



**ØSTRE LANDSRET
DOM**
afsagt den 12. marts 2026

Sag BS-13344/2023-OLR
(4. afdeling)

Sagsøger 1
(advokat Anders Christian Brøndtved)

mod

Revisornævnet
(advokat Paw Bladt Fruerlund)

og

Sag BS-40991/2023-OLR
(4. afdeling)

Sagsøger 2
(advokat Jakob Anker Lentz)

mod

Revisornævnet
(advokat Paw Bladt Fruerlund)

Biintervenient til støtte for Sagsøger 2:
FSR – danske revisorer

Landsdommerne Susanne Lehrer, Olaf Tingleff og Christian Holger Vang (kst.) har
deltaget i sagernes afgørelse.

Sagernes baggrund og parternes påstande

Ved kendelser af 5. august 2022 (sag nr. 104/2021) og 2. december 2022 (sag nr. 103/2021) pålagde Revisornævnet registreret revisor Sagsøger 1 og statsautoriseret revisor Sagsøger 2 bøder for overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. bekendtgørelse nr. 735 af 17. juni 2016 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5. Revisornævnet fandt, at den omstændighed, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 som revisorer havde afgivet erklæringer om selskaber, hvis ejere eller ledelsesmedlemmer havde ejerandele i selskaber, som revisorerne også var medejere af, udgjorde en tilsidesættelse af kravene til revisorers uafhængighed.

Efter uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, må en revisor som udgangspunkt ikke afgive erklæring om en virksomhed, som revisoren har en for retningsmæssig forbindelse med. Det er i sagerne et hovedspørgsmål, om revisors investering i et selskab, som den reviderede virksomheds ejere eller ledelsesmedlemmer også er medejere af, udgør en sådan forretningsmæssig forbindelse, som i almindelighed bringer revisors uafhængighed i fare.

Sag BS-13344/2023-OLR er anlagt ved Retten i Nykøbing Falster den 1. september 2022 (BS-32673/2022-NYK). Ved kendelse af 10. marts 2023 er sagen henvist til behandling ved landsretten efter retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sag BS-40991/2023-OLR er anlagt ved Retten i Nykøbing Falster den 29. december 2022 (BS-21378/2023-NAE). Ved kendelse af 18. august 2023 er sagen henvist til behandling ved landsretten efter retsplejelovens § 226, stk. 1.

Landsretten besluttede den 5. januar 2023, at sagerne skal behandles i forbindelse med hinanden, jf. retsplejelovens § 254, stk. 1.

BS-13344/2023-OLR

Sagsøger 1 har nedlagt påstand om, principalt at Revisornævnets kendelse af 5. august 2022 i sag nr. 104/2021 ophæves, subsidiært at den pålagte bøde bortfalder, og mere subsidiært at den pålagte bøde nedsættes.

Revisornævnet har principalt påstået frifindelse, subsidiært hjemvisning.

BS-40991/2023-OLR

Sagsøger 2 har nedlagt påstand om, principalt at Revisor nævnets kendelse af 2. december 2022 i sag nr. 103/2021 ophæves, subsidiært at den pålagte bøde bortfalder, og mere subsidiært at den pålagte bøde nedsættes.

Revisornævnet har principalt påstået frifindelse, subsidiært hjemvisning.

Sagsfremstilling

BS-13344/2023-OLR

Af Revisornævnets kendelse af 5. august 2022 i sag nr. 104/2021, Erhvervsstyrelsen mod registreret revisor Sagsøger 1, fremgår bl.a.:

” Ved skrivelse af 21. december 2021 har Erhvervsstyrelsen i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, indbragt registreret revisor Sagsøger 1 for Revisornævnet.

Erhvervsstyrelsen har den 21. december 2021 oplyst, at Sagsøger 1 har været godkendt som registreret revisor fra den 4. juli 1990 og har været tilknyttet Virksomhed A/S 1 registreret revisionsaktieselskab, CVR nr. 1, siden 11. februar 2004.

Indklagede er tidligere anset ved Revisornævnet anset således:

ved kendelse af 24. oktober 2014 (sag nr. 012-2014) pålagt bøde på 10.000 kr. Han blev fundet skyldig i overtrædelse af god revisorskik ved tilsidesættelse af de pligter, der påhviler revisor ved udførelsen af opgaver efter revisorlovens § 1, stk. 2.

Klagen:

Klager har rejst følgende klagepunkter:

- a) Registreret revisor Sagsøger 1 har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han har afgivet erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19 for Virksomhed ApS 1, revisionspåtegning på årsregnskabet for 2017/18, erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskabet for 2018/19 for Virksomhed ApS 2 samt erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19 for Virksomhed A/S 2, i hvilke tre selskaber Person 1 direkte og indirekte ejer alle kapitalandele og stemmerettigheder og er direktør, ligesom han og Person 2 begge er bestyrelsesmedlemmer i Virksomhed A/S 2, desuagtet at registreret revisor Sagsøger 1, Person 1 og Person 2 hver især ejer 5-9,99 pct. af kapitalandele og stemmerettigheder i Virksomhed A/S 3.
- b) Registreret revisor Sagsøger 1 har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han har afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2018/19 og 2019/20 for Virksomhed A/S 4, hvori Person 1 og Person 3 er medlemmer af bestyrelsen, desuagtet at registreret revisor

Sagsøger 1, Person 1 og Person 3 hver især ejer 5-9,99 pct. af kapitalandele og stemmerettigheder i Virksomhed A/S 3.

- c) Registreret revisor Sagsøger 1 har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han har afgivet erklæring om review af årsregnskaberne for 2018/19 og 2019/20 for Virksomhed ApS 3, hvori Person 4 ejer alle kapitalandele og stemmerettigheder og er direktør, desuagtet at registreret revisor Sagsøger 1 og Person 4 hver især ejer 5-9,99 pct. af kapitalandele og stemmerettigheder i Virksomhed A/S 3.

Sagsfremstilling:

Vedrørende selskabet Virksomhed A/S 3- CVR nr. 2

Det fremgår af CVR-udskrift af 21. december 2021, at indklagede, samt Person 3, Person 2 og Person 4 si den den 30. januar 2003 hver især har ejet 5-9,99 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i selskabet Virksomhed A/S 3. Det fremgår endvidere, at Person 1 indirekte gennem det 100 pct. ejede selskab Virksomhed ApS 1 siden den 30. januar 2003 ligeledes har ejet 5-9,99 pct. af kapita landelene og stemmerettighederne i Virksomhed A/S 3. Person 3 har siden den 27. september 2004 været bestyrelsesmedlem i selskabet.

Selskabet Virksomhed ApS 1- CVR nr. 3 (Udvidet gennemgang)

Indklagede har henholdsvis den 31. oktober 2018 og den 13. november 2019 afgivet erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskaberne for henholdsvis 2017/18 og 2018/19 for Virksomhed ApS 1.

Det fremgår af CVR-udskrift af 21. december 2021, at Person 1 si den den 30. september 2002 har ejet 100 pct. af både kapitalandele og stemmerettigheder i Virksomhed ApS 1, samt fra samme tidspunkt været direktør i selskabet. Person 1 har den 23. oktober 2018 i sin egen skab af ledelsesmedlem underskrevet ledelsespåtegningen i virksomhe dens årsrapport for 2017/18 og den 12. november 2019 ledelsespåtegnin gen i årsrapporten for 2018/19.

Erhvervsstyrelsen har fremlagt en kopi af indklagedes arbejds papirer ved rørende uafhængighedsvurderingerne, der blev udarbejdet til brug for op gaveaccepten og udførelse af den udvidede gennemgang af årsregnska berne for 2017/18 og 2018/19 for Virksomhed ApS 1. Indklagede har i uaf - hængighedsvurderingerne konkluderet, at opgaverne kunne accepteres. Der er ikke identificeret eventuelle økonomiske, forretningsmæssige, fami

liære eller andre forbindelser, der kunne udgøre en trussel mod revisors uafhængighed.

Selskabet Virksomhed ApS 2- CVR nr. 4 (Revision og Udvidet gennemgang)

Indklagede har den 30. oktober 2018 afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for 2017/18 for Virksomhed ApS 2, og har den 8. november 2019 afgivet erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskabet for 2018/19 for Virksomhed ApS 2.

Det fremgår af CVR-udskrift af 21. december 2021 at Person 1 siden den 21. februar 2017 indirekte har ejet 100 pct. af både kapitalandele og stemmerettigheder i selskabet via sit 100 pct. ejerskab af Virksomhed ApS 1. Han har fra samme tidspunkt været administrerende direktør i Virksomhed ApS 2 og har den 22. oktober 2018 i sin egenskab af ledelsesmedlem underskrevet ledelsespåtegningen i virksomhedens årsrapport for 2017/18 og den 7. november 2019 ledelsespåtegningen i årsrapporten for 2018/19.

Erhvervsstyrelsen har fremlagt en kopi af indklagedes arbejds papirer vedrørende uafhængighedsvurderingerne, der blev udarbejdet til brug for opgaveaccepten og revisionen af årsregnskabet for 2017/18 og udførelse af den udvidede gennemgang af årsregnskabet for 2018/19 for Virksomhed ApS 2. Indklagede har i uafhængighedsvurderingerne konkluderet, at opgaverne kunne accepteres. Der er ikke identificeret eventuelle økonomiske, forretningsmæssige, familiære eller andre forbindelser, der kunne udgøre en trussel mod revisors uafhængighed.

Selskabet Virksomhed A/S 2 - CVR nr. 5 (Udvidet gennemgang)

Indklagede har henholdsvis den 30. oktober 2018 den 8. november 2019 afgivet erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskabet for henholdsvis 2017/18 og 2018/19 for Virksomhed A/S 2. Person 1 har siden den 30. september 2002 indirekte ejet 100 pct. af både kapitalandele og stemmerettigheder i selskabet via sit 100 pct. ejerskab af Virksomhed ApS 1.

Det fremgår af CVR-udskrift af 21. december 2021, at Person 1 siden den 29. september 2002 har været bestyrelsesmedlem og siden den 15.

oktober 2002 direktør i Virksomhed A/S 2. Han har henholdsvis den 23. oktober

oktober 2018 og den 7. november 2019 i sin egenskab af ledelsesmedlem underskrevet ledelsespåtegningen i virksomhedens årsrapport for henholdsvis 2017/18 og 2018/19. Person 2 har siden den 19. oktober 2018 været bestyrelsesmedlem i selskabet. Han har henholdsvis den 23. oktober 2018 og den 7. november 2019 i sin egenskab af ledelsesmedlem

underskrevet ledelsespåtegningen i virksomhedens årsrapport for henholdsvis 2017/18 og 2018/19.

Erhvervsstyrelsen har fremlagt en kopi af indklagedes arbejds papirer vedrørende uafhængighedsvurderingerne, der blev udarbejdet til brug for opgaveaccepten og udførelse af den udvidede gennemgang af årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19 for Virksomhed A/S 2. Indklagede har i uafhængighedsvurderingerne konkluderet, at opgaverne kunne accepteres. Der er ikke identificeret eventuelle økonomiske, forretningsmæssige, familiære eller andre forbindelser, der kunne udgøre en trussel mod revisors uafhængighed.

Selskabet Virksomhed A/S 4- CVR nr. 6 (Revision)

Indklagede har henholdsvis den 30. oktober 2019 og den 25. september 2020 afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for henholdsvis 2018/19 og 2019/20 for Virksomhed A/S 4.

Det fremgår af CVR-udskrift af 21. december 2021, at Person 3 siden den 29. november 2017 har været bestyrelsesmedlem i selskabet. Han underskrev i sin egenskab af ledelsesmedlem ledelsespåtegningen henholdsvis den 7. oktober 2019 og den 29. juli 2020 i årsregnskabet for henholdsvis 2018/19 og 2019/20 for selskabet. Person 1 har siden den 29. september 2015 været bestyrelsesmedlem i selskabet. Han underskrev i sin egenskab af ledelsesmedlem ledelsespåtegningen den 7. oktober 2019 henholdsvis den 29. juli 2020 i årsregnskabet for 2018/19 henholdsvis 2019/20 for selskabet.

Erhvervsstyrelsen har fremlagt kopi af indklagedes arbejds papirer vedrørende uafhængighedsvurderingerne, der blev udarbejdet til brug for opgaveaccepten og revisionen af årsregnskaberne for 2018/19 og 2019/20 for Virksomhed A/S 4. Indklagede har i uafhængighedsvurderingerne konkluderet, at opgaverne kunne accepteres. Der er ikke identificeret eventuelle økonomiske, forretningsmæssige, familiære eller andre forbindelser, der kunne udgøre en trussel mod revisors uafhængighed.

Selskabet Virksomhed ApS 3- CVR nr. 7 (Review)

Indklagede har henholdsvis den 2. marts 2020 og den 2. februar 2021 afgivet erklæring om review af årsregnskabet for henholdsvis 2018/19 og 2019/20 for Virksomhed ApS 3.

Det fremgår af CVR-udskrift af 21. december 2021, at Person 4 siden den 28. december 2006 har ejet 100 pct. af både kapitalandele og stemmerettigheder i Virksomhed ApS 3. Person 4 har i perioden 28. december 2006 til 2. november 2020 og

igen siden den 1. december 2020 været direktør i selskabet. Han har den 28. februar 2020 henholdsvis den 1. februar 2021 i sin egenskab af ledelses medlem underskrevet ledelsespåtegningen i årsregnskabet for 2018/19 henholdsvis 2019/20.

Erhvervsstyrelsen har fremlagt kopi af indklagedes arbejdspapirer vedrørende uafhængighedsvurderingerne, der blev udarbejdet til brug for opgaveaccepten og udførelse af erklæring om review for årsregnskaberne for 2018/19 og 2019/20 for Virksomhed ApS 3. Indklagede har i uafhængighedsvurderingerne konkluderet, at opgaverne kunne accepteres. Der er ikke identificeret eventuelle økonomiske, forretningsmæssige, familiære eller andre forbindelser, der kunne udgøre en trussel mod revisors uafhængighed.

Ved brev af 25. maj 2021 har Erhvervsstyrelsen, i tilknytning til sin undersøgelse i medfør af revisorlovens § 37, anmodet indklagede om oplysninger til brug for den af Erhvervsstyrelsen iværksatte undersøgelse af indklagedes uafhængighed i forbindelse med revisionen af årsregnskaberne for 2018/19 og 2019/20 for Virksomhed A/S 4, erklæringerne om review for årsregnskaberne for 2018/19 og 2019/20 for Virksomhed ApS 3, udvidet gennemgang af årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19 for Virksomhed ApS 1, revisionen af årsregnskabet for 2017/18 for Virksomhed ApS 2, udvidet gennemgang af årsregnskabet for 2018/19 for Virksomhed ApS 2 og udvidet gennemgang af årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19 for Virksomhed A/S 2.

Ved skrivelse af 21. juni 2021 har indklagede afgivet redegørelse, samt fremsendt kopi af sine arbejdspapirer vedrørende sine uafhængighedserklæringer til brug for opgaveaccept og udførelse af revisionen af årsregnskaberne for 2018/19 og 2019/20 for Virksomhed A/S 4, erklæringerne om review for årsregnskaberne for 2018/19 og 2019/20 for Virksomhed ApS 3, den udvidede gennemgang af årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19 for Virksomhed ApS 1, revisionen af årsregnskabet for 2017/18 og den udvidede gennemgang af årsregnskabet for 2018/19 for Virksomhed ApS 2 samt den udvidede gennemgang af årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19 for Virksomhed A/S 2. Følgende fremgår af redegørelsen:

" I henhold til din skrivelse af 25. maj, fremsendes hermed de ønskede uafhængighedsvurderinger.

Som det fremgår af disse, har vi ikke i de omhandlede sager, vurderet at der har været problemer med uafhængigheden i forhold disse i de sager/kunder.

... "

I samme redegørelse har indklagede desuden oplyst følgende angående sit ejerskab af kapitalandele og stemmerettigheder i Virksomhed A/S 3:

" ... I henviser til Virksomhed A/S 3. Jeg kan oplyse, at jeg er ejer af 1/13 af dette selskab. Selskabet blev stiftet 30. januar 2003, med henblik på at er - hverve Hotel i By, som var på tvangsauktion. Jeg var på det tids -punkt medlem af Forening By.

Selskabet afhændede bygningerne til forpagterne af hotellet 1. juli 2007, og siden har der ikke selskabet været erhvervsmæssig drift og dermed ingen for -retningsmæssige forbindelser. Jeg har ud over min besiddelse af 1/13 af ak -tierne ikke deltaget i ledelsen af selskabet, hverken i form af direktion eller bestyrelse."

Erhvervsstyrelsen har ved skrivelse af 7. oktober 2021 gennemført en hø ring af indklagede, hvoraf det blandt andet fremgår, at Erhvervsstyrelsen havde til hensigt at indbringe indklagede for Revisornævnet.

Indklagede er ved skrivelse af 3. november 2021 fremkommet med sine bemærkninger til høringen. Heraf fremgår det, at:

" I henhold til din skrivelse af 7. oktober 2021, fremsendes mine bemærknin -ger.

Jeg har noteret mig, at styrelsens vurdering er, at revisorlovens § 24 om uaf -hængighed er overtrådt.

Jeg har ved mine uafhængighedsvurderinger i de pågældende selskaber ikke identificeret økonomiske, forretningsmæssige eller familiære forhold der kunne udgør en trussel mod min uafhængighed.

Dette har jeg gjort på baggrund af:

- At det pågældende selskab absolut ingen erhvervsmæssig eller forretnings -mæssig drift har haft de sidste 17 år
- At jeg ikke har siddet i bestyrelse eller direktion i det pågældende selskab •
- At min ejerandel alene har udgjort 1/13 -7,6%
- Jeg mener selv at jeg har tilstrækkelig forståelse af kravene til revisors uaf -hængighed, men det beror selvfølgelig på fortolkningen af revisor uafhæn - gighed i lovens/bekendtgørelsens forstand
- At jeg har afgivet erklæring i de pågældende selskaber beror således på, at jeg som ovenfor anført ikke har vurderet, at der skulle være en trussel mod

min uafhængighed, og stiller mig derfor uforstående over for påstand om både og herunder påstand om forhøjet bøde.”

Erhvervsstyrelsen har herefter, ved skrivelse af 21. december 2021 truffet afgørelse om indbringelse af indklagede for nævnet.

Parternes bemærkninger:

Erhvervsstyrelsen har til støtte for klagepunkt a anført, at indklagede, Person 1 og Person 2 siden 30. januar 2003 hver især har ejet 5-9,99 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i Virksomhed A/S 3. Indklagede og Person 1 ejede begge 5-9,99 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i Virksomhed A/S 3 på tidspunktet, hvor indklagede afgav erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19 for Virksomhed ApS 1, hvori Person 1 ejer 100 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne og har været direktør i begge regnskabsperioder samt på erklæringstidspunkterne.

På tidspunktet, hvor indklagede afgav revisionspåtegning på årsregnskab for 2017/18 for Virksomhed ApS 2 og afgav erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskabet for 2018/19 for Virksomhed ApS 2, som Person 1 ejer via sit 100 pct. ejede Virksomhed ApS 1, og hvori han har været administrerende direktør i begge regnskabsperioder samt på erklæringstidspunktet, ejede de begge 5-9,99 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i Virksomhed A/S 3.

På tidspunktet, hvor indklagede afgav erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19 for Virksomhed A/S 2, som Person 1 ejer via sit 100 pct. ejede Virksomhed ApS 1, og hvori han har været direktør og bestyrelsesmedlem i begge regnskabsperioder samt på erklæringstidspunktet, og hvori Person 2 siden den 19. oktober 2018 ligeledes har været bestyrelsesmedlem, ejede indklagede, Person 1 og Person 2 hver især 5- 9,99 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i Virksomhed A/S 3.

Det er Erhvervsstyrelsens vurdering, at de nævnte forhold skaber en forbindelse mellem indklagede og henholdsvis Virksomhed ApS 1, Virksomhed ApS 2 og Virksomhed A/S 2, som omfattes af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.

Indklagede har i sin redegørelse af den 21. juni 2021 og i sit høringssvar af 3. november 2021 oplyst, at selskabet Virksomhed A/S 3 har været uden erhvervsmæssig drift siden 2007, og at han ikke har deltaget aktivt i ledelsen af selskabet. Det anførte ændrer ikke på, at Virksomhed A/S 3 er en er

hvervsdrivende virksomhed, og at revisors rolle som ejer heraf skaber en økonomisk forbindelse til selskabet, dets ledelsesmedlemmer og de øvrige ejere af selskabet jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.

Indklagede har ikke identificeret den forretningsmæssige forbindelse via Virksomhed A/S 3 i de udarbejdede uafhængighedsvurderinger til brug for den udvidede gennemgang af årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19 for Virksomhed ApS 1, revisionen af årsregnskabet for 2017/18 og den udvidede gennemgang af årsregnskabet for 2018/19 for Virksomhed ApS 2, samt den udvidede gennemgang af årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19 for Virksomhed A/S 2.

Erhvervsstyrelsen gør gældende, at det ikke er inden for revisors normale virksomhed at eje kapitalandelene og stemmerettighederne i et kapitalsekskab. Erhvervsstyrelsen henviser i den forbindelse til Revisornævnets kendelser 3/2020, 4/2020 og 5/2020. Heri udtalte Revisornævnet, at normal virksomhed for en revisor - i lovens og uafhængighedsbekendtgørelsens forstand - er som offentlighedens tillidsrepræsentant at foretage revision og afgive erklæringer i henhold til revisorlovens § 1, stk. 2.

Erhvervsstyrelsen finder på baggrund af ovenstående, at revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, er overtrådt, idet indklagede har afgivet erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19 for Virksomhed ApS 1, afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for 2017/18 og erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskabet for 2018/19 for Virksomhed ApS 2, samt afgivet erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskaberne for 2017/18 og 2018/19 for Virksomhed A/S 2, hvori Person 1 i begge regnskabsperioder, samt på erklæringstidspunkterne har ejet selskabet 100 pct., samt været direktør i alle tre selskaber og bestyrelsesmedlem i Virksomhed A/S 2, hvori Person 2 fra og med den 19. oktober 2018 ligeledes er bestyrelsesmedlem, desuagtet at indklagede, Person 1 og Person 2 hver især ejede 5-9,99 pct. af kapitalandelene samt stemmerettighederne i Virksomhed A/S 3.

Erhvervsstyrelsen finder ikke, at indklagedes hørings svar i mail af 3. november 2021 ændrer på denne opfattelse.

Erhvervsstyrelsen har til støtte for klagepunkt b anført, at indklagede, Person 1 og Person 3 siden 30. januar 2003 hver især har ejet 5-9,99 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i Virksomhed A/S 3.

På tidspunktet, hvor indklagede afgav revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2018/19 og 2019/20 for Virksomhed A/S 4, hvori Person 1 og Person 3 har været bestyrelsesmedlemmer i begge regnskabsperioder, samt på erklæringstidspunktet, ejede indklagede, Person 1 og Person 3 hver især 5-9,99 pct. af kapitalandelen og stemmerettighederne i Virksomhed A/S 3.

Det er Erhvervsstyrelsens vurdering, at de nævnte forhold skaber en forbindelse mellem indklagede og Virksomhed A/S 4, som omfattes af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.

Indklagede har i sin redegørelse af den 21. juni 2021 og i sit høringssvar af 3. november 2021 oplyst, at selskabet Virksomhed A/S 3 har været uden for hvervsmæssig drift siden 2007, og at han ikke har deltaget aktivt i ledelsen af selskabet. Det anførte ændrer ikke på, at Virksomhed A/S 3 er en erhvervsdrivende virksomhed, og at revisors rolle som ejer heraf skaber en økonomisk forbindelse til selskabet, dets ledelsesmedlemmer og de øvrige ejere af selskabet jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.

Indklagede har ikke identificeret den forretningsmæssige forbindelse via Virksomhed A/S 3 i de udarbejdede uafhængighedsvurderinger til brug for opgaveaccepten og revisionen af årsregnskaberne for 2018/19 og 2019/20 for Virksomhed A/S 4.

Erhvervsstyrelsen gør gældende, at det ikke er en indtægt for revisors normale virksomhed at eje kapitalandelen og stemmerettighederne i et kapital selskab. Erhvervsstyrelsen henviser i den forbindelse til Revisornævnets kendelser 3/2020, 4/2020 og 5/2020. Heri udtalte Revisornævnet, at normal virksomhed for en revisor - i lovens og uafhængighedsbekendtgørelsens forstand - er som offentlighedens tillidsrepræsentant at foretage revision og afgive erklæringer i henhold til revisorlovens § 1, stk. 2.

Erhvervsstyrelsen finder på baggrund af ovenstående, at revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, er over trådt, idet indklagede har afgivet revisionspåtegning på årsregnskaberne for 2018/19 og 2019/20 for Virksomhed A/S 4, hvori Person 1 og Person 3 har været bestyrelsesmedlemmer i begge regnskabsperioder, samt på erklæringstidspunktet, desuagtet at indklagede, Person 1 og Person 3 hver især ejede 5-9,99 pct. af kapitalandelen samt stemmerettighederne i Virksomhed A/S 3.

Erhvervsstyrelsen finder ikke, at indklagedes høringssvar i mail af 3. november 2021 ændrer på denne opfattelse.

Erhvervsstyrelsen har til støtte for klagepunkt c anført, at indklagede og Person 4 siden 30. januar 2003 begge har ejet 5-9,99 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i Virksomhed A/S 3.

Indklagede og Person 4 har således begge ejet 5-9,99 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i Virksomhed A/S 3 på tids punktet, hvor indklagede afgav erklæring om review af årsregnskaberne for 2018/19 og 2019/20 for Virksomhed ApS 3, som Person 4 ejer 100 pct., og hvori Person 4 har været direktør i begge regnskabsperioder, samt på erklæringstidspunktet.

Det er Erhvervsstyrelsens vurdering, at de nævnte forhold skaber en for bindelse mellem indklagede og Virksomhed ApS 3, som omfattes af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.

Indklagede har i sin redegørelse af den 21. juni 2021 og i sit høringssvar af 3. november 2021 oplyst, at selskabet Virksomhed A/S 3 har været uden er hvervsmæssig drift siden 2007, og at han ikke har deltaget aktivt i ledelsen af selskabet. Det anførte ændrer ikke på, at Virksomhed A/S 3 er en er hvervsdrivende virksomhed, og at revisors rolle som ejer heraf skaber en økonomisk forbindelse til selskabet, dets ledelsesmedlemmer og de øvrige ejere af selskabet jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.

Indklagede har ikke identificeret den forretningsmæssige forbindelse via Virksomhed A/S 3 i de udarbejdede uafhængighedsvurderinger til brug for opgaveaccepten og review af årsregnskaberne for 2018/19 og 2019/20 for Virksomhed ApS 3.

Erhvervsstyrelsen gør gældende, at det ikke er en inden for revisors normale virksomhed at eje kapitalandelene og stemmerettighederne i et kapital selskab. Erhvervsstyrelsen henviser i den forbindelse til Revisornævnets kendelser 3/2020, 4/2020 og 5/2020. Heri udtalte Revisornævnet, at normal virksomhed for en revisor - i lovens og uafhængighedsbekendtgørelsens forstand - er som offentlighedens tillidsrepræsentant at foretage revision og afgive erklæringer i henhold til revisorlovens § 1, stk. 2.

Erhvervsstyrelsen mener på baggrund af ovenstående, at revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, er over trådt, idet indklagede har afgivet erklæring om review af årsregnskaberne for 2018/19 og 2019/20 for Virksomhed ApS 3, hvori Person 4 ejer 100 pct. af både kapitalandele og stemmerettig heder, og hvor Person 4 har været direktør i begge regn skabsperioder, samt på erklæringstidspunktet, desuagtet at indklagede og

Person 4 begge ejede 5-9,99 pct. af kapitalandelene samt stemmerettighederne i Virksomhed A/S 3.

Erhvervsstyrelsen mener ikke, at indklagedes høringssvar i mail af 3. november 2021 ændrer på denne opfattelse.

Indklagede har vedrørende klagen indledningsvist anført, at han ikke bestrider de fakta om ejerskab som fremgår af Erhvervsstyrelsens klage.

Indklagede skal dog, uagtet dette, gøre gældende, at indklagede som revisor for nævnte selskaber har påtaget sig hvervet som revisor under hen syn tagen til god revisorskik, og i alle sammenhænge under udøvelsen af sit hverv, har udvist den nøjagtighed, professionel skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionelle adfærd og kompetence samt for nødne omhu, ved udførelsen af opgaverne, som krævet i revisorloven.

Indklagede har således på intet tidspunkt i sin opgavevaretagelse været påvirket af de ejersammenhænge, som har eksisteret. Det har således ej heller været hensigten, at overtræde reglerne om revisors uafhængighed.

En eventuel betydning som omtalte ejersammenhænge i disse selskaber måtte blive tillagt, er derfor, efter indklagedes opfattelse, alene af formel karakter, uden reel betydning for det udførte arbejde og de afgivne erklæringer.

Indklagede har i det følgende konkretiseret en række forhold, som indklagede mener skal indgå i vurderingen af det af Erhvervsstyrelsen fremførte.

I samme forbindelse henleder indklagede opmærksomheden på afsnit 6, hvoraf det fremgår, at indklagede er af den opfattelse, at det ikke er åbenlyst, at en passiv investering af omhandlende karakter, kan sidestilles med at være en forretningsmæssig forbindelse, som defineret i uafhængigheds reglerne.

Indklagede bemærker, at der, efter indklagedes opfattelse, under ingen omstændigheder er holdepunkt for at nedlægge påstand om, at indklagede skal pålægges en forhøjet bøde op til 600.000 kr.

Indklagede er af den opfattelse, at det ikke kan anses at være åbenlyst, at en passiv investering, af nærværende sags karakter, og under de nævnte omstændigheder, er at betragte som værende en forretningsmæssig forbindelse i henhold til reglerne om revisors uafhængighed. Til dette synspunkt henleder indklagede opmærksomheden på, dels lovbemærkninger

og dels uafhængighedsvejledningens omtale af forretningsmæssige forbindelser og rækkevidden heraf.

I forhold til den af indklagede foretagne uafhængighedsvurdering, jf. pkt. 2, henviser indklagede til det ovenfor anførte, samt indklagedes bemærkninger i øvrigt. Indklagede har som anført ikke fundet anledning til at vurdere situationen anderledes, ved udfærdigelsen af uafhængighedsvurderingerne.

At indklagede har afgivet erklæring på årsregnskaberne for de omhandlede selskaber, beror således på, at indklagede på daværende tidspunkt ikke har vurderet, at der skulle være en trussel mod uafhængigheden.

Efter indklagedes opfattelse er der ikke tale om systematiske overtrædelser af uafhængighedsreglerne.

Ligeledes bemærker indklagede, at omtalte kendelser afsagt af Revisor nævnet, henholdsvis 3/2020, 4/2020 har medført en bøde på 100.000 kr. til de indklagede revisorer, og 150.000 kr. i bøde til den indklagede revisor i sag 5/2020.

Indklagede gør gældende, at det fremgår af hidtidige kendelser, at sanktionen gradueres efter antallet af erklæringsovertrædelser, og anfører at Erhvervsstyrelsens klage omhandler 10 erklæringer afgivet på årsregnskaberne for fem juridiske enheder, hvor alle klagepunkter er begrundet i indklagedes passive og helt ubetydelige investering i selskabet Virksomhed A/S 3.

Indklagede henviser endvidere til nyhedsbrev af 10. marts 2022 fra FSR - Danske revisorer, hvoraf det fremgår, at proportionalitetskriterierne i revisornævnets bekendtgørelses § 16 (bekendtgørelse nr. 952 af 24. juni 2020 med senere ændringsbekendtgørelse) bør kunne anvendes. Det fremgår endvidere af nyhedsbrevet: "*Som muligt kriterie kunne der især peges på anvendelse af nr. 7, skadeskriteriet, om "Revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant, særligt forseelsens betydning for tredjemands beslutning om f.eks. ydelse af kredit eller indgåelse af forretningsmellemværende."*

På baggrund af ovenstående er det indklagedes opfattelse og vurdering, at der ikke grundlag for at fremføre en påstand om en forhøjet bøde i nærværende sag.

Indklagede oplyser desuden, at den foretagne passive investering i selskabet Virksomhed A/S 3 naturligvis er afhændet.

Indklagede har vedrørende klagepunkt a anført om det forhold, at indklagede ejer kapitalandele i Virksomhed A/S 3, hvor Person 1 og Person 2 ligeledes ejer kapitalandele, at indklagedes ejerandel i Virksomhed A/S 3 alene har udgjort 7,6%, og at den samlede ejerkreds udgjorde 13 investorer

Det er derfor indklagedes opfattelse, at forbindelsen imellem indklagede, som revisor for omtalte selskaber, og Person 1 og Person 2, må anses at være af formel karakter, når der samtidig henses til det forhold, at det for Virksomhed A/S 3 skal gøres gældende:

- At Virksomhed A/S 3 ingen erhvervsmæssig eller forretningsmæssig drift har haft de sidste 17 år.
- At indklagede ikke har siddet i bestyrelsen eller i direktionen i Virksomhed A/S 3. Der afholdes ingen møder i Virksomhed A/S 3, og der opstår således ikke relationer herigennem.
- Der er tale om en passiv og helt ubetydelig investering for indklagede, hvor indklagede alene har ejet 1/13, dvs. 7,6%.
- Indklagede besidder ingen bestemmende indflydelse i Virksomhed A/S 3, ej heller i forening med andre.
- Hverken Person 1 eller Person 2 besidder bestemmende indflydelse i Virksomhed A/S 3.

Det fremgår af Revisornævnets kendelse, 004-2020:

"Revisornævnet finder, at den forretningsmæssige forbindelse har et omfang, der beløbsmæssigt er af mindre betydning. Det må imidlertid ved habilitetsbedømmelsen tillægges afgørende vægt, at indklagede var medlem af bestyrelsen i I K/S, hvilket er ensbetydende med, at indklagede var involveret i virksomhedens beslutningstagning. Dette var samtidig med, at indklagede var revisor for en af de øvrige ejere."

Som ovenfor anført har indklagede ikke været involveret i beslutningstagning i Virksomhed A/S 3, ligesom der er tale om en passiv og helt ubetydelig investering i dette selskab. Dette må derfor ligeledes tillægges afgørende vægt ved habilitetsbedømmelsen.

Det er på baggrund af ovenstående indklagedes opfattelse og vurdering, at indklagede har været faktisk uafhængig af Virksomhed ApS 1, Virksomhed ApS 2 og Virksomhed A/S 2 ved afgivelse af sine erklæringer på årsregnskaberne, og at det omtalte ejerforhold, har været uden nogen form for reel betydning for indklagedes uafhængighed, og varetagelse af hvervet som revisor for selskaberne.

Indklagede har vedrørende klagepunkt b anført om det forhold, at indklagede ejer kapitalandele i Virksomhed A/S 3, hvor Person 1 og Person 3 ligeledes ejer kapitalandele, at indklagedes ejerandel i Virksomhed A/S 3 alene har udgjort 7,6%, og at den samlede ejerkreds udgjorde 13 investorer.

Det er derfor indklagedes opfattelse, at forbindelsen imellem indklagede, som revisor for omtalte selskab, og Person 1 og Person 3, må anses at være af formel karakter, når der samtidig henses til det forhold, at det for Virksomhed A/S 3 skal gøres gældende:

- At Virksomhed A/S 3 ingen erhvervsmæssig eller forretningsmæssig drift har haft de sidste 17 år.
- At indklagede ikke har siddet i bestyrelsen eller i direktionen i Virksomhed A/S 3. Der afholdes ingen møder i Virksomhed A/S 3, og der opstår således ikke relationer herigennem.
- Der er tale om en passiv og helt ubetydelig investering for indklagede, hvor indklagede alene har ejet 1/13, dvs. 7,6%.
- Indklagede besidder ingen bestemmende indflydelse i Virksomhed A/S 3, ej heller i forening med andre. Hverken Person 1 eller Person 3 besidder bestemmende indflydelse i Virksomhed A/S 3.

Det fremgår af Revisornævnets kendelse, 004-2020:

"Revisornævnet finder, at den forretningsmæssige forbindelse har et omfang, der beløbsmæssigt er af mindre betydning. Det må imidlertid ved habilitetsbedømmelsen tillægges afgørende vægt, at indklagede var medlem af bestyrelsen i I K/S, hvilket er ensbetydende med, at indklagede var involveret i virksomhedens beslutningstagning. Dette var samtidig med, at indklagede var revisor for en af de øvrige ejere."

Som ovenfor anført har indklagede ikke været involveret i beslutningstagning i Virksomhed A/S 3, ligesom der er tale om en passiv og helt ubetydelig investering i dette selskab. Dette må derfor ligeledes tillægges afgørende vægt ved habilitetsbedømmelsen.

Det er på baggrund af ovenstående indklagedes opfattelse og vurdering, at indklagede har været faktisk uafhængig af Virksomhed A/S 4 ved afgivelse af sine erklæringer på årsregnskaberne, og at det omtalte ejerforhold, har været uden nogen form for reel betydning for indklagedes uafhængighed, og varetagelse af hvervet som revisor for selskabet.

Indklagede har vedrørende klagepunkt c anført om det forhold, at indklagede ejer kapitalandele i Virksomhed A/S 3, hvor Person 4 ligeledes ejer kapitalandele, at indklagedes ejerandel i Virksomhed A/S 3 alene har udgjort 7,6%, og at den samlede ejerkreds udgjorde 13 investorer.

Det er derfor indklagedes opfattelse, at forbindelsen imellem indklagede, som revisor for omtalte selskaber, og Person 4, må anses at være af formel karakter, når der samtidig henses til det forhold, at det for Virksomhed A/S 3 skal gøres gældende:

- At Virksomhed A/S 3 ingen erhvervsmæssig eller forretningsmæssig drift har haft de sidste 17 år.
- At indklagede ikke har siddet i bestyrelsen eller i direktionen i Virksomhed A/S 3. Der afholdes ingen møder i Virksomhed A/S 3, og der opstår således ikke relationer herigennem.
- Der er tale om en passiv og helt ubetydelig investering for indklagede, hvor indklagede alene har ejet 1/13, dvs. 7,6%.
- Indklagede besidder ingen bestemmende indflydelse i Virksomhed A/S 3, ej heller i forening med andre. Person 4 besidder ikke bestemmende indflydelse i Virksomhed A/S 3.

Det fremgår af Revisornævnets kendelse, 004-2020:

"Revisornævnet finder, at den forretningsmæssige forbindelse har et omfang, der beløbsmæssigt er af mindre betydning. Det må imidlertid ved habilitetsbedømmelsen tillægges afgørende vægt, at indklagede var medlem af bestyrelsen i I K/S, hvilket er ensbetydende med, at indklagede var involveret i virksomhedens beslutningstagning. Dette var samtidig med, at indklagede var revisor for en af de øvrige ejere."

Som ovenfor anført har indklagede ikke været involveret i beslutningstagen i Virksomhed A/S 3, ligesom der er tale om en passiv og helt ubetydelig investering i dette selskab. Dette må derfor ligeledes tillægges afgørende vægt ved habilitetsbedømmelsen.

Det er på baggrund af ovenstående indklagedes opfattelse og vurdering, at indklagede har været faktisk uafhængig af Virksomhed ApS 3 ved afgivelse af sine erklæringer på årsregnskaberne, og at det omtalte ejerforhold, har været uden nogen form for reel betydning for indklagedes uafhængighed og varetagelse af hvervet som revisor for selskabet.

Indklagede og dennes bisidder samt repræsentanter for klageren har givet møde for Revisornævnet og har haft lejlighed til at uddybe deres syns punkter og besvare spørgsmålet fra Nævnets medlemmer.

Revisornævnets begrundelse og afgørelse:

Efter revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 2, skal en revisor, for enhver opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2, hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører. En revisor er ikke uafhængig, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk forretnings- eller ansættelsesmæssigt forhold, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed.

Efter bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed må en revisor ikke udføre opgaver som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. bekendtgørelsens § 1, stk. 1. Trusler mod uafhængighed foreligger efter bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, såfremt en revisor, der er knyttet til en opgave, har en forretningsmæssig forbindelse med den virksomhed, som opgaven vedrører, som indebærer en fælles kommerciel eller økonomisk interesse, med mindre den forretningsmæssige forbindelse udøves inden for begge parter normale virksomhed på normale forretningsmæssige vilkår.

Revisornævnet lægger indledningsvis, og som erkendt af indklagede, til grund, at indklagede, samt Person 3, Person 2 og Person 4 siden den 30. januar 2003 hver især har ejet 5-9,99 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i selskabet Virksomhed A/S 3. Nævnet lægger videre til grund, at Person 1 igennem det 100 pct. ejede selskab Virksomhed ApS 1 siden den 30. januar 2003 ligeledes har ejet 5-9,99 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i Virksomhed A/S 3, samt at Person 3 siden den 27. september 2004 har været bestyrelsesmedlem i selskabet.

Klagepunkt a)

Revisornævnet lægger, som erkendt af indklagede, til grund, at indklagede henholdsvis den 31. oktober 2018 og den 13. november 2019 har afgivet erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskaberne for henholdsvis 2017/18 og 2018/19 for Virksomhed ApS 1, og at Person 1 siden den 30. september 2002 har ejet 100 pct. af både kapitalandele og stemmerettigheder i Virksomhed ApS 1, samt fra samme tidspunkt været direktør i selskabet. Nævnet lægger videre til grund, at Person 1 den 23. oktober 2018 i sin egenskab af ledelsesmedlem har underskrevet ledelsespå

tegningen i virksomhedens årsrapport for 2017/18 og den 12. november 2019 ledelsespåtegningen i årsrapporten for 2018/19.

Revisornævnet lægger, som erkendt af indklagede, videre til grund, at indklagede den 30. oktober 2018 har afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for 2017/18 for Virksomhed ApS 2, og den 8. november 2019 har afgivet erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskabet for 2018/19 for Virksomhed ApS 2, og at Person 1 siden den 21. februar 2017 har ejet 100 pct. af både kapitalandele og stemmerettigheder i selskabet via sit 100 pct. ejerskab af Virksomhed ApS 1, samt at han fra samme tidspunkt har været administrerende direktør i Virksomhed ApS 2 og han har den 22. oktober 2018 i sin egenskab af ledelsesmedlem underskrevet ledelsespåtegningen i virksomhedens årsrapport for 2017/18 og den 7. november 2019 underskrevet ledelsespåtegningen i årsrapporten for 2018/19.

Revisornævnet lægger, som erkendt af indklagede, yderligere til grund, at indklagede henholdsvis den 30. oktober 2018 og den 8. november 2019 har afgivet erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskabet for henholdsvis 2017/18 og 2018/19 for Virksomhed A/S 2, og at Person 1 siden den 30. september 2002 indirekte har ejet 100 pct. af både kapitalandele og stemmerettigheder i selskabet via sit 100 pct. ejerskab af Virksomhed ApS 1. Nævnet lægger videre til grund, at Person 1 siden den 29. september 2002 har været bestyrelsesmedlem og siden den 15. oktober 2002 direktør i Virksomhed A/S 2, samt at han henholdsvis den 23. oktober 2018 og den 7. november 2019 i sin egenskab af ledelsesmedlem har underskrevet ledelsespåtegningen i virksomhedens årsrapport for henholdsvis 2017/18 og 2018/19, samt at Person 2 siden den 19. oktober 2018 har været bestyrelsesmedlem i selskabet, og at han henholdsvis den 23. oktober 2018 og den 7. november 2019 i sin egenskab af ledelsesmedlem har underskrevet ledelsespåtegningen i virksomhedens årsrapport for henholdsvis 2017/18 og 2018/19.

Revisornævnet lægger endvidere som ubestridt til grund, at indklagede i sine arbejdsoplysninger vedrørende sin uafhængighed, for så vidt angår selskaberne Virksomhed ApS 1, Virksomhed ApS 2 og Virksomhed A/S 2 for de omtalte regnskabsår, har konkluderet, at opgaven kunne accepteres, og at indklagede ikke havde identificeret eventuelle økonomiske, forretningsmæssige, familiære eller andre forbindelser, der kunne udgøre en trussel mod revisors uafhængighed.

Nævnet finder, at indklagedes og Person 1 samtidige ejerskab af hver især 5-9.99% af kapitalandele og stemmerettigheder i Virksomhed A/S 3 i regnskabsårene 2017/18 og 2018/19 og på tidspunkterne for indklage

des erklæringsafgivelse for udvidet gennemgang af årsregnskaberne i selskabet Virksomhed ApS 1, som Person 1 i samme periode har ejet 100 % af stemmerettigheder og kapitalandele i, samt det forhold, at han på tidspunkterne for indklagedes erklæringsafgivelse har været direktør i selskabet, kan vække tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredjemand.

Nævnet finder endvidere, at indklagedes og Person 1's samtidige ejerskab af hver især 5- 9.99% af kapitalandele og stemmerettigheder i Virksomhed A/S 3 i regnskabsårene 2017/18 og 2018/19 og på tidspunkterne for indklagedes erklæringsafgivelse for henholdsvis revision og udvidet gennemgang af årsregnskaberne for Virksomhed ApS 2, som Person 1 i samme periode har ejet 100 pct. af både kapitalandele og stemmerettigheder i selskabet via sit 100 pct. ejerskab af Virksomhed ApS 1, samt det forhold, at han på tidspunkterne for indklagedes erklæringsafgivelse har været administrerende direktør i Virksomhed ApS 2, kan vække tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredje mand.

Nævnet finder yderligere, at indklagedes og Person 1's samtidige ejerskab af hver især 5- 9.99% af kapitalandele og stemmerettigheder i Virksomhed A/S 3 i regnskabsårene 2017/18 og 2018/19 og på tidspunkterne for indklagedes erklæringsafgivelse for udvidet gennemgang af årsregnskaberne for Virksomhed A/S 2, som Person 1 indirekte har ejet 100 pct. af både kapitalandele og stemmerettigheder i selskabet via sit 100 pct. ejerskab af Virksomhed ApS 1, samt været direktør i Virksomhed A/S 2, og at Person 2 har været bestyrelsesmedlem i selskabet på erklærings tidspunkterne, kan vække tvivl om indklagedes uafhængighed hos en velinformeret tredjemand.

Revisornævnet finder, at de netop anførte forbindelser mellem indklagede og henholdsvis Person 1 og Person 2, udgør et professionelt og dermed forretningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse - der ikke er omfattet af de pågældendes normale virksomheder, herunder indklagedes virksomhed som offentlighedens tillidsrepræsentant som registreret revisor - mellem de involverede personer og selskaber, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5. Det tilføjes i denne forbindelse, at normal virksomhed for en revisor - i lovens og uafhængighedsbekendtgørelsens forstand - er som offentlighedens tillidsrepræsentant at foretage revision og afgive erklæringer i henhold til revisor lovens § 1, stk. 2. Der kan ikke indsættes sikkerhedsforanstaltninger med henblik på at reducere truslen mod revisors uafhængighed til et acceptabelt niveau, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 2.

På den baggrund finder Revisornævnet, at indklagede dermed har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.

Klagepunkt b)

Revisornævnet lægger, som erkendt af indklagede, til grund, at indklagede henholdsvis den 30. oktober 2019 og den 25. september 2020 har afgivet revisionspåtegning på årsregnskabet for henholdsvis 2018/19 og 2019/20 for Virksomhed A/S 4, og at Person 3 siden den 29. november 2017 har været bestyrelsesmedlem i selskabet, samt, i sin egenskab af ledelsesmedlem, har underskrevet ledespåtegningen henholdsvis den 7. oktober 2019 og den 29. juli 2020 i årsregnskabet for henholdsvis 2018/19 og 2019/20. Nævnet lægger videre til grund, at Person 1 har siden den 29. september 2015 været bestyrelsesmedlem i Virksomhed A/S 4, og at han i sin egenskab af ledelsesmedlem, underskrev ledespåtegningen den 7. oktober 2019 henholdsvis den 29. juli 2020 i årsregnskabet for 2018/19 henholdsvis 2019/20.

Revisornævnet lægger endvidere som ubestridt til grund, at indklagede i sine arbejdsopgaver vedrørende sin uafhængighed, for så vidt angår selskabet Virksomhed A/S 4 for de omtalte regnskabsår, har konkluderet, at opgaven kunne accepteres, og at indklagede ikke havde identificeret eventuelle økonomiske, forretningsmæssige, familiære eller andre forbindelser, der kunne udgøre en trussel mod revisors uafhængighed.

Nævnet finder, at indklagedes, Person 1 og Person 3's samtidige ejerskab af hver især 5-9.99% af kapitalandele og stemmerettigheder i Virksomhed A/S 3 i regnskabsårene 2018/19 og 2019/20 og på tidspunkterne for indklagedes erklæringsafgivelse for revisionen af årsregnskaberne i selskabet Virksomhed A/S 4, i hvilket Person 1 og Person 3 i samme periode var bestyrelsesmedlemmer, og hvor begge i deres egenskab som ledelsesmedlemmer, har underskrevet ledespåtegningerne for de pågældende årsregnskaber, udgør et professionelt og dermed forretningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse - der ikke er omfattet af de pågældendes normale virksomheder, herunder indklagedes virksomhed som offentlighedens tillidsrepræsentant som registreret revisor - mellem de involverede personer og selskaber, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5. [Det tilføjes i denne forbindelse, at normal virksomhed for en revisor - i lovens og uafhængighedsbekendtgørelsens forstand - er som offentlighedens tillidsrepræsentant at foretage revision og afgive erklæringer i henhold til revisorlovens § 1, stk. 2.] Der kan ikke indsættes sikkerhedsforanstaltninger med henblik på at reducere truslen mod revisors uafhængighed til et acceptabelt niveau, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 2.

På den baggrund finder Revisornævnet, at indklagede dermed har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.

Klagepunkt c)

Revisornævnet lægger, som erkendt af indklagede, til grund, at indklagede henholdsvis den 2. marts 2020 og den 2. februar 2021 har afgivet erklæring om review af årsregnskabet for henholdsvis 2018/19 og 2019/20 for Virksomhed ApS 3, og at Person 4 siden den 28. december 2006 har ejet 100 pct. af både kapitalandele og stemmerettigheder i Virksomhed ApS 3. Nævnet lægger videre til grund, at Person 4 i perioden 28. december 2006 til 2. november 2020 og igen siden den 1. december 2020 har været direktør i selskabet, samt at han den 28. februar 2020 henholdsvis den 1. februar 2021 i sin egenskab af ledelsesmedlem har underskrevet ledelsespåtegningen i årsregnskabet for 2018/19 henholdsvis 2019/20.

Revisornævnet lægger endvidere som ubestridt til grund, at indklagede i sine arbejdsopgaver vedrørende sin uafhængighed, for så vidt angår selskabet Virksomhed ApS 3 for de omtalte regnskabsår, har konkluderet, at opgaven kunne accepteres, og at indklagede ikke havde identificeret eventuelle økonomiske, forretningsmæssige, familiære eller andre forbindelser, der kunne udgøre en trussel mod revisors uafhængighed.

Nævnet finder, at indklagedes og Person 4's samtidige ejerskab af hver især 5-9,99% af kapitalandele og stemmerettigheder i Virksomhed A/S 3 i regnskabsårene 2018/19 og 2019/20 og på tidspunkterne for indklagedes erklæringsafgivelse for review i årsregnskaberne for selskabet Virksomhed ApS 3, som Person 4 i samme periode har ejet 100 % af stemmerettigheder og kapitalandele i, samt i sin egenskab som direktør, har underskrevet ledelsespåtegningerne for de pågældende årsregnskaber, udgør et professionelt og dermed for retningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse - der ikke er omfattet af de pågældendes normale virksomheder, herunder indklagedes virksomhed som offentlighedens tillidsrepræsentant som registreret revisor - mellem de involverede personer og selskaber, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5. Det tilføjes i denne forbindelse, at normal virksomhed for en revisor - i lovens og uafhængighedsbekendtgørelsens forstand - er som offentlighedens tillidsrepræsentant at foretage revision og afgive erklæringer i henhold til revisorlovens § 1, stk. 2. Der kan ikke indsættes sikkerhedsforanstaltninger med henblik på at reducere

truslen mod revisors uafhængighed til et acceptabelt niveau, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 2.

På den baggrund finder Revisornævnet, at indklagede dermed har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.

Sanktionsfastsættelse

Der er ved bødefastsættelsen lagt vægt på, at overholdelse af habilitetsreglerne er fundamental for tilliden til en revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Efter Revisornævnets praksis- også efter ændringen af revisorloven med virkning fra den 17. juni 2016 - fastsættes en bøde på 100.000 kr. for overtrædelser af habilitetsbestemmelserne, medmindre der foreligger særlige formildende eller skærpende omstændigheder. Revisornævnet finder ikke, at der er i denne sag foreligger formildende omstændigheder i forbindelse med indklagedes tilsidesættelse af god revisorskik. Revisornævnet finder derimod, henset til, at der er tale om, at indklagede har afgivet i alt 10 erklæringer med sikkerhed vedrørende 5 forskellige selskaber, at der ikke er noget grundlag for at fravige gældende praksis.

Som følge heraf pålægges registreret revisor Sagsøger 1, i medfør af revisorlovens § 44, stk. 1, en bøde på 300.000 kr.

Thi bestemmes:

Indklagede, registreret revisor Sagsøger 1 pålægges en bøde på 300.000 kr.”

BS-40991/2023-OLR

Af Revisornævnets kendelse af 2. december 2022 i sag nr. 103/2021, Erhvervsstyrelsen mod statsautoriseret revisor Sagsøger 2, fremgår bl.a.:

” Ved skrivelse af 20. december 2021 har Erhvervsstyrelsen i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, indbragt statsautoriseret revisor Sagsøger 2 for Revisornævnet.

Erhvervsstyrelsen har den 20. december 2021 oplyst, at Sagsøger 2 har været godkendt som statsautoriseret revisor fra den 4. januar 2007 og har været tilknyttet Virksomhed P/S, CVR-nr.: CVR nr. 8 siden den 1. oktober 2013.

Indklagede er tidligere ved Revisornævnet anset således:

ved kendelse af 25. februar 2016 (sag nr. 066/2015) pålagt bøde på 100.000 kr. Han blev fundet skyldig i overtrædelse af god revisorskik ved til sidesættelse af de pligter, der påhviler revisor i henhold til uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 2, 3 og 4.

Klagen:

Klager har rejst følgende klage:

Indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, idet han havde afgivet erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskaberne for 2017 og 2018 for Virksomhed ApS 4, hvor Person 5 i begge regnskabsperioder samt på erklæringstidspunktet har været administrerende direktør. Indklagede og Person 5 ejer hhv. 5-9,99 pct. og 10-14,99 pct. af kommanditandele og stemmerettighederne i Virksomhed K/S 1 samt hhv. 5-9,99 pct. og 10-14,99 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i Virksomhed ApS 5 under frivillig likvidation.

Sagsfremstilling:

Indklagede har hhv. den 19. juni 2018 og 26. juni 2019 gennem Virksomhed P/S afgivet erklæring om udvidet gennemgang af årsregnskaberne for 2017 og 2018 for Virksomhed ApS 4.

Det fremgår blandt andet af årsrapporterne, at bruttoresultatet var negativt med hhv. 24.707 kr. (2017) og 387.908 kr. (2018), at årets resultat efter skat var hhv. 224.430 kr. (2017) og 9.036.596 kr. (2018), at egenkapitalen var hhv. 9.028.005 kr. (2017) og 18.064.601 kr. (2018) samt, at balancesummen var på hhv. 10.079.772 kr. (2017) og 20.636.259 kr. (2018). Det fremgår endvidere af årsrapportenerne, at Person 5 hhv. den 19. juni 2018 og 26. juni 2019, i egenskab af direktør, har underskrevet ledelsespåtegningen på virksomhedens årsrapporter for 2017 og 2018.

Det fremgår af Erhvervsstyrelsens CVR-udskrift af 16. december 2021 vedrørende selskabet Virksomhed ApS 4, CVR nr. 9, at holdingselskabet er stiftet den 19. januar 2012, at selskabets formål er at eje andele af andre virksomheder i Danmark og udlandet og anden hermed forbundet virksomhed, at selskabet tegnes af en direktør, at Virksomhed P/S har varetaget selskabets revision i regnskabsårene 2017 og 2018 samt, at Person 5 siden den 19. januar 2012 har været ene ejer og administrerende direktør.

Virksomhed K/S 1 (CVR-nr.: CVR nr. 10)

Det fremgår af Erhvervsstyrelsens CVR-udskrift af 16. december 2021 vedrørende Virksomhed K/S 1, at indklagede i perioden 30. december 2009 til 1. maj 2020 har været den legale ejer af 5-9,99 pct. af kommanditandelene og stemmerettighederne i Virksomhed K/S 1.

Det fremgår endvidere, at Person 5 i perioden 1. januar 2010 til 12. januar 2021 har været den legale ejer af 10-14,99 pct. af kommanditandelene og stemmerettighederne.

Virksomhed ApS 5 under frivillig likvidation (CVR-nr.: CVR nr. 11)

Det fremgår af Erhvervsstyrelsens CVR-udskrift af 16. december 2021 vedrørende Virksomhed ApS 5 under frivillig likvidation, at indklagede i perioden 30. december 2009 til 1. maj 2020 har den legale ejer af 5-9,99 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i Virksomhed ApS 5 under frivillig likvidation. Det fremgår endvidere, at Person 5 i perioden 1. januar 2010 til 1. januar 2020 har været den legale ejer af 10-14,99 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne.

Det fremgår af indklagedes arbejds papirer, at indklagede i sin uafhængighedsvurdering har konkluderet, at opgaven kunne accepteres, og at han ikke havde identificeret eventuelle økonomiske, forretningsmæssige, familiære eller andre forbindelser, der kunne udgøre en trussel mod revisors uafhængighed.

Ved skrivelse af 11. juni 2021 til indklagede oplyste Erhvervsstyrelsen, at det var besluttet at iværksætte en undersøgelse af indklagedes erklæringer om udvidet gennemgang af årsregnskaberne for 2017 og 2018 for Virksomhed ApS 4.

Ved e-mail af 8. juli 2021 har indklagede fremsendt oplysninger til Erhvervsstyrelsen, hvoraf blandt andet fremgår følgende:

” ... Din skrivelse vedrører mit ejerskab i Virksomhed K/S 1. Du vil se, at der ikke i vedhæftede uafhængighedsvurdering for Virksomhed ApS 4 fremgår bemærkninger herom. Det skyldes 2 forhold.

For det første betragter jeg min ejerandel på 5% som helt og aldeles uvæsentlig. Og i øvrigt som en helt passiv investering.

For det andet var jeg på tidspunktet for afgivelse af de 2 erklæringer simpelthen ikke bevidst om, at Person 5 ligeledes var medejer af

Virksomhed K/S 1. Jeg har ikke være i ledelsen i K/S'et og har ikke deltaget i årlige ge -neralforsamlinger.

Jeg opfatter mig selv og Virksomhed P/S som fuldstændig uafhængige af Person 5...”

Erhvervsstyrelsen har ved skrivelse af 11. oktober 2021 gennemført en hø ring af indklagede, hvoraf det blandt andet fremgår, at tilsynet havde til hensigt at indbringe indklagede for Revisornævnet.

Indklagede er ved skrivelse af 26. november 2021 fremkommet med sine bemærkninger. Heraf fremgår det blandt andet, at:

” ... Statsautoriseret revisor Sagsøger 2 har påtegnet årsrapporterne for Virksomhed ApS 4 siden regnskabsåret 2012 med undtagelse af årsrapporten for 2014. I hele perioden har Person 5, som korrekt anført i høringsskrivelsen, været direktør for selskabet.

Som dokumenteret ved det ved aktindsigten modtagne generalforsamlings - referat af 8. april 2014 ejede statsautoriseret revisor Sagsøger 2 og Person 5 henholdsvis 5 % og 10 % af kommandi -tandelene i Virksomhed K/S 1, og begge havde en tilsvarende ejerandel i Virksomhed ApS 5.

Statsautoriseret revisor Sagsøger 2 foretog investerin -gen i Virksomhed K/S 1 og Virksomhed ApS 5 i 2009, på hvil -ket tidspunkt Person 5 ikke ejede nogen andel af selskaberne. Statsautoriseret revisor Sagsøger 2 erhvervede sin eje -randel på 5 % for kr. 152.000.

Det skal i relation til de modtagne generalforsamlingsreferater i øvrigt be - mærkes, at statsautoriseret revisor Sagsøger 2 alene fremgår som deltager på den ordinære generalforsamling den 19. april 2012, hvor der ingen omtale er af Person 5 og hans ejerskab.

Statsautoriseret revisor Sagsøger 2 har anset sin inve -stering i henholdsvis Virksomhed K/S 1 og Virksomhed ApS 5 for en passiv investering på lige fod med anden formuepleje, hvor der inve -steres i aktier eller lignende. Statsautoriseret revisor Sagsøger 2 har ikke haft nogle ledelsesrelaterede opgaver eller deltaget i drif -ten af nogle af de nævnte selskaber, og tilsvarende gør sig efter det oplyste gældende for Person 5.

Det bemærkes yderligere, at statsautoriseret revisor Sagsøger 2 og Person 5 ikke har nogle private eller familiære rela -

tioner. Som anført af statsautoriseret revisor Sagsøger 2 -sen ved e-mail af 8. juli 2021 i forbindelse med Erhvervsstyrelsens undersøgelse, var han på tidspunktet for afgivelse af de to erklæringer - som nu er genstand for undersøgelse - ikke var bevidst om, at Person 5 tillige var medejer af Virksomhed K/S 1.

Statsautoriseret revisor Sagsøger 2 blev bekendt med det fælles ejerforhold med Person 5 i 2019, og Virksomhed P/S udtrådte straks i tilknytning hertil som revisor for Virksomhed ApS 4 den 20. september 2019.

Virksomhed P/S foretager et grund-digt uafhængighedstjek før påbegyndelse af nye revisionsopgaver. Dette uafhængighedstjek består først og fremmest af, at der skal udfyldes en tjekliste for henholdsvis kundeaccept, uafhængighed og opgaveaccept. Herefter indhentes der ID på reelle ejere, ejerbog, fuldstændig rapport fra Erhvervsstyrelsen og der foretages Google søgning. Hertil kommer, at alle partnere samt medarbejdere årligt skal udfylde en uafhængighedstjekliste og anføre eventu-elle relationer og investeringer. Beklageligvis afdækkede dette uafhængighedstjek ikke i 2012 og de følgende år Person 5's ejerskab i henholdsvis Virksomhed K/S 1 og Virksomhed ApS 5, og dermed det fælles ejerskab med statsautoriseret revisor Sagsøger 2. Det skal hertil bemærkes, at det først var i henholdsvis 2014 og 2016, at ejerforholdene i anpart- og kommanditistselskaber blev registre-ringspligtige.

Statsautoriseret revisor Sagsøger 2 har på påtegnings-tidspunkterne ageret som en uafhængig revisor, idet han alt andet lige ikke var bekendt med forbindelsen til Person 5 – og straks udtrådte som revisor, da han blev bekendt hermed. Objektivt er det dog korrekt, at der har bestået et fælles ejerskab.

Henset til den beskedne ejerandel samt værdien heraf, har der ikke bestået et økonomisk interessefælleskab, idet der ved vurderingen heraf er et væsentlig-hedskriterium. Der har objektivt været et fælles ejerskab, der dog ikke har haft nogen reel betydning for statsautoriseret revisor Sagsøger 2's virke qua hans ukendskab. Revisionsfirmaet er nu opmærksom på problemstillingen, og idet der nu er forberede muligheder for at afdække et sådant ejerfællesskab som følge af de officielle ejerregistre, skulle sådanne uforvarende forhold i fremtiden gerne kunne undgås...

Erhvervsstyrelsen har herefter, ved skrivelse af 20. december 2021 truffet afgørelse om indbringelse af indklagede for nævnet [i overensstemmelse med det anførte i høringsskrivelsen].

Statsautoriseret revisor Sagsøger 2 mødte ved næv nemødet den 1. november 2022 med advokat Jakob Lentz. For Erhvervsstyrelsen deltog via skype, chefkonsulent Person 6 og Person 7.

Sagsøger 2 forklarede blandt andet, at han i decem ber 2009 købte en kapitalandel på 5% i Virksomhed K/S 1 og Virksomhed ApS 5 for 152.000 kr., idet han fandt finansmarkedet noget usikkert efter finanskrisen, og han havde besluttet sig for en passiv investering. I forbindelse med, at han tegnede sin investering, fik han en liste over de øvrige ejer, og Person 5 fremgik ikke af ejerlisten. Han mente selv, at der var tale om en beskeden investering. Han lærte Person 5 at kende, og i 2012 blev han revisor for Person 5, men han assisterede ikke med udfyldelsen af hans selvan givelse.

I 2018 blev han bekendt med, at Person 5 havde en ejerandel i Virksomhed K/S 1. Virksomhed K/S 1, der havde investeret i vindmøller i Tyskland, solgte møllerne i 2019 og i 2020 var han helt ude af Virksomhed K/S 1. Han deltog på Virksomhed K/S 1's generalforsamling i 2019.

I september 2019 blev han fravalgt som revisor for Person 5.

Parternes bemærkninger:

Klager, Erhvervsstyrelsen, har indledningsvis oplyst, at klager ved vurde ringen af indbringelsen for Revisornævnet bl.a. har lagt vægt på, at det er en grundlæggende forudsætning for revisors afgivelse af erklæringer efter revisorlovens § 1, stk. 2, at revisor er uafhængig, jf. herved lovens § 24.

Klager har henvist til, at indklagede og Person 5 begge ejede henholdsvis 5-9,99 pct. og 10- 14,99 pct. af kommanditandelene og stem merettighederne i Virksomhed K/S 1, og havde samme ejerandel af kapitalandele og stemmerettighederne i Virksomhed ApS 5 un der frivillig likvidation, på det tidspunkt, hvor indklagede afgav erklæring om udvidet gennemgang på årsregnskaberne for 2017 og 2018 for Virksomhed ApS 4, hvori Person 5 var administrerende direktør i begge regnskabsperioder samt på erklæringstidspunkterne.

Dette skaber en forretningsmæssig forbindelse mellem indklagede og de virksomheder, opgaven vedrører, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5. Der foreligger således en trussel mod revisors uafhængighed, der reguleres efter forbudsbestemmelserne i bekendtgørelsens § 2, stk. 1,

og der kan derfor ikke indsættes sikkerhedsforanstaltninger med henblik på at reducere truslen til et acceptabelt niveau, jf. bekendtgørelsens § 2, stk. 2.

Klager har henvist til, at indklagede ikke har identificeret den forretningsmæssige forbindelse via Virksomhed K/S 1 og Virksomhed ApS 5 under frivillig likvidation i de udarbejdede uafhængighedsvurderinger til brug for den udvidede gennemgang af årsregnskaberne for 2017 og 2018 for Virksomhed ApS 4.

Klager har anført, at Virksomhed K/S 1 og det tilhørende Virksomhed ApS 5 under frivillig likvidation begge er erhvervsdrivende virksomheder, og at indklagedes deltagelse heri som ejer ligger uden for indklagedes normale virksomhed, og at indklagedes rolle som kapitalejer skaber en økonomisk forbindelse til selskaberne, dets ledelsesmedlemmer og de øvrige ejere.

Klager har til det af indklagede anførte – om, at investeringen i Virksomhed K/S 1 betragtes som en uvæsentlig og i øvrigt en helt passiv investering – gjort gældende, at en sådan væsentlighedsvurdering udelukkende har relevans når, der er tale om forretningsmæssige forbindelser, der udøves inden for begge parter normale virksomhed.

Klager har hertil anført, at det ikke er inden for indklagedes normale virksomhed at eje andele af et K/S eller kapitalandele og stemmerettigheder i et kapitalselskab. Klager har henvist til Revisornævnets kendelser 3/2020, 4/2020 og 5/2020, hvor Revisornævnet har skrevet, at normal virksomhed for en revisor – i lovens og uafhængighedsbekendtgørelsens forstand – er som offentlighedens tillidsrepræsentant at foretage revision og afgive erklæringer i henhold til revisorlovens § 1, stk. 2.

Klager har endvidere anført, at det at eje kapitalandele i et K/S sammen med en person, der tillige er eneste direktør og ejer af samtlige kapitalandele og stemmerettigheder i erklæringskunden ikke kan anses for at være en del af revisors normale virksomhed.

Klager har til det af indklagede anførte – om, at indklagede ikke var bekendt med Person 5's deltagelse i Virksomhed K/S 1, og at han ikke har siddet i ledelsen samt ikke har deltaget på generalforsamlinger – gjort gældende, at klager ikke er enig i, at han ikke har deltaget i kommanditistselskabets generalforsamlinger, og at indklagede kunne have gjort sig bekendt med, at Person 5 var kommanditist i Virksomhed K/S 1 ved en gennemlæsning af kommanditistselskabets generalforsamlingsreferater.

Klager har anført, at det ikke kan tillægges betydning for afgørelsen af spørgsmålet om tilsidesættelse af revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, og uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, at indklagede har vurderet, at der ikke var indikationer på overtrædelse af uafhængighedsreglerne som følge af, at investeringen blev betragtet som både uvæsentlig og af passiv karakter. Klager har gjort gældende, at en revisor løbende skal tage stilling til sin uafhængighed, herunder i forbindelse med planlægningen af revisionen. Indklagede burde have identificeret relationen til sin erklæringskunde i de udarbejdede uafhængighedsvurderinger – uanset om indklagede vurderede, at relationen udgjorde en trussel mod uafhængighed eller ej.

Klager har i forlængelse heraf videre anført, at det er uden betydning for vurderingen af indklagedes uafhængighed, at han ikke har siddet i ledelsen af kommanditselskabet sammen med sin erklæringskunde.

Klager har henvist til det af indklagedes Advokat, anførte om, at "*Statsautoriseret revisor Sagsøger 2 har anset sin investering i henholdsvis Virksomhed K/S 1 og Virksomhed ApS 5 for en passiv investering... Statsautoriseret revisor Sagsøger 2 har ikke haft nogle ledelsesrelaterede opgaver eller deltaget i driften af nogle af de nævnte selskaber*", det anførte fra indklagedes Advokat om, at "*... han på tidspunktet for afgivelse af de to erklæringer - som nu er genstand for undersøgelse - ikke var bevidst om, at Person 5 tillige var medejer af Virksomhed K/S 1*" og slutteligt det anførte om, at "*Henset til den beskedne ejerandel samt værdien heraf, har der ikke bestået et økonomisk interesse-fælleskab, idet der ved vurderingen heraf er et væsentlighedskriterium.*". Hertil har klager anført, at høringssvaret ikke giver klager anledning til at ændre dets vurdering.

Klager har afsluttende anført, at det på baggrund af ovenstående er bevist, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5 ved afgivelse af erklæringerne om udvidet gennemgang af årsregnskaberne for 2017 og 2018 for Virksomhed ApS 4.

Indklagede har indledningsvist anført, at der ikke foreligger omstændigheder i den foreliggende sag, som kan begrunde, at indklagede anses for ikke at have været uafhængig i forhold til den reviderede virksomhed, Virksomhed ApS 4. Hertil har indklagede anført, at klagers forfægtede standpunkt hviler på en udlægning af uafhængighedsreglerne, som savner dækning i revisorlovens § 24 og den med hjemmel heri udstedte uafhængighedsbekendtgørelse.

Indklagede har henvist til, at denne sag er én i rækken af sager, som Erhvervsstyrelsen har indbragt for Revisornævnet med påstand om, at revisorer i forbindelse med erklæringsafgivelse har overtrådt uafhængighedsreglerne med henvisning til et hævdet forretningsmæssigt forhold mellem revisor og den reviderede virksomhed. Sagerne har foreligget i forskellige varianter. Indklagede har henvist til sager, hvor revisor har deltaget i ledelsen af en virksomhed, hvor et andet ledelsesmedlem i samme virksomhed samtidig har været ejer af eller ledelsesmedlem i en anden virksomhed, hvis regnskaber revisor har revideret, eller som revisor har udført andet erklæringsarbejde for. Indklagede har endvidere henvist til sager, hvor revisor har haft en ejerandel i en virksomhed, og at en anden person, som har haft en ejerandel i samme virksomhed, samtidig har været ledelsesmedlem (eller ejer af) den virksomhed, hvis årsregnskab revisor har revideret, eller som revisor har udført andet erklæringsarbejde for. Slutteligt har indklagede henvist til sager, hvor der ikke har været tvivl om, at revisor har overtrådt uafhængighedsreglerne, og hvor omstændighederne har været af en karakter, som gør, at disse sager ikke har nogen interesse for den situation, som foreligger i nærværende sag.

Fælles for de fornævnte sager er, at Revisornævnet i disse sager har fundet, at revisor har overtrådt uafhængighedsreglerne, og at revisor er pålagt en bøde på 100.000 kr. (eller mere).

Indklagede har oplyst, at han er bekendt med Revisornævnets praksis, og at han er på det rene med, at nærværende sag - hvis Revisornævnet følger den retningslinje, der er lagt i tidligere sager - vil falde ud på samme måde, så han bliver anset som have overtrådt uafhængighedsreglerne, og sådan at han pålægges en bøde i den anledning.

Indklagede har anført, at Revisornævnets praksis er uholdbar, og at uafhængighedsreglerne ikke indeholder hjemmel for, at uafhængighedsreglerne er overtrådt i en sag med omstændigheder som den foreliggende sag. Indklagede har henvist til bestemmelserne i revisorlovens § 24, stk. 2, 1. pkt., hvorefter det forudsætter dels et forretningsmæssigt forhold ”mellem revisor og den virksomhed, en opgave vedrører” dels at et sådant forhold – hvis det måtte foreligge – ”for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed” .

Krav om et forretningsmæssigt forhold mellem revisor og den virksomhed, en opgave vedrører

Indklagede har bestridt, at det forhold at han og Person 5 hver især havde foretaget en investering i Virksomhed K/S 1 (med tilhørende komplementarselskab) udgør et forretningsmæssigt forhold ”mellem revisor og den virksomhed, en opgave vedrører” (Virksomhed ApS 4).

Indklagede har henvist til, at der i Erhvervsstyrelsens klager rutinemæssigt indgår en bemærkning om, at det efter styrelsens opfattelse ikke ligger ”inden for revisors normale virksomhed” at eje andele af et K/S eller kapitalandele og stemmerettigheder i et kapitalselskab (eller lignende formulering afhængig af de konkrete foreliggende omstændigheder). Rutinemæssigt henviser Erhvervsstyrelsen til Revisornævnets kendelser af 15. september 2020 i sag 3/2020, 20. oktober 2020 i sag 4/2020 og 15. september 2020 i sag 5/2020. Revisornævnet har i disse sager ukritisk endosseret den af Erhvervsstyrelsens hævdede opfattelse. Indklagede har videre henvist til, at synspunktet ligeledes fremgår af nærværende sag, ligesom det er gentaget i senere afgørelser fra Revisornævnet, også i tilfælde, hvor der udtrykkeligt er gjort indsigelse om, at synspunktet hviler på en fejlopfattelse. Der kan herom henvises til Revisornævnets kendelse af 15. september 2021 i sag 29/2021.

Indklagede har gjort gældende, at synspunktet ovenfor hviler på en fejlopfattelse af indholdet af uafhængighedsreglerne.

Indklagede har oplyst, at forarbejderne til revisorloven taler om, at en ”forretningsmæssig forbindelse” er tilladelig, hvis den ”udøves inden for begge parter normale virksomhed og på almindelige forretningsmæssige vilkår, og hvis den i øvrigt ikke har et så betydeligt omfang, at den udfør en trussel mod uafhængigheden”.

Indklagede har anført, at det er udtryk for en kortslutning af uafhængighedsreglerne, når Erhvervsstyrelsen hævder – og Revisornævnet har accepteret – at revisors uafhængighed er udelukket som følge af enhver investering, som revisor foretager (i hvert fald hvor der er tale om et kapital selskab), fordi en sådan investering ikke indgår som en del af revisors ”normale virksomhed”. Indklagede har videre anført, at det slet ikke er dette, der ligger i kriteriet om normal virksomhed, og at det desuden er – i sig selv – åbenbart urigtigt at antage, at revisors ”normale virksomhed” er ”som offentlighedens tillidsrepræsentant at foretage revision og afgive erklæringer i henhold til revisorlovens § 1, stk. 2” (jf. f.eks. kendelse af 15. september 2020 i sag 3/2020).

Indklagede har gjort gældende, at det anførte er udtryk for en grundlæggende fejllæsning af revisorloven, hvad der er evident, allerede fordi revisorer utvivlsomt – og ubestrideligt – som led i deres ”normale virksomhed”, foretager sig andet end dette, herunder afgivelse af erklæringer i henhold til revisorlovens § 1, stk. 3, og ikke mindst ydelse af rådgivning til klienter. Indklagede har videre gjort gældende, at det også er helt normalt, at revisorer foretager private investeringer, men det har ikke noget at gøre med, hvad der omfattes af revisors ”normale virksomhed”. Indklagede

har yderligere bemærket, at det foran nævnte udsagn, der som nævnt går igen i præmisserne i et antal kendelser, synes at være en videreudvikling af den – så meget desto mere – urigtige antagelse i sag 16/2018 (kendelse af 13. december 2018), hvorefter ”normal virksomhed for revisor – i lovens og uafhængighedsbekendtgørelsens forstand – er at foretage revision” .

Pligtmæssigt skøn – med en velinformeret tredjemand som målestok

Indklagede har henvist til, at det i henhold til bestemmelsen i revisor lovens § 24, stk. 2, gælder, at hvis der måtte foreligge et forretningsmæssigt (eller andet) forhold ”mellem revisor og den virksomhed, en opgave vedrører” , skal et sådan forhold – for at revisor kan anses for ikke at være uafhængig – være af en sådan karakter, at det ”for en velinformeret tredje mand kan vække tvivl om revisors uafhængighed” .

Indklagede har gjort gældende, at bestemmelsen er udtryk for, at der pligtmæssigt skal udøves et skøn, og at bestemmelsen beskriver, at det pligtmæssige skøn skal udøves med en velinformeret tredjemand som målestok. En velinformeret tredjemand er også en fornuftig tredjemand (en bonus pater), som på et oplyst grundlag er i stand til at bedømme, om de konkret foreliggende omstændigheder indebærer en risiko for, at revisor ikke er uafhængig. Det ligger i skønnets natur – og forudsætningen om, at der skal foretages et skøn - at et skøn over de konkrete omstændigheder nødvendigvis i nogle tilfælde fører til, at revisor anses for ikke at være uafhængig, mens skønnet i andre tilfælde, hvor de konkrete omstændigheder er anderledes, nødvendigvis må falde sådan ud, at revisor anses for at være uafhængig.

Indklagede har anført, at kendetegnene for Revisornævnets praksis i de sager, der har været til behandling, er, at Revisornævnet har tilsidesat sin lovbundne forpligtelse til at udøve det forudsatte skøn, selv om det altså er pligtmæssigt. Det kan også formuleres sådan, at skønnet er sat under regel, eller snarere sådan at det er sat ud af kraft. For hvad værre er, inde bærer den regel, som Revisornævnet opererer med, og som er uholdbar, at enhver investering foretaget af revisor (i hvert fald hvor der er tale om et kapital selskab), anses for utilladelig, fordi en sådan investering ligger uden for revisors ”normale virksomhed” .

Indklagede har gjort gældende, at den praksis, som ovenstående er udtryk for, er uholdbar og ugyldig som stridende mod den pligt til at foretage et konkret skøn under hensyn til de konkret foreliggende omstændigheder, der er foreskrevet i revisorlovens § 24, stk. 2. Indklagede har endvidere bemærket, at den omstændighed, at der i revisorlovens § 24, stk. 2, er foreskrevet pligt til at foretage et konkret skøn, i sig selv udelukker den af Erhvervsstyrelsen forfægtede og af Revisornævnet accepterede praksis (jf.

det foran anførte om revisors ”normale virksomhed”), som netop indebærer, at der ikke udøves et skøn. Den praksis, der er anlagt, er uforenelig med den foreskrevne pligt til at foretage et konkret skøn.

Om det skøn, som pligtmæssigt skal foretages, og som altså burde være foretaget i de sager, der har været til behandling, kan til sammenligning har indklagede henvist til beslægtede områder, hvor der er fastsat regler, som indebærer, at der skal foretages et skøn. Regler på sådanne beslægtede områder – og udmøntningen af sådanne regler – kan selvsagt være vejledende for, hvorledes det pligtmæssige skøn, som skal udøves efter bestemmelsen i revisorlovens § 24, stk. 2, skal udøves. Indklagede har i den forbindelse peget på Østre Landsrets kendelse af 2. juli 2019 gengivet i T:FA 2019, side 333. Indklagede har anført, at afgørelsen har særlig interesse, fordi den drejer sig om habilitetskravene til en bobestyrer, hvorved bemærkes, at en bobestyrer i kraft af sin udpegning udøver offentlig virksomhed på vegne af skifteretten (svarende til de opgaver, skifteretten i vidt omfang selv varetog under de tidligere gældende regler om offentligt skifte). Habilitetskravene til (bl.a.) bobestyrere – men også til revisorer inden for dødsboskiftelovens regler – fremgår af dødsboskiftelovens § 115, stk. 1: ”*Ingen må handle som bobestyrer, midlertidig bobestyrer, forretningskyn -dig medhjælp, revisor eller vurderingsmand, hvis den pågældende er nærstående til nogen af arvingerne, disses værge eller skifteværge eller afhængig af disse, eller hvis der som følge af den pågældendes interesse i sagens udfald eller af andre grunde er tvivl om den pågældendes upartiskhed i det foreliggende spørgsmål.*”

Genstanden for det spørgsmål, som forelå for Østre Landsret, var, at den advokat, som var på tale som bobestyrer (i medfør af et af afdøde opfattet nøttestamente, som ikke var anfægtet), var bestyrelsesmedlem i og ydede rådgivning til et selskab, hvori en arving i boet var delvis, indirekte ejer.

De to øvrige arvinger i boet gjorde indsigelse mod udpegning af advokaten som bobestyrer, idet de henviste til, at advokaten ikke opfyldte habilitetskravene på grund af relationen til den ene arving. Skifteretten gav de to øvrige arvinger medhold, men Østre Landsret omgjorde resultatet. Af landsrettens præmisser fremgår – efter en gengivelse af indholdet af dødsboskiftelovens § 115, stk. 1 – som følger: ”*På baggrund af de foreliggende oplysninger, herunder det oplyste om advokat X's bistand til afdøde og C, ses der ikke grund til at nære tvivl om advokat X's upartiskhed, jf. dødsboskiftelovens § 115, stk. 1, in fine, og landsretten finder herefter, at påstanden om, at advokat X udpeges som bobestyrer, bør tages til følge.*”

Indklagede har gjort gældende, at det anførte er illustrerende for karakteren af det skøn, som Revisornævnet burde have udøvet i de sager, som indtil nu har været forelagt. Endvidere har indklagede gjort gældende, henset til det illustrerede, at den tilgang, som Erhvervsstyrelsen har anlagt, og som Revisornævnet har fulgt, er uholdbar. Det er ikke gældende

ret, at selv den mindste antydning af en forbindelse mellem revisor og en erklæringskunde bevirker, at revisor mister sin uafhængighed. Indklagede har i den forbindelse bemærket, at hvis hensigten med uafhængighedsreglerne havde været at forbyde enhver forbindelse mellem revisor og den reviderede virksomhed, havde det været en let sag at anføre dette i loven. Men fornuftigt nok er det ikke den løsning, man har valgt. I stedet har man foreskrevet pligt til udøvelse af et skøn, ligesom man har foreskrevet, at revisor kun kan anses for ikke at være uafhængig, hvis der foreligger et forretningsmæssigt (eller andet) forhold mellem revisor og erklæringskunden, og det pligtskøn falder sådan ud, at forholdet – hvis et sådant foreligger – ”for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed” .

Indklagede har videre gjort gældende, at Revisornævnets praksis – som følge af, at Nævnet har sat det pligtskøn under regel eller rettere ud af kraft – kendetegnet ved slet ikke at forholde sig til, hvordan en velinformeret tredjemand må forudsættes at bedømme den foreliggende situation, og det er til trods for, at det fremgår udtrykkelig af revisorlovens § 24, stk. 2, at det er dette kriterium, der skal anvendes. Østre Landsret kan passende sammenlignes med den målestok, som er foreskrevet i revisorlovens § 24, stk. 2 (dog med den forskel, at der for Østre Landsret var tre velinformede tredjemænd). Indklagede har anført, at der kan foretages en sammenligning af Østre Landsrets anvendelse af målestokken, og hvad det må antages, at målestokken – hvis Revisornævnet havde anvendt den – ville have udvist i en sag med omstændigheder som i den foreliggende. Indklagede har slutteligt anført, at det ikke kan give anledning til reel tvivl, hvordan dette spørgsmål skal besvares.

Uafhængighedsbekendtgørelsen

Indklagede har anført, at den af Erhvervsstyrelsen forfægtede – og af Revisornævnet accepterede – fortolkning af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, ligeledes er uholdbar.

Indklagede har gjort gældende, at det følger af legalitetsprincippet, at en bekendtgørelse ikke kan fastsætte regler, som ikke har hjemmel i lov, samt at det skøn, der skal udøves i henhold til bestemmelsen i revisorlovens § 24, stk. 2, er pligtskøn, og at det dermed skal udøves, uanset hvad der måtte være anført i bekendtgørelsen. Såfremt der måtte være en modsætning mellem bestemmelsen i loven og bekendtgørelsen, ligger det i sagens natur, at bekendtgørelsen må vige. Det følger dog også af almindelige principper, at bekendtgørelsen – medmindre det ikke er muligt – må forstås i lyset af den lov, hvori bekendtgørelsen har hjemmel. Indklagede har anført, at der ikke er nogen modsætning mellem loven og bekendtgørelsen. Indklagede har videre gjort gældende, at bekendtgørelsen forudsæt

ter, at der skal udøves et skøn. Erhvervsstyrelsens opfattelse, som Revisor nævnet har fulgt, er udtryk for fejllæsning. Den fejllæsning, som dette er udtryk for, indebærer en anvendelse af bekendtgørelsen i strid med, hvad der fremgår af revisorlovens § 24, stk. 2, og er dermed uhjemlet.

Uafhængighedsvejledningen

Med henvisning til den af Erhvervsstyrelsen udsendte vejledning, som ikke er opdateret siden udsendelsen i 2009, har indklagede anført, at vejledningen selvsagt ikke gør hverken fra eller til med hensyn til spørgsmålet om hjemme, i henhold til ovenstående. Endvidere har indklagede anført, at uafhængighedsvejledningen ikke indeholder støtte for det af styrelsen hævdede synspunkt. Ingen af de i vejledningen oplistede eksempler svarer til – og kan ikke sidestilles med – de omstændigheder, der foreligger i nærværende sag (eller sager med lignende omstændigheder, som har været til behandling). Indklagede har gjort gældende, at revisorer rimeligvis må kunne antage, at Erhvervsstyrelsen ikke anlægger en mere restriktiv fortolkning af uafhængighedsreglerne, end hvad der fremgår af den af styrelsen udsendte vejledning. Indklagede har videre gjort gældende, at der bør lægges betydelig vægt på, hvad Erhvervsstyrelsen selv har anført i den udsendte vejledning, og på revisorernes berettigede interesse i at kunne regne med, at uafhængighedsreglerne ikke anvendes ud over, hvad der kan udledes af vejledningen.

Notat fra FSR – danske revisorerers etikudvalg

Indklagede har oplyst, at han har været i dialog med FSR – danske revisorer i anledning af den klage, som klager har indgivet mod ham. Sideløbende hermed har etikudvalget gjort sig overvejelser om den række af uafhængighedssager, som har været til behandling, og om rækkevidden af uafhængighedsreglerne. Indklagede har henvist til et notat af den 24. februar 2022 udarbejdet af FSR – danske revisorerers etikudvalg ("Notat om revisors passive investeringer"). Af notatet fremgår, at etikudvalgets opfattelse ligger på linje med, hvad der gives udtryk for i nærværende indlæg, herunder at den foreliggende praksis ikke er holdbar, og at uafhængighedsreglerne i sager med omstændigheder som dem, der foreligger i denne sag, efter etikudvalgets vurdering ikke giver grundlag for at antage, at indklagede ikke er uafhængig.

Indklagede har på det således foreliggende grundlag henstillet, til såvel klager som revisornævnet – og hvert enkelt medlem af Revisornævnet – at disse nøje overvejer den praksis, der hidtil har været anlagt, og nøje overvejer, hvorvidt der er grundlag for en videreførelse af denne praksis. Indklagede har oplyst, at han er opmærksom på, at det forhold, at der er truffet afgørelse i en række sager på et ensartet grundlag som gengivet foran, kan udføre en vanskelighed. Det bør imidlertid ikke afholde Revisornæv

net fra en grundig gennemgang og en nøje overvejelse af spørgsmålet. Det bør endvidere ikke afholde Nævnet fra at rette op på forholdene.

Slutteligt har indklagede oplyst, at det må påregnes, at en afgørelse, hvis den går indklagede imod, vil blive indbragt for domstolene. Det er klart, at en sådan sag, hvis den måtte vise sig påkrævet, kan gribe ind også i tidligere afgjorte sager.

Revisornævnets begrundelse og afgørelse:

Revisornævnet lægger som ubestridt og erkendt af indklagede til grund, at indklagede den 19. juni 2018 og 26. juni 2019 har afgivet erklæringer om udvidet gennemgang på årsregnskaberne for 2017 og 2018 for Virksomhed ApS 4, hvor Person 5 i regnskabsperioderne samt på erklæringstidspunkterne var direktør.

Revisornævnet lægger endvidere som ubestridt og erkendt af indklagede til grund, at både indklagede og Person 5 i regnskabsårene 2017 og 2018 samt på erklæringstidspunkterne for årsregnskaberne for 2017 og 2018 for selskabet Virksomhed ApS 4 begge var ejere af kommanditandele og stemmerettigheder i selskaberne Virksomhed K/S 1 og det tilhørende Virksomhed ApS 5 under frivillig likvidation. Indklagede ejede en legal ejerandel på 5-9,99 pct. af kommanditandele og stemmerettighederne i begge selskaber. Person 5 ejede 10-14,99 pct. af kommanditandele og stemmerettighederne i begge selskaber. Det fremgår af CVR-udskriften for Virksomhed ApS 5 under frivillig likvidation, at der fra den 23. december 2009 til den 1. januar 2010 er registreret 8 legale ejere med ejerandel på 5-33,32 %.

Efter revisorlovens § 24, stk. 1 og stk. 2, skal en revisor, for enhver opgave efter revisorlovens § 1, stk. 2, hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører. En revisor er ikke uafhængig, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk, forretnings- eller ansættelsesmæssigt forhold, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed.

Efter bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed må en revisor ikke udføre opgaver som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, jf. bekendtgørelsens § 1, stk. 1.

Trusler mod uafhængighed foreligger efter bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, såfremt en revisor, der er knyttet til en opgave, har en forretningsmæssig

sig forbindelse med den virksomhed, som opgaven vedrører, som indebærer en fælles kommerciel eller økonomisk interesse, medmindre den for retningsmæssige forbindelse udøves inden for begge parter normale virksomhed på normale forretningsmæssige vilkår.

Revisornævnet finder, at indklagedes og Person 5's fælles ejerskab af Virksomhed K/S 1 og Virksomhed ApS 5 under frivillig likvidation – indklagede med sin legale ejerandel på 5 % af kapitalandele og stemmerettighederne i Virksomhed K/S 1 og det tilhørende Virksomhed ApS 5 under frivillig likvidation og Person 5 med sin reelle ejerandel på 10 % - udgør et forretningsmæssigt samarbejde og en forretningsmæssig forbindelse - der ikke er omfattet af de pågælden des normale virksomheder, herunder indklagedes virksomhed som offentlig ligheds tillidsrepræsentant som godkendt statsautoriseret revisor - mellem de involverede personer og selskaber, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5.. Revisornævnet finder efter en konkret vurdering ikke, at en ejerandel på 5% i Virksomhed K/S 1 og Virksomhed ApS 5, er ubetydelig, blandt andet henset til det meget begrænsede antal legale ejere. Revisornævnet finder endvidere, at den forretningsmæssige forbindelse, der i dette tilfælde består i direkte og indirekte samtidige ejerskaber af erhvervsdrivende kommanditselskab henholdsvis kompletmentarselskab, indebærer en fælles kommerciel og økonomisk interesse af ikke ubetydeligt omfang.

På denne baggrund finder nævnet, at indklagede har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, og 2, stk. 1, nr. 5, og herved tilsidesat god revisorskik.

For overtrædelsen idømmes indklagede, statsautoriseret revisor Sagsøger 2, en bøde, der passende kan fastsættes til 150.000 kr.

Nævnet har ved bødens størrelse lagt vægt på, at Sagsøger 2 den 25. februar 2016 blev pålagt en bøde af Revisornævnet for tilsidesættelse af pligterne efter uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 2, 3 og 4, og at der er således tale om en anden gangs overtrædelse af uafhængighedsbekendtgørelsen.

Thi bestemmes:

Indklagede, statsautoriseret revisor, Sagsøger 2 pålægges en bøde på 150.000 kr.”

Af prospektet for Virksomhed K/S 1, som dannede baggrund for Sagsøger 2's investering i kommanditselskabet, fremgår bl.a.:

” Præsentation af Virksomhed K/S 1

Virksomhed K/S 1 ejer en tysk vindmølle ...

...

Investeringsfakta

Virksomhed K/S 1 er stiftet af Virksomhed A/S 5. K/S'et har erhvervet vind møllen med virkning fra 1. december 2009 og det er således anparter i et eksisterende /S som udbydes.

Virksomhed K/S 1 udbydes til maksimalt 10 investorer. Den totale investerings

sum udgør kr. 15,2 mio. ...

...

Likviditetsbudget for investor

Ved tegning af en 10 % andel skal investor indbetale kr. 304.000. Betalingen for andelen bliver stort set finansieret af skattefradraget i år 2009 og 2010 som pr. investor udgør ca. kr. 375.000 i 2009 og kr. 147.000 i 2020.

...

Finansiering

Investeringssummen på samlet kr. 15,2 mio. er finansieret således:

Prioritet, dansk lån i euro ... (fast rente i 5 år)	kr. 6,08 mio.
Prioritet, dansk lån (fast rente i 3 år)	kr. 6,08 mio.
<u>Indbetaling fra investorerne</u>	<u>kr. 3,04 mio.</u>
Investeringssum i alt	kr. 15,2 mio.

...

Pant og hæftelse

Til sikkerhed for engagementet med långiver er der givet pant i vindmøllen og transport i strømindtægter. Herudover hæfter investorerne for deres andel af stamkapitalen svarende til kr. 1,5 mio. for en 10% andel. Hæftelsen nedbringes i takt med indbetalingerne til K/S'et og er således nedbragt til kr. 1,2 mio. når indbetalingen er foretaget 28. december 2009.

...

Erhvervelse af anparter og hæftelse

Projektet omfatter maksimalt 10 personlige investorer.

...

Deltager du som personlig investor med en ejerandel på 10 %, skal du til kommanditselskabet indbetale kr. 291.500, samt købe anparter i komple

mentarselskabet for kr. 12.500. I alt skal der således indbetales kr. 304.000. Indbetalingen skal være foretaget senest 29. december 2009.

Herudover skal der i henhold til budgettet ikke foretages yderligere indbetalinger, med mindre bestyrelsen træffer beslutning herom.

Kreditvurdering

...

Alle investorer skal kreditgodkendes af Handelsbanken før købet af kommanditselskabsandele er endelig.

...

Realisation af projektet eller anparter

Det er projektets deltagere, der har den fulde beslutningsret over vindmøllen. Skulle investorerne beslutte sig for at sælge, har investorerne den fulde handlefrihed dertil.”

Som bilag til prospektet var vedlagt vedtægter for Virksomhed K/S 2 samt sel
skabsadministrationsaftale mellem Virksomhed A/S 5 og Virksomhed K/S 1.

Af referat af ekstraordinær generalforsamling i Virksomhed K/S 1 den 22. marts 2011 fremgår det, at Sagsøger 2 var til stede ved fuldmagt, og at Person 5 var fraværende.

Af referat af ordinær generalforsamling i Virksomhed K/S 1 den 8. april 2014 fremgår det, at Person 5 deltog, og at Sagsøger 2 ikke deltog.

Den 28. maj 2018 besvarede Person 5 en mail fra bestyrelsen i Virksomhed K/S 1 til kommanditselskabets investorer med forslag om repowering. Svaret fra Person 5 blev sendt i kopi til samtlige investorer i Virksomhed K/S 1, herunder Sagsøger 2.

Det fremgår af årsrapport for Virksomhed K/S 1 for 2017, at den tegnede stamkapital udgjorde 2.018.000 euro, og at resthæftelsen udgjorde 1.269.000 euro. Af kommanditselskabets årsrapport for 2018 fremgår det, at ledelsen var i dialog med en mulig køber af selskabets aktiver. Videre fremgår det, at resthæftelsen nu udgjorde 1.257.000 euro. Endelig fremgår det af kommanditselskabets årsrapport for 2019, at selskabet i 2019 havde solgt sin vindmølle og forventedes at blive likvideret solvent i 2020.

Sagsøger 2 afgav den 19. juni 2018 erklæring om udvidet gennemgang af årsrapport for Virksomhed ApS 4 for 2017. Det fremgår af

erklæringen, at Sagsøger 2 tog forbehold for forhold i årsrapporten.

Den 26. juni 2019 afgav Sagsøger 2 erklæring om udvidet gennemgang af årsrapport for Virksomhed ApS 4 for 2018. Det fremgår af erklæringen, at Sagsøger 2 tog forbehold for flere forhold

i årsrapporten. Det fremgår desuden af erklæringen, at selskabet i strid med kil deskatteloven ikke havde indberettet A-skat mv. rettidigt, og at selskabet i strid med selskabslovens § 210, stk. 1, havde ydet lån til et medlem af ledelsen.

Forklaringer

Sagsøger 2 og Sagsøger 1 har afgivet forklaring.

Sagsøger 2 har forklaret bl.a., at han har været statsautoriseret revisor siden 2006. Han er i dag medejer af Virksomhed P/S.

Gengivelsen af hans forklaring i Revisornævnets kendelse er upræcis, idet han ikke som anført i kendelsen var revisor for Person 5, men for Virksomhed ApS 4. Virksomhed K/S 1 havde rettelig kun investeret i én vindmølle. Han blev desuden ikke fravalgt som revisor i Virksomhed ApS 4, men besluttede selv at fratræde.

Han købte i 2009 kommanditistandele i Virksomhed K/S 1. Han kendte udbyderen af projektet, Virksomhed A/S 5, som han også tidligere havde foretaget investeringer gennem. Han har revideret en række kommanditselskaber, der har investeret i vindmøller og ejendomme, og har derfor god indsigt i den type investeringer.

Han valgte at investere i et vindmølleprojekt, fordi likviditeten kun var bundet kortvarigt. Investeringen gav et attraktivt afkast, og risikoen var efter hans opfattelse lav.

Investeringen indebar for ham en resthæftelse på ca. 600.000 kr. Der blev lavet et skattemæssigt regnskab, der gav høje afskrivninger i starten af ejerperioden. Efter hans opfattelse udgjorde resthæftelsen ikke en markant risiko. Hvis noget gik galt, ville tabet desuden udløse et skattemæssigt fradrag.

Person 5 var ikke nævnt på listen over investorer i materialet fra Virksomhed A/S 5. Han lærte først Person 5 at kende i 2011 eller 2012 i forbindelse med, at denne blev husadvokat for en dansker bosat i udlandet. Han vidste da ikke, at Person 5 også var investor i Virksomhed K/S 1.

Først i 2018 blev han bekendt med, at Person 5 var medinvestor i Virksomhed K/S 1. Han vurderede, at det ikke havde betydning for hans uafhængighed

som revisor for Virksomhed ApS 4, da risikoen, der var forbundet med in-vesteringer i kommanditselskabet, var meget lav.

Det var en fejl, at han i sit høringssvar af 8. juli 2021 til Erhvervsstyrelsen an-førte, at han på tidspunktet for afgivelsen af erklæringerne vedrørende Virksomhed ApS 4 ikke var bevidst om, at Person 5 også var medejer af Virksomhed K/S 1.

Han har anvendt Virksomhed P/S' it-system til at registrere vurderingen af sin uaf-hængighed. Han har her registreret bl.a., at han ikke havde en forretningsmæs-sig forbindelse med Virksomhed ApS 4, der indebar en fælles kommerciel eller økonomisk interesse.

Han fratrådte den 20. september 2019 som revisor for Virksomhed ApS 4, idet han umiddelbart forinden havde deltaget i et arrangement hos FSR, hvor Erhvervsstyrelsens nye praksis om uafhængighedskravene blev nævnt.

Han betragter resthæftelsen i 2019 på 1/20 af 1.257.000 euro som uvæsentlig. Be-løbet var før skat og skal ses i forhold til hans økonomiske forhold.

Sagsøger 1 har forklaret bl.a., at han er registreret revisor og i snart 40 år har arbejdet i den revisionsvirksomhed, som han i dag er enejer af.

Virksomhed A/S 3 blev stiftet, fordi ejeren af det lokale hotel i By var gået konkurs, og hotellet skulle på tvangsauktion. Nogle lokale forretningsdrivende bød på hotellet og stiftede i den forbindelse selskabet. Han og de øvrige 12 inve-storer indskød hver 40.000 kr.

Hotellet blev solgt i 2003 eller 2004. De valgte at lade pengene stå i selskabet. Der blev årligt afholdt en generalforsamling i selskabet, hvor de fik noget godt at spise, men selskabet havde ikke nogen egentlig aktivitet. Som han husker det, købte selskabet på et tidspunkt nogle andele i et selskab i Dubai, der efterføl-gende gik konkurs. Selskabet blev for et par år siden likvideret, og de tilbage-værende aktionærer fik hver udbetalt omkring 40.000 kr. Hans investering i sel-skabet var meget uvæsentlig set i forhold til hans økonomiske forhold.

Han har revideret selskaber, der var ejet og/eller ledet af andre aktionærer i Virksomhed A/S 3. Han overvejede ikke, at hans aktier i Virksomhed A/S 3 kunne true hans uafhængighed.

Da Erhvervsstyrelsen kontaktede ham, afhændede han sine aktier i Virksomhed A/S 3. Det skete, før selskabet blev likvideret.

Retsgrundlaget

Revisorloven af 2008

Revisorlovens § 24, stk. 1-5, lyder som følger:

” En revisor, revisionsvirksomheden og andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, skal ved udførelse af opgaver omfattet af § 1, stk. 2, være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører, og må ikke være involveret i virksomhedens beslutningstagning. Uafhængighed kræves både i opgaveperioden og den periode, regnskabet eller det forhold, hvorom der skal afgives erklæring, dækker. Opgaveperioden begynder ved påbegyndelse af udførelse af erklæringsopgaven og ophører, når erklæringen er afgivet.

Stk. 2. En revisor er ikke uafhængig, hvis der foreligger en direkte eller indirekte økonomisk interesse eller et forretnings-, ansættelsesmæssigt eller andet forhold, herunder levering af ydelser, der ikke er omfattet af § 1, stk. 2, mellem revisor og den virksomhed, en opgave vedrører, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed. Det samme gælder, hvis forholdet foreligger mellem andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, revisionsvirksomheden eller revisionsvirksomhedens netværk, og den virksomhed, som opgaven vedrører.

Stk. 3. I tilfælde af trusler mod revisors eller revisionsvirksomhedens uafhængighed, herunder selvrevision, egeninteresse, partiskhed, nære personlige, herunder familiære, relationer eller intimidering, skal revisor eller revisionsvirksomheden træffe sikkerhedsforanstaltninger for at mindske sådanne trusler. Er truslen af en sådan art i forhold til de truffede sikkerhedsforanstaltninger, at revisors eller revisionsvirksomhedens uafhængighed er bragt i fare, skal revisor afstå fra at udføre opgaver efter § 1, stk. 2.

Stk. 4. Erhvervsstyrelsen fastsætter regler om forhold omfattet af stk. 2 og 3, herunder trusler, sikkerhedsforanstaltninger og situationer, hvor revisor eller revisionsvirksomheden ikke er uafhængig.

Stk. 5. Revisionsvirksomhederne skal sikre, at revisorerne i forbindelse med udførelsen af opgaverne i deres arbejdsrapporter dokumenterer alle væsentlige trusler mod revisors og revisionsvirksomhedens uafhængighed og de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at mindske disse trusler.”

Revisorlovens § 24, stk. 1-5, havde tidligere følgende ordlyd, jf. lov nr. 468 af 17. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder:

” En revisor, revisionsvirksomheden og andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, skal ved udførelse af opgaver omfattet af § 1, stk. 2, være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører, og må ikke være involveret i virksomhedens beslutningstagning. Uafhængighed kræves både i opgaveperioden og den periode, regnskabet eller det forhold, hvorom der skal afgives erklæring, dækker. Opgaveperioden begynder ved påbegyndelse af udførelse af erklæringsopgaven og ophører, når erklæringen er afgivet.

Stk. 2. En revisor er ikke uafhængig, hvis der foreligger en direkte eller indirekte økonomisk interesse eller et forretnings-, ansættelsesmæssigt eller andet forhold, herunder levering af ydelser, der ikke er omfattet af § 1, stk. 2, mellem revisor og den virksomhed, en opgave vedrører, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed. Det samme gælder, hvis forholdet foreligger mellem andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, revisionsvirksomheden eller revisionsvirksomhedens netværk, og den virksomhed, som opgaven vedrører.

Stk. 3. I tilfælde af trusler mod revisors eller revisionsvirksomhedens uafhængighed, herunder selvrevision, egeninteresse, partiskhed, nære personlige, herunder familiære, relationer eller intimidering, skal revisor eller revisionsvirksomheden træffe sikkerhedsforanstaltninger for at mindske sådanne trusler. Er truslen af en sådan art i forhold til de truffede sikkerhedsforanstaltninger, at revisors eller revisionsvirksomhedens uafhængighed er bragt i fare, skal revisor afstå fra at udføre opgaver efter § 1, stk. 2.

Stk. 4. Erhvervsstyrelsen fastsætter regler om forhold omfattet af stk. 2 og 3, herunder trusler, sikkerhedsforanstaltninger og situationer, hvor revisor eller revisionsvirksomheden ikke er uafhængig.

Stk. 5. Revisionsvirksomhederne skal sikre, at revisorerne i forbindelse med udførelsen af opgaverne i deres arbejdsrapporter dokumenterer alle væsentlige trusler mod revisors og revisionsvirksomhedens uafhængighed og de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at mindske disse trusler.”

Om lovens formål og baggrund fremgår af lovforslag nr. 120 af 27. marts 2008, de almindelige bemærkninger, pkt. 1.1, at

”[I]ovforslaget gennemfører Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og

83/349/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØF. Formålet med direktivet er at styrke kvaliteten af den lovpligtige revision samt forebygge regnskabsskandaler og derved medvirke til at genskabe tilliden til selskabers års- og koncernregnskaber.

Danmark har hidtil været forskånet for større regnskabsskandaler, sådan som de i de senere år er set i udlandet. Globaliseringen betyder imidlertid, at den danske lovgivning må følge den internationale udvikling, hvis danske revisorer og revisionsvirksomheder fortsat skal kunne udføre de opgaver også på internationalt plan, som de har i dag. De bagvedliggende hensyn med lovforslaget er derfor at sikre, at den kompetence, der kendetegner den danske revisorstand, udbygges bedst muligt, så kvaliteten af revisors arbejde styrkes og til fulde lever op til de krav, der fremover bliver stillet på såvel EU- som globalt niveau.

Med henblik herpå viderefører lovforslaget den internationalisering af den danske lov, som blev påbegyndt med den gældende lov, der trådte i kraft den 1. september 2003. Den gældende lov brød på en række punkter afgående med den hidtidige lov. Det gjaldt bl.a. anvendelsesområdet, der nu alene gælder revisors erklæringsafgivelse, de generelle uafhængighedsregler, der blev afskaffet og erstattet af regler om konkret uafhængighed, og indførelsen af obligatorisk kvalitetskontrol via et uafhængigt Revisor tilsyn.

Ændringerne i 2003 hidrørte i det væsentligste fra to henstillinger fra EU om henholdsvis revisorers uafhængighed (2002/590/EF) og om kvalitets sikring af den lovpligtige revision (2001/256/EF). Henstillingerne udspringer af de initiativer, der blev iværksat på Det Europæiske Råds møde i Lissabon i 2000 til fremme af integrationen af EU's finansielle markeder ...”

Om ”Uafhængighed” fremgår af de almindelige bemærkninger, pkt. 3.3.3, bl.a.:

”3.3.3.1. Gældende ret

Den gældende lovs regler om uafhængighed bygger på reglerne i EU-henstillingen om revisorers uafhængighed, der stammer fra 2002. I overensstemmelse med bestemmelserne heri, er der ikke fastsat generelle forbud mod, hvad revisor må beskæftige sig med. Derimod er det op til revisor selv, forinden denne påtager sig en opgave, der ligger inden for lovens anvendelsesområde, at vurdere, om der foreligger omstændigheder, der er egnet til hos en velinformeret tredjemand at vække tvivl om revisors uafhængighed i den konkrete situation (den principbaserede tilgang til uafhængigheden). Det betyder, at revisor, hver gang han eller hun har påtaget sig en revisions- eller erklæringsopgave, der er omfattet af lovens § 1,

stk. 2, konkret må vurdere, om der er risiko for, at revisor vil lade sig lede af uvedkommende interesser.

Lovbestemmelsen opstiller en række nærmere specificerede situationer, hvor risikoen altid vil være for stor til, at revisor vil kunne udføre en erklæringsopgave.

3.3.3.2. Forslagets indhold

Det nye 8. direktivs bestemmelse om uafhængighed er en rammebestemmelse, der fastlægger grundlaget for det regelsæt, der skal indarbejdes i medlemslandenes lovgivning. Bestemmelsen indeholder mulighed for, at EU-Kommissionen via den komitologiprocedure, som er omtalt foran i afsnit 1.2.2., kan vedtage gennemførelsesbestemmelser til uddybning af uafhængighedsbestemmelsen. Det forventes, at EU-Kommissionen vil benytte sig af denne mulighed med henblik på at skabe større tillid til revisionsfunktionen og sikre en ensartet anvendelse af bestemmelserne i medlemslandene.

Med henblik på at gøre de danske uafhængighedsregler så direktivkonforme som muligt, og dermed bringe dem på linje med de internationale regler, foreslås det, at lovbestemmelsen - i lighed med direktivets bestemmelse - gøres til en rammebestemmelse. Det vil samtidig muliggøre en hurtigere og mere fleksibel tilpasning af de danske regler i takt med den internationale udvikling. Lovbestemmelsen vil derved på den ene side udstikke rammerne og grundlaget for, hvad der skal reguleres, og på den anden side udstikke grænserne for, hvor langt reguleringen kan strækkes.

Direktivbestemmelsen udspringer af EU-henstillingen om revisorers uafhængighed, og det fremgår af direktivets præambel, at EU-Kommissionen i forbindelse med vedtagelsen af gennemførelsesbestemmelser kan tage hensyn til principperne i EU-henstillingen. Et af de overordnede principper i henstillingen er, at der til bedømmelse af revisors uafhængighed benyttes den såkaldte princip-baserede metode, hvilket betyder, at revisor - ud fra en række overordnede fundamentale principper - skal foretage en konkret bedømmelse af, om han eller hun i den konkrete situation er uafhængig. Da henstillingens regler i det store hele allerede er indeholdt i den gældende lov, lægges der i bestemmelsen i lovforslaget derfor kun op til, at der foretages enkelte materielle justeringer i forhold til den gældende bestemmelse - justeringer, der vil bringe den danske bestemmelse endnu tættere på EU-henstillingens regler, som det er foreslået af Revisorkommissionen i deres betænkning.

Den foreslåede lovbestemmelse er blevet til i samarbejde med Revisorkommissionen og indeholder - i modsætning til den gældende bestem

melse, der indeholder detailkravene - de overordnede og grundlæggende krav til uafhængigheden. Detailreglerne vil blive fastsat administrativt i en bekendtgørelse. Der er således i forhold til den gældende bestemmelse først og fremmest tale om, at der sker ændringer i den form, hvorunder direktiv og henstilling implementeres i dansk lovgivning. Den foreslåede bestemmelse indeholder i overensstemmelse hermed hjemmel til at udstede de omhandlede administrative forskrifter inden for de rammer, som også udstikkes af direktivet. De indholdsmæssige ændringer er i det store hele mindre justeringer, der bringer uafhængighedsreglerne tættere på henstillingens ordlyd.

...

Ved bedømmelsen af, om der i den konkrete situation kan forekomme trusler mod uafhængigheden, er det grundlæggende udgangspunkt fortsat, om en person med den fornødne indsigt i omstændighederne omkring en konkret opgave vil nå frem til, at revisor ikke er uafhængig. Udgangspunktet er således ikke opfattelsen hos en mere ubestemt almenhed, men hos en person med den fornødne indsigt og det fornødne kendskab.

...”

Af bemærkningerne til lovforslagets § 24 fremgår bl.a.:

” Den foreslåede § 24 er en rammebestemmelse, der fastlægger de grundlæggende krav til revisors uafhængighed. Bestemmelsen er opbygget på samme måde som uafhængighedsbestemmelsen i artikel 22 i det nye 8. direktiv, der indeholder mulighed for, at EU-Kommissionen via en komitologiprocedure kan vedtage principbaserede gennemførelsesbestemmelser til uddybning af uafhængighedsbestemmelserne. Den foreslåede bestemmelse svarer indholdsmæssigt til artikel 22 i direktivet og indeholder ligeledes de overordnede og grundlæggende rammer for revisorers uafhængighed.

...

Den foreslåede bestemmelse indeholder de samme elementer som den gældende lovs § 11, der ligesom direktivbestemmelsen bygger på EU-henstillingen om revisorers uafhængighed. Til trods for den ændrede udformning vil bestemmelsen indholdsmæssigt dække samme materielle område som den gældende bestemmelse ... Den foreslåede bestemmelse vil blive suppleret med mere uddybende bestemmelser, som svarer til de bestemmelser, der er indeholdt i den gældende lov. Disse bestemmelser vil blive fastsat i en bekendtgørelse i medfør af den indsatte hjemmelsbestemmelse.

Denne opbygning - med en rammebestemmelse i loven og en bekendtgørelse, der fastsætter de mere uddybende regler - svarer systematisk til direktivets opbygning, nemlig med et direktiv, der indeholder rammerne,

samt en henstilling, der uddyber og konkretiserer disse rammer. Herud over vil den foreslåede bestemmelse yderligere blive uddybet med en forklarende vejledning.

Ligesom det er tilfældet med den gældende lovs bestemmelse herom, regulerer den foreslåede bestemmelse revisors konkrete uafhængighed, og kun de opgaver, der er omfattet af § 1, stk. 2.

Som det er tilfældet med den gældende lovs § 11 om uafhængighed, er også forslaget bygget op som en »flertrinsraket«, hvor stk. 1 er den overordnede bestemmelse, der formulerer det generelle uafhængighedskrav. Stk. 2 angiver en række situationer, hvor revisor ikke er uafhængig, hvis der kan vækkes tvivl herom hos en velinformeret trediemand. Stk. 3 omhandler en række trusler, som kan være uafhængighedstruende samt den mulige brug af sikkerhedsforanstaltninger i den anledning.

Stk. 1 er den overordnede generelle bestemmelse, hvori det fastslås, at en revisor, der udfører en opgave, som er omfattet af lovens anvendelsesområde, jf. § 1, stk. 2, skal være uafhængig af den virksomhed, opgaven vedrører, og herunder ikke må være involveret i virksomhedens beslutningstagning. At det skal være en opgave, som er omfattet af § 1, stk. 2, betyder, at uafhængighedsbestemmelsen ikke omfatter sådan erklæringsafgivelse, som falder uden for § 1, stk. 2, men som er omfattet af § 1, stk. 3. Om forståelsen af begrebet »opgaver som omhandlet i § 1, stk. 2,« henvises i øvrigt til bemærkningerne til § 1 om anvendelsesområdet.

[...]

Den foreslåede *stk. 2* indeholder en overordnet beskrivelse af en række situationer, hvor en revisor ikke er uafhængig og derfor ikke må udføre opgaver, som omfattet af § 1, stk. 2. Formuleringen af *stk. 2* ligger helt tæt op ad formuleringen af direktivets artikel 22, stk. 2, 1. pkt. Stykket omhandler de uafhængighedstruende situationer, som revisor skal være opmærksom på, både forinden en opgave påbegyndes og under udførelsen af en opgave. De enkelte uafhængighedstruende situationer vil blive nærmere udmøntet i en bekendtgørelse, der indeholder bestemmelser, der svarer til de bestemmelser, der er omfattet af den gældende lovs § 11, stk. 2-4, og som samtidig skal bringe ordlyden nærmere til EU-henstillingen. Der bliver således ikke tale om ændringer i forståelsen af de væsentlige begreber, som kendes fra den gældende lov, og som stammer fra EU-henstillingen. Mindre præciseringer og forenklinger af de enkelte stykkers ordlyd i forhold til den gældende lovs bestemmelser om uafhængighed omtales nedenfor.

I bestemmelsen til den gældende lovs § 11, stk. 2, er de omstændigheder, der kan true uafhængigheden i vide kredse blevet opfattet som absolutte. I lovforslaget præciseres det derfor, at der er tale om trusler mod uafhængigheden, som skal vurderes i lyset af, hvordan en velinformeret tredje mand opfatter dem.

Efter forslaget's stk. 2 er det således - som det er tilfældet i direktivet - en betingelse, at der er tale om forhold, der for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed. Begrebet en velinformeret tredjemand skal som hidtil forstås som en person, der forudsættes at have den fornødne indsigt i omstændighederne omkring en konkret erklæringssopgave til at kunne foretage en vurdering af forholdene.

...

Bestemmelsen omhandler forhold, hvor der er en direkte eller indirekte økonomisk interesse mellem revisor og den virksomhed, som opgaven skal udføres for. Begrebet »økonomisk interesse« er uændret i forhold til den gældende bestemmelse, dvs. at det bl.a. omfatter ejerinteresser i form af aktier, anparter, gældsbreve, ansvarlig lånekapital samt gælds- eller kautionsforpligtelser o. lign. Mens den *direkte* økonomiske interesse er absolut, således at den skal forstås som nogen som helst form for økonomisk interesse, så indgår der et væsentlighedskriterium ved vurderingen af den *indirekte* økonomiske interesse. Den indirekte økonomiske interesse kan således være så uvæsentlig, at den ikke vil udgøre nogen reel trussel mod revisors uafhængighed. Som eksempel herpå kan nævnes medejerskab via større investeringsforeninger eller via pensionsopsparing gennem en pensionskasse, der har anbragt en del af sine midler i aktier. Sådanne situationer er ikke omfattet. Dette er i overensstemmelse med EU-henstillingen om revisors uafhængighed.

Betydningen af ordene »direkte eller indirekte« er uændret og omfatter situationer, hvor revisor selv er indehaver af f.eks. en aktiepost, eller hvor revisor ejer en sådan gennem (med)ejerskab af et andet selskab, en forening eller lignende.

Normalt vil det ikke være vanskeligt for revisor og revisionsvirksomheden, at sikre sig, at der ikke forekommer ejerinteresser af en art som omtalt foran i den virksomhed, opgaven skal udføres for, idet revisionsvirksomheden skal have opbygget et internt kvalitetsstyringssystem, jf. bemærkningerne herom til stk. 6. Imidlertid kan udefra kommende begivenheder betyde, at revisor selv eller et medlem af revisionsteamet f.eks. via arv eller gave eller ved fusion erhverver sig en finansiell interesse i virksomheden, som vil udgøre en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed. Kommer revisor uforvarende i en sådan situation, foreskriver EU-henstillingen

lingen, at den finansielle interesse skal afhændes snarest muligt og senest én måned efter, at revisor har fået kendskab til forholdet. Sker dette ikke, må revisor afstå fra at udføre opgaven. I den mellemliggende periode skal revisor træffe bedst mulige foranstaltninger for at sikre uafhængigheden, herunder udelukkelse af den person, der har erhvervet interessen, fra at deltage i beslutninger vedrørende opgaven. Det samme gælder, hvis der f.eks. på grund af insiderregler, er retlige hindringer for en sådan afhændelse.

Tilsvarende kan der - trods interne retningslinjer om oplysning og rapportering om bl.a. familiemæssige forbindelser, der kan true uafhængigheden - utilsigtet opstå trusler mod revisors uafhængighed, som denne ikke indså eller burde have indset. I sådanne situationer skal revisor, når ved kommende bliver opmærksom på truslen, straks iværksætte lignende foranstaltninger som nævnt foran.

I sådanne utilsigtede situationer er det vigtigt, at der i revisionsvirksomheden er fastlagt procedurer, som sikrer, at medarbejderne omgående giver meddelelse om sådanne trusler, og at der træffes de fornødne sikkerhedsforanstaltninger til at imødegå dem, herunder afhændelse af eventuelle ejerinteresser eller fjernelse af den pågældende medarbejder fra opgaven.

Også forretningsmæssige forbindelser mellem revisionsvirksomheden og den virksomhed en opgave skal udføres for, kan være af betydning for uafhængigheden. Det gælder f.eks., hvis revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden eller dens netværk, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dens udførelse, har en kommerciel eller finansiell interesse i den virksomhed, opgaven vedrører. Bestemmelsen hindrer dog ikke revisor i at udføre sin opgave, hvis den forretningsmæssige forbindelse udøves inden for begge parter normale virksomhed og på almindelige forretningsmæssige vilkår, og hvis den i øvrigt ikke har et så betydeligt omfang, at den udgør en trussel mod uafhængigheden. At købe varer hos kunden på favorable vilkår kan ikke betragtes som normal virksomhed, med mindre fordelene er uvæsentlig. I forhold til den gældende bestemmelse i § 11, stk. 2, nr. 5, præciserer forslaget, at den forretningsmæssige forbindelse skal være ubetydelig og ikke må udgøre en trussel mod uafhængigheden.

...

Revisorlovens § 24 fik sin nuværende affattelse ved lov nr. 631 af 8. juni 2016 om ændring af revisorloven og forskellige andre love (Gennemførelse af ændringer i revisordirektivet og valgmuligheder i forordningen om særlige krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden). Ved ændringsloven gennemførtes dele af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/56/EU af 16.

april 2014 om ændring af direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber (ændring af 8. selskabsdirektiv).

I lovforslag nr. 146 af 2. marts 2016, pkt. 2.2. i de almindelige bemærkninger, anføres om lovforslagets baggrund og formål bl.a.:

”Med lovforslaget gennemføres de krævede ændringer på en måde, som fremmer en bedre revision, mere informative revisionsrapporter og offentlighedens tillid til revisors erklæringer under hensyn til samtidig at undgå unødvendigt restriktiv og byrdefuld regulering.

Det er udgangspunktet, at reglerne ikke bør gå videre end minimumskravene i EU-reguleringen, medmindre der er tungtvejende grunde hertil. Det må således ikke blive dyrere end nødvendigt for virksomheder at blive revideret, og der bør ikke pålægges revisionsvirksomhederne unødige restriktioner og byrder. Lovforslaget lægger derfor op til en sanering af overimplementering i den gældende revisorlovgivning, idet yderligere overimplementering undgås, og nationale særregler som udgangspunkt fjernes.”

I de almindelige bemærkninger, pkt. 3.1.2.5, fremgår om ”Etik og uafhængighed” bl.a.:

”3.1.2.5.1. Gældende ret

Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant ved udførelse af revisionsopgaver og andre erklæringsopgaver med sikkerhed og skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik, herunder udvise den nøjagtighed og omhu, som opgavernes beskaffenhed tillader. God revisorskik indebærer endvidere, at revisor skal udvise integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd og kompetence samt fornøden omhu ved udførelsen af opgaven.

God revisorskik udvikles løbende i takt med udviklingen i samfundet og inden for branchen selv og synliggøres og udvikles især gennem domme, revisornævnskendelser, responsa, revisionsstandarder og -vejledning samt praksis.

Revisorlovens bestemmelser om uafhængighed er en rammebestemmelse og indeholder de overordnede og grundlæggende krav til uafhængighed.

...

Detailreglerne er fastsat i uafhængighedsbekendtgørelsen (bekendtgørelse nr. 663 af 26. juni 2008).

...

3.1.2.5.2. Erhvervs- og Vækstministeriets overvejelser og den foreslåede ordning

...

De nye EU-regler skærper generelt kravene til revisors uafhængighed. ...

Det foreslås, at rammebestemmelsen om revisors uafhængighed ændres, så det præciseres, i hvilken periode uafhængighedskravene gælder. Der indsættes endvidere bestemmelser, der regulerer, hvordan revisor skal forholde sig til sin uafhængighed, hvis den reviderede virksomhed i regnskabsperioden overtages af, fusionerer med eller overtager en anden virksomhed.

...

De mere detaljerede krav til uafhængighed foreslås som hidtil fastsat i uafhængighedsbekendtgørelsen.”

Af bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 34 (revisorlovens § 24) fremgår:

”Den gældende § 24, stk. 2, 1.pkt., indeholder en overordnet beskrivelse af en række situationer, hvor en revisor ikke er uafhængig og derfor ikke må udføre opgaver, som omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2.

Der er alene foreslået en sproglig tilpasning i *stk. 2, 1. pkt.*, hvor begrebet økonomisk forhold ændres til økonomisk interesse. Herved bringes begrebet i overensstemmelse med begrebets anvendelse i lovbemærkninger og bekendtgørelse om uafhængighed.

1. pkt. omhandler de uafhængighedstruende situationer, som revisor skal være opmærksom på, både forinden en opgave påbegyndes og under udførelsen af en opgave. De enkelte uafhængighedstruende situationer er nærmere udmøntet i bekendtgørelse om uafhængighed. Det er en betingelse, at der er tale om forhold, der for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed. Begrebet en velinformeret tredjemand skal som hidtil forstås som en person, der forudsættes at have den fornødne indsigt i omstændighederne omkring en konkret erklæringsopgave til at kunne foretage en vurdering af forholdene.

Bestemmelsen omhandler forhold, hvor der er en direkte eller indirekte økonomisk interesse mellem revisor og den virksomhed, som opgaven skal udføres for. Begrebet økonomisk interesse omfatter bl.a. ejerinteresser i form af aktier, anparter, gældsbreve, ansvarlig lånekapital samt gælds- eller kautionsforpligtelser o. lign. Den direkte økonomiske interesse er ab

solut, således at den skal forstås som nogen som helst form for økonomisk interesse. Ved vurderingen af den indirekte økonomiske interesse indgår der et væsentlighedskriterium. Den indirekte økonomiske interesse kan således være så uvæsentlig, at den ikke vil udgøre nogen reel trussel mod revisors uafhængighed. Som eksempel herpå kan nævnes medejerskab via større investeringsforeninger eller via pensionsopsparing gennem en pensionskasse, der har anbragt en del af sine midler i aktier. Sådanne situationer er ikke omfattet. Dette er i overensstemmelse med EU-henstillingen om revisorers uafhængighed.

Betydningen af ordene direkte eller indirekte er uændret og omfatter situationer, hvor revisor selv er indehaver af f.eks. en aktiepost, eller hvor revisor ejer en sådan gennem (med)ejerskab af et andet selskab, en forening eller lignende.

Normalt vil det ikke være vanskeligt for revisor og revisionsvirksomheden at sikre sig, at der ikke forekommer ejerinteresser af en art som omtalt foran i den virksomhed, opgaven skal udføres for, idet der er krav om, at revisionsvirksomheden har et kvalitetsstyringssystem. Imidlertid kan ude fra kommende begivenheder betyde, at revisor selv eller et medlem af revisionsteamet f.eks. via arv eller gave eller ved fusion erhverver sig en finansiell interesse i virksomheden, som vil udgøre en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed. Kommer revisor uforvarende i en sådan situation, foreskriver EU-henstillingen, at den finansielle interesse skal afhændes snarest muligt og senest én måned efter, at revisor har fået kendskab til forholdet. Sker dette ikke, må revisor afstå fra at udføre opgaven. I den mellemliggende periode skal revisor træffe bedst mulige sikkerhedsforanstaltninger for at sikre uafhængigheden, herunder udelukkelse af den person, der har erhvervet interessen, fra at deltage i beslutninger vedrørende opgaven. Det samme gælder, hvis der f.eks. på grund af insiderregler, er retlige hindringer for en sådan afhændelse.

Tilsvarende kan der - trods interne retningslinjer om oplysning og rapportering om bl.a. familiemæssige forbindelser, der kan true uafhængigheden - utilsigtet opstå trusler mod revisors uafhængighed, som denne ikke indså eller burde have indset. I sådanne situationer skal revisor, når ved kommende bliver opmærksom på truslen, straks iværksætte lignende foranstaltninger som nævnt foran.

I sådanne utilsigtede situationer er det vigtigt, at der i revisionsvirksomheden er fastlagt procedurer, som sikrer, at medarbejderne omgående giver meddelelse om sådanne trusler, og at der træffes de fornødne sikkerhedsforanstaltninger til at imødegå dem, herunder afhændelse af eventuelle ejerinteresser eller fjernelse af den pågældende medarbejder fra opgaven.

Også forretningsmæssige forbindelser mellem revisionsvirksomheden og den virksomhed, en opgave skal udføres for, kan være af betydning for uafhængigheden. Det gælder f.eks., hvis revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden eller dens netværk, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dens udførelse, har en kommerciel eller finansiell interesse i den virksomhed, opgaven vedrører. Bestemmelsen hindrer dog ikke revisor i at udføre sin opgave, hvis den forretningsmæssige forbindelse udføres inden for begge parter normale virksomhed og på almindelige forretningsmæssige vilkår, og hvis den i øvrigt ikke har et så betydeligt omfang, at den udgør en trussel mod uafhængigheden. At købe varer hos kunden på favorable vilkår kan ikke betragtes som normal virksomhed, med mindre fordelene er uvæsentlig.

...

Revisorloven af 2003

Revisorloven af 2008 erstattede lov nr. 302 af 30. april 2003 om statsautoriserede og registrerede revisorer. 2003-lovens § 11, stk. 1 og 2, havde følgende ordlyd:

” Revisor må ikke udføre opgaver som omhandlet i § 1, stk. 2, når der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed.

Stk. 2. Omstændigheder som nævnt i stk. 1 foreligger altid, når:

- 1) Revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, gennem tætte familiemæssige bånd er knyttet til personer, der udøver bestemte indflydelse på, bestrider ledelsesmæssige opgaver for eller har ansvaret for økonomiske relationer hos den, som har ønsket erklæringen afgivet, eller som er genstand for erklæringen. Sådanne bånd vil altid foreligge ved ægteskab, ved faste samlivsforhold, ved adoptiv- eller plejeforhold og ved slægtskab i op- eller nedstigende linje til og med forældre og børn eller sidelinjen til og med søskende.
- 2) Ægtefællen, den fast samlevende, forældre eller børn til revisor eller til andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, i øvrigt har mere end en ubetydelig økonomisk interesse i den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet.
- 3) Revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, er eller inden for

de seneste 2 år har været ansat i eller medlem af ledelsen i eller på et hvilket som helst niveau træffer eller har truffet beslutninger for den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet.

- 4) Revisionsvirksomheden, revisor eller andre personer i revisions virksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, har nogen form for direkte eller indirekte økonomisk interesse i den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet.
- 5) Revisionsvirksomheden, revisor eller andre personer i revisions virksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, i øvrigt har økonomisk forbindelse med den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, medmindre den økonomiske forbindelse sker på almindelige forretningsmæssige vilkår og er ubetydelig. Uanset vilkårenes art er krydsende revision dog aldrig tilladt.
- 6) Den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, har nogen form for direkte eller indirekte økonomisk interesse i den revisionsvirksomhed, hvortil revisor er knyttet.
- 7) Den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, eller denne virksomheds ledelsesmedlemmer eller ansatte har ret til at udpege medlemmer til revisionsvirksomhedens bestyrelse eller til bestyrelsen i revisionsvirksomhedens modervirksomhed,
- 8) Erklæringen vedrører en virksomhed som omhandlet i § 10, stk. 2, 3.-5. pkt., og revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden
 - a) ud over de krav, der følger af god revisionsskik, har deltaget i bogføring eller lignende registreringer, som danner grundlaget for det forhold, der afgives erklæring om, eller har medvirket ved udarbejdelsen af det dokument, erklæringen vedrører, eller
 - b) inden for de seneste 2 år har udarbejdet kandidatlister til brug for rekruttering af medarbejdere til centrale finansielle og administrative ledelsesstillinger i virksomheden eller på tilsvarende måde har deltaget i rekrutteringsproceduren.”

Af lovforslag nr. 144 af 29. januar 2003 fremgår i de almindelige bemærkninger, pkt. 3.1. og 3.2., bl.a.:

”3.1. Lovforslagets opbygning

Lovforslaget bygger i al væsentlighed på det forslag, der er indeholdt i Revisorkommissionens betænkning 1411 af januar 2002: "Revisorlovgivning - uafhængighed og liberalisering". Revisorkommissionen har under udarbejdelsen af sit forslag i meget vidt omfang taget afsæt i de to EU-henstillinger om henholdsvis kvalitetssikring og om revisorers uafhængighed, der er omtalt i afsnit 2.1.2. og 2.1.3., og som på en række punkter bryder afgørende med den gældende revisorlovgivning. Det drejer sig først og fremmest om det område, der lovgives for nemlig ved erklæringsopgaver, hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant. Men også måden hvorpå revisors uafhængighed sikres.

Revisorkommissionens forslag indebærer i sig selv væsentlige stramminger i relation til revisorernes uafhængighed. Da Revisorkommissionen afsluttede sit arbejde, var den imidlertid ikke bekendt med omfanget af de erhvervsskandaler, der er dukket op i USA. Disse efterfølgende begivenheder har meget klart markeret, hvor vigtigt det er, at lovforslaget ligger så tæt, som muligt op ad EU's henstilling om revisorers uafhængighed.

3.2. Hovedpunkterne i lovforslaget

...

c) Revisors uafhængighed sikres gennem regler om konkret uafhængighed:

I overensstemmelse med EU-henstillingen om revisorers uafhængighed lægger lovforslaget op til, at der ikke længere fastsættes generelle forbud imod, hvad revisor må beskæftige sig med. Det vil således være op til revisor selv at tage stilling til, hvilke opgaver han eller hun ønsker at beskæftige sig med. Revisor må dog i den forbindelse være opmærksom på, at aktiviteterne konkret kan få indflydelse på, hvilke opgaver inden for erklæringsområdet revisor selv eller andre i revisionsvirksomheden kan påtage sig.

Udgangspunktet er således, at der lovgives om situationer, hvor der er en offentlig interesse heri, dvs. de situationer, hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant. Således er - i overensstemmelse med de internationale regler - de gældende generelle forbud mod, at revisor udøver en række erhvervsmæssige aktiviteter, at revisor bestrider bestyrelsesposter, eller at revisor virker som administrator eller likvidator, ikke medtaget i lovforslaget. Det betyder, at revisor, hver gang han eller hun har påtaget sig en revisions- eller erklæringsopgave, konkret må vurdere, om der er risiko for, at revisor vil lade sig lede af uvedkommende interesser. Der er derfor intet til hinder for, at revisor er bestyrelsesmedlem i en lokal maskinfabrik og samtidig er revisor for et selskab i en helt anden branche,

med mindre der konkret er en sådan forbindelse mellem disse virksomheder, som nærmere omhandlet i forslaget § 11.

Lovforslaget regulerer altså revisors konkrete uafhængighed og ikke som tidligere både den konkrete og den generelle uafhængighed. Revisor skal således tage stilling til, om han eller hun i den konkrete situation vil kunne udføre erklæringsopgaver for en kunde.

Som en ekstra sikkerhed for, at revisor - før en opgave påbegyndes - foretager en sådan vurdering, stiller lovforslaget krav om, at den enkelte revisionsvirksomhed skal have opstillet retningslinier for vurdering af uafhængigheden. Disse retningslinier skal sikre, at revisor foretager denne vurdering samt, hvordan dette skal ske. Ved Revisortilsynets kvalitetskontrol vil det blive påset, om der er opstillet sådanne retningslinier, om de er tilstrækkelige, og om de følges.

Herudover er der foretaget en række stramninger som direkte følge af den angrebsvinkel, EU-henstillingen har indtaget over for bedømmelsen af uafhængigheden. Først og fremmest er der sket en væsentlig udvidelse af den personkreds, som kan tænkes at få indflydelse på revisionen, og herudover er der medtaget en række af de trusler mod revisors uafhængighed, som henstillingen opregner.

Reglerne om uafhængighed skal ses i sammenhæng med reglerne om intern rotation, reglerne om ejerskab, reglerne om vederlag og reglerne om kvalitetssikring, idet alle disse bestemmelser har til formål at styrke revisors uafhængighed ved erklæringsafgivelse.”

I bemærkningerne til § 11 er anført bl.a.:

” Bestemmelsen regulerer revisors konkrete uafhængighed. § 11 er opbygget som en "flertrinsraket", hvor stk. 1, er det overordnede, generelt formulerede krav. Stk. 2 angiver de omstændigheder, der udgør en sådan trussel mod revisors uafhængighed, at han eller hun aldrig må afgive erklæring. I stk. 3 anføres nogle omstændigheder, der kan udgøre en trussel mod revisors uafhængighed, og hvor revisor derfor nøje må overveje, om han eller hun alligevel er uafhængig.

Stk. 1 indeholder hovedbestemmelsen, hvori det fastslås, at revisor ikke må beskæftige sig med en erklæringsopgave, når der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret trediemand om hans eller hendes uafhængighed. Bestemmelsen svarer i det store hele til den gældende opsamlingsbestemmelse i revisorlovenes § 13, stk. 1, nr.

6, henholdsvis § 7, stk. 1, nr. 6. Bestemmelsens nærmere indhold er uddybet i de efterfølgende stykker.

Ordvalget ". omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret trediemand om ." betyder, at der i den konkrete situation skal foretages en vurdering af, om der kan foreligge omstændigheder, der kan påvirke revisors uafhængighed, således at revisor derfor skal afstå fra den konkrete opgave. At omstændighederne skal være egnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret trediemand, henviser til den ovenfor omtalte person, der forudsættes at have den fornødne indsigt i omstændighederne omkring en konkret erklæringsafgivelse til at kunne foretage en vurdering af forholdene. 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.

...

Stk. 2 opregner de tilfælde, hvor det på forhånd er forbudt for en revisor at afgive erklæring, hvis nogle af de nævnte omstændigheder foreligger.

Baggrunden herfor er, at der i alle de opregnede tilfælde vil være en uacceptabel høj risiko for, at revisor ikke er uafhængig. Foreligger en eller flere af de nævnte omstændigheder, vil det således ikke være op til revisor at afgøre, om han eller hun er inhabil eller ej. Det vil revisor i alle tilfælde være, og revisor vil enten skulle undlade at påtage sig den pågældende erklæringsopgave eller hvis inhabiliteten beror på en af de andre til revisionsopgaven knyttede personer da at skifte den pågældende person ud med en anden person fra firmaet.

Stk. 2 er i overensstemmelse med EU-henstillingen om revisorerers uafhængighed opbygget således, at der i numrene 1 og 2 gøres op med den familiært betingede inhabilitet (the familiarity threat) og i numrene 3 til 7 med revisors, revisors kollegers og revisionsvirksomhedens forhold. I numrene 3-7 omfattes således primært den finansielle inhabilitet (the self-interest threat) og beslutningsinhabiliteten (the self-review threat).

...

Begrebet "økonomisk interesse" omfatter bl.a. ejerinteresser i form af aktier, anpartar, ansvarlig lånekapital samt gælds- eller kautionsforpligtelser o. lign., hvorved den pågældende som følge af sin kreditorlignende tilknytning til genstanden for erklæringen har en direkte økonomisk interesse i dennes forhold.

Genstanden for erklæringen betegnes her og i det følgende som "den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet". Forståelsen heraf

vil normalt være problemfri, men er der tale om erklæringer om dele af en koncern eller dele af et netværk, må afgørelsen af, om der er tale om samme virksomhed, bero på en konkret vurdering af den nærhed, der er mellem de to (eller flere) dele af koncernen eller netværket. Der vil f.eks.

ikke normalt være noget problem forbundet med, at revisor afgiver erklæring om et datterselskab, selvom hans eller hendes ægtefælle har en mere end ubetydelig økonomisk interesse i et andet datterselskab. Kombinationen moder-datter eller datter-moder vil på den anden side være inhabilitetsbegrundende.

...

Nr. 5 indeholder et forbud, hvis revisor eller den personkreds, der er omfattet af nr. 4, har andre former for økonomiske forbindelser med erklæringsobjektet end de af nr. 4 omfattede. Nr. 5 vedrører typisk den situation, hvor der består en forretningsforbindelse mellem den virksomhed, revisor repræsenterer, og hvervgiver, eller der på anden måde - f.eks. som konkurrenter på et marked - er en økonomisk forbindelse mellem revisor og den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet. Bestemmelsen hindrer dog ikke, at revisor afgiver erklæring, hvis der er tale om almindelige forretningsmæssige vilkår og den økonomiske forbindelse er ubetydelig for både kunden og revisor. Begge betingelser skal således være opfyldt.

Ved fortolkningen af begrebet "almindelige forretningsmæssige vilkår" må der anlægges et skøn, der tager udgangspunkt i den konkrete situation. At en revisionsvirksomhed f.eks. køber møbler på almindelige forretningsvilkår i en møbelforretning, vil normalt ikke medføre, at revisor ikke kan erklære sig om forretningens regnskab."

Uafhængighedsbekendtgørelsen

Bekendtgørelse nr. 735 af 17. juni 2016 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed (uafhængighedsbekendtgørelsen) trådte i kraft den 18. juni 2016 og var gældende på tidspunktet for Revisornævnets afgørelser i sagerne.

Bekendtgørelsens § 1 og § 2, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd:

”§ 1

En revisor må ikke udføre opgaver, som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand.

Stk. 2. Foreligger der trusler mod uafhængigheden, jf. revisorlovens § 24, stk. 3, skal revisor træffe de fornødne sikkerhedsforanstaltninger til at mindske disse trusler. Hvis revisors uafhængighed uanset de truffe

sikkerhedsforanstaltninger fortsat er bragt i fare, skal revisor afstå fra at udføre opgaven.

§ 2

Trusler, som nævnt i § 1, stk. 1, foreligger altid, jf. revisorlovens § 24, stk. 2, når:

- 1) Revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, er eller inden for de seneste 2 år har været ansat i en ledelsesfunktion i den virksomhed, som opgaven vedrører, og som led i ansættelsen har udøvet indflydelse på den, opgaven vedrører.
- 2) Revisionsvirksomheden, revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, har nogen form for direkte eller væsentlig indirekte økonomisk interesse i eller deltager direkte eller væsentlig indirekte i andre former for transaktioner vedrørende et finansiel instrument, der garanteres eller på anden måde understøttes af den virksomhed, opgaven vedrører.
- 3) Revisionsvirksomheden, revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, har en væsentlig direkte økonomisk interesse i en virksomhed, der er tilknyttet den virksomhed, opgaven vedrører.
- 4) Revisionsvirksomheden, revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, anmoder om eller modtager pengegaver eller andre gaver, erkendtligheder eller lignende fordele fra den virksomhed, opgaven vedrører, eller fra en virksomhed, der er knyttet til den pågældende virksomhed, medmindre værdien er ubetydelig.
- 5) Revisionsvirksomheden, revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, i øvrigt har en forretningsmæssig forbindelse med den virksomhed, opgaven vedrører, som indebærer en fælles kommerciel eller økonomisk interesse, medmindre den forretningsmæssige forbindelse udøves inden for begge parter normale virksomhed og på almindelige forretningsmæssige vilkår og ikke har et så betydeligt omfang, at den udgør en trussel mod uafhængigheden. Uanset vilkårenes art er krydsende revision dog aldrig tilladt.

6) Revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til en opgave, jf. § 1, stk. 1, eller kontrollerer dennes udførelse, gennem tætte familiemæssige bånd er knyttet til personer, der

- a) har en væsentlig direkte eller indirekte økonomisk interesse i eller i væsentlig omfang deltager i andre former for transaktioner vedrørende et finansielt instrument, der garanteres eller på anden måde understøttes af den virksomhed, som opgaven vedrører,
- b) har en ledende stilling hos den, som ønsker opgaven udført, eller som opgaven vedrører,
- c) har direkte indflydelse på udarbejdelsen af det, som opgaven vedrører,
- d) modtager pengegaver eller andre gaver, erkendtligheder eller lignende fordele fra den virksomhed, opgaven vedrører, eller fra en virksomhed, der er knyttet til den pågældende virksomhed, medmindre værdien er ubetydelig, eller
- e) har forretningsmæssig forbindelse med den virksomhed, som opgaven vedrører, med mindre forbindelsen er inden for normal virksomhed og ikke udgør en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed.

7) Den virksomhed, opgaven vedrører

- a) har en direkte eller en væsentlig indirekte økonomisk interesse i den revisionsvirksomhed, hvortil revisor er knyttet, eller
- b) har ret til at udpege medlemmer til revisionsvirksomhedens bestyrelse eller til bestyrelsen i revisionsvirksomhedens modervirksomhed.

Stk. 2.

Trusler, som nævnt i stk. 1, er altid så betydelige, at ingen sikkerhedsforanstaltning kan reducere truslen til et acceptabelt niveau, og revisor skal altid afstå fra at udføre opgaven, jf. dog §§ 3 og 4.”

Bekendtgørelsens § 8, stk. 1, lyder:

”Overtrædelse af bestemmelserne i §§ 2-5 straffes med bøde. ...”

Bestemmelsen i § 2, stk. 1, nr. 5, viderefører § 2, stk. 1, nr. 4, i den tidligere bekendtgørelse nr. 663 af 26. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed, der var affattet således:

”Trusler, som nævnt i § 1, stk. 1, foreligger altid, jf. revisorlovens § 24, stk. 2, når:

[...]

4) Revisionsvirksomheden, revisor eller andre personer i revisions virksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, i øvrigt har en forretningsmæssig forbindelse med den virksomhed, opgaven vedrører, som indebærer en fælles kommerciel eller økonomisk interesse, medmindre den forretningsmæssige forbindelse udøves inden for begge parter normale virksomhed og på almindelige forretningsmæssige vilkår og ikke har et så betydeligt omfang, at den udgør en trussel mod uafhængigheden. Uanset vilkårenes art er krydsende revision dog aldrig tilladt.”

8. selskabsdirektiv

Af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber mv. (8. selskabsdirektiv) fremgår bl.a.:

” (11) Revisorer og revisionsfirmaer bør være uafhængige, når de udfører lovpligtig revision. De kan orientere den reviderede virksomhed om spørgsmål, der dukker op i forbindelse med revisionen, men bør holde sig ude fra den reviderede virksomheds interne beslutningsprocesser. Hvis de kommer i en situation, hvor truslerne mod deres uafhængighed er for alvorlige, selv efter at der er truffet sikkerhedsforanstaltninger til at begrænse sådanne trusler, bør de fratræde eller afholde sig fra revisionen. Den konklusion, at der består et forhold, som bringer revisorens uafhængighed i fare, kan være anderledes hvad angår forholdet mellem revisoren og den reviderede virksomhed, end hvad angår netværket og den reviderede virksomhed. ... En trussel mod en revisors eller et revisionsfirmas uafhængighed kan f.eks. være direkte eller indirekte økonomiske interesser i den virksomhed, der revideres, eller levering af andre ikke-revisionsydelser. Størrelsen på honoraret fra en virksomhed, der revideres, og/eller honorarets sammen sætning kan også true en revisors eller et revisionsfirmas uafhængighed. Sikkerhedsforanstaltninger til at mindske eller fjerne sådanne trusler kan være forbud, restriktioner, andre politikker og procedurer eller offentliggørelse. Revisorer og revisionsfirmaer bør afstå fra at udføre en ikke-revisionsydelse, der udgør en trussel mod deres uafhængighed. Kommissionen kan som minimumsstandarder vedtage gennemførelsesbestemmelser vedrørende uafhængighed. Kommissionen kan i den forbindelse tage hensyn til principperne i ovennævnte henstilling af 16. maj 2002. ...”

Direktivets artikel 22 lyder som følger:

”Artikel 22

Uafhængighed og objektivitet

1. Medlemsstaterne sikrer, at den revisor og/eller det revisionsfirma, der udfører lovpligtig revision, er uafhængig af den virksomhed, der revideres, og ikke er involveret i dennes beslutningstagning.

2. Medlemsstaterne sikrer, at en revisor eller et revisionsfirma ikke udfører en lovpligtig revision, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk, forretnings- eller ansættelsesmæssigt eller andet forhold mellem revisor, revisionsfirma eller netværk — herunder levering af ikke-revisionsydelser — og den virksomhed, der revideres, som ville få en objektiv, fornuftig og velinformeret tredjepart til at konkludere, at revisorens eller revisionsfirmaets uafhængighed er bragt i fare. I tilfælde af trusler mod revisorens eller revisionsfirmaets uafhængighed, såsom selvrevision, egeninteresse, partiskhed, fortrolighed, tillid eller intimidering, skal revisoren eller revisionsfirmaet træffe sikkerhedsforanstaltninger for at mindske sådanne trusler. Er truslen af en sådan art i forhold til de truffe sikkerhedsforanstaltninger, at deres uafhængighed er bragt i fare, må revisoren eller revisionsfirmaet ikke udføre den lovpligtige revision.

I forbindelse med lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden sikrer medlemsstaterne endvidere, at en revisor eller et revisionsfirma, når det er nødvendigt for at beskytte deres uafhængighed, ikke udfører en lovpligtig revision, hvor der er tale om selvrevision eller egeninteresse.

3. Medlemsstaterne sikrer, at revisorer og revisionsfirmaer i deres revisionsarbejdsrapporter dokumenterer alle væsentlige trusler mod deres uafhængighed og de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at mindske disse trusler.

4. For at sikre tilliden til revisionsfunktionen og sikre en ensartet anvendelse af stk. 1 og 2 i nærværende artikel kan Kommissionen efter proceduren i artikel 48, stk. 2, vedtage principbaserede gennemførelsesbestemmelser vedrørende

- a) de trusler og sikkerhedsforanstaltninger, der er omhandlet i stk. 2
- b) de situationer, hvor de i stk. 2 omhandlede trusler er af et sådant omfang, at revisorens eller revisionsfirmaets uafhængighed er bragt i fare
- c) de tilfælde af selvrevision og egeninteresse, der er nævnt i stk. 2, andet afsnit, hvor der kan eller ikke kan foretages lovpligtig revision.”

Ved Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/56/EU af 16. april 2014 om ændring af direktiv 2006/43/EF blev artikel 22, stk. 1, 2 og 4 ændret og affattet således:

” Medlemsstaterne sikrer, at en revisor eller et revisionsfirma, der

1. udfører lovpligtig revision, og enhver fysisk person, der direkte eller indirekte kan påvirke resultatet af den lovpligtige revision, er uafhængig

af den virksomhed, der revideres og ikke er involveret i den reviderede virksomheds beslutningstagning.

Uafhængighed kræves som minimum både i den periode, som regnskab, der skal revideres, dækker, og i den periode, hvor den lovpligtige revision udføres.

Medlemsstaterne sikrer, at en revisor eller et revisionsfirma træffer alle nødvendige foranstaltninger til at sikre, at hans, hendes eller dets uafhængighed under udførelsen af en lovpligtig revision ikke påvirkes af eventuelle eksisterende eller potentielle interessekonflikter eller forretningsrelationer eller andre direkte eller indirekte relationer, der berører den revisor eller det revisionsfirma, der udfører den lovpligtige revision, og, hvor det er relevant, deres netværk, ledere, revisorer, ansatte, enhver anden fysisk person, hvis tjenester stilles til rådighed for eller kontrolleres af revisoren eller revisionsfirmaet, eller enhver anden person, der er direkte eller indirekte forbundet med revisoren eller revisionsfirmaet ved et kontrolforhold.

Revisoren eller revisionsfirmaet må ikke udføre en lovpligtig revision, hvis der er nogen som helst risiko for selvrevision, egeninteresse, partiskhed, fortrolighed eller intimidering som følge af finansielle, personlige, forretnings- eller ansættelses- eller andre forhold mellem:

- revisoren, revisionsfirmaet, dets netværk samt enhver fysisk person, som har mulighed for at påvirke den lovpligtige revision, og
- den virksomhed, der revideres,

på baggrund af hvilke en objektiv, fornuftig og velinformeret tredjepart, under hensyn til de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet, ville konkludere, at revisorens eller revisionsfirmaets uafhængighed er bragt i fare.

2. Medlemsstaterne sikrer, at en revisor, et revisionsfirma, deres ledende revisionspartnere, deres ansatte samt enhver anden fysisk person, hvis tjenester stilles til rådighed for eller under kontrol af revisoren eller revisionsfirmaet, og som er direkte involveret i lovpligtige revisionsaktiviteter, og personer med tæt tilknytning til disse som defineret i artikel 1, stk. 2, i Kommissionens direktiv 2004/72/EF, ikke besidder eller har en væsentlig og direkte egentlig ejendomsret til eller deltager i andre former for transaktioner vedrørende et finansielt instrument, der udstedes, garanteres eller på anden måde understøttes af en revideret virksomhed inden for deres primære lovpligtige revisionsaktiviteter, end interesser, der ejes indirekte via diversificerede kollektive investeringsordninger, herunder forvaltede midler såsom pensionskasser og livsforsikring.

...

4. Medlemsstaterne sikrer, at de personer eller firmaer, der er omhandlet i stk. 2, ikke deltager i eller på anden måde påvirker resultatet af en lovpligtig revision af en bestemt revideret virksomhed, hvis de:

- a) ejer andre finansielle instrumenter i den reviderede virksomhed end interesser, der ejes indirekte via diversificerede kollektive investeringsordninger
- b) ejer andre finansielle instrumenter i enhver virksomhed, der er tilknyttet en revideret virksomhed, end interesser, der ejes indirekte via diversificerede kollektive investeringsordninger, hvis dette ejerskab kan medføre eller generelt opfattes som en årsag til interessekonflikter
- c) i den periode, der er omhandlet i stk. 1, har haft et ansættelses-, forretnings- eller andet forhold til den pågældende reviderede virksomhed, der kan medføre eller generelt opfattes som en årsag til interessekonflikter.”

Ved ændringen indsattes desuden i artikel 22 nye stk. 5 og 6 som følger:

”5. De personer eller firmaer, der er omhandlet i stk. 2, må ikke anmode om eller modtage pengegaver eller andre gaver, erkendtligheder eller lignende fordele fra den reviderede virksomhed eller nogen virksomhed, der er knyttet til en revideret virksomhed, medmindre en objektiv, rimelig og informeret tredjepart vil betragte værdien deraf som ubetydelig eller uvæsentlig.

6. Hvis en revideret virksomhed i regnskabsperioden overtages af, fusionerer med eller overtager en anden virksomhed, identificerer og evaluerer revisoren eller revisionsfirmaet alle aktuelle eller nylige interesser eller relationer, herunder eventuelle andre ydelser end revision til den pågældende virksomhed, som under hensyntagen til tilgængelige sikkerhedsforanstaltninger kan bringe revisorens uafhængighed og evne til at fortsætte den lovpligtige revision efter fusions- eller overtagelsesdatoen i fare.

Revisoren eller revisionsfirmaet træffer hurtigst muligt og under alle omstændigheder senest inden for tre måneder alle de foranstaltninger, som er nødvendige for at afslutte aktuelle interesser eller relationer, som kan compromittere deres uafhængighed, og vedtager om muligt sikkerhedsforanstaltninger for at minimere eventuelle trusler mod denne uafhængighed som følge af tidligere og aktuelle interesser og relationer.”

EU-Kommissionens henstilling om revisorers uafhængighed

Af Kommissionens henstilling af 16. maj 2002 (2002/590/EF) om Revisorers uafhængighed i EU: Grundlæggende principper fremgår i afsnit B om ”Særlige omstændigheder” bl.a.:

”2. Forretningsforbindelser

1) Forretningsforbindelser mellem revisor, revisionsfirmaet eller andre personer, der er i stand til at øve indflydelse på resultatet af den lovpligtige revision (en person som defineret i A.2), på den ene side og revisionsklienten, dennes tilknyttede virksomheder eller ledelse på den anden side kan bringe revisors uafhængighed i fare gennem egeninteresse, påvirkning eller intimidering.

2) Forretningsforbindelser eller forpligtelser til at etablere sådanne forbindelser bør forbydes, medmindre forbindelsen indgår i den normale virksomhed og ikke udgør en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed...”

Bilaget til henstillingen indeholder kommentarer, der ”giver en yderligere forklaring af de grundlæggende principper i henstillingen”. Om henstillingens afsnit B, pkt. 2, om forretningsforbindelser anføres i bilaget bl.a.:

”Forretningsforbindelser

Forretningsforbindelser kan defineres som forbindelser, der indebærer fælles kommercielle eller finansielle interesser mellem revisor, revisionsfirmaet eller andre, der er i stand til at øve indflydelse på resultatet af den lovpligtige revision (en person, som defineret i A.2), på den ene side og revisionsklienten, en af klientens tilknyttede virksomheder eller dens ledelse. Her følger en række eksempler på sådanne forbindelser, der — såfremt de er væsentlige for revisor eller udøves uden for den normale virksomhed — kan skabe trusler i form af egeninteresse, påvirkning eller intimidering:

- en finansiell interesse i et joint venture sammen med revisionsklienten eller en ejer, direktør eller andre personer med en højere ledelsesfunktion hos klienten
- ...

Inden for normal virksomhed

Som led i normal virksomhed kan en revisor ikke blot tilbyde tjenesteydelser inden eller uden for revisionsområdet til revisionsklienten eller dennes tilknyttede virksomheder, men kan også købe varer eller tjenesteydelser fra disse virksomheder. Det kan dreje sig om bank- eller forsikringsprodukter, kommercielle låneaftaler, køb af kontorudstyr, software eller firmabiler. Hvis disse transaktioner foregår med »arm's length« (som mellem tredjeparter), udgør de ikke generelt nogen trussel mod revisors uafhængighed (f.eks. køb af varer, der tilbydes på normale en-gros-vilkår, og som tilbydes til klientens øvrige kunder som helhed). Imidlertid bør revisor nøje overveje, om den risiko, som selv en transaktion med »arm's length« kan fremkalde, kan få et sådant omfang, at hans uafhængighed bliver truet på grund af tilsyneladende eller faktisk afhængighed.

At købe varer eller tjenesteydelser fra en revisionsklient på favorable vilkår kan ikke betragtes som normal virksomhed, medmindre fordelene er uvæsentlige.

Væsentlige trusler mod revisors uafhængighed

Spørgsmålet om, hvorvidt en forretningsforbindelse udgør en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed, afhænger af, om en rimelig og velinformeret tredjemand ville mene, at forbindelsen kunne påvirke resul-

tatet af den lovpligtige revision. Der er derfor behov for objektive kriterier for at kunne bedømme betydningen af forbindelsen for henholdsvis revisor og revisionsklienten. Hvad angår regnskaberne og revisionsarbejdet, bør forbindelsen ikke medføre, at revisor, revisionsfirmaet eller et medlem af dets netværk sættes i stand til at øve indflydelse på revisionsklientens ledelsesbeslutninger. Ligeledes bør forbindelsen ikke sætte revisionsklienten eller et af dennes tilknyttede virksomheder i stand til at øve reel eller tilsyneladende indflydelse på resultatet af den lovpligtige revision. ...”

Erhvervs- og Selskabsstyrelsens vejledning om uafhængighedsbekendtgørelsen

Det fremgår af pkt. 1 i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens vejledning af 24. marts 2009 om bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed, at vejledningen vedrører revisorlovens § 24 og den tilknyttede bekendtgørelse nr. 663 af 26. juni 2008.

Af vejledningens pkt. 4.4 fremgår om § 2, stk. 1, nr. 4, i bekendtgørelsen bl.a.:

”Bestemmelsen vedrører forretningsforbindelser mellem på den ene side revisor, revisionsvirksomheden i bred forstand eller andre personer, der er i stand til at øve indflydelse på en erklæringsafgivelse, og på den anden side kunden, dennes tilknyttede virksomheder eller ledelse. Sådanne forretningsforbindelser kan bringe revisors uafhængighed i fare gennem egeninteresse, påvirkning eller intimidering.

Forretningsmæssige forbindelser kan antage forskellige former. Bestemmelsen afgrænses derfor således, at *”forretningsforbindelser, der udøves inden for begge parter normale virksomhed og på almindelige forretningsvilkår og ikke har et så betydeligt omfang, at den udgør en trussel”*, ikke behøver at betyde, at transaktionen truer revisors uafhængighed. Men alle tre betingelser skal være opfyldt.

Ved afgrænsningen af udtrykket **”normal virksomhed på almindelige forretningsmæssige vilkår”** skal anlægges et skøn, der tager udgangspunkt i den konkrete situation.

At en revisionsvirksomhed f.eks. køber kontorudstyr, kontormøbler, software eller firmabil på almindelige forretningsvilkår, vil normalt ikke medføre, at revisor afskæres fra at erklære sig om forrettningens regnskab, da det ligger inden for parternes normale virksomhed. Det samme vil normalt gælde revisionsvirksomhedens køb af energi, elektricitet, telekommunikation, bank- eller forsikringsprodukter samt leje af fast ejendom o.lign.

Varer eller tjenesteydelser, der tilbydes på favorable vilkår, vil derimod normalt ikke være omfattet af begrebet, da der så næppe kan siges at være tale om **almindelige forretningsvilkår**, med mindre der er tale om favorable vilkår, der tilbydes en særlig kreds af kunder.

Den forretningsmæssige forbindelse kan dog få et så betydeligt omfang, at revisors uafhængighed bliver truet på grund af manglende uafhængighed.

EU-henstillingen omtaler en række **eksempler på forretningsforbindelser**, der – såfremt de er væsentlige for revisor eller udøves uden for den normale virksomhed – kan skabe trusler i form af egeninteresse, påvirkning eller intimidering:

- en økonomisk interesse i et joint venture sammen med erklæringskunden eller en ejer, direktør eller andre personer med en højere ledelsesfunktion hos kunden, ...”

Anbringender

Sagsøger 1 har anført navnlig, at han på tidspunktet for afgivelse af de omhandlede erklæringer ejede 1/13 af aktiekapitalen i Virksomhed A/S 3 og ikke var en del af selskabets ledelse. Han har hverken alene eller sammen med de aktionærer, der var ejere af eller ledelsesmedlemmer i de virksomheder, som hans erklæringer vedrører, haft aktiemajoriteten i Virksomhed A/S 3. Han har desuden ikke haft nogen væsentlig interesse i selskabet. Selskabet har i de seneste 17 år ikke haft nogen erhvervs- eller forretningsmæssig drift. Da han blev opmærksom på problemstillingen vedrørende uafhængighed, afhændede han sine aktier i selskabet.

Han har ikke har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5. Han har udført sit hverv i overensstemmelse med de etiske regler for revisorer. Sagen skal bedømmes efter uafhængighedsvejledningen fra 2009 og ikke efter uafhængighedsvejledningen fra 2022. 2022-vejledningen er på en række punkter skærpet i forhold til 2009-vejledningen. Flere af disse skærper har ikke hjemmel i revisorloven, uafhængighedsbekendtgørelsen eller andre steder. I henhold til 2009-vejledningen er det en betingelse, at den økonomiske interesse skal være væsentlig, hvilket betyder, at ejerskabet skal spille en rolle, f.eks. ved at sætte personen i stand til at påvirke ledelsesbeslutninger i virksomheden.

Det er desuden ifølge 2022-vejledningen tilladt for revisorer at eje op til 10 % af aktierne i et datterselskab til erklæringskunden, uden at det påvirker revisors uafhængighed. Hans ejerandel i Virksomhed A/S 3 har på intet tidspunkt oversteg 10 %, og Virksomhed A/S 3 er ikke et datterselskab til erklæringskunden.

Han tilslutter sig i øvrigt det af Sagsøger 2 anførte.

Sagsøger 2 har anført navnlig, at Revisornævnets kendelse i sagen mod ham savner hjemmel. Spørgsmålet skal bedømmes i henhold til princippet i straffelovens § 1, hvorefter straf kun kan pålægges for et forhold, hvis strafbarhed er hjemlet ved lov, eller som ganske må ligestilles med et sådant. Revisornævnets kendelse beror på en fejlanvendelse af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5. Bestemmelsen angår udelukkende en forbin-

delse mellem revisor og erklæringskunden og ikke en eventuel forbindelse mellem revisor og en person med tilknytning til erklæringskunden.

Det følger af bestemmelsens ordlyd, lovbemærkningerne sammenholdt med Kommissionens henstilling, at bestemmelsen alene angår en forbindelse mellem revisor og erklæringskunden. EU-henstillingen omtaler godt nok både forbindelser mellem revisor og revisionsklienten og mellem revisor og personer med tilknytning til revisionsklienten. Dette genfindes imidlertid ikke i de danske uafhængighedsregler, hvor kun en forbindelse mellem revisor og erklæringskunden er reguleret. EU-henstillingen skelner altså i modsætning til de danske regler mellem på den ene side erklæringskunden og på den anden side personer med tilknytning til erklæringskunden. Også af den grund er det udelukket at forstå ”den virksomhed, opgaven vedrører” i uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, som andet og mere end erklæringskunden.

Investeringerne foretaget af Person 5 og ham selv i Virksomhed K/S 1 er desuden omfattet af begrebet ”parternes normale virksomhed” i uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5. Det fremgår af EU-henstillingen og af bemærkningerne til revisorloven, at revisors uafhængighed ikke påvirkes af samhandel med erklæringskunden, så længe der er tale om sædvanlige transaktioner inden for ”parternes normale virksomhed”, indgået på armslængdevilkår.

Hvis erklæringskundens ledelse skulle indfortolkes i uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, skulle det ske i § 2, stk. 1, nr. 3, som angår revisors direkte økonomiske interesse i en virksomhed, der er tilknyttet revisors erklæringskunde. Der er ingen reale hensyn, der kan begrunde, at en forbindelse til et ledelsesmedlem i erklæringskunden skal bedømmes strengere end en forbindelse til en virksomhed, der er knyttet til erklæringskunden. Det fremgår af 2022-vejledningen, at det som udgangspunkt er tilladt revisor at eje op til 10 % af et dataterselskab til erklæringskunden. En ejerandel på 10 % er således i almindelighed ubetydelig, selv i et tilfælde, hvor de resterende 90 % ejes af erklæringskunden.

Den af Erhvervsstyrelsen udsendte vejledning om uafhængighedsbekendtgørelsen kan ikke gå videre, end hvad der er dækning for i revisorloven og uafhængighedsbekendtgørelsen. Selv hvis vejledningen havde indeholdt støtte for det af Erhvervsstyrelsen og Revisornævnet hævdede synspunkt, ville det således ikke ændre på, at der ikke foreligger hjemmel i loven og bekendtgørelsen.

Vejledningen angiver kun ét eksempel, som angår en forbindelse mellem revisor og personer med tilknytning til erklæringskunden, nemlig hvor revisor har ”en økonomisk interesse i et joint venture sammen med erklæringskunden eller en ejer, direktør eller andre personer med en højere ledelsesfunktion hos

kunden” . Sagsøger 2's og Person 5's deltagelse som kommanditister i Virksomhed K/S 1 har ikke karakter af et joint venture.

Revisornævnet har forsømt at foretage det pligtmæssige skøn, der skal foretages i henhold til uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, hvoraf det fremgår, at en revisor ikke må udføre opgaver omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand. En revisor kan kun pålægges en disciplinærbøde, hvis det foreskrevne skøn med en ”velinformeret tredjemand” som målestok falder ud til revisors gunst.

Revisornævnet har i strid med revisorlovens § 24, stk. 2, og uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, anvendt en regel, hvorefter enhver investering i ikke-børsnoterede aktier, der foretages af en revisor i et selskab, hvor også en person med tilknytning til erklæringskunden (et ledelsesmedlem eller en ejer) har foretaget en investering, uden videre medfører, at revisor ikke kan anses for uafhængig af erklæringskunden.

Det skøn, som skal udøves i henhold til bestemmelserne i revisorlovens § 24, stk. 2, og uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, forudsætter anvendelse af en ”velinformeret tredjemand” som målestok. I den foreliggende sag indebærer det, at der skulle have været lagt vægt på bl.a., at Sagsøger 2 ikke kendte Person 5, da han foretog investeringen, og først i maj 2018 blev opmærksom på, at Person 5 var kommanditist, at både Sagsøger 2's og Person 5's ejerandele var begrænsede, at Sagsøger 2 og Person 5 derfor hverken hver for sig eller tilsammen havde nogen egentlig mulighed for at træffe eller påvirke beslutninger i Virksomhed K/S 1, at Sagsøger 2 betragtede investeringen i kommanditselskabet som passiv pengeanbringelse og agerede i overensstemmelse hermed, samt at investeringerne angik relativt begrænsede beløb i et selskab, der viste betydelige overskud, begrænset gæld og solid egen kapital.

Han har desuden ikke haft den fornødne tilregnelser og kan derfor ikke pålægges en disciplinærbøde.

Det har ikke været muligt for revisorer at forudse, at Erhvervsstyrelsen ville anlægge den pågældende nye fortolkning af uafhængighedsreglerne. Uanset udfaldet af spørgsmålet om hjemmel må det som almindelig regel antages, at borgerne kan støtte ret på, hvad der fremgår af vejledninger fra den ansvarlige myndighed, og at borgerne kan indrette sig i den forventning, at myndigheden ikke administrerer reglerne på en måde, som ikke har dækning i den udsendte vejledning. Han har ikke haft nogen mulighed for at forudse, at hans investering i Virksomhed K/S 1 af Erhvervsstyrelsen ville blive anset for en overtrædelse af

kravene til hans uafhængighed. Revisornævnet burde have taget dette forhold i betragtning, men har slet ikke beskæftiget sig med betingelsen om tilregnelser.

Nævnets kendelse opfylder endvidere ikke kravene i forvaltningslovens § 24 til en lovlig begrundelse. Det fremgår ikke af kendelsen, hvilke hovedhensyn der har været bestemmende for Revisornævnets skøn, og kendelsen indeholder ikke en kort redegørelse for de oplysninger vedrørende sagens faktiske omstændigheder, som er tillagt væsentlig betydning for afgørelsen. Da det fremgår af retsgrundlaget, at et skøn skal foretages med en "uafhængig tredjemand" som målestok, og at dette indebærer, at den pågældende skal have "den for nødne indsigt i omstændighederne omkring en konkret erklæringsafgivelse", forudsætter en fornøden begrundelse, at der redegøres præcist for, hvilke faktiske omstændigheder der er inddraget og tillagt væsentlig betydning.

Til støtte for den *subsidiære* påstand er det anført, at Revisornævnet i forbindelse med sanktionsfastsættelsen ikke i fornødent omfang har inddraget de kriterier, der fremgår af § 16 i dagældende bekendtgørelse nr. 952 af 24. juni 2020 om Revisornævnet.

Der er ikke noget grundlag for hjemvisning af sagen til fornyet behandling ved Revisornævnet.

Revisornævnet har over for begge sagsøgere anført navnlig, at nævnet som følge af sin sammensætning og sin behandling af et stort antal sager har en særlig erfaring med at behandle denne sagstype. Der skal derfor foreligge et sikkert grundlag for at tilsidesætte de vurderinger af revisorfaglig karakter, som Revisornævnet har foretaget.

Sagsøger 1 og Sagsøger 2 har overtrådt uafhængighedsreglerne i revisorlovens § 24 og uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, jf. bekendtgørelsens § 1, stk. 1. Revisornævnets kendelser er i overensstemmelse med gældende ret.

Uafhængighedsreglerne har til formål at gennemføre EU-henstillingen, hvilket skal indgå ved fortolkningen af reglerne. Revisorer skal ikke alene være uafhængige, men skal også fremstå sådan. Revisoreres uafhængighed er et fundament for den betroede stilling, som revisorer nyder som offentlighedens tillidsrepræsentanter. Revisoreres pligter med hensyn til at sikre deres uafhængighed er derfor særdeles skærpede. En revisionsvirksomhed skal, inden den accepterer eller fortsætter en revisoropgave, vurdere og dokumentere bl.a., at den opfylder kravene om uafhængighed, om der er trusler mod revisionsvirksomhedens uafhængighed og i givet fald de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at imødegå disse trusler.

Foreligger der en trussel som omhandlet i uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, er revisor ikke uafhængig, og udførelsen af opgaver omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, udgør en overtrædelse af uafhængighedsreglerne og der med også god revisorskik.

Uafhængighedsreglerne i revisorloven og uafhængighedsbekendtgørelsen ud springer af EU-henstillingen. Det følger kontinuerligt og udtrykkeligt af forarbejderne, at hensigten bag det danske regelsæt var at indføre EU-henstillingen i dansk ret, og at der efter lovgivers opfattelse var tale om en minimumshenstilling, som Danmark alene kunne fravige i strammere retning. Det danske regelsæt er opbygget på samme måde som EU-henstillingen. Det fremgår af henstillingen, at ”Revisor bør ikke foretage en lovpligtig revision, hvis der er finansielle forbindelser, forretningsforbindelser, ansættelsesforbindelser eller andre forbindelser mellem revisor og hans klient.”. Det fremgår af henstillingens bilag, at der ved ”klient” også forstås ledelsen i klienten.

Det danske regelsæt har i henholdsvis den tidligere revisorlov fra 2003 og uafhængighedsbekendtgørelserne fra 2008 og 2016 anvendt terminologien ”den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet” og ”den virksomhed, opgaven vedrører”. I de dertil knyttede vejledninger er det angivet, at der ved forretningsforbindelser forstås på den ene side revisor og på den anden side kunden, dennes tilknyttede virksomheder eller ledelse. Det har således kontinuerligt været gældende dansk ret, at begrebet klient/den virksomhed, som opgaven vedrører, i overensstemmelse med EU-henstillingen defineres som selve virksomheden samt dennes tilknyttede virksomheder og ledelse.

Denne fortolkning støttes endvidere af uafhængighedsreglernes formål. Det helt overordnede formål med regelsættet er at sikre, at revisor ikke varetager andre interesser end at være tillidsrepræsentant for offentligheden. Dette formål ville blive illusorisk, hvis den af Sagsøger 1 og Sagsøger 2's hævdede udlægning skulle lægges til grund.

Der foreligger ikke formelle mangler, der kan føre til ugyldighed. Selv hvis der var tale om sagsbehandlingsfejl, følger det af fast retspraksis, at konkret uvæsentlige mangler ved sagsbehandlingen ikke medfører, at en ellers materiel korrekt afgørelse skal tilsidesættes.

Revisornævnet har nærmere ikke tilsidesat forbuddet mod at sætte skøn under regel. Når de omstændigheder, som er angivet i uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, er til stede, foreligger der altid en trussel som omhandlet i bekendtgørelsens § 1, stk. 1, og revisor er dermed ikke uafhængig, jf. også revisorlovens § 24, stk. 2. At Revisornævnet foretager en bedømmelse efter uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, indebærer ikke, at et skøn sættes

under regel. Den centrale regel for bedømmelsen findes allerede i bekendtgørelsen.

Betydelighedskriteriet i uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, og kriteriet ”som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed” i revisorlovens § 24, stk. 2, beror i hovedsagen på det samme, men den relevante og præcise målestok ved vurderingen af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, er af lovgiver fastsat til et kriterium om, hvorvidt for retningsforbindelsen har et så betydeligt omfang, at den udgør en trussel mod uafhængigheden.

Revisornævnets kendelser lider heller ikke af begrundelsesmangler. De indbragte kendelser opfylder kravene i forvaltningslovens § 22 og § 24. Revisor nævnet angav således de hovedhensyn, der var afgørende for vurderingen af, at forretningsforbindelsen ikke kunne anses for ubetydelig, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5. Det er ikke herudover et krav, at nævnet skal redegøre for det, der fremgår af revisorlovens § 24, stk. 2, om en velinformeret tredjemand. Det følger af revisorlovens § 24, stk. 4, at Erhvervsstyrelsen fastsætter regler om forhold omfattet af revisorlovens § 24, stk. 2, herunder trusler, hvor revisor ikke er uafhængig. Af uafhængighedsbekendtgørelsens § 1, stk. 1, fremgår det, at en revisor ikke må udføre opgaver, som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand. I uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, angives herefter, at trusler som nævnt i § 1, stk. 1, dvs. trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand, altid foreligger, når de omstændigheder, der angives i eksempelvis § 2, stk. 1, nr. 5, er til stede.

Endelig er nævnets sanktionsfastsættelser i de indbragte kendelser lovlige og korrekte. Hverken Sagsøger 1 eller Sagsøger 2 har tilvejebragt et grundlag for at tilsidesætte Revisornævnets konkrete sanktionsfastsættelse. Sanktionsfastsættelserne er ikke behæftet med retlige fejl, ligesom fastsættelserne ikke er sket på et ufuldstændigt grundlag.

Revisornævnet har i sagen mod Sagsøger 1 korrekt vurderet, at Sagsøger 1's, Person 1's, Person 2's, Person 3's og Person 4's fælles ejerskab af Virksomhed A/S 3 udgjorde en forretningsmæssig forbindelse mellem Sagsøger 1 og Virksomhed ApS 1, Virksomhed ApS 2, Virksomhed A/S 2, Virksomhed A/S 4 samt Virksomhed ApS 3.

Både Sagsøger 1 og Virksomhed ApS 1, der er Person 1's personlige holdingselskab, ejede aktier i Virksomhed A/S 3. Person 1 var endvidere ejer af og direktør for Virksomhed ApS 2 og Virksomhed A/S 2. Person 2

sad i bestyrelsen for Virksomhed A/S 2. Person 1 udøvede enhver indflydelse over Virksomhed ApS 1, Virksomhed ApS 2 og Virksomhed A/S 2, og der er i forhold til uafhængighedsbedømmelsen fuldstændig identitet mellem ham og selskaberne. Person 1 og Person 3 sad i bestyrelsen for Virksomhed A/S 4. Person 4 var ejer af og direktør for Virksomhed ApS 3.

Revisornævnet har i sagen mod Sagsøger 2 korrekt vurderet, at Sagsøger 2 og Person 5's fælles ejerskab af Virksomhed K/S 1 og Virksomhed ApS 5 udgjorde en forretningsmæssig forbindelse mellem Sagsøger 2 og Virksomhed ApS 4, som indebar en overtrædelse af uafhængighedsreglerne, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5. Virksomhed ApS 4 er Person 5's personlige holdingselskab, og der er fuldstændig sammenfald mellem Virksomhed ApS 4 og Person 5. Person 5 var ejer af og direktør i Virksomhed ApS 4. Person 5 udøvede således enhver indflydelse over Virksomhed ApS 4, og der er i forhold til uafhængighedsbedømmelsen fuldstændig identitet mellem ham og holdingselskabet.

Det fælles ejerskab af Virksomhed K/S 1 og Virksomhed ApS 5 udgjorde en forretningsmæssig forbindelse, der indebar en fælles kommerciel og økonomisk interesse mellem parterne. Ved Sagsøger 2's indtræden i disse selskaber påtog han sig en samlet økonomisk forpligtelse på 750.000 kr., hvoraf han alene havde betalt ca. 152.000 kr.

Både Sagsøger 2 og Person 5 havde betydelige ejerandele i selskaberne. Det fremgår af Virksomhed K/S 1's prospekt, at investeringssummen var finansieret med bankgæld på ca. 12 mio. kr., og at renten alene var fast for en periode på henholdsvis 3 og 5 år.

Sagsøger 2 og Person 5's fælles deltagelse i Virksomhed K/S 1 og Virksomhed ApS 5 blev endvidere ikke udøvet inden for Sagsøger 2's normale virksomhed, der består i revisionsvirksomhed. Det forhold, at en transaktion foregår på almindelige forretningsmæssige vilkår, indebærer ikke i sig selv, at den forretningsmæssige forbindelse udøves inden for begge parter normale virksomhed.

Sagsøger 1's forretningsforbindelser med de øvrige investorer i Virksomhed A/S 3 og Sagsøger 2's forretningsforbindelse med Person 5 i Virksomhed K/S 1 og Virksomhed ApS 5 havde ikke et så ubetydeligt omfang, at de ikke udgjorde en trussel mod revisorernes uafhængighed. Vurderingen heraf beror på et revisorfagligt skøn af, hvor meget der skal til, førend revisors uafhængighed for en velinformeret tredjemand kan fremstå truet. Hverken Sagsøger 1 eller Sagsøger 2 har

tilvejebragt det fornødne sikre grundlag for at tilsidesætte Revisornævnets vurdering.

Såfremt landsretten finder, at der er grundlag for at tilsidesætte de indbragte kendelser, kan landsretten hjemvise sagerne til fornyet behandling ved Revisor nævnet.

Biintervenienten, FSR – danske revisorer , har anført navnlig, at uafhængighedsreglerne udgør fundamentet for tilliden til revisorers virke. Der bør ikke være en uklarhed hos den enkelte revisor om, hvornår der foreligger en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed, som gør, at revisor er afskåret fra at udføre revision eller andet erklæringsarbejde. Når reguleringen af et område er udtryk for implementering af en EU-retsakt, bør de danske tilsynsmyndigheder sikre sig, at der er fyldestgørende vejledning på området. Offentlige myndigheders forvaltning af regelsæt bør være forudsigelig for dem, der er underlagt til syn.

Det fremgår af forarbejderne til revisorlovgivningen, at den bygger på EU-henstillingen, og at der ikke har været nogen hensigt om, at den danske regulering skulle gå videre eller i øvrigt afvige fra EU-henstillingen. EU-henstillingen skal derfor anvendes ved fortolkning af revisorloven og den tilhørende uafhængighedsbekendtgørelse.

Det fremgår af EU-henstillingen, at forretningsmæssige forbindelser kan udgøre en trussel mod revisors uafhængighed. Videre fremgår det af EU-henstillingen, at revisor som led i normal virksomhed kan tilbyde tjenesteydelser inden for eller uden for revisionsområdet eller købe varer og tjenesteydelser, uden at dette nødvendigvis påvirker revisors uafhængighed. Hvis sådanne transaktioner foregår på armslængdevilkår, udgør de generelt ikke nogen trussel mod revisors uafhængighed.

Hvis der foreligger en forretningsmæssig forbindelse, skal begrebet ”uden for den normale virksomhed” i henhold til EU-henstillingen forstås som transaktioner, der ikke foregår på armslængdevilkår. Det betyder, at hvis en transaktion, selv om den er med erklæringskunden eller med nogen med tilknytning til erklæringskunden, foregår på armslængdevilkår, vil den være inden for den normale virksomhed, og transaktionen vil generelt ikke udgøre en trussel mod revisors uafhængighed.

Revisornævnets fortolkning hvorefter begrebet aktiviteter, som ligger ”uden for den normale virksomhed” , skal forstås som aktiviteter, der ikke er at foretage revision og afgive erklæringer i henhold til revisorlovens § 1, stk. 2, er ikke i overensstemmelse med EU-henstillings definition af ”uden for den normale virksomhed” .

Bedømmelsen af en revisors handlinger og undladelser tager afsæt i, hvordan en god og ansvarlig revisor, en bonus pater, ville agere. Målestokken er ikke, hvordan den bedste revisor, en optimus vir, ville agere. FSR – danske revisorer forventer, at foreningens medlemmer gennemgår den danske regulering og til hørende vejledning. Når reguleringen af et område er udtryk for implementering af en EU-retsakt, bør de kompetente danske myndigheder sikre sig, at der er fyldestgørende vejledning på området. Hvor dette ikke er tilfældet, bør det ikke komme en borger til skade. I den foreliggende sag er der imidlertid heller ikke i EU-henstillingen støtte for et synspunkt om, at Sagsøger 2 ikke har været uafhængig.

Det er tilladt for revisorer at have økonomiske interesser i virksomheder, foreninger mv., og det falder ikke uden for revisors normale hverv som offentlighedens tillidsrepræsentant at foretage investeringer. Revisors investeringer skal dog ske under iagttagelse af uafhængighedsreglerne, så der ikke opstår en egeninteresses trussel. Revisors uafhængighed må ikke trues af en konflikt med vedkommendes egne finansielle interesser i erklæringskunden. Investeringer kan ske i børsnoterede værdipapirer, men kan også foretages i unoterede virksomheder, foreninger mv., f.eks. i kommanditselskaber.

Den danske regulering af revisors uafhængighed i revisorloven og i uafhængighedsbekendtgørelsen implementerer artikel 22 i direktiv 2006/43/EF. Direktivet hviler på EU-henstillingen fra 2002, der blev inkorporeret i revisorloven allerede med lovændringen i 2003. Der skete derfor ikke nogen realitetsændring af betydning for denne sag i forbindelse med implementeringen af direktivet med revisorloven af 2008.

Det fremgår af forarbejderne til 2008-loven, at formålet var at bringe ordlyden nærmere EU-henstillingen. Man ønskede at fastholde de begreber, der stammede fra EU-henstillingen. Tilsvarende fremgår det af forarbejderne til 2016-loven, at det fortsat var hensigten, at den danske regulering skulle svare til EU-henstillingen. En dansk fortolkning af begrebet ”normal virksomhed” skal derfor ske i overensstemmelse med EU-henstillingen.

Revisorer skal være uafhængige af den virksomhed, som en opgave vedrører. Revisorer kan derfor ikke påtage sig en erklæringsopgave for en virksomhed, hvori de har en direkte økonomisk interesse. En indirekte økonomisk interesse kan derimod være uvæsentlig og dermed ikke udgøre nogen reel trussel mod en revisors uafhængighed. En revisor må ikke have en forretningsforbindelse med den virksomhed, som en opgave vedrører, hvis forbindelsen er egnet til at vække tvivl om revisorens uafhængighed for en velinformeret tredjemand.

Uafhængighedsbekendtgørelsen uddyber reglerne i revisorlovens § 24. Bekendtgørelsens § 2 angiver udtømmende en række uafhængighedstruende forhold, som revisor eller revisionsvirksomheden ikke kan iværksætte sikkerhedsforanstaltninger imod.

Bestemmelsen i uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 2, svarer til § 24 i revisorloven, hvorefter revisor aldrig må have en direkte økonomisk interesse i den virksomhed, opgaven vedrører. Revisor må derimod gerne have en indirekte interesse, så længe denne økonomiske interesse ikke er væsentlig.

Bestemmelsen i uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 3, vedrører den situation, hvor erklæringskunden har en tilknyttet virksomhed, f.eks. en datter virksomhed. Hvis revisor ikke afgiver erklæringer for den tilknyttede virksomhed, og revisors direkte økonomiske interesse i den tilknyttede virksomhed er uvæsentlig, vil det ikke påvirke revisors uafhængighed. Bestemmelsen tillader, at revisor kan investere i en virksomhed, der er tilknyttet revisors erklæringskunde, f.eks. et datterselskab, så længe den økonomiske interesse ikke er væsentlig. Det fremgår af vejledningen fra 2022 til uafhængighedsbekendtgørelsen, at "[e]fter § 2, stk. 1, nr. 3, vil revisor som udgangspunkt kunne eje op til f.eks. 10% i en dattervirksomhed til vedkommendes erklæringskunde, såfremt den økonomiske interesse ikke er væsentlig for revisor, og den tilknyttede virksomhed ikke er revisors erklæringskunde". Dette er uforeneligt med Revisor nævnets opfattelse i den foreliggende sag, hvor revisor har en ejerandel på 5 % i en virksomhed, som ikke har nogen forbindelse til erklæringskunden, og hvori et ledelsesmedlem i erklæringskunden har foretaget en mindre investering, altså en situation, der er væsentlig fjernere fra erklæringskunden end det angivne eksempel.

Bestemmelsen i uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, svarer i sin rækkevidde til § 24 i revisorloven om den virksomhed, opgaven vedrører. Det fremgår af bestemmelsen, at en forretningsmæssig forbindelse med "den virksomhed, opgaven vedrører", ikke truer revisors uafhængighed, hvis forbindelsen udøves inden for begge parter normale virksomhed, på almindelige forretningsmæssige vilkår og ikke har et så betydeligt omfang, at den udgør en trussel mod uafhængigheden.

Revisorloven og den tilhørende uafhængighedsbekendtgørelse omhandler efter deres ordlyd ikke den situation, hvor revisor har en passiv investering i unoterede virksomheder mv., hvori en ejer af eller et ledelsesmedlem i revisors erklæringskunde også har en økonomisk interesse.

Der har ikke, før Erhvervsstyrelsen begyndte at indbringe revisorer for overtrædelse af uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, og Revisornævnet af sagde kendelser i den anledning, været grund til at tro, at Erhvervsstyrelsen

ville anlægge en anden fortolkning, end hvad der fremgår af vejledningen fra 2009. Det fremgår heraf, at bestemmelsen vedrører forretningsforbindelser mellem på den ene side revisor, revisionsvirksomheden i bred forstand eller andre personer, der er i stand til at øve indflydelse på erklæringsafgivelsen, og på den anden side kunden, dennes tilknyttede virksomheder eller ledelse. Videre fremgår det af vejledningen, at forretningsforbindelser, der udøves inden for begge parter normale virksomhed og på almindelige forretningsvilkår og ikke har et så betydeligt omfang, at de udgør en trussel, ikke behøver at betyde, at revisors uafhængighed er truet.

EU-henstillingen omtaler en række eksempler på forretningsforbindelser, der, såfremt de er væsentlige for revisor eller udøves uden for den normale virksomhed, kan skabe trusler i form af egeninteresse, påvirkning eller intimidering. Ingen af disse eksempler er relevante for nærværende sag. Vejledningen omtaler ikke den situation, hvor revisor har en passiv investering i en unoteret virksomhed, hvori en person i revisors erklæringskunde også har en økonomisk interesse.

EU-henstillingen definerer ”forretningsforbindelser” som ”forbindelser, der indebærer fælles kommercielle eller finansielle interesser mellem revisor, revisionsfirmaet eller andre, der er i stand til at øve indflydelse på resultatet af den lovpligtige revision [...], på den ene side og revisionsklienten, en af klientens tilknyttede virksomheder eller dens ledelse.”

Efter EU-henstillingen omfatter forretningsforbindelser efter omstændighederne også en forbindelse til erklæringskundens ejer eller ledelse. Når uafhængighedsvejledningen i modsætning til uafhængighedsbekendtgørelsen udstrækker en forretningsmæssig forbindelse med den virksomhed, opgaven vedrører, til også at kunne omfatte ledelsen, må det antages, at årsagen hertil skal findes i EU-henstillingen. Det fremgår af henstillingen, at sådanne forretningsforbindelser kan skabe trusler i form af egeninteresse, påvirkning eller intimidering, og at hvis der er risiko herfor, skal det vurderes, om forbindelsen er væsentlig eller udøves uden for den normale virksomhed. Der er derfor ikke tale om tre særskilte betingelser, sådan som det fremgik af vejledningen. Forbindelsen udgør alene en trussel mod revisors uafhængighed, hvis den er væsentlig eller udøves uden for den normale virksomhed.

Det fremgår af uafhængighedsvejledningen, at væsentlig betyder, at ejerskabet skal spille en rolle, f.eks. ved at en aktiepost sætter personen i stand til at påvirke ledelsesbeslutninger i virksomheden. Videre anføres det, at der ikke er faste grænser for, hvornår en økonomisk interesse er væsentlig, men at besiddelse af en større aktiepost i et selskab altid vil medføre inhabilitet i forhold til dette selskab. Også en relativt lille post i et selskab vil kunne anses for væsentlig, hvis den nominelt spiller en rolle for den pågældende, fordi investeringen er af

større betydning for vedkommendes privatøkonomi. Vurdering af, om der foreligger en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed, afhænger af, om det må antages, at forretningsforbindelsen kan påvirke resultatet af den lovpligtige revision. En situation, hvor revisor har en mindre passiv investering i en unoteret virksomhed, hvori også en person i revisors erklæringskunde har en økonomisk interesse, vil ikke udgøre en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed i henhold til de kriterier, der er angivet i EU-henstillingen.

Hvis revisors forretningsmæssige forbindelser foregår på armslængdevilkår som mellem tredjeparter, udgør de ikke generelt nogen trussel mod revisors uafhængighed. Begrebet ”normal virksomhed”, som det er anvendt i revisorlovens § 24 og i uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, skal forstås som transaktioner mv. med en forretningsforbindelse, der sker på armslængde vilkår, dvs. svarende til, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var indgået mellem uafhængige parter.

Landsrettens begrundelse og resultat

Sagen angår prøvelse af Revisornævnets kendelser i sagerne mod registreret revisor Sagsøger 1 og statsautoriseret revisor Sagsøger 2, hvorved de pågældende er idømt disciplinærbøder for overtrædelse af revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. bekendtgørelse nr. 735 af 17. juni 2016 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 5. Parterne er enige om, at de faktiske omstændigheder, som fremgår af Revisornævnets kendelser, kan lægges til grund ved landsrettens afgørelse. Landsretten lægger herefter til grund, at Sagsøger 1 i perioden 2018-2021 som revisor har udført opgaver omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, ved at afgive revisionspåtegninger og -erklæringer vedrørende selskaberne Virksomhed ApS 1, Virksomhed ApS 2, Virksomhed A/S 2, Virksomhed A/S 4 og Virksomhed ApS 3, og at han på påtegnings- og erklæringstids punkterne ejede 1/13 af aktiekapitalen i Virksomhed A/S 3, som en række personer med tilknytning til de reviderede selskaber også var medejere af. Det fremgår nærmere herom, at Person 1, som var direktør i og den reelle ejer af Virksomhed ApS 1, Virksomhed ApS 2 og Virksomhed A/S 2 samt bestyrelsesmedlem i Virksomhed A/S 4, Person 2, som var bestyrelsesmedlem i Virksomhed A/S 2, Person 3, som var bestyrelsesmedlem i Virksomhed A/S 4, og Person 4, som var direktør i og eneejer af Virksomhed ApS 3, alle besad ejerandele i Virksomhed A/S 3.

Sagsøger 1 har om Virksomhed A/S 3 forklaret, at selskabet blev stiftet med henblik på køb af et hotel, at han og de øvrige 12 investorer hver indskød 40.000 kr. i selskabet, og at hotellet blev solgt i 2003 eller 2004, hvorefter der i det væsentlige ikke har været aktivitet i selskabet.

Landsretten lægger endvidere til grund, at Sagsøger 2 i 2018 og 2019 som revisor har udført opgaver omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, ved at afgive erklæringer om udvidet gennemgang af årsregnskaber for Virksomhed ApS 4, og at han på erklæringstidspunkterne havde en ejerandel på 5 pct. i henholdsvis Virksomhed K/S 1 og Virksomhed ApS 5, som Person 5, der var direktør i og eneejer af det reviderede selskab, var medinvestor i med en ejerandel på 10 pct.

Sagsøger 2 har gjort gældende, at der var tale om passiv investering i et vindmølleprojekt, og har herom nærmere forklaret, at han be-
tragtede risikoen ved investeringen som lav, og at investeringen for ham inde-
bar en resthæftelse på ca. 600.000 kr. før skat. Han har desuden forklaret, at han
ikke vidste, at Person 5 var medinvestor, da han i 2009 erhvervede an-
dele i kommanditselskabet og det tilknyttede komplementarselskab.

Landsretten lægger efter oplysningerne i sagen til grund, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2
på påtegning- og erklæringstidspunkterne
ikke havde en direkte forretningsmæssig forbindelse med de reviderede virk-
somheder, som indebar en fælles kommerciel eller økonomisk interesse med de
pågældende virksomheder, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2 stk. 1, nr. 5.

Spørgsmålet er herefter, om Sagsøger 1's og Sagsøger 2's investering i og medejerskab
af Virksomhed A/S 3 og Virksomhed K/S 1 og Virksomhed ApS 5 i fællesskab med
ejere og ledelsesmedlemmer i de reviderede virksomheder udgør en sådan
forretningsmæssig forbindelse med de reviderede virksomheder, som efter
bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, i almindelighed bringer revisors uafhængighed i
fare.

Det fremgår af revisorlovens § 24, stk. 1, at en revisor ved udførelsen af opgaver
omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2, skal være uafhængig af den virksomhed, opgaven
vedrører. Videre fremgår det af bestemmelsens stk. 2, at en revisor
ikke er uafhængig, hvis der foreligger en direkte eller indirekte økonomisk in-
teresse eller et forretnings-, ansættelsesmæssigt eller andet forhold mellem re-
visor og den virksomhed, en opgave vedrører, som for en velinformeret tredje
mand kan vække tvivl om revisors uafhængighed. § 24 udgør ifølge forarbej-
derne en rammebestemmelse, der forudsættes nærmere udmøntet ved regler fastsat i en
bekendtgørelse, jf. bemærkningerne til § 24 i lovforslag nr. 120 af 27. marts 2008.

Det fastslås i overensstemmelse hermed i § 1, stk. 1, i uafhængighedsbekendtgø-
relsen, at en revisor ikke må udføre opgaver, som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2,
når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en
velinformeret tredjemand. I henhold til bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr.
5, foreligger der altid trusler som nævnt i § 1, stk. 1, når revisor har en forret

ningsmæssig forbindelse med den virksomhed, opgaven vedrører, som indebærer en fælles kommerciel eller økonomisk interesse, medmindre den forretningsmæssige forbindelse udøves inden for begge parter normale virksomhed og på almindelige forretningsmæssige vilkår og ikke har et så betydeligt omfang, at den udgør en trussel mod uafhængigheden.

Bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, skal ses i sammenhæng med bestemmelserne i § 2, stk. 1, nr. 1-4 og 6-7, der opregner en række andre situationer, hvor der altid eller i almindelighed foreligger trusler mod revisors uafhængighed. En række af disse bestemmelser omtaler revisors forbindelser med andre end den reviderede virksomhed, herunder ansatte i "en ledelsesfunktion" og ansatte med "en ledende stilling" (nr. 1 og nr. 6, litra b), "tilknyttede virksomheder" (nr. 3 og 4) og personer med "tætte familiemæssige bånd" til revisor (nr. 6). I modsætning hertil vedrører § 2, stk. 1, nr. 5 – ligesom revisorlovens § 24, stk. 1 og 2 – efter sin ordlyd alene revisors forretningsmæssige forbindelser med "den virksomhed, opgaven vedrører", dvs. den reviderede virksomhed.

Revisorlovens § 24 blev indsat ved lov nr. 468 af 17. juni 2008 med det formål at gennemføre artikel 22 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber. Direktivets artikel 22 og ændringen heraf ved direktiv 2014/56/EU af 16. april 2014 omtaler kun forretningsmæssige forbindelser mellem revisor og den reviderede virksomhed, og der er således ikke i direktivteksten holdepunkter for at fortolke revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, og bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, således, at revisors forretningsmæssige forbindelser med andre end den reviderede virksomhed, f.eks. ledelsesmedlemmer eller ejere af virksomheden, i almindelighed indebærer trusler mod revisors uafhængighed.

Forarbejderne til revisorloven ses heller ikke at understøtte en sådan fortolkning. I lovbemærkningerne til revisorloven af 2008 (lov nr. 468 af 17. juni 2008) og ændringsloven i 2016 (lov nr. 631 af 8. juni 2016) anføres således, at "... for retningsmæssige forbindelser mellem revisionsvirksomheden og den virksomhed, en opgave skal udføres for, kan være af betydning for uafhængigheden. Det gælder f.eks., hvis revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden eller dens netværk, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dens udførelse, har en kommerciel eller finansiell interesse i den virksomhed, opgaven vedrører", jf. bemærkningerne til § 24 i lovforslag nr. 120 af 27. marts 2008 og bemærkningerne til § 1, nr. 34, i lovforslag nr. 146 af 2. marts 2016. Tilsvarende fremgår det af lovbemærkningerne til den tidligere revisorlov af 2003 (lov nr. 302 af 30. april 2003) om den foreslåede § 11, stk. 2, nr. 5, der svarer til uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, at bestemmelsen "indeholder et forbud, hvis revisor ... har andre former for økonomiske forbindelser med erklæringsobjektet end de af nr. 4 omfattede. Nr. 5 vedrører typisk den situation, hvor der består en forretningsforbindelse mellem den virksomhed, revisorer re

præsenterer, og hvervgiver, eller der på anden måde – f.eks. som konkurrenter på et marked – er en økonomisk forbindelse mellem revisor og den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet”, jf. bemærkningerne til § 11, stk. 2, nr. 5, i lovforslag nr. L 144 af 29. januar 2003. I forarbejderne omtales således alene forbindelser mellem revisor og den reviderede virksomhed.

Landsretten finder på den baggrund, at der hverken i ordlyden af bestemmelserne i revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, og uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, forarbejderne til revisorloven eller det bagvedliggende direktiv er støtte for en fortolkning, hvorefter revisors medejerskab af selskaber, som den reviderede virksomheds ejere eller ledelsesmedlemmer også er medejere af, og som ikke indebærer en fælles kommerciel eller økonomisk interesse med den reviderede virksomhed, udgør en forretningsmæssig forbindelse som omhandlet i bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, som i almindelighed bringer revisors uafhængighed i fare.

Sagsøger 1's og Sagsøger 2's kapitalbesiddelser i henholdsvis Virksomhed A/S 3 og Virksomhed K/S 1 og Virksomhed ApS 5 kan i den sammenhæng og efter det oplyste om investeringernes karakter, baggrund og størrelse efter landsrettens opfattelse ikke anses at have indebåret, at der mellem revisorerne og de reviderede virksomheder er opstået en fælles kommerciel eller økonomisk interesse.

Det forhold, at den danske regulering af revisorers uafhængighed tager afsæt i Kommissionens henstilling af 16. maj 2002 om revisorers uafhængighed, kan ikke føre til en anden fortolkning af revisorloven § 24, stk. 1 og 2, og uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5. Landsretten lægger i den forbindelse vægt på, at henstillinger fra Kommissionen ikke er retligt bindende, jf. TEUF artikel 288. I overensstemmelse hermed giver direktiv 2006/43/EF mulighed for, at Kommissionen vedtager gennemførelsesbestemmelser om uafhængighed, herunder om de situationer, hvor de artikel 22, stk. 2, omhandlede trusler er af et sådant omfang, at revisors uafhængighed er bragt i fare, og i den forbindelse kan tage hensyn til principperne i henstillingen af 16. maj 2002, jf. herved artikel 22, stk. 4, og betragtning nr. 11 til direktivet. Sådanne gennemførelsesbestemmelser er ikke vedtaget, og direktivet kan ikke antages i sig selv at stille krav om, at medlemsstaterne gennemfører regler med et indhold svarende til henstillingen.

Landsretten lægger endvidere vægt på, at henstillingen – uanset at den i vidt omfang har dannet grundlag for de danske regler om revisorers uafhængighed – på visse punkter lægger op til en mere restriktiv regulering, end de danske regler indebærer. I henstillingen omtales f.eks. både direkte og indirekte finansielle interesser i en tilknyttet virksomhed som omstændigheder, der – såfremt interesserne er væsentlige – bringer revisors uafhængighed i fare. Uafhængig

hedsbekendtgørelsen regulerer derimod kun revisors direkte (væsentlige) økonomiske interesser i en tilknyttet virksomhed, jf. § 2, stk. 1, nr. 3. Det må tilsvarende anses for tilsigtet, at bekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5 (og den tidligere revisorlovs § 11, nr. 5) efter sin ordlyd er begrænset til revisors forretningsmæssige forbindelser med den reviderede virksomhed og ikke – som henstillingens afsnit B, pkt. 2 – tillige omtaler revisors forretningsforbindelser med "[revisionsklientens] tilknyttede virksomheder eller ledelse". Den omstændighed, at principperne i EU-henstillingen er omtalt i Erhvervsstyrelsens vejledning af 24. marts 2009 om uafhængighedsbekendtgørelsen, kan ikke føre til en anden vurdering.

På den anførte baggrund og under hensyn til det hjemmelskrav, der må stilles ved ikendelse af disciplinærbøder, finder landsretten, at der ikke er tilstrækkeligt grundlag for at fastslå, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 ved afgivelsen af de omhandlede påtegninger og erklæringer har overtrådt revisorlovens § 24, stk. 1 og 2, jf. uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 5, jf. § 1, stk. 1.

Herefter, og da det af Revisornævnet i øvrigt anførte om bl.a. formålet med reglerne om revisors uafhængighed ikke kan føre til et andet resultat, tages Sagsøger 1 og Sagsøger 2's principale påstande om ophævelse af Revisornævnets kendelser til følge.

Efter sagens udfald skal Revisornævnet i sagsomkostninger betale 109.500 kr. til Sagsøger 1. 100.000 kr. af beløbet er til dækning af udgifter til advokatbistand ekskl. moms, og 9.500 kr. er til dækning af retsafgift. Ud over sagens værdi er der ved fastsættelsen af beløbet til advokat taget hensyn til sagens omfang og betydning samt hovedforhandlingens varighed.

Efter sagens udfald skal Revisornævnet i sagsomkostninger betale 104.500 kr. til Sagsøger 2. 100.000 kr. af beløbet er til dækning af udgifter til advokatbistand ekskl. moms, og 4.500 kr. er til dækning af retsafgift. Ud over sagens værdi er der ved fastsættelsen af beløbet til advokat taget hensyn til sagens omfang og betydning samt hovedforhandlingens varighed.

THI KENDES FOR RET:

Revisornævnets kendelser af 5. august 2022 i sag nr. 104/2021 og af 2. december 2022 i sag nr. 103/2021 ophæves.

I sagsomkostninger skal Revisornævnet inden 14 dage betale 109.500 kr. til Sagsøger 1 og 104.500 kr. til Sagsøger 2. Beløbene forrentes efter rentelovens § 8 a.

Publiceret til portalen d. 12-03-2026 kl. 10:00

Modtagere: Sagsøger 2, Sagsøgte Revisornævnet , Biintervenient FSR - danske revisorer