillade, at kendelsen indbringes efter udløbet af fristen, når ansøgning herom indgives inden 6 måneder efter, at kendelsen er meddelt den pågældende.

Henrik Bitsch