

Den 8. februar 2016 blev der i

sag nr. 11/2011

Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR)
mod
Statsautoriseret revisor A

afsagt sålydende

K E N D E L S E:

Ved skrivelse af 25. januar 2011 har Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR, i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, indbragt statsautoriserede revisorer A samt yderligere tre revisorer for Revisornævnet. Revisornævnet traf afgørelse i sagen den 22. august 2014 for så vidt angår de tre revisorer, mens sagen vedrørende indklagede, statsautoriseret revisor A, blev udskilt til senere særskilt behandling.

Klagen:

Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) har indbragt indklagede for følgende forhold:

- 1) (Klagepunktet angår anden revisor og er afgjort af Revisornævnet den 22. august 2014)
- 2) Indklagede har i maj og juni 2006 underskrevet revisionspåtegninger på årsrapporterne for regnskabsåret 2005 for ti selskaber i B Gruppen eller tilknyttet C, og indklagede har den 1. februar 2007 afgivet revisionspåtegning på årsrapporten for D ApS. Alle selskaberne var ejet eller under ledelse af C, med hvem indklagede på underskriftstidspunkterne havde fælles økonomiske interesser via ejerskabet til E ApS.
- 3) og 4) (Klagepunkterne angår andre revisorer og er afgjort af Revisornævnet den 22. august 2014)
- 5) Indklagede har underskrevet årsrapporten for 2005 for F Holding A/S på et tidspunkt, hvor han havde økonomisk interesse i selskabet.

Klager har nedlagt påstand om, at indklagede frakendes godkendelsen som statsautoriseret revisor i 5 år, jf. revisorlovens § 44, stk. 2, tidligere gældende revisorlovs § 20, stk. 2.

Indklagede har påstået frifindelse, herunder frifindelse for påstanden om frakendelse af godkendelsen som statsautoriseret revisor.

Personlige oplysninger:

Erhvervsstyrelsen har oplyst, at indklagede A har været godkendt som statsautoriseret revisor fra den 28. februar 1986 og i Revireg har været tilknyttet G Holding ApS, cvr-nr. XX XX XX XX, fra den 25. februar 2004, I I/S, cvr-nr. XX XX XX XX, fra den 9. februar 2005 til den 31. januar 2011,

J ApS, cvr-nr. XX XX XX XX, fra den 26. november 2009, K ApS, cvr-nr. XX XX XX XX, fra den 26. november 2009, og L, cvr-nr. XX XX XX XX, fra den 16. maj 2011 til den 22. marts 2013.

Indklagede er ved Revisornævnets kendelse af 29. juni 2011 (sag nr. 37/2009) for tilsidesættelse af god revisorskik ved forsætligt at have været med til at sløre en klients faktiske økonomiske forhold over for en offentlig myndighed ikendt en bøde på 250.000 kr. Kendelsen blev ophævet ved Københavns Byrets dom af 6. juni 2013, der blev anket til Østre Landsret, der ved dom af 23. oktober 2015 frifandt Revisornævnet. Den af Revisornævnet ved kendelse af 29. juni 2011 (sag 37/2009) afsagte afgørelse er herefter fastholdt og gældende.

Indklagede er endvidere ved Revisornævnets kendelse af 20. februar 2014 (sag nr. 97/2011) for tilsidesættelse af god revisorskik i forbindelse med afgivelse af erklæringer bl.a. ved at have tilsidesat sin tavshedspligt, jf. straffelovens § 30, ikendt en bøde på 150.000 kr., hvoraf 50.000 kr. udgjorde en tillægsbøde, jf. straffelovens § 89. Kendelsen er indbragt for Københavns Byret, hvor sagen fortsat verserer.

Sagsfremstilling:

Klager har oplyst, at klagen er udarbejdet efter klagers gennemgang af Revisornævnets afgørelser i sagerne 57/2008-S og 75/2008-S, samt efter videregående undersøgelser af disse sager, herunder af klager indhentede oplysninger og dokumentation fra statsautoriseret revisor M. Klager har videre oplyst, at klager har foretaget høring af indklagede i december 2010 med baggrund i disse oplysninger.

Indklagedes selskaber og selskaber, der kan relateres til indklagede

Klager har oplyst følgende:

" ...

30. december 2002 erhverver N Holding ApS 25 % af H A/S (det senere E ApS). Senest i 2004 erhverver A alle anparter i N Holding ApS, og A bliver dermed indirekte 25% ejer af H A/S. Andre 70% af H ejes af C via hans holdingselskab P A/S. Det af A og C således fælles ejede H A/S ejer og driver en [Erhverv] i [By].

[..]

I juni 2008 overtager et nyetableret holdingselskab Q Holding ApS hele ejerskabet til E ApS. Det nye holdingselskab ejes 33 % af A's holdingselskab N Holding ApS og 33 % af R Holding A/S (som i en årrække har været revideret af A)

... "

Selskaber i B-koncernen og selskaber med tilknytning til C

Det fremgår af sagsakterne samt oplysning fra klager, at indklagede i en årrække frem til ca. 2007 har været revisor og rådgiver for C og dennes gruppe af selskaber. Cs koncern består af et stort antal selskaber/datterselskaber. Hertil kommer en række selskaber, som C har tilknytning til.

Det fremgår af oplysninger fra indklagede, at i forbindelse med revision af selskaber hørende til B Gruppen konsulterede indklagede i 2004 statsautoriseret revisor T i faglig afdeling hos U I/S vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt ejerskab til 25 % af aktierne i H A/S (det senere E ApS) gennem det helejede selskab N Holding ApS indebar, at indklagede var inhabil i relation til

påtegning af regnskaber i B Gruppen og tilknyttede virksomheder. Følgende fremgår af det af statsautoriseret revisor T udfærdigede notat af 17. november 2004:

"...

Notat vedrørende habilitetsovervejelser i forbindelse med B Gruppen og tilknyttede selskaber.

Jeg er blevet bedt om at vurdere eventuelle habilitetsovervejelser i relation til B Gruppen og tilknyttede selskaber og herunder også V Gruppen efter at A i maj måned har erhvervet samtlige anparter i N Holding Aps fra sin [Relation], EE.

Baggrunden er, at N Holding Aps i dag er ejer af 25 % af aktiekapitalen i H A/S, hvor 70 % ejes af FF ApS og 5 % af HH Aps.

FF Aps ejes 100 % af C, som ligeledes både er delejer af en række selskaber i B Gruppen og direktør i flere selskaber i B Gruppen. De resterende ejerandele i B Gruppen ejes af resten af familien II. FF Aps er ligeledes 45 % ejer af V Gruppen. A har været revisor for II familien og for en række selskaber i B Gruppen i godt 10 år. A er valgt som revisor i de selskaber, der er tættest på familien, men er ikke valgt som revisor i grene af koncernen, blandt andet II aktiviteterne i [By] og i udlandet. Disse revideres af JJ. A er heller ikke revisor for en lang række investeringsaktiviteter og K/S er, hvor C og KK har større eller mindre ejerandele.

Der udarbejdes private selvangivelser for familien.

H A/S er dette selskab i [Årstal] stiftet af LL, C og EE med ejerandel på henholdsvis 50 %, 25 % og 25 %. I 2002 blev der lavet en ændring i ejerstrukturen således at LL blev købt ud og C øgede sin ejerandel til 70 % ligesom HH Aps erhvervede 5 % af aktierne. EE overdrog koncerninternt til sit hel-ejede selskab O Aps.

Selskabets ledelse består af S som direktør. Bestyrelsen består af KK, C og S.

Der er en aktionæroverenskomst, indgået mellem de oprindelige stiftere, men denne aktionæroverenskomst er ikke efterfølgende rettet eller ændret i forbindelse med ændringerne i aktionærkredsen. Aktionæroverenskomsten giver ikke aktionærerne særlige rettigheder, men indeholder bestemmelse om, at væsentlige investeringer mv. kræver enighed mellem aktionærerne.

Aktionæroverenskomsten vedrører ikke den daglige drift i selskabet

Jeg har lagt til grund, at aktionæroverenskomsten er gældende uanset at den ikke er formaliseret efter ændringerne i ejerkredsen i 2002.

Baseret på det forhold, at A ikke sidder i selskabets ledelse, hverken direktion eller bestyrelse eller på anden måde har indflydelse på den daglige drift og baseret på, at aktionæroverenskomsten, i det omfang, den faktisk måtte være gældende ikke giver A rettigheder i relation til selskabets drift er det min vurdering, at A's investering i selskabet må karakteriseres som en passiv investeringsaktivitet.

Der er truffet afgørelser og der findes eksempler i litteraturen, der i relation til habilitetsovervejelser tillader passive investeringer, uden at det påvirker revisors habilitet.

Der findes en række udtalelser om revisors deltagelse i f.eks. kommanditselskaber, hvor også revisors klienter er kommanditister. Konklusionen herpå er, at der alene er tale om passive investeringer, hvor revisor ikke har nogen bestemmende indflydelse eller i øvrigt direkte mulighed for påvirkning på daglige beslutninger, og at revisor som følge heraf ikke vurderes som inhabil i relation til påtegning på klientens regnskab.

Med udgangspunkt i ovenstående må det vurderes, at A ikke vil være inhabil i relation til påtegning på regnskaber i B Gruppen og tilknyttede virksomheder og at U i øvrigt ikke er inhabil i relation til B gruppen med tilhørende selskaber samt II familien.

... ”

H A/S / E ApS:

Det fremgår af årsrapporterne for regnskabsårene 2004/05 og 2005/06 - i begge årsrapporterne i note 6 - at ”Til sikkerhed for prioritetsgæld, DKK 45.631.372 er givet pant i investeringsejendomme, hvis regnskabsmæssige værdi pr. 30. juni 2005 udgør 72.400.000 (pr. 30. juni 2006 udgør 76.682.312) Selskabet har udstedet ejerpantebreve på i alt DKK 19.742.000, der giver pant i ovenstående investeringsejendomme. Ejerpantebrevene er deponeret til sikkerhed for gæld til bank og 3. mand.”

Ved e-mail af 17. juni 2005 fra indklagede til C fremsendes referat fra et møde på indklagedes kontor. Det medsendte referat har overskriften ”E” og er et referat af et møde den 26. maj 2005. Følgende fremgår af referatet:

”...

Deltagere S
 C
 A

Formål

1. Stillingtagen til lånetilbud fra MM
2. Drøftelse af forhold omkring udlån til C til brug for F
3. Sikkerhedsstillelse overfor NN

Ad 1

S havde indhentet grundlæggende beregninger fra MM på et 4 %, 20-årigt lån med udløb år 2028 og gennemgik grundlaget for lånetilbudet samt fordele og ulemper i relation til en eventuel omprioritering.

Det blev besluttet, at indhente det foreslåede tilbud med henblik på indenfor en 6 måneders periode at konvertere det nuværende lån til en ny 4 %, 20-årigt lån.

Ad 2

Selskabets engagement med P til brug for udlån til F blev drøftet, idet dette engagement ikke foreligger i formaliseret stand.

S redegjorde for, at E-selskabet oprindeligt havde ydet et lån til P på t.DKK 1.943 med et akkumuleret tilgodehavende pr. 30. juni 2004 på i alt t.DKK 2.024.

Efterfølgende har E-selskabet udlånt til P i alt to beløb på henholdsvis DKK 9 mio. og DKK 7 mio., i alt DKK 16 mio. Dette mellemværende er ikke aftalemæssigt eller sikkerhedsmæssigt formaliseret, hvilket naturligvis ikke er tilfredsstillende.

Det blev aftalt, at S ville formalisere lånemellemværendet mellem selskaberne og herunder tilvejebringe den fornødne sikkerhed for udlånene.

Rentemæssigt skulle lånene forrentes på markedsvilkår og sikkerhedsmæssigt ville engagementet få sikkerhed i aktierne i P med udgangspunkt i at mellemværendet lå indenfor den 70 % ejerandel, som P har i E-selskabet. Herudover ville lånet blive bakked op af en selvskyldnerkaution fra C personligt. Lånet er ydet og skal fortsat ydes som et anfordringslån, som vil kunne opsiges, såfremt en af aktionærerne i E-selskabet måtte forlange dette.

Ad 3

Afhensyn til vareleverancerne til F havde NN forlangt en sikkerhedsstillelse på i alt DKK 3 mio. Det var bragt i forslag, at E-selskabet skulle give sekundær panteret i ejerpantebrev i ejendommen, hvor Bank OO har første panteret overfor NN.

Denne sikkerhedsstillelse ville ligeledes blive bakket op af en kautionserklæring fra P, såvel som en selvskyldnerkaution fra C personligt. S orienterede om, at der med dette yderligere engagement overfor P ville ske en overskridelse af 70 % grænsen i forhold til egenkapital i E-selskabet.

Det blev besluttet, at E-selskabet kunne stille den ønskede sikkerhed overfor NN med de omtalte sikkerheder fra henholdsvis P og C. Det blev samtidig besluttet, at der skulle ske en passende vederlæggelse på denne sikkerhedsstillelse og at E-selskabet i øvrigt, såfremt F ville resultere i en betydelig økonomisk gevinst, skulle modtage en form for vederlæggelse heraf som honorering for sin deltagelse i engagementet.

Referent

A”

Ved e-mail af 18. juni 2005 til indklagede skrev C blandt andet, at ”Jeg erindrer ikke, at det sidste er aftalt. Jeg må gå ud fra, at lånet ydes på samme vilkår, som E har ydet A et lån i de sidste 2-3 år.” Der er med håndskrift på det for Revisornævnet fremlagte eksemplar af e-mailen her anført følgende: ”Her refereres til ulovligt aktionærlån, som O ApS/A har i E ApS”.

Ved e-mail, ligeledes af 18. juni 2005, til C svarede indklagede følgende:

”...

Under henvisning til vor telefonsamtale i forlængelse af din mail tidligere i dag skal jeg for en god ordens skyld bekræfte vores samtale.

Det sidste afsnit er ganske rigtigt ikke aftalt. Uanset om du måtte stille personlig sikkerhed skal E-selskabet ikke stille nogen form for garantier, hverken overfor F eller overfor andre. Som aftalt er det væsentligt, at der ikke sker nogen sammenblanding af E-selskabets økonomi overfor andre selskaber. E selskabet skal forblive uafhængigt og må ikke involveres i andre projekter.

For så vidt angår det anførte lån var vi enige om, at lånemellemværenderne i selskabet er ydet til de oprindelige aktionærer i selskabet, og at lånet var ydet til EE's selskab ligeså vel som dit selskab havde modtaget lån. Der er således aldrig sket en låneudbetaling til hverken mig eller selskabet ejet af mig.

...”

Klager har oplyst, at i 2008 blev C og P ApS købt ud af selskabet E ApS, idet samtlige kapitalandele omkring juni måned 2008 blev overdraget til et nyetableret selskab, Q Holding ApS. Q Holding ApS ejedes herefter blandt andet af indklagede A via hans selskab N Holding ApS med en ejerandel på 33 % samt af selskabet R Holding A/S med en ejerandel på 33 %.

I en skrivelse af 19. januar 2011 til indklagedes daværende advokat afgav S følgende redegørelse:

”...

På given foranledning skal jeg herved som tidligere bestyrelsesmedlem i H A/S og F give en kortfattet redegørelse for relationerne mellem Eselskabet og F, idet jeg forudsætter, at de daværende ejerforhold i de respektive selskaber er bekendt.

Som udgangspunkt er der tale om 2 selvstændige koncerner, hvor der ikke skete sammenblanding af økonomi, dog at F var lejer på E XX-XX, hvilken ejendom ejedes af H.

F gennemgik en meget kraftig ekspansiv udvikling, der i store træk blev finansieret af P og med bistand fra Bank OO.

Bank OO var på daværende tidspunkt i begyndende vanskeligheder og ønskede derfor engagementet med F nedbragt, idet man ikke ønskede at udvide engagementet, hvilket var en nødvendighed for, at F kunne videreudvikles.

I slut-efteråret 2004 var der derfor flere møder, og F arbejdede på at få tilført kapital udefra. Ekstern rådgiver blev engageret, og der fremkom tilkendegivelse om, at selskabet havde en markedsværdi på 500 - 700 mio. kr. Der arbejdedes dels på en [finansiering] dels på salg af en del af aktierne, bl.a. til [Udlandske] investorer, og med samtidig kontantindskud i selskabet.

I forbindelse med nævnte overvejelser/tiltag afholdtes møde med Bank OO, såvidt jeg erindrer den 17/1 2005, hvor banken ønskede at få ajourført sine forskellige lånedokumenter. Jeg fik overbragt en stor stak dokumenter den 25/1 med anmodning om hurtig ekspedition. Jeg underskrev samtlige dokumenter i tillid til, at der ikke var skjulte dagsordener i dokumenterne i form af udvidede sikkerhedsstillelser o.l. Jeg har efterfølgende erfaret, at jeg burde have været mere omhyggelig, men fandt ikke, at dette burde være nødvendigt.

Jeg har efterfølgende erfaret, at jeg som bestyrelsesmedlem har underskrevet pantsætningserklæring om ejerpantebreve kr. 10 mio. og kr. 9,447 mio. med pant i E-selskabets ejendom til sikkerhed for F's engagement.

Dette har aldrig været aftalt med Bank OO, og da jeg efterfølgende blev konfronteret med, at der var underskrevet, udtalte jeg først, at dette umuligt kunne være tilfældet og kontrollerede derefter dokumenterne og måtte desværre konstatere, at dette var korrekt. Jeg kender ikke baggrunden for, at Bank OO har gjort, som de har gjort.

Jeg kan tilføje, at det ikke af engagementsopgørelserne fra banken fremgår, at de nævnte ejerpantebreve er stillet til sikkerhed for tredjemand (F's forpligtelser). Banken havde primær håndpanteret i de 2 ejerpantebreve vedrørende E-selskabets forpligtelser overfor banken. At det forholder sig som anført, følger endvidere af, at der senere blev givet NN sekundær håndpanteret i et af ejerpantebrevene til sikkerhed for materialeleverancer til F, dog at sikkerhedsstillelsen var maksimeret.

Jeg mener at erindre, at denne sekundære håndpanteret blev noteret af Bank OO uden problemer. Dette burde jo ikke kunne lade sig gøre, hvis Bank OO selv havde sekundær håndpanteret.

Det skal i øvrigt bemærkes, at advokat PP, der rådgav QQ i samme periode meddelte, at Bank RR ville stille kreditfaciliteter til rådighed for F af størrelsesorden kr. 70 mio., hvilket ville tilføre selskabet likviditet og samtidig indfri engagementet med Bank OO 100 %.

Efterfølgende har også Bank SS tilkendegivet, at de ville være långiver til F med et beløb på ca. kr. 100 mio. Dette lykkedes dog ikke, og i december 2005 blev F solgt, i hvilken forbindelse QQ betingede sig en ganske betydelig upsite samtidig med, at hans ejerandel i selskabet blev udvidet..

Uanset hvad, måtte C og hans rådgivere derfor også på dette tidspunkt mene, at der var en betydelig merværdi i selskabet.

Jeg kan som daværende bestyrelsesmedlem i H og F tilføje, at Eselskabet ikke har fået eller betinget sig økonomiske fordele/gevinster, hverken ved at stille sikkerhed overfor NN eller ved i en kort periode at have mellemfinansieret TT A/S eller i andre anliggender.

Den daværende bestyrelse i H fandt ikke, at der på den måde var risici forbundet med bistanden, når man tog de anslåede værdier i F i betragtning, og har følgelig ikke

spurgt eller indhentet samtykke til dispositionerne fra de aktionærer, der ikke var repræsenteret i bestyrelsen.

Årsrapporternes bemærkninger om sikkerhedsstillelse for tredjemand i 2005 og 2006 refererer sig efter min opfattelse alene til den sekundære pant overfor NN, idet jeg som tidligere nævnt var helt overbevist om, at der ikke var stillet sikkerhed overfor Bank OO.

Jeg skal afslutningsvis bemærke, at nærværende skrivelse i udpræget grad hviler på min hukommelse, da jeg ikke har adgang til de gamle dokumenter, og da det trods alt er 5 snart 6 år siden, at sikkerhedsstillelsen overfor Bank OO fandt sted fejlagtigt.

... ”

UU Holding ApS

Indklagede har den 31. maj 2006 gennem revisionselskabet U I/S afgivet revisorerklæring uden forbehold og uden supplerende oplysninger på årsrapporten for selskabet UU Holding ApS for regnskabsåret 2005.

Ledelsespåtegningen er, ligeledes den 31. maj 2006, underskrevet af blandt andet C. Under note 4 fremgår om nærtstående parter, at C er direktør og hovedanpartshaver med bestemmende indflydelse.

VV Holding A/S

Indklagede har den 31. maj 2006 gennem revisionselskabet U I/S afgivet revisorerklæring uden forbehold og uden supplerende oplysninger på årsrapporten for selskabet VV Holding A/S for regnskabsåret 2005.

Ledelsespåtegningen er ligeledes den 31. maj 2006 underskrevet af blandt andet C.

Under note 3 fremgår om kapitalandele i tilknyttede og associerede virksomheder følgende: XX A/S, GG A/S, YY Holding ApS.

Under note 5 fremgår om nærtstående parter, at C som *"Øvrige nærtstående parter"* er bestyrelsesmedlem. Endvidere fremgår under transaktioner med nærtstående parter, at *"Selskabet har i forbindelse med drift og finansiering mv. løbende mellemregninger med tilknyttede virksomheder, og hovedaktionærer og øvrige nærtstående parter. Finansieringen er ydet på markedsmæssige vilkår og forrentet. Der er stillet ansvarlig lånekapital overfor ZZ A/S, hvori KK og C har dominerende indflydelse."*

Det fremgår videre, at blandt andre UU Holding ApS i selskabets aktionærfortegnelse er noteret som ejende minimum 5 % af stemmerne eller minimum 5 % af anpartskapitalen.

GG A/S

Indklagede har den 31. maj 2006 gennem revisionselskabet U I/S afgivet revisorerklæring uden forbehold og uden supplerende oplysninger på årsrapporten for selskabet GG A/S for regnskabsåret 2005.

Ledelsespåtegningen er ligeledes den 31. maj 2006 underskrevet af blandt andre C som direktion og som bestyrelsesmedlem.

Under note 4 fremgår om nærtstående parter, at C som øvrig nærstående part er direktør og bestyrelsesmedlem, samt at selskabet VV Holding A/S er hovedaktionær med bestemmende indflydelse, hvilket selskab i aktionærfortegnelsen er noteret som ejende minimum 5 % af stemmerne eller minimum 5 % af anpartskapitalen. Endvidere fremgår under transaktioner med nærtstående parter, at *"Selskabet har i forbindelse med drift og finansiering m.v. løbende mellemregninger med tilknyttede virksomheder. Finansieringen er ydet på markedsmæssige vilkår og forrentet."*

XX A/S

Indklagede har den 31. maj 2006 gennem revisionsselskabet U I/S afgivet revisorerklæring uden forbehold og uden supplerende oplysninger på årsrapporten for selskabet XX A/S for regnskabsåret 2005.

Ledelsespåtegningen er ligeledes dateret den 31. maj 2006 underskrevet af C som direktion og som bestyrelsesmedlem.

Under note 9 fremgår om nærtstående parter, at C som øvrig nærtstående part er direktør og bestyrelsesmedlem, og at selskabet VV Holding A/S er hovedaktionær med bestemmende indflydelse, samt at blandt andre selskabet VV Holding A/S i selskabets aktionærfortegnelse er noteret som ejende minimum 5 % af stemmerne eller minimum 5 % af anpartskapitalen. Endvidere fremgår under transaktioner med nærtstående parter, at *”Selskabet har i forbindelse med drift og finansiering m.v. løbende mellemregninger med modervirksomheden, VV Holding A/S, og søstervirksomheden GG A/S. Finansieringen er ydet på markedsmæssige vilkår og forrentet.”*

K/S ÆÆ

Indklagede har den 31. maj 2006 gennem revisionsselskabet U I/S afgivet revisorerklæring uden forbehold og uden supplerende oplysninger på årsrapporten for selskabet K/S ÆÆ.

Ledelsespåtegningen er ligeledes den 31. maj 2006 underskrevet af blandt andre C.

Det fremgår under selskabsoplysninger, at C er medlem af bestyrelsen sammen med to andre, og at komplementaren er Komplementarselskabet ØØ ApS, og det fremgår af note 5, at C er kommanditist og en nærtstående part med bestemmende indflydelse.

Komplementarselskabet ØØ ApS

Indklagede har den 31. maj 2006 gennem revisionsselskabet U I/S afgivet revisorerklæring uden forbehold og uden supplerende oplysninger på årsrapporten for Komplementarselskabet ØØ ApS, for regnskabsåret 2005.

Ledelsespåtegningen er ligeledes den 31. maj 2006 underskrevet af blandt andre C.

Det fremgår under selskabsoplysninger, at C er medlem af direktionen sammen med to andre, og det fremgår af note 3, at C er anpartshaver og en nærtstående part med bestemmende indflydelse.

ÅÅ ApS

Indklagede har den 31. maj 2006 gennem revisionsselskabet U I/S afgivet blank revisorerklæring på årsrapporten for selskabet ÅÅ ApS, for regnskabsåret 2005.

Ledelsespåtegningen er ligeledes den 31. maj 2006 underskrevet af blandt andre C. Det fremgår under selskabsoplysninger, at C er medlem af direktionen sammen med en anden, og det fremgår af note 6, at C er anpartshaver og en nærtstående part samt, at blandt andre C er noteret i selskabets anpartshaveroversigt som ejende minimum 5 % af stemmerne eller minimum 5 % af anpartskapitalen.

AAA Holding ApS

Indklagede har den 28. juni 2006 gennem revisionsselskabet U I/S afgivet revisorerklæring uden forbehold og uden supplerende oplysninger på årsrapporten for selskabet AAA Holding ApS for regnskabsåret 2005.

Ledelsespåtegningen er ligeledes den 28. juni 2006 underskrevet af C som direktion og medlem af bestyrelsen.

Det fremgår under selskabsoplysninger, at C udgør direktionen samt er medlem af bestyrelsen sammen med fire andre, og det fremgår af note 6, at C er direktør og bestyrelsesmedlem og en "Øvrig nærtstående part".

K/S BBB

Indklagede har den 18. maj 2006 gennem revisionsselskabet U I/S afgivet revisorerklæring uden forbehold og uden supplerende oplysninger på årsrapporten for selskabet K/S BBB, for regnskabsåret 2005.

Ledelsespåtegningen er ligeledes den 18. maj 2006 underskrevet af blandt andre C.

Det fremgår under selskabsoplysninger, at C er medlem af bestyrelsen sammen med tre andre, og at komplementaren er Komplementarselskabet CCC ApS.

D ApS

Indklagede har den 31. maj 2006 gennem revisionsselskabet U I/S afgivet følgende revisorerklæring på årsrapporten for selskabet D ApS, for regnskabsåret 2005:

"...

Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

Konklusion

Det er vor opfattelse, at årsrapporten giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2005 samt af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 1. januar 2005 - 31. december 2005 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Supplerende oplysninger

Selskabet har tabt mere end 50% af anpartskapitalen og opfylder derfor ikke anpartsselskabslovens kapitaltabsbestemmelser.

"..."

Ledelsespåtegningen er ligeledes den 31. maj 2006 underskrevet af blandt andre C som medlem af direktionen.

Det fremgår under selskabsoplysninger, at C er medlem af direktionen sammen med tre andre. Det fremgår af note 3, at C er direktør og en nærtstående part med bestemmende indflydelse.

Indklagede har endvidere den 1. februar 2007 gennem revisionsselskabet U I/S afgivet revisorerklæring uden forbehold og uden supplerende oplysninger på årsrapporten for selskabet D ApS, for regnskabsåret 2006.

Ledelsespåtegningen er ligeledes den 1. februar 2007 underskrevet af blandt andre C som medlem af direktionen.

Af årsrapporten fremgår i øvrigt samme oplysninger som anført foran vedrørende det foregående års årsrapport.

Indklagede udtrådte som revisor for UU Holding ApS og D ApS pr. 26. oktober 2007.

V-koncernen

Det fremgår af sagsakterne samt oplysninger fra klager, at indklagede frem til og med årsrapporten for 2005 var revisor for V-koncernen, der består af F Holding A/S, X A/S, Z A/S, Æ A/S, Ø A/S og Å ApS. Indtil december 2005 ejedes kapitalen af P ApS med 45 %, af AA Holding ApS med 45 % og af BB ApS (S) med 10 %. I slutningen af 2005 ændredes ejerkredsen til at bestå af P ApS med 40 %, af CC ApS med 30 % og af DD med 30 %. V-koncernen leverer [Ydelse] til [Produkt], [Produkt] mv.

Med underskrift den 11. februar 2004 på gældsbrief med X A/S som debitor og FF ApS som kreditor blev der indgået aftale om lån på 1.943.410,82 kr.

Det fremgår af en skrivelse af 18. februar 2004 fra S til FF ApS, at gældsbrief med X ApS som debitor er afregnet med og transporteret til E ApS. Det fremgår endvidere, at transporten er denuncieret ved en skrivelse af 19. marts 2004 med bilag fra S - der skriver på vegne af H A/S / E ApS - til X A/S.

Ved håndpantstætningserklæring underskrevet 25. januar 2005 blev der givet håndpant i to ejerpantebreve på henholdsvis 10 mio. kr. og 9,487 mio. kr. - begge med pant i ejendommen beliggende [Vej] XX-XX i [By] - til sikkerhed for ethvert mellemværende X A/S som debitor måtte have med Bank OO som kreditor/pengeinstitut. Sikkerheden blev stillet af H / E ApS.

Den 19. april 2005 skrev indklagede følgende i en e-mail til C og S:

”...

E selskabet er efterhånden ved at blive større og få mange aktiviteter, hvilket er meget både positivt og sjovt.

Det kunne være rart at holde et møde hvor vi taler om selskabets aktiviteter og sammen lægger planer for aktiviteter.

En af de ting vi bør drøfte er engagementet med F, som startede i det små, men er vokset betydeligt. Jeg ved ikke hvor stort det er, men ville gerne have dette overblik.

Herudover ved jeg ikke hvordan det er formaliseret.

...”

Af en e-mail af 25. maj 2005 fra indklagede til C og S fremgår:

”...

Omkring E selskabets engagement i F er dette allerede stort, og jeg er ikke helt klar over hvor stort det er. En garanti vil udvide engagementet yderligere.

Det er principielt forkert, at C fortsat bliver eksponeret med samme aktiefordeling, og derfor bør yderligere engagementer efter min opfattelse ske som kapitaludvidelse af hensyn til at der ikke sker en ensidig belastning af økonomien.

Principielt står E selskabet med et langsigtet udlån til F, også selvom der skulle ske en [finansiering], og det blokerer naturligvis mod at gøre andre forretninger med måske højt afkast. Det er selvfølgelig uheldigt.

...”

I en skrivelse af 3. november 2005 har Bank OO fremsendt engagementsforespørgsel pr. den 30. juni 2005 vedrørende H / E ApS til U I/S. Det fremgår af det medsendte bilag - engagementsforespørgslen - at der i sikkerhedsdepot i Bank OO er pantebreve til en nominel værdi på 19.487,00 kr. Det er anført med håndskrift på bilaget "fejl" og "19.487 tkr." samt, at der er stillet sikkerhed af tredjemand, C, som selvskyldnerkaution. Punkt 5, der vedrører "Sikkerhed for tredjemand:" er ikke udfyldt.

Det fremgår af en skrivelse af 30. januar 2006 med bilag fra S - der skriver på vegne af H A/S / E ApS - til X A/S, at gæld pr. 31. december 2005 ifølge gældsbrief med F Holding A/S som debitor og H A/S / E ApS som kreditor på 2.338.165,62 kr. var forfalden til betaling, og derfor anmodes om, ”at der nu omgående tages skridt fra Deres side til at bringe dette mellemværende ud af

verden." Endvidere anmodes om, at den sikkerhedsstillelse på 3 mio. kr., som H A/S / E ApS havde stillet over for NN A/S, blev bragt til ophør.

Indklagede har med dateringen den 27. april 2005 afgivet følgende revisorerklæring på årsrapporten for selskabet F Holding A/S for regnskabsåret 2005:

"...

Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

Konklusion

Det er vor opfattelse, at årsrapporten giver et retvisende billede af koncernens og selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2005 samt af resultatet af koncernens og selskabets aktiviteter og koncernens pengestrømme for regnskabsåret 1. januar 2005 - 31. december 2005 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Supplerende oplysninger

Der er i strid med aktieselskabslovens § 115 i regnskabsåret ydet et ulovligt lån til selskabets tidligere direktør, hvorved den tidligere ledelse kan ifalde ansvar.

..."

Ledelsespåtegningen er ligeledes dateret den 27. april 2005 og er underskrevet af blandt andet C som medlem af bestyrelsen.

Det fremgår under selskabsoplysninger, at C er medlem af bestyrelsen sammen med tre andre.

Det fremgår af skrivelse af 29. august 2006 til C fra Bank OO A/S, at banken frigiver sikkerhederne i form af de deponerede ejerpantebreve på 10 mio. kr. og 9,487 mio. kr. - begge med pant i ejendommen beliggende [Vej] XX-XX i [By] - stillet af H A/S / E ApS for F Holding A/S's engagement med Bank OO. Endvidere frigav banken deponerede beløb på 225.000 kr. i TT A/S og på 45.000 kr. i DDD ApS stillet af P ApS til sikkerhed for F Holding A/S' engagement med Bank OO.

Statsautoriseret revisor EEE og statsautoriseret revisor FFF fra GGG har den 25. juni 2007 afgivet følgende revisorerklæring på årsrapporten for regnskabsåret 2006 for F Holding A/S:

"...

Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

Konklusion

Det er vores opfattelse, at årsrapporten giver et retvisende billede af koncernens og moderselskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2006 samt af resultatet af koncernens og moderselskabets aktiviteter for regnskabsåret 1. januar - 31. december 2006 i overensstemmelse med den danske årsregnskabslov.

Supplerende oplysninger

Selskabet har tabt mere end 50 % af sin aktiekapital. Vi henviser til ledelsesberetningens afsnit "Kapitalberedskab m.v.", hvoraf fremgår at ledelsen forventer at aktiekapitalen indenfor en kortere periode vil blive reetableret og at der er opnået garantier fra aktionærer om fortsat finansiel støtte.

Selskabet har pr. 31. december 2005 gennemført væsentlige værdireguleringer af aktiver på -51.059 TDKK. Værdireguleringerne er behandlet som en fundamental fejl jf. Årsregnskabslovens § 52, stk.2. Reguleringerne er således bogført i egenkapitalen pr. 31. december 2005 og sammenligningstal for 2005 er tilrettet. Vi henviser til beskrivelsen heraf i afsnittet "Fundamentale fejl i årsrapporten for 2005" i

ledelsesberetningen og er enige i beskrivelsen af de gennemførte værdireguleringer og den regnskabsmæssige behandling heraf som fundamentale fejl.

[..]

Selskabet har i 2005 i strid med aktieselskabslovens § 115 ydet et ulovligt lån til selskabets tidligere direktør. Lånet er indfriet i 2006.

... ”

Indklagede udtrådte som revisor for UU Holding ApS og D ApS pr. 26. oktober 2007.

I en skrivelse af 26. oktober 2007 fra advokat HHH til indklagede fremgår følgende:

“ ...

Vedr. vurdering af dispositioner i eller omkring [E ApS] i relation til straffeloven

[..]

Ad 1

Køberet til ejendommen matr.nr. XX [Område], [Område], beliggende [Vej] X, XXXX [By]

[..]

Lægges det imidlertid til grund at den nævnte aktionæroverenskomst er gældende mellem aktionærene, ses dispositionen imidlertid at være i strid med aktionæroverenskomstens § 7, idet en disposition vedrørende det formuegode der ligger i forkøbsretten må kræve enstemmighed mellem aktionærene. Jeg har forstået at N Holding ApS ikke har tiltrådt aftalen, og dette selskab vil i det omfang et tab i forbindelse med køberetsoverdragelsesaftalens indgåelse kan dokumenteres og opgøres, have et krav mod de øvrige aktionærer, der har deltaget i overdragelsen.

Det at medvirke til en disposition i modstrid med en aktionæroverenskomst er ikke i sig selv strafbart, men i det omfang en aktionær et bestyrelsesmedlem eller en direktør har medvirket til skade for en anden aktionær, kan dette indebære en overtrædelse af straffeloven, i det omfang dispositionen er foretaget for at skaffe vinding til sig selv eller andre og/eller medfører risiko for tab hos en anden. Således som forholdene foreligger oplyst er det mere end sandsynligt, at C i forbindelse med overdragelsesaftalen har opnået vinding for sig selv enten direkte eller indirekte ved opnåelse af fordele til et selskab eller selskaber kontrolleret af ham.

[..]

Det er herefter min vurdering, at den foretagne disposition er en overtrædelse af Straffelovens § 280 (mandatsvig)

[..]

Ad 2

Aktionærlån:

[..]

Med hensyn til efterfølgende låneoptagelse i størrelsesorden kr. 8 til 8,5 millioner, der ikke er formaliseret, er dette såvel at betragte som et ulovligt aktionærlån som en klar overtrædelse af aktionæroverenskomstens bestemmelser om enstemmighed, idet mindretalsaktionæren N Holding ApS hverken har været bekendt med låneoptagelsen eller har accepteret denne. Såfremt lånet er nødlidende og/eller dette har bevirket at H A/S ikke har kunnet udnytte køberetten jf. pkt. 1, og således medført tab eller risiko for tab for selskabet og dets aktionærer, er der her igen tale om en overtrædelse af Straffelovens § 280.

Ad 3

*Sikkerhedsstillelse overfor Bank OO for F Holding A/S's engagement
H A/S har et låneengagement med Bank OO A/S til sikkerhed for hvilket [E ApS] har deponeret ejerpantebreve med pant i ejendommen [Vej] XX-XX, 2600 [By]. Det drejer sig om 2 ejerpantebreve henholdsvis 1 stort kr. 10 millioner og 1 stort kr. 9,5 millioner til sikkerhed for Hs mellemværende med Bank OO. Ved påtegning på lånedokument har H A/S meddelt Bank OO A/S sikkerhed i de førnævnte ejerpantebreve til fordel for F Holding A/S's engagement med Bank OO. Påtegningen er underskrevet af 2 efter det for mig oplyste tegningsberettigede personer, og Bank OO A/S ville således være berettiget til at se sig fyldestgjort i ejerpantebrevene, såfremt F Holding A/S misligholdt sine forpligtelser overfor banken. Denne sikkerhedsstillelse er ej heller forelagt for og godkendt af samtlige aktionærer, idet III Holding A/S har været uvidende om dispositionen, og således ej heller tiltrådt denne. Sikkerhedsstillelsen er efterfølgende frafaldet fra Bank OO A/S, så der er således ikke her indtruffet et formuetab for H A/S, men dispositionen har, så længe sikkerhedsstillelsen for F Holding A/S var aktuel, medført risiko for tab. Under henvisning til Cs interesser i F Holding A/S må dispositionen således betragtes som både indebærende en mulighed for tab for H A/S og tilsvarende modsvares af en mulig vinding eller begrænsning af et tab for C og/eller dennes selskaber, og den blotte risiko for tab vil være omfattet af Straffelovens § 280.
... "*

I en skrivelse af 8. juli 2012 fra fagchef i JJJ, statsautoriseret revisor KKK, til indklagede fremgår følgende:

” ...

Du har bedt om min vurdering af, hvorvidt det fremgår af fremsendte Engagementsforespørgsler fra Bank OO a/s vedrørende H, [..], at selskabet har stillet sikkerhed for tredjemand.

Pengeinstitutternes besvarelse af engagementsforespørgsler sker i henhold til vejledende retningslinier mellem Finansrådet og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer af 15. februar 1996.

Det fremgår af de vejledende retningslinier, at pengeinstituttets besvarelse alene omfatter det engagement, som kunden har med pengeinstituttets danske afdelinger. Såfremt kunden har engagementer i pengeinstituttets datterselskaber eller udenlandske afdelinger omfatter besvarelsen ikke sådanne engagementer.

Endvidere fremgår, at engagementsoplysningerne indeholder alle relevante oplysninger om (uddrag):

”7. ...hvorvidt kunden har stillet sikkerhed eller lignende for tredjemands gældsforpligtelser i pengeinstituttet specificeret f.eks. i form af kaution, comfort letters, letters of intent eller andre hensigtserklæringer. Angiv arten af den stillede sikkerhed og sikkerhedens størrelse”.

[..]

Engagementsforespørgsel pr. den 30.06.2005

Med undtagelse af saldo på kassekredit, er oplysningerne på

Engagementsforespørgslen pr. den 30. juni 2005, identisk med den pr. 31.10.2005

afgivne oversigt. Der er således ikke anført nogen oplysninger i punktet ”5. Sikkerhed for tredjemand”.

Engagementsforespørgslen er ikke underskrevet. Følg brevet dateret 3. november 2005 er påført håndskrevet notering om, at det vedrører engagementsforespørgslen pr.

30.06.2005. Jeg har forstået på dig, at den samtidige fremsendelse af de to engagementsforespørgsler beror på, at revisor beder Bank OO om begge opgørelser på samme tid.

Følgebrevet, der er identisk med det, der vedrører engagementsforespørgslen pr.

31.10.2005, indeholde tilsvarende oplysning om, at "Vedlagte engagementsoplysning med H er i overensstemmelse med bankens registreringer.."

Der ses således ikke at være afgivet oplysning til revisor om, at H skulle have stillet nogen form for sikkerhed for tredjemands gæld til Bank OO a/s pr. den 30. juni 2005.

Konklusion:

Det fremgår af engagementsforespørgsler pr. 31.10.2005 og 30.6.2005 fra Bank OO a/s, at H, [...], pr. disse datoer ikke har stillet nogen form for sikkerhed for tredjemands gæld til Bank OO a/s excl. eventuelle udenlandske filialer af banken.

... "

Revisornævnets tidligere afgjorte klagesag – sag nr. 57/2008-S

I en skrivelse af 15. november 2007 fra C til Revisornævnet (det daværende Disciplinærnævn for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer) klagede C over indklagede. Følgende fremgår blandt andet af klageskrivelsen:

"...

Undertegnede indgiver hermed klage mod statsautoriseret revisor A for tilsidesættelse af god revisorskik. Klagen angår følgende forhold:

- 1) A har haft og har indirekte økonomiske interesser i erklæringsklient, hvor jeg er hovedaktionær
- 2) A har via sit holdingselskab haft lån i selskab der er koncernforbundet med erklæringsklient
- 3) A har ydet rådgivning, der anfægter revisors selvstændighed og uafhængighed
- 4) A har undladt at kontrollere at regnskabsposten "Selskabsskabskapital" var i overensstemmelse med det registrerede
- 5) A har udvist manglende integritet

Baggrund:

Samarbejdet med statsautoriseret revisor A blev påbegyndt for ca. 15 år siden, hvor A rettede uopfordret henvendelse til mig. Da vores tidligere revisor gik på pension, indtrådte A (dengang LLL) som revisor for familiens selskaber samt for min nærmeste familie. Det samlede salær, som A udfakturerede dengang vedrørende familien II, d.v.s. anpartshaverne i de ultimative holdingselskaber samt selskaber, som direkte eller indirekte var ejet af familien androg i størrelsesordenen 1 million kroner pr. år. Samarbejdet blev fra begyndelsen af 1990-erne udbygget og vedvarede indtil 2007. Samarbejdet begyndte at blive [Omstændighed] medio 2006, hvor statsautoriseret revisor A fremsatte forskellige krav mod mig i sin egenskab af anpartshaver i E ApS, et ejendomsselskab, hvor A via sit investerings- og holdingselskab N Holding ApS ejer 25 % af selskabskapitalen jfr. nærmere herom nedenfor.

Ad klagepunkt 1

I E ApS, tidligere H A/S, var ejerforholdene oprindeligt således, at selskabet var ejet af undertegnede via mit 100 % ejede holdingselskab, P ApS, direktør LL via holdingselskab og direktør EE, som i øvrigt er [Relation] til A. Uanset EE var en betydende aktionær i selskabet, var det A, der var revisor og udarbejdede regnskaberne for selskabet.

A erhvervede pr. 30. december 2002 via sit holdingselskab N Holding ApS EEs aktier i selskabet. Jeg blev først meget senere bekendt med den foretagne aktiehandel og derfor ikke forinden spurgt, om jeg ønskede at overtage EEs aktier, jfr. selskabets forkøbsretsbestemmelser. Det hører med til billedet, at jeg var den eneste, der kautionerede for selskabets gæld (ca. 30 mio. kr.), herunder kreditforeningen, et forhold, der fortsatte, efter at A blev medaktionær i selskabet.

Da A via N Holding ApS blev medaktionær af H A/S, fortsatte A reelt med at udfærdige selskabets regnskaber, som alle blev produceret på As kontor. Af formelle årsager lod A en tidligere medarbejder, statsautoriseret revisor MMM, underskrive regnskaberne. Det bemærkes i den forbindelse, at såvel udarbejdelse af årsrapporter som revision af årsrapporter fortsat blev faktureret af U I/S. Jeg er efterfølgende blevet bekendt med, at dette forhold er kritisabelt, idet den, der reelt udfærdigede og reviderede regnskaberne, ikke har været uvildig eller upartisk i forhold til anpartshaverne.

Endvidere må A naturligvis være inhabil i relation til at afgive påtegning på mine øvrige koncernselskaber.

... ”

Klagen blev afvist af nævnet ved afgørelse af 30. september 2009 - efter at klagen først havde været tilbagekaldt og derefter indgivet på ny.

I forbindelse med sagens behandling havde indklagede afgivet et processkrift, dateret den 15. januar 2008, hvoraf blandt andet fremgår følgende:

”

Indledning

Sammenfattende vedrører de rejste klagepunkter spørgsmålet om, hvorvidt det er i strid med revisorlovens habilitetsbestemmelser, at jeg i dag er 100 % ejer af selskabet O ApS, som endvidere er 25 % investorer i et ejendomsselskab, hvor en af vore klienter er aktionær og ejer 70 %, og hvor en tredje samarbejdspartner ejer 5 %, samtidig med at jeg er revisor for en del af hovedaktionærens og dennes families selskaber.

Investeringen er en passiv ejendomsinvestering, og jeg har ingen bestemmende indflydelse i selskabet og deltager ikke i hverken direktion eller bestyrelse.

Forholdet er fuldt oplyst og har altid været det. Hovedkreditor i selskabet er MM og Bank OO, hvor Bank OO efter de normale forretningsbetingelser stiller garanti over for MM. Bank OO er pengeinstitut for både revisionsvirksomheden, selskabsdeltageren, mig personligt og min klient. Det er i samme afdeling i banken, og de er fuldt bekendt med investeringen.

Samarbejdet har ikke tidligere givet anledning til bemærkninger, og der er ikke nogen form for økonomisk afhængighed.

Ad klagepunkt 1

[..]

Den 2. september 2004 indtrådte undertegnede i direktionen i N Holding ApS.

For så vidt angår revision i H A/S fremgår det af udskriftet fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, at statsautoriseret revisor MMM siden den 12. november 2003 har påtaget sig denne opgave. MMM har aldrig været ansat i vort firma. Vi var kollegaer i NNN omkring 1982, og nogle år frem.

Omkring det regnskabsmæssige i selskabet kan det oplyses, at administrationen frem til marts måned 2007 blev varetaget af OOO A/S, og at vort kontor har ydet regn-

skabsmæssig assistance ved opstilling af årsrapporten samt udarbejdelsen af selvangivelsen.

H A/S er et selskab, der har til formål, at investere i ejendomme og der er korrekt, at jeg i dag gennem det helejede selskab O ApS ejer 25 % af selskabskapitalen. Jeg er ikke repræsenteret i direktionen eller bestyrelsen, og har aldrig været det. Direktionen bestod frem til marts måned 2007 af C, og bestyrelsen bestod af S, C og KK, [Relation] til C.

Selskabet blev i marts måned 2007 omdannet til et anpartsselskab uden bestyrelse, og med C som eneste direktør.

På denne baggrund er det min opfattelse, at denne passive investering på 25 % i et selskab, hvor der ikke er repræsentation i ledelse eller andet, ikke medfører et brud på habilitetsbestemmelserne i relation til erklæringsafgivelse på selskaber ejet af C eller dennes familie.

[..]

Afslutning

Det kan oplyses, at vi i oktober måned 2007 har anmodet om at blive fravalgt som revisor i selskaber ejet af C og denne familie. Der er her tale om et fåtal af selskaber i forhold til den i bilag 1 vedlagte koncernoversigt.

... ”

Indklagede har i forbindelse med anmodninger om udsættelse af Revisornævnets behandling af sagen fremsendt en række yderligere indlæg. Disse har indgået i sagsbehandlingen og nævnets votering, men er ikke refereret i denne kendelse.

Fremmøde i nævnet:

Klager har under nævnets møde været mødt med to repræsentanter, der i det hele har henholdt sig til de afgivne skriftlige indlæg til sagen. Repræsentanterne har i den forbindelse understreget de synspunkter, der er anført i tilknytning til den nedlagte påstand om frakendelse af indklagedes godkendelse som statsautoriseret revisor.

Indklagede har ikke været mødt, ej heller ved advokat.

Parternes bemærkninger:

Klager har overordnet for så vidt angår indklagedes habilitet anført, at indklagede i en årrække frem til cirka medio 2007 har været revisor for C og hans gruppe af selskaber og været rådgiver for C og en række selskaber i B gruppen. I perioden fra 2004 eller muligvis allerede fra december 2002 og frem til juni 2008 har indklagede via sit holdingselskab N Holding ApS ejet 25 % af kapitalandelene i [Erhverv] E ApS. De øvrige kapitalandele i E ApS har i samme periode været ejet for 70 % af C via hans 100 % ejede holdingselskab P ApS og 5 % af S via hans holdingselskab PPP Holding A/S. Indklagede har således i denne periode haft et økonomisk interessefællesskab med C og P ApS.

Klager har videre anført, at det af indklagede fremlagte brev af 15. januar 2008 fra klager C til brug for den tidligere behandlede klagesag bekræfter og dokumenterer, at indklagede via sit helejede selskab N Holding ApS havde økonomiske fælles interesser med C via det fælles ejerskab af E ApS. Dette fælles ejerskab af E ApS er i sig selv egnet til at vække tvivl hos en velinformeret

tredjemand om indklagedes uafhængighed, uanset om ejerskabet var aktivt eller passivt. Uden det i øvrigt har væsentlig betydning for sagen, tyder forskellige forhold på, at ejerskabet ikke var passivt, som hævdet af indklagede, men tværtimod, jf. hertil e-mail-korrespondancen af 31. maj til 19. juni 2005 mellem C og indklagede og referat af møde den 26. maj 2005, hvor indklagede dels var referent ved møde i H, dels tog aktivt del i diskussioner om finansielle forhold i selskabet.

Klager har ad klagepunkt 2 - formaliteten anført, at da såvel sag nr. 57/2008 som sag nr. 75/2008 var offentliggjorte, debatteredes sagerne i Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR, i første halvår 2010. Konklusionen var, at sagskomplekset tilsyneladende indeholdt overtrædelser af uafhængighedsreglerne fra indklagedes side, og klager fandt det derfor uheldigt, at sag nr. 57/2008 var blevet afvist af Revisornævnet frem for at blive realitetsbehandlet. Derfor indledtes i Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR, selvstændig research ved indhentelse af årsregnskaber mv. fra offentligt tilgængelige kilder, hvilket bestyrkede klager i opfattelsen af, at der kunne være grund til at gå videre med undersøgelserne.

På den baggrund besluttede klager at rette henvendelse til statsautoriseret revisor M fra firmaet QQQ og til statsautoriseret revisor MMM for at stille spørgsmål til de to sager 57/2008 og 75/2008 og på den måde vurdere, hvorvidt klager skulle gå videre med sagen.

Efter møder i juni og september 2010 med henholdsvis M og MMM vurderede klager, at foreningen formentlig ville gå videre med en klagesag til Revisornævnet. Herefter afholdt to repræsentanter fra klager møde med indklagede, hvor det blev gjort klart for indklagede, at klager overvejede at indgive klage til Revisornævnet vedrørende netop de af klagepunkt 2 omfattede forhold. Der er således tale om en helt selvstændig beslutning hos klager at indgive klagen. I øvrigt er klagen ikke identisk med klagen indgivet i sag nr. 57/2008, idet dels er visse forhold i sag nr. 57/2008 forældede på tidspunktet for indgivelse af klagen i denne sag i januar 2011, dels er der kommet nye regnskaber og regnskabsår til.

Klager har videre anført, at parterne i sag nr. 57/2008 har accepteret og aftalt, at klager af egen drift kunne fortsætte sagen.

På denne baggrund skal denne klagesag realitetsbehandles.

Klager har ad klagepunkt 2 - realiteten - anført, at i en årrække har indklagede været revisor for en række selskaber i B Gruppen. Revisionsfirmaet U I/S fortsatte som valgt revisor for en række selskaber med tilknytning til C til og med årsrapporterne for 2006. Det gjaldt blandt andet UU Holding ApS, VV Holding A/S, GG A/S, XX A/S, K/S Æ/Æ, Komplementarselskabet ØØ ApS, ÅÅ ApS, AAA Holding ApS, K/S BBB og D ApS - alle selskaber, hvor C varetog direktions- eller bestyrelsesposter. Revisionspåtegningerne for årsrapporterne for disse ti selskaber for 2005 blev underskrevet af indklagede i maj og juni 2006. På årsrapporten for D ApS for 2006 er revisionspåtegningen fra indklagede dateret den 1. februar 2007.

Indklagede har ved at afgive erklæring på disse ti selskabers årsrapporter for regnskabsåret 2005 i maj og juni 2006 og på årsrapporten for D ApS for regnskabsåret 2006 den 1. februar 2007 overtrådt dagældende revisorlovs § 11, idet indklagede afgav revisorpåtegninger på årsrapporter for selskaber, hvor C havde økonomiske interesser og sad i bestyrelsen respektive direktionen samtidig med, at indklagede selv havde fælles økonomiske interesser med C. Den til Erhvervsstyrelsen indsendte årsrapport for D ApS for 2006 har ikke indklagedes personlige underskrift, men årsrapporten er udfærdiget på U I/S's brevpapir og påført indklagedes navn. I selskabets stamarkiv befinder sig imidlertid et eksemplar af årsrapporten med indklagedes underskrift.

Klager har ad klagepunkt 5 anført, at det fremgår af de supplerende oplysninger i revisionspåtegningen og af ledelsesberetningen i 2006-årsrapporten, at der har været fundamentale fejl i årsrapporten for 2005, som blev revideret af indklagede i en situation, hvor indklagede ikke var uafhængig, idet E ApS var væsentligt økonomiske forbundet med F. Indklagede var revisor for F Holding A/S og var via sit selskab N Holding ApS medejer af E ApS. Det forekommer usandsynligt, at indklagede som revisor for F Holding var ubekendt med helt centrale forhold omkring dette selskabs finansiering af sin drift. Via ejerskabet til E ApS og dettes sikkerhedsstillelse og udlån til F Holding A/S havde indklagede en egeninteresse i årsregnskabet for F Holding A/S.

Klager har på den baggrund gjort gældende, at indklagede ved at afgive revisorpåtegning på en årsrapport for et selskab, i hvilket han qua sit medejerskab af E ApS havde en økonomisk interesse i, har overtrådt den dagældende revisorlovs § 11.

Klager har hertil føjet, at det kan undre, at indklagede særligt tillægger engagementsoplysninger sendt fra banken til Hs revisor nogen betydning, når indklagede på dette tidspunkt ikke var revisor for H. Revisor for H på daværende tidspunkt var statsautoriseret revisor MMM, mens indklagede havde økonomiske interesser i H og var revisor for F Holding A/S.

Klager har for så vidt angår KKKs brev bemærket, at KKK har ret i, at banken til selskabets revisor MMM under rubrik 5 i engagementsforespørgslen "Sikkerhed for Tredjemand" ikke har oplyst noget. Til gengæld undlader KKK at bemærke, at banken under rubrik 4 "Sikkerhedsdepot" netop oplyser, at der i sikkerhedsdepot i Bank OO indgår ejerpantebrev nominelt 19.487 tkr., som præcis svarer til de oplysninger, klager lægger til grund i klagen. Klager er således ikke enig i, at pantsætningen ikke fremgår af engagementsoplysningerne fra banken til revisor for H. Oplysningen om pantsætningen fremgår ligeledes af note 6 til årsrapporterne 2004/05 og 2005/06 for H. Da årsrapporterne tydeligvis er udarbejdede på indklagedes kontor, og da indklagede har nære økonomiske interesser i dette selskab, er det usandsynligt, at disse noteoplysninger skulle være undgået indklagedes opmærksomhed.

Klager har videre gjort gældende, at indklagedes kendskab til Hs engagement i F yderligere er underbygget ved de to e-mail afsendt fra indklagede til C i april og maj måned 2005 samt et mødereferat fra et møde den 26. maj 2005, som er udarbejdet af indklagede. Af såvel de to e-mail som mødereferatet fremgår det meget klart, at indklagede var fuldt ud vidende om, at H havde en stor økonomisk eksponering i F. Det fremtræder endda tydeligt, at indklagede havde en aktiv rolle i diskussionerne om forholdet.

Klager har ad påstanden om frakendelse anført, at indklagede har gjort sig skyldig i grove og gentagne forsømmelser i udøvelsen af sit hverv som statsautoriseret revisor, herunder ved at han under udøvelsen af sit hverv har tilsidesat sin vigtige opgave at optræde som offentlighedens tillidsrepræsentant. Det er endvidere en overvejende risiko for, at indklagede heller ikke i fremtiden vil udøve virksomheden som statsautoriseret revisor på forsvarlig måde. Klager har på denne baggrund nedlagt påstand om, at indklagede som sanktion fratages beskikkelsen som statsautoriseret revisor i 5 år. Klager har i tilknytning hertil føjet, at klager har gjort sine synspunkter om rettighedsfrakendelse gældende allerede på baggrund af de sager, klager havde kendskab til, da klagers replik i sagen blev udarbejdet i september 2011. Efterfølgende er klager blevet opmærksom på en yderligere sag for Revisornævnet, hvor Skat har indbragt indklagede vedrørende forhold, som på flere punkter ligner de forhold, som klager har rejst i denne sag. Dette styrker billedet af, at indklagede fortsætter med at gøre sig skyldig i grove forsømmelser i

udøvelsen af sit hverv som statsautoriseret revisor. Sagen indbragt af Skat bestyrker således også formodningen om, at indklagede heller ikke i fremtiden vil udøve virksomheden som statsautoriseret revisor på forsvarlig måde.

Indklagede har ad klagepunkt 2 - formaliteten anført, at der er tale om samme klage, som den klage Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer tidligere har behandlet under sag nr. 57/2008-S og 75/2008-S. Indklagede har herunder henvist til, at klager også anfører i klagen af 25. januar 2011, at klagen vedrører samme sagskompleks, som Revisornævnet tidligere har behandlet i form af sag nr. 57/2008-S og sag nr. 75/2008-S.

Indklagede har gjort gældende, at der tillige reelt er tale om samme klager, at klager kendte til sagen, da den blev behandlet under sag nr. 57/2008-S og sag nr. 75/2008-S og i sin tid blev afsluttet, men valgte på det tidspunkt ikke at intervenere, at klager er blevet kontaktet af den tidligere klager, formentlig via dennes revisor RRR, at sagsoplysningen har fundet sted via den tidligere klager, formentlig via dennes revisor RRR, og at der derved søges etableret en situation, hvor den selvsamme klage drevet af selvsamme parter indbringes for Revisornævnet blot med den ændring, at Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR, figurerer som klager.

Indklagede har anført, at en sådan fremgangsmåde ikke er forenelig med afgørelse af 15. november 2008 fra Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer, og indklagede har i den forbindelse henvist til, at indklagede forud for sagens behandling i Revisornævnet ad flere omgange har anmodet klager om at redegøre for forløbet omkring sagens oplysning og klagens fremkomst. Klager har imidlertid ikke ønsket at besvare de stillede spørgsmål. Det gøres derfor særskilt gældende, at dette må tillægges processuel skadevirkning, herunder således at indklagedes faktiske oplysninger vedrørende denne klages fremkomst lægges til grund for klagens behandling. Indklagede har videre bemærket, at statsautoriseret revisor KKK på tidspunktet for klagens indbringelse og klagers undersøgelser faktisk var faglig direktør i Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR, og således den ansvarlige person, der i givet fald skulle vurdere sagen hos FSR. Det har hun ikke gjort, ligesom hun har oplyst, at hun ikke er/var bekendt med klagesagen i øvrigt, og i øvrigt heller ikke bekendt med, at de to nævnte afgørelser skulle have været genstand for diskussion i Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR. Indbringelsen af klagen må derfor være sket ad andre kanaler end de faglige kanaler hos klager.

Indklagede har på den baggrund gjort gældende, at Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer i afgørelse af 15. november 2008 definitivt har taget stilling til, at parterne i sag nr. 57/2008-S og sag nr. 75/2008-S med bindende virkning kunne råde over sagen og herunder indgå forlig om sagen, hvorved muligheden for at opnå nævnets prøvelse af spørgsmålet endegyldigt må anses som afskåret. En fortsat behandling af klagepunkt 2 i denne sag vil indebære, at den tidligere sag - i strid med afgørelse af 15. november 2008 fra Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer - opnås realitetsbehandlet. Den retlige konsekvens heraf er, at Revisornævnet må anses som afskåret fra at behandle klagepunkt 2, og at klagen for så vidt angår dette punkt må afvises.

Indklagede har videre gjort gældende, at efter fast praksis behandles disciplinæransvaret i vid udstrækning efter samme principper, som gælder for strafansvaret efter straffelovens almindelige del, medmindre der ved revisorlovgivningen er gjort afvigelse herfra. Klager konkluderer på grundlag af en verbal fremstilling af forløbet, at der hos klager var tale om en helt selvstændig beslutning om at indgive klagen. Den verbale beskrivelse er ikke dokumenteret ved fremlæggelse af de akter, indklagede har udbedt sig.

Klager har ved den anvendte fremgangsmåde afskåret sig fra at kunne fordrer lagt til grund, at indgivelse af klage var en selvstændig beslutning hos klager. Klager var involveret i problemstillingen forinden forliget, i hvilken henseende tillige henvises til, at det af Revisornævnets sag nr. 57/2008-S fremgår, at der foreligger en anpartsoverdragelsesaftale, af hvilken det fremgår, at klage fra XX A/S var indledt hos Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, hvilket ikke nødvendigvis er en fejlskrift for Revisornævnet, men vel kan sigte til en sideløbende orientering af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR, herunder at statsautoriseret revisor M, som i sag nr. 75/2008 var blevet pålagt en bøde på 15.000 kr., sideløbende med - eller dog i forbindelse med den mod ham verserende klagesag - er blevet opfordret til at tjene som oplysningskilde over for klager. Hertil kommer, at klager er i besiddelse af oplysninger af relevans for den formelle og materielle bedømmelse, som er af betydning for sagen, men har nægtet indklagede indsigt heri, uagtet indklagede ikke selv kan forventes at være i besiddelse af nævnte materiale. Endvidere baserer klagen i et og alt sig på den af Revisornævnet allerede afviste sag, hvilket illustreres af, at de selvsamme bilag anvendes med den oprindelige bilagering.

Indklagede har i tilknytning hertil gjort gældende, at indklagedes fremstilling af faktum og hævdelser må lægges til grund ud fra betragtninger om processuel skadevirkning og kravene til fair trial.

Det kan således ikke lægges til grund, at der består en aftale mellem XX A/S og indklagede om, at Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR, af egen drift kunne fortsætte sagen. Indklagede har ikke indgået en sådan aftale, og XX A/S har alene meddelt - hvilket indklagede har accepteret - at det ikke kunne udelukkes, at "... Foreningen af Statsautoriserede Revisorer af egen drift vil fortsætte sagen efter tilbagekaldelsen af klagesagen." Heri ligger ikke en materiel eller formel accept af en adgang til for FSR at indbringe sagen for Revisornævnet. Der ligger i det anførte alene, at indklagede ikke kan gøre krav gældende over for sælger, såfremt noget sådant berettiget måtte kunne ske.

Hertil kommer, at det er klagers eget standpunkt, at "FSR" er en fejlskrift for "Revisornævnet", idet Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR, netop har gjort gældende, at foreningen ikke var involveret i nogen klagesag på det pågældende tidspunkt, og at der derfor i forhold til foreningen under ingen omstændigheder hverken kunne være tale om en "tilbagekaldelse" eller en "fortsættelse" af en sag.

Der er herefter - henset til den af klager for nævnet valgte argumentation og hermed afgrænsning af tvistepunkter - ikke anledning til yderligere at redegøre for, hvorvidt der måtte tilkomme en påtaleberettiget adgang til at indgive klage i en situation, hvor en anden påtaleberettiget endeligt og bindende har disponeret klagen. Det er selvklart, at en almindelig adgang hertil vil være uforenelig med det beskyttelses- og indretningshensyn, som må gælde såvel i civile forhold, men navnlig i strafferetslignende forhold.

Indklagede har endelig anført, at revisorlovens § 43, stk. 6, alene medfører, at klager i forhold til at indbringe klager for Revisornævnet ikke behøver at påvise en retlig interesse, jf. lovforarbejderne (2007/2 LSF 120). Klager indbragt af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR, skal i øvrigt behandles som alle andre klager. Det er fra klagers side ubestridt, at klagen hovedsageligt vedrører forhold, som tidligere er blevet påklaget og behandlet af Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer. At de tidligere klager ikke fuldt ud blev realitetsbedømt, kan ikke medføre, at Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR, - eller andre - kan rejse klagesag om samme spørgsmål. Der er i den forbindelse ikke udelukkende tale om et spørgsmål om "retlig interesse" eller ej. Reglerne om, at der ikke adskillige gange kan rejses klagesag om samme spørgsmål, har i høj grad de indklagede som beskyttelsesobjekt. Indklagede skal kunne indrette sig på, at et

spørgsmål alene behandles én gang, og at han alene skal gennem en nævnsproces én gang. Klager må således acceptere, at forholdene er blevet behandlet én gang.

Indklagede har ad klagepunkt 2 - realiteten til støtte for frifindelsespåstanden henvist til sin skrivelse af 15. januar 2008, jf. ovenfor under sagsfremstillingen.

Indklagede har med hensyn til, at klager begrundede klagen med, at C havde økonomiske interesser eller besad ledelseshverv i de pågældende selskaber anført, at indklagede ubestridt ikke haft hverken direkte eller indirekte ejerskab af selskaberne eller siddet i ledelsen af selskaberne. Klagen baseres udelukkende på det forhold, at indklagede indirekte ejede en 25%-post af kapitalen i et selskab, hvor C (indirekte) ejede 70%. Ifølge klager skulle dette medføre, at indklagede var udelukket fra at påtegne årsrapporter i ethvert selskab, som C havde tilknytning til som medejer eller bestyrelsesmedlem. Dette påståede forbud har utvivlsomt ikke lovhjemmel i hverken § 11, stk. 2 eller stk. 3, i den dagældende revisorlov, og et forbud kan herefter alene søges i generalklausulen i dagældende § 11, stk. 1. Men allerede det forhold, at adfærden ikke var i strid med de konkrete forbud i § 11, stk. 2 og stk. 3, taler med betydelig vægt for, at retsstillingen ikke var klar på området. Det må derfor tillægges særlig betydning, at indklagede forsøgte at afklare retsstillingen og indrettede sig efter den rådgivning, han modtog. Indklagede konsulterede således i november 2004 statsautoriseret revisor T i faglig afdeling hos U vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt ejerskabet til 25 % af anparterne i E ApS gennem det helejede selskab N Holding ApS indebar, at indklagede var inhabil i relation til påtegning af regnskaber i B Gruppen og tilknyttede virksomheder. Statsautoriseret revisor T konkluderede i sit notat af 17. november 2004, at indklagede ikke ville være inhabil i relation til påtegning af regnskaber for selskaber i B Gruppen og tilknyttede virksomheder. Indklagede indrettede sig i tillid hertil.

For det tilfælde, at Revisornævnet måtte finde, at den af indklagede observerede problematik, som af denne blev anset som afklaret ved statsautoriseret revisor Ts ovennævnte notat, skulle være udtryk for en fejlbedømmelse, skal indklagede selvfølgelig beklage, at han ved at have indrettet sig i tillid til notatets rigtighed eventuelt objektivt måtte have overtrådt den dagældende revisorlovs bestemmelser.

Ligeledes må en eventuel sanktion for at overtræde generalklausulen for et forhold, som lovgiver ikke har vurderet vigtigt nok til at medtage specifikt i stk. 2 og stk. 3, være beskeden.

Indklagede har videre anført, at lovforarbejderne til § 11, stk. 1 (2002/1 LSF 144), giver enkelte eksempler på forhold, som er omfattet af generalklausulen: *"Udover omstændigheder, som er opregnet i de følgende stykker, kan f.eks. nævnes et særligt tæt venskab eller et særligt indædt fjendskab med kunden eller den person eller virksomhed, om hvem erklæringen ønskes afgivet."* Der er således ikke lagt op til fra lovgivers side, at generalklausulen skulle kunne anvendes til at udvide de forhold vedrørende økonomisk interesse, som lovgiver allerede havde forbudt i stk. 2 og stk. 3. Det er således meget betænkeligt at søge hjemmel til et forbud i stk. 1 inden for de områder, som allerede er adresseret i stk. 2 og stk. 3. Hertil kommer, at forholdet heller ikke vil være omfattet af noget specifikt forbud i de nugældende uafhængighedsregler i revisorloven.

Klager har - til trods for, at de alene henviser til en generalklausul som hjemmel for et forbud - ikke anført konkrete forhold til støtte for påstanden om, at indklagede ikke var uafhængig af de pågældende selskaber. Indklagede har på intet tidspunkt siddet i direktionen eller bestyrelsen i E ApS, og der har ikke eksisteret nogen anpartshaveroverenskomst, som har givet rettigheder ud over den erhvervede 25% anpartspost. Der har således ikke været nogen bestemmende indflydelse, hverken direkte eller indirekte. Der har været tale om en passiv investering overtaget fra

indklagedes nu afdøde [Relation]. Ledelsen i selskabet bestod af C, som (direkte og indirekte) var klager i de to ovenfor omtalte sager. Herudover bestod ledelsen af Cs [Relation] og tidligere advokat S. Sandheden er, at indklagede på ingen måde var afhængig af hverken C eller de selskaber, som C var medejer eller ledelsesmedlem i. Indklagede var ikke afhængig af at oppebære salær fra C eller de pågældende selskaber. Indklagede drev en velfungerede revisionsvirksomhed, som baserede sin indtjening på en bred vifte af kunder. C var en god kunde, men på ingen måde uundværlig. Indklagedes faktiske ageren dokumenterer også, at han de facto har ageret kritisk og uafhængigt i forhold til C. På et tidspunkt viste det sig, at der foregik tvivlsomme/mærkværdige transaktioner i E ApS. Advokat HHH blev af indklagede bedt om at udarbejde et responsum om dispositionerne. Advokat HHH konkluderede, at ledelsen i selskabet havde begået i alt 6 strafbare forhold omfattet af straffelovens § 279 og/eller § 280. Samme dag, HHHs responsum forelå - den 26. oktober 2007 - fratrådte indklagede og U som revisorer i samtlige selskaber med direkte eller indirekte tilknytning til C. Der var således åbenlyst ikke tale om, at indklagede lod sig diktere af C eller så gennem fingre med selskabernes forhold. Indklagede sagde effektivt fra over for C, uanset at dette i sagens natur kostede honorarindtægter. Advokat HHHs udtalelse af 26. oktober 2007 illustrerer også, at indklagede alene var passiv, indirekte investor. Alt blev styret af C uden om de øvrige aktionærer. Indklagede har videre anført, at det påhviler klager/Revisornævnet at dokumentere, at indklagede konkret var afhængig af C eller de selskaber, som C var medejer eller ledelsesmedlem i. Intet i sagen tyder på, at dette skulle have været tilfældet.

Indklagede har ad klagepunkt 5 nedlagt påstand om afvisning og har til støtte herfor anført, at klager baserer klagepunkt 5 på en "viden" om, hvorledes F Holding A/S blev finansieret. Det må imidlertid bestrides, at E ApS i væsentligt omfang finansierede F Holding A/S, og intet i sagen dokumenterer påstanden.

Indklagede har henvist til, at tidligere faglig direktør i Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR, KKK, i sit notat når frem til, at det af svaret på engagementsforespørgslerne fremgår, at E ApS ikke har stillet nogen form for sikkerhed for tredjemands gæld over for Bank OO. Dette harmonerer ikke med klagers synspunkt, men klager underbygger ikke sit synspunkt.

Indklagede har hertil føjet, at det må erindres, at indklagede alene indirekte ejede 25% af E ApS, og det vil kræve en særdeles omfattende (og for omfattende) bevisførelse, hvis indklagedes faktiske kendskab til samarbejdet mellem E ApS og F Holding A/S skal dokumenteres. Det vil ligeledes kræve en for omfattende bevisførelse, hvis samarbejdet mellem E ApS og F Holding A/S skal dokumenteres fyldestgørende. Henset hertil har indklagede gjort gældende, at klagepunkt 5 ikke på forsvarlig vis kan afgøres ved Revisornævnet, hvorfor klagen må afvises for så vidt angår klagepunkt 5.

Indklagede har til støtte for frifindelsespåstanden anført, at den af klager rejste kritik vedrører kommercielle relationer mellem selskaberne E ApS og F Holding A/S, som indklagede hverken var direkte ejer af eller medlem af ledelsen i. Indklagede har ikke haft - og har ikke været forpligtet til at have - nogen indsigt i de oplysninger om selskabernes kommercielle relationer, som beskrevet af klager. Selv om indklagede har opfordret hertil, er en komplettering og dokumentation af klagers sagsfremstilling og indsigt i det materiale, som denne bygger på, ikke opnået. I den situation bestrides den i klagen indeholdte sagsfremstilling udfærdiget af klager i det omfang, denne ikke konkret, direkte og entydigt er dokumenteret. Indklagede har særligt henvist til det af advokat HHH udfærdigede notat, skrivelse af 19. januar 2011 fra daværende bestyrelsesmedlem i E ApS og F Holding A/S, S, skrivelse af 29. august 2006 fra Bank OO til C, det fremlagte gælds-brev mellem X A/S og GG A/S, den fremlagte korrespondance vedrørende overdragelse af gælds-brev fra FF ApS til E ApS mellem S og FF ApS/X A/S, der som det fremgår ikke er fremsendt til indklagede, og den

resterende del af den komplette e-mailkorrespondance af 18. juni 2005 mellem indklagede og C, og hvoraf fremgår, at den sidste del af referat af møde den 26. maj 2005 ikke var aftalt mellem parterne.

Hertil kommer, at indklagede ikke ved gennemgang af engagementsforespørgsler pr. 30. juni og 31. oktober 2005 burde have nået til en opfattelse af, at E ApS havde stillet sikkerhed for tredjemands gæld over for Bank OO A/S. Indklagede har herved henvist til udtalelse af 8. juli 2012 fra JJJ v/fagchef statsautoriseret revisor KKK. Indklagede har derfor principalt fastholdt, at det ikke kan udledes af nævnte engagementsforespørgsler, at E ApS havde stillet sikkerhed for tredjemands gæld over for Bank OO A/S. Subsidiært har indklagede gjort gældende, at det ikke kan bebrejdes ham, at han nåede til den konklusion, at E ApS ikke havde stillet sikkerhed for tredjemands gæld over for Bank OO A/S.

Indklagede har endvidere særskilt bestridt, herunder som udokumenteret, at E ApS i betydeligt omfang finansierede V-koncernen. Det bestrides således, at indklagede har haft nogen økonomisk interesse i F Holding ApS. Indklagede har i hvert fald ikke været bekendt med, at han havde nogen sådan økonomisk interesse i F Holding ApS og kan ikke bebrejdes, at han ikke har været bekendt hermed.

For så vidt angår, at klager med henvisning til supplerende oplysninger i årsrapporten for 2006 for F Holding A/S har gjort gældende, at der var fundamentale fejl i årsrapporten for 2005, som blev revideret af indklagede, har indklagede bestridt som udokumenteret, at årsrapporten for 2005 var behæftet med fundamentale fejl, samt bestridt, at dette kan anses som dokumenteret ved fremlæggelsen af årsrapporten for 2006 for F Holding ApS.

Indklagede har vedrørende en eventuel sanktion oplyst, at byretten ikke var enig i Revisornævnets afgørelse om, at der i sag nr. 37/2009 skulle ikendes en bøde på kr. 250.000, hvorfor byretten ophævede kendelsen ved dom den 6. juni 2013. Da klager indleverede sit seneste indlæg i denne sag, jf. brev af 23. oktober 2013, var indklagede således allerede blevet frifundet ved domstolene i revisornævns sag 37/2009. Dette faktum var åbenbart ikke vigtigt nok til at blive nævnt i klagers brev af 23. oktober 2013, hvor der - som begrundelse for, at indklagede skal fratages retten til at arbejde som revisor - uden forbehold blev henvist til revisornævns sag 37/2009. Dette viser med al tydelighed klagers partiskhed i denne sag. Klager synes således at være mere optaget af at få indklagede dømt, end at inddrage de faktiske og relevante omstændigheder. Det er ligeledes uacceptabelt, at klager efter næsten tre års sagsbehandling pludselig gør gældende - i indlæg af 23. oktober 2013 - at indklagede bør fratages retten til arbejde som revisor. Dette synspunkt burde være fremført fra start.

Indklagede har herefter konkluderende gjort gældende, at der rent sanktionsmæssigt maksimalt kan blive tale om en påtale eller mindre bøde samt, at han ikke finder, at der er grundlag for den nu nedlagte påstand om rettighedsfrakendelse.

Revisornævnets begrundelse og afgørelse:

Indledningsvis bemærkes, at nævnets formand ved beslutning af 28. oktober 2015 omberammede sagen til foretagelse den 3. februar 2016 samt oplyste, at nævnet denne dag ville behandle sagen, selv om indklagede og/eller dennes advokat på ny fremsendte anmodning om udsættelse, herunder [Omstændighed] vedrørende indklagede, og formanden oplyste endvidere, at sagen kunne behandles på det foreliggende skriftlige grundlag. Ved beslutninger af 25. januar 2016 og 29. januar

2016 har formanden fastholdt, at sagen ikke blev udsat, men ville blive afgjort på det foreliggende skriftlige grundlag.

Revisornævnet kan henholde sig til formandens beslutninger og bemærker i tilknytning hertil, at indklagede og/eller dennes advokat har haft lejlighed til at fremkomme med skriftlige indlæg, herunder i relation til den i denne sag nedlagte påstand om frakendelse af godkendelsen som statsautoriseret revisor.

Klagepunkt 2 - formaliteten

Inden for den civile retspleje har en dom i almindelighed bindende virkning for parterne også i senere retssager om samme emne. Den civile doms materielle retskraft afskærer imidlertid kun parterne, og ikke tredjemand, som ikke har været part i sagen, fra at anfægte dommens rigtighed under en senere sag. I sag nr. 57/2008-S var klageren en privatperson, mens klageren i nærværende sag er Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR, der i medfør af revisorlovens § 43, stk. 6, er tillagt selvstændig kompetence til at indbringe klager for Revisornævnet. Indklagede kan derfor ikke med henvisning til læren om retskraft inden for den civile retspleje få medhold i, at denne klagesag skal afvises.

Inden for strafferetsplejen har alene anklagemyndigheden - som altovervejende udgangspunkt - kompetence til at rejse tiltale og til at undlade at rejse tiltale. Inden for revisorlovgivningen er imidlertid såvel privatpersoner som en række offentlige myndigheder og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR, klageberettigede i forhold til disciplinærsager i Revisornævnet. De ganske snævre betingelser, der efter retsplejeloven skal være til stede, for at en straffesag kan genoptages af anklagemyndigheden, kan således ikke direkte overføres for så vidt angår de klageberettigede efter revisorloven, idet de klageberettigede består af uafhængige parter, der ikke kan eller har hjemmel til at indgå bindende aftaler på hinandens vegne. Indklagede kan derfor heller ikke med henvisning til strafferetsplejen få medhold i, at denne klagesag skal afvises.

Hertil kommer endvidere, at hensynet til indklagede, der afgiver erklæringer efter revisorlovens § 1, stk. 2, som offentlighedens tillidsrepræsentant, i givet fald må vige for offentlige myndigheders - og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR's, - tilsyn med, at revisorer til enhver tid overholder gældende lovgivning vedrørende god revisorskik.

Da der således ikke foreligger særlige omstændigheder og på ovennævnte baggrund finder Revisornævnet, at det rejste klagepunkt kan realitetsbehandles.

Revisornævnet bemærker i øvrigt, at nævnet afviste at behandle klagen i sag 57/2008-S med henvisning til, at klager i den sag og indklagede havde indgået en anpartsoverdragelsesaftale, i hvilken forbindelse klager havde tilbagekaldt sin klage, og på det grundlag fandt nævnet, at klager havde afskåret sig fra efterfølgende at rejse en klagesag om samme spørgsmål. Klagen blev således ikke realitetsbehandlet af Revisornævnet.

Revisornævnet bemærker endvidere, at indklagede ikke har godtgjort eller sandsynliggjort, at Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, FSR, "åbenlyst" har rejst klagesagen på vegne af klageren i den tidligere afgjorte sag, idet en henvisning til, at afgørelsen var anonymiseret af Revisornævnet ved offentliggørelse, ikke i sig selv er et bevis herfor.

Klagepunkt 2 - realiteten

I medfør af § 57, stk. 3, i den nugældende lov nr. 468 af 17. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven) afgøres spørgsmål om overtrædelser, der er begået før lovens ikrafttrædelse, efter de hidtil gældende regler. De afgivne revisorerklæringer under dette klagepunkt er daterede i 2006 og 2007. Denne del af sagen afgøres derfor efter dagældende lov om statsautoriserede og registrerede revisorer.

Revisornævnet finder det ved de dokumenterede årsrapporter og fremlagte dokumenter i øvrigt og som ubestridt bevist, at indklagede i en årrække har været revisor for en række selskaber i B Gruppen, at revisionsfirmaet U I/S fortsatte som valgt revisor for en række selskaber med tilknytning til C til og med årsrapporterne for 2006 - herunder blandt andet UU Holding ApS, VV Holding A/S, GG A/S, XX A/S, K/S ÆÆ, Komplementarselskabet ØØ ApS, ÅÅ ApS, AAA Holding ApS, K/S BBB og D ApS, alle selskaber, hvor C varetog direktions- og/eller bestyrelsesposter -, at revisionspåtegningerne for årsrapporterne for de 10 selskaber for regnskabsåret 2005 blev underskrevet af indklagede i perioden fra maj til og med juni 2006, samt at indklagede har afgivet revisorerklæring på årsrapporten for D ApS for regnskabsåret 2006 den 1. februar 2007, idet denne årsrapport er påført indklagedes navn, og revisionspåtegningen er afgivet gennem revisionselskabet U I/S.

Revisornævnet finder det endvidere ved de dokumenterede bilag bevist, at indklagede via sit holdingselskab N Holding ApS i den relevante periode - 2006 og 2007 - ejede en betydelig kapitalandel i [Erhverv] E ApS (tidligere H A/S), i hvilket selskab C via det af ham 100 % ejede P ApS, ligeledes ejede en betydelig kapitalandel. Revisornævnet finder, at der - på baggrund af denne i realiteten i sidste ende personlige økonomiske fælles interesse, og henset til de betydelige beløbstørrelser, der var i spil - reelt har eksisteret et økonomisk interessefællesskab mellem indklagede og dennes selskab, og C og dennes selskaber. Nævnet finder det i den forbindelse ikke afgørende, hvorvidt indklagede kan anses for en passiv eller aktiv medejer af selskabet E ApS, men henset til de involverede værdier samt dokumenterede mail finder Revisornævnet ikke grundlag for at antage, at indklagedes investering - ejerskab - alene har været af passiv karakter.

Efter den dagældende revisorlovs § 11, måtte en revisor ikke udføre opgaver som omhandlet i § 1, stk. 2, når der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en tredjemand om revisors uafhængighed. En tilsvarende bestemmelse findes i § 24, stk. 2, i den nugældende revisorlov.

Idet det som anført findes godtgjort, at indklagede i den relevante periode i 2006 og 2007 reelt har haft et økonomisk interessefællesskab med C og Cs selskaber, forelå der i perioden omstændigheder, der var egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed. Indklagede kunne derfor ikke afgive revisorerklæringer på årsrapporterne - for regnskabsåret 2005 for UU Holding ApS, VV Holding A/S, GG A/S, XX A/S, K/S ÆÆ, Komplementarselskabet ØØ ApS, ÅÅ ApS, AAA Holding ApS, K/S BBB og D ApS samt på årsrapporten for regnskabsåret 2006 for D ApS - idet der er tale om selskaber, hvor C varetog direktions- og/eller bestyrelsesposter og/eller i øvrigt havde betydende kapitalandele eller bestemmende indflydelse. Indklagede har - ved at afgive de omhandlede erklæringer - således tilsidesat uafhængighedsbestemmelsen i den dagældende revisorlovs § 11, stk. 1, nugældende revisorlovs § 24, stk. 2, og derved tilsidesat god revisorskik.

Det forhold, at den af indklagede konsulterede faglige konsulent ved notat af 17. november 2004, var kommet frem til, at indklagede efter de for konsulenten foreliggende oplysninger ikke ville være inhabil, kan ikke føre til et andet resultat.

Klagepunkt 5

Den af klagepunktet omfattede revisorerklæring er dateret den 27. april 2005. Revisornævnet lægger til grund, at det er en fejldatering, og at datoen rettelig skal være 27. april 2006. Dette klagepunkt skal således ligeledes afgøres efter dagældende lov om statsautoriserede og registrerede revisorer.

Efter revisorloven kan nævnet, såfremt der skønnes at være anledning hertil, indhente eventuelle supplerende oplysninger, ligesom nævnet i givet fald kan foranstalte afhøring af parter og vidner ved byretten på det sted, hvor parten eller vidnet bor, jf. den dagældende lovs § 20, stk. 3, nugældende lovs § 44, stk. 3. Indklagede har ikke konkret oplyst, hvilken bevisførelse der efter indklagedes opfattelse er for omfattende til at kunne føres for nævnet, eller oplyst, hvilken bevisførelse der i givet fald ønskes. På denne baggrund, og idet Revisornævnet ikke ex officio har anset gennemførelse af en yderligere bevisførelse i form af afhøringer af parter og vidner mv. nødvendig, træffes der afgørelse vedrørende dette klagepunkt på det foreliggende grundlag, som nævnet finder fuldt ud tilstrækkeligt.

Ved de fremlagte e-mail fra indklagede af 19. april 2005 og af 25. maj 2005 samt indklagedes som referent udfærdigede referat af møde i "E" den 26. maj 2005 - hvoraf det blandt andet fremgår, at indklagede var bekendt med, dels forslag om, at E ApS stillede sikkerhed ved ejerpantebreve for F, dels E ApS' voksende engagement med F, dels eksistensen af et principielt langsigtet udlån og en eventuel garanti fra E ApS vedrørende F - samt ved det i øvrigt dokumenterede i sagen, finder Revisortilsynet det ubetænkeligt at lægge til grund, at indklagede på tidspunktet for underskrift af revisorpåtegningen på årsrapporten for regnskabsåret 2005 for F Holding A/S den 27. april 2006 var bekendt med, at indklagede selv personligt - gennem E ApS - havde betydelige økonomiske interesser i koncernen V. Revisornævnet lægger videre til grund, at E ApS havde udstedt ejerpantebreve på i alt 19,5 mio. kr. i investeringsejendomme samt, at disse ejerpantebreve var deponeret som sikkerhed for V-koncernens gæld til Bank OO. Nævnet lægger videre til grund, at indklagede, der havde forhåndsviden om økonomiske transaktioner mellem E ApS og F, og som besidder professionel kompetence i kraft af sin stilling som statsautoriseret revisor og i kraft af sin erfaring inden for koncern-opbygning mv., ved besvarelsen af sin engagementsforespørgsel til Bank OO fra 3. november 2005 i hvert fald blev klar over, at netop E ApS havde stillet sikkerhed for tredjemand over for Bank OO for et beløb på 19.487.000 kr. med C som selvskyldnerkautionist, samt at indklagede var klar over, at denne tredjemand var V-koncernen eller en del heraf. Nævnet har ved denne bevisbedømmelse blandt andet også lagt vægt på, at indklagede ikke har fremlagt skriftligt spørgsmål om, hvem tredjemanden, der var stillet sikkerhed for, var, hvilket i givet fald må antages at være et naturligt og relevant spørgsmål fra en herom uvidende medejer af E ApS. Indklagede har således tilsidesat uafhængighedsbestemmelsen i den dagældende revisorlovs § 11, stk. 1, idet der forelå omstændigheder, der var egnet til at vække tvivl hos en tredjemand om revisors uafhængighed. Herefter, og idet en tilsvarende bestemmelse findes i § 24, stk. 2, i den nugældende revisorlov, har indklagede tilsidesat god revisorskik.

Det af indklagede i øvrigt anførte kan ikke føre til et andet resultat.

Disciplinærstraf

Forholdene i denne sag er imidlertid begået forud for nævnets fældende kendelse af 29. juni 2011, som nu er stadfæstet ved Østre Landsrets ankedom af 23. oktober 2015, og forud for nævnets fældende kendelse af 20. februar 2014, som nu er indbragt for Københavns Byret. Princippet i straffelovens § 89 fører til, at det nu skal vurderes, hvorledes sagerne ville være blevet afgjort for så vidt angår disciplinærstraffen, såfremt der var foretaget en samtidig påkendelse af de tidligere påkendte sager sammen med de nu foreliggende forhold. Ud fra denne vurdering skal nævnet herefter træffe afgørelse om ikendelse af en eventuel tillægsstraf.

Nævnet bemærker i denne forbindelse, at overtrædelse af habilitetsbestemmelserne er et alvorligt brud på grundlæggende og fundamentale krav til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant, og ved overtrædelse af habilitetsbestemmelserne ikendes efter nævnets praksis høje bøder.

Nævnet finder dog, at samtidig påkendelse af denne sag og de tidligere forhold ikke ville have medført en højere bøde. Nævnet har herved taget i betragtning, at en bøde efter den dagældende revisorlov ikke kunne overstige i alt 300.000 kr., jf. dagældende revisorlovs § 20. Som følge heraf pålægges indklagede ingen tillæggsbøde, jf. dagældende revisorlovs § 20, stk. 1, jf. nugældende revisorlovs § 44, stk. 1, jf. princippet i straffelovens § 89.

Frakendelse

Efter den dagældende revisorlovs § 20, stk. 2, kan nævnet, hvis en revisor har gjort sig skyldig i grov eller oftere gentaget forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed, og de udviste forhold giver grund til at antage, at den pågældende ikke i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde, frakende beskikkelsen. En tilsvarende bestemmelse findes i den nugældende revisorlovs § 44, stk. 2.

Spørgsmålet om frakendelse af godkendelsen som statsautoriseret revisor skal - som også anført ovenfor under udmåling af disciplinærstraf - i dette tilfælde vurderes efter princippet i straffelovens § 89, dvs., at det nu af nævnet skal vurderes, hvorledes sagerne for så vidt angår påstanden om frakendelse ville være blevet afgjort, såfremt der var foretaget en samtidig påkendelse af de tidligere påkendte sager sammen med de nu foreliggende forhold. Ud fra denne vurdering skal nævnet herefter træffe afgørelse om en eventuel frakendelsespåstand.

Sagen afgjort ved Revisornævnets kendelse af 29. juni 2011 (sag 37/2009), som nu er stadfæstet af Østre Landsret, angik det forhold, at indklagede forsætligt havde været med til at sløre en klients økonomiske forhold over for en offentlig myndighed. Ved sanktionsfastsættelsen anførte Revisornævnet blandt andet, at nævnet ved fastsættelse af bøden på de 250.000 kr. havde henset til, at der var tale om en erklæring til brug for Skat, samt at indklagede som revisor forsætligt havde været med til at sløre klientens økonomiske forhold.

Sagen afgjort ved Revisornævnets kendelse af 20. februar 2014 (sag 97/2011), som nu af indklagede er indbragt for Københavns Byret, hvor sagen fortsat verserer, angik blandt andet det forhold, at indklagede afgav erklæring på vurderingsberetning i strid med god revisorskik, idet udbetalte lønninger på mere end 6,3 mio. kr. i perioden forud for selskabets stiftelse ikke kunne tilbageføres og indgå som værdi i balancen på stiftelsestidspunktet, og det forhold, at et udbytte på 1,5 mio. kr. udlodded inden stiftelse af selskabet, ikke kunne indregnes som et aktiv ved selskabets ophørsspaltning. Endvidere blev indklagede kendt skyldig i at have tilsidesat sin tavshedspligt. Ved sanktionsfastsættelsen af bøden på i alt 150.000 kr., heraf en tillæggsbøde på 50.000 kr., anførte Revisornævnet blandt andet, at særligt tilsidesættelse af indklagedes tavshedspligt, som er grundlæggende for en revisor, ansås for en særdeles alvorlig overtrædelse.

I denne sag (11/2011) er indklagede fundet skyldig i at have tilsidesat habilitetsbestemmelserne og dermed god revisorskik i forbindelse med afgivelse af 11 revisorerklæringer over en periode på 2 år. Ved sanktionsfastsættelsen er blandt andet anført, at tilsidesættelse af habilitetsbestemmelserne er et alvorligt brud på grundlæggende og fundamentale krav til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant.

På denne baggrund finder Revisornævnet, at en samtidig påkendelse af de 3 sager, der hver især angår tilsidesættelse af god revisorskik på grundlæggende, væsentlige og for offentligheden fundamentale områder, ville have ført frem til, at indklagedes grove og gentagne forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed som revisor - og dermed som offentlighedens tillidsrepræsentant - giver grund til at antage, at indklagede heller ikke fremover vil udøve sit hverv som godkendt revisor på forsvarlig måde. Det forhold, at der alene i den ene af de 3 sager er nedlagt påstand om frakendelse, kan ikke føre til et andet resultat. Herefter frakendes indklagede sin godkendelse som statsautoriseret revisor for en periode, der passende kan fastsættes til 2 år regnet fra denne afgørelse, jf. dagældende revisorlovens § 20, stk. 2, nu revisorlovens § 44, stk. 2.

Det forhold, at denne sag angår en klage indgivet i januar 2011 kan, idet afgørelsen i det væsentlige har været udsat på anmodninger fra den indklagede om udsættelse, ikke føre til et andet resultat.

T h i b e s t e m m e s:

Indklagede, statsautoriseret revisor A, pålægges ingen tillægsgbøde.

Indklagede, statsautoriseret revisor A, frakendes sin godkendelse som statsautoriseret revisor i 2 år.

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

Klagevejledning:

Efter bestemmelsen i revisorlovens § 44, stk. 2, skal en afgørelse, hvor en revisor frakendes sin godkendelse som statsautoriseret revisor, indeholde oplysning om adgangen til efter lovens § 52 at begære domstolsprøvelse og om fristen herfor.

Efter revisorlovens § 52 kan en afgørelse efter § 44, stk. 2, af den, afgørelsen vedrører, forlanges indbragt for retten. Anmodning herom skal være modtaget i Erhvervsstyrelsen senest 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende. Styrelsen anlægger sag mod den pågældende i den borgerlige retsplejes former. Anmodning om indbringelse for retten af en afgørelse om frakendelse efter § 44, stk. 2, har opsættende virkning, men retten kan bestemme, at den pågældende under sagens behandling ikke må udøve virksomhed som statsautoriseret revisor.

Marianne Madsen