

Den 10. maj 2010 blev i
sag nr. 75/2008 - S

K ApS v/ direktør K

og

K 2000 A/S v/ direktør KK

mod

Statsautoriseret revisor Ole Skou

og

Statsautoriseret revisor Per Lundahl

afsagt følgende

K e n d e l s e:

Ved skrivelse af 30. september 2008 har K ApS v/ direktør K og K 2000 A/S v/ direktør KK klaget over de statsautoriserede revisorer Ole Skou og Per Lundahl.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har oplyst, at Ole Skou har været godkendt som statsautoriseret revisor fra den 19. februar 2004. Per Lundahl har været godkendt som statsautoriseret revisor fra den 22. januar 2002. Begge har ifølge Revireg fra den 19. februar 2004 været tilknyttet revisionsfirmaet Kresten Foged, CVR 1193 3742.

Klagen drejer sig om i det væsentlige om, hvorvidt de indklagede har tilsidesat god revisorskik ved at have undladt at afgive supplerende oplysninger i revisionspåtegningen på årsrapporten for 1. juli 2006 – 30. juni 2007 for A ApS og oplysninger i revisionsprotokollen om en række dispositioner, som mindretalsaktionærer/mindretalsanpartshavere var uenige i.

Sagsfremstilling:

Indledningsvis redegøres kort for de i sagen involverede selskaber:

A ApS (tidligere Ejendomsselskabet ... A/S), CVR

Selskabet er et ejendomsselskab, der ejer en udlejningsejendom på adressen A 29 – 31, X-by, og 10 ferielejligheder til udlejning i TK, Forud for marts 2007 bestod bestyrelsen af LO, HO og KK, der også var direktør i selskabet. Den 14. marts 2007 blev aktieselskabet omdannet til et anpartsselskab med navnet A ApS. HO blev direktør i selskabet. Indtil juni måned 2008 ejedes dette selskab af HO Invest ApS med 70 %, af K ApS med 25 % og af K 2000 A/S med 5 %.

HO Invest ApS.

HO Invest ApS, CVR 2143 2040, var indtil maj 2008 moderselskab til A ApS. Selskabet er 100 % ejet af direktør HO. Indtil 5. marts 2007 bestod bestyrelsen i selskabet – der forud for generalfor-

samlingen den 6. marts 2007 var et A/S - af HO, LO samt KK. Efter generalforsamling den 5. marts 2007 blev som ny og eneste direktør indsat HO. Den 26. oktober 2007 fratrådte statsautoriseret revisor K som revisor ifølge udskrift fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsens rapport. Samtidig indtrådte Kresten Foged Statsautoriseret Revisionsaktieselskab. Den 11. juni 2008 blev indgået aftale om overdragelse af selskabets 70 % anparter i A ApS, og på generalforsamling samme dag blev revisionsfirmaet Kresten Foged fravalgt som revisor.

K ApS

Siden 2002 har K været medejer af selskabet sammen med K 2000 A/S, der er ejet af KK.

K 2000 A/S

Selskabet kontrolleres af KK

B Holding A/S.

C er en koncern, som var ejet af HO Invest ApS med 45 %, DR Holding ApS med 45 % samt 10 % af et selskab kontrolleret af KK.

Sagsforløbet:

Af et referat fra et møde den 26. maj 2005 vedrørende ”Ejendomsselskabet A,” hvor klagerne KK og K var til stede sammen med HO fremgår blandt andet, at A-selskabet havde udlånt i alt 16. mio. kr. til ”HOI” (HO Invest).

I aktiebogen for Ejendomsselskabet ... A/S (A ApS) er den 26. maj 2005 foretaget følgende notering:

”26/5 2005 noteret pantsætning af den samlede aktiepost kr. 350.000 med alle rettigheder, herunder stemmeret til sikkerhed for selskabets udlån til HO Invest ApS i henhold til mødereferat af samme dato.”

Noteringen er underskrevet af KK.

I forbindelse med en retssag anlagt af A Holding af 2000 A/S og C Holding ApS mod blandt andet HO Invest ApS, hvilken sag blev hævet som forligt, har HO Invest ApS i et processkrift gjort gældende, at ”at aktiebogen er et falsum, som er fabrikeret til brug for nærværende sag.”

Der er i sagen fremlagt en kopi af en aktiebog – det fremgår ikke af den vedlagte kopiside, hvilken – hvor der den 26. maj 2005 er foretaget følgende notering, signeret af KK:

*” ...
noteret pantsætning af aktier til sikkerhed for selskabets udlån til HO Invest i.h.t. mødereferat af samme dato.
... ”*

Det fremgår af en skrivelse af 21. december 2005 fra KK til B Holding A/S, at der skal betales 394.754,80 kr. i renter på et gældsbevis med B Holding A/S som debitor og Ejendomsselskabet ... A/S som kreditor, ligesom der anmodes om forslag til afvikling af hovedstolen på 2.338.165,62 kr.

Den 29. september 2006 sendte K til blandt andet advokat NN en mail vedrørende Ejendomsselskabet A, hvoraf fremgår, at selskabets likviditetsmæssige situation var særdeles kritisk, og at der skulle afholdes et møde med henblik på ”udrensning af samtlige aktiviteter, der ikke er direkte relateret til ejendommen på A”, ligesom blandt andet ”Pantsætning af selskabets to ejerpantebreve på i alt kr. 19 mill. til sikkerhed for B engagement i ... Bank” skulle drøftes.

Den 20. november 2006 afgav statsautoriseret revisor JO revisionspåtegning uden forbehold på årsrapporten for 2005/06 for Ejendomsselskabet ... A/S (A ApS). Det fremgår af denne årsrapport, at tilgodehavender hos koncernselskaber udgør 22.576.695 kr.

Af en skrivelse af 13. december 2006 fra advokat NN til Ejendomsselskabet ... A/S fremgår blandt andet følgende:

” ...
Under mødet drøftede vi spørgsmålet om administrationsomkostninger for HO’s administration af ejendommen. Efter drøftelser var der enighed om, at HO Invest ApS skulle godskrives kr. 2 mio. i mellemregning mellem HO Invest ApS og Ejendomsselskabet ... A/S.
... ”

Den 14. februar 2007 indkaldte bestyrelsen i Ejendomsselskabet ... A/S (A ApS) til en ekstraordinær generalforsamling den 6. marts 2007.

Af referatet fra denne ekstraordinære generalforsamling fremgår blandt andet:

” ...
Til stede var:

Advokat NN,
Direktør HO,
Advokat HS,
Statsaut. revisor K og
Advokat CK.

Aktiekapitalen var repræsenteret på følgende vis:

HO Invest ApS mødte ved direktør HO og LO, således at advokat NN mødte for LO i henhold til fuldmagt.

K af 2000 A/S mødte ved KK, der mødte ved statsaut. revisor K i henhold til fuldmagt.

C Holding ApS mødte ved statsaut. revisor K.

Forud for afstemningen på generalforsamlingen anmodede aktionærerne K af 2000 A/S og C Holding ApS om, at stemmefordelingen blev klarlagt.

I den forbindelse blev der fremlagt kopi af selskabets aktiebog, hvoraf fremgik, at HO Invest ApS’ aktier i Ejendomsselskabet ... A/S var pantsat til Ejendomsselskabet ... A/S til

sikkerhed for HO Invest ApS' gæld til Ejendomsselskabet ... A/S, og at pantsætningen inkluderede de til aktierne hørende stemmerettigheder. Som grundlag for gældsforholdet var udstedt gældsbrief stort kr. 14.450.000,00 fra HO Invest ApS til Ejendomsselskabet ... A/S. Kopi heraf blev tillige fremlagt, ligesom der blev fremlagt dokumentation for, at det pågældende gældsbrief var indfriet.

Allerede fordi det gældsbrief der var grundlaget for pantsætningen af aktierne var blevet indfriet (inkl. renter) blev det lagt til grund, at HO Invest ApS var berettiget at stemme i henhold til dennes aktier. Yderligere blev det bemærket, at det i øvrigt ikke fremgik af det pågældende gældsbrief, eller af anden dokumentation, at HO Invest ApS' pantsætning af dennes aktier i selskabet inkluderede aktiernes stemmerettigheder.

Aktionærerne K af 2000 A/S og C Holding ApS protesterede imod, at HO Invest ApS' kunne afgive stemmer på generalforsamlingen, jf. aktieselskabslovens § 67 stk. 3 og kommentaren i Werlauff 372.

Det var af HO Invest ApS' ubestridt, at der udover den indfrieede gæld var et yderligere gældsmellemværende mellem selskabet og HO Invest ApS. HO Invest ApS oplyste, at det pågældende gældsforhold ikke havde nogen relation til de pantsatte aktier.

...

Ad 2. Forslag om at omdanne aktieselskabet til et anpartsselskab.

Det blev foreslået at omdanne aktieselskabet til et anpartsselskab.

K af 2000 A/S og C ApS protesterede mod afstemningens lovlighed og stemte imod det fremsatte forslag.

Forslaget blev vedtaget med 350 stemmer for og 150 stemmer imod.

...

Ad 5. Valg af revisor

Det blev foreslået, at vælge ny revisor, således at selskabets nuværende revisor, ... + Partnere Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, fratræder og Kresten Foged Statsautoriseret Revisionsaktieselskab indtræder som ny revisor.

K af 2000 A/S og C ApS protesterede mod afstemningens lovlighed og stemte imod det fremsatte forslag.

Forslaget blev vedtaget med 350 stemmer for og 150 stemmer imod.

... ”

Den 3. juli 2007 skrev indklagede, statsautoriseret revisor Ole Skou, følgende til C Holding ApS og K af 2000 A/S:

” ...

A ApS (tidl. Ejendomsselskabet ... A/S)

Med henblik på løsning af den uholdbare situation i ejerkredsen følger herved forslag til løsning.

HO Invest ApS tilbyder at indløse minoritetsanpartshaverne til en rimelig dagsværdi for anparterne herunder foretages regulering for eventuel merværdi af ejendomme, ej afsat vederlag til HO m.m.

Ejendomme

HO har som aftalt indhentet vurdering af A 29-31 fra henholdsvis Q og W. Q har vurderet, at ejendommen konservativt kan afhændes for kr. 63.750.000 kontant, og at en optimistisk vurdering ligger 3-5 mio. højere.

W har vurderet ejendommen til kr. 65.400.000 kontant.

Fra KK afventer jeg fortsat den lovede vurdering fra Nybolig, jfr. mail fra EK den 23. februar 2007.

På baggrund af de nu indkomne vurderinger ansættes ejendommens værdi til et gennemsnit af de foretagne vurderinger, idet jeg lader Q indgå med den mest optimistiske værdi. Dette giver en vurdering af A 29-31 på kr. 67.075.000 kontant.

TK - lejlighederne ansættes til 8,5 mio. kr., jfr. i øvrigt oplæg fra EK, idet jeg har anslået den driftsmæssige belastning til ca. 0,4 mio., der ligeledes tillægges.

Vederlag HO

Der afsættes 2,0 mio. kr. til HO for udført arbejde med udvikling af ejendommen, jfr. tidligere drøftelser heraf.

Sikkerhed i ejerpantebreve

A ApS godskrives præmie for sikkerhedsstillelse afgivet overfor B Koncernen, hvilket med en præmiesats på 1,5 % p.a. kan beregnes til 450.000 kr.

Kautionsvederlag - HO

HO har frem til 2002 kautioneret for selskabets gæld til Realkredit Danmark. HO vederlægges med 1,5 % p.a., hvilket udgør i alt 1.125.000 kr.

HO vederlægges ligeledes for kaution afgivet overfor ...Bank, 120.000 kr.

Tilgodehavende hos B Koncernen

Som bekendt er der for nylig indgået akkord vedrørende tilgodehavende hos B. Under forudsætning af at nærværende løsning accepteres foretages ikke nedskrivning herfor.

Øvrige forhold

EK og KH og disses selskaber frafalder alle krav imod selskabet og/eller HO. KH indestår for, at A ApS kan anvende skattemæssigt underskud fra det tilkøbte underskudsselskab.

TK

Overtages af KH/C Holding ApS for 8.500.000 kr. der samtidig overtager gæld til Handelsbanken, 5.950.000 kr.

A ApS' værdi kan herefter opgøres således:

...
Reguleret indre værdi herefter 32.605

...
Købesummen for anparterne berigtiges kontant, idet der dog for KH/C Holding ApS sker modregning af 2.550.000 kr. vedrørende TK.

For K af 2000 A/S sker der samtidig modregning af gæld til HO opstået i forbindelse med EK's køb af aktier i B, 600.000 kr. Beløbet forrentes.

Minoritetsanpartshavernes tilgodehavender i selskabet udlignes ligeledes i forbindelse med indgåelse af denne aftale.

Der skal i forbindelse med tiltræden af nærværende udarbejdes en egentlig aftale med alle relevante forhold. Dette udarbejdes af købers advokat.

Der tages forbehold for yderligere reguleringer/krav som vil blive indarbejdet i den endelige aftale.

Nærværende tilbud er ikke et forhandlingsoplæg. Der foreligger principgodkendelse fra Banken, men ikke et finansieringstilsagn. Dette ansøges, når der foreligger en aftale.

Tilbud er gældende til fredag den 6. ds. kl. 12,00.

...”

Den 6. juli 2007 blev der afgivet revisionspåtegning uden forbehold på årsrapport for 2006 for HO Invest ApS. Årsrapporten er aflagt som going concern.

Den 12. oktober 2007 skrev K til indklagede, statsautoriseret revisor Ole Skou, som følger:

” ...

A ApS ...

...

Jeg har på vegne af C ApS modtaget dit tilbud af 3. juli 2007, hvor du på vegne af HO Invest ApS fremsætter tilbud om indløsning af minoritetsaktionærerne til en "rimelig dagsværdi" ledsaget af en beregning af selskabets indre værdi på givne forudsætninger.

Tilbuddet er fremsat på vegne af hovedaktionæren i selskabet, og indebærer således, at afgivelsen af erklæringen på selskabets årsrapport som uafhængig revisor, er uforenelig med retningslinierne om uafhængighed, fastsat i lov om statsautoriserede revisorer, samt de "etiske regler for revisorer", som er udarbejdet og udsendt af bestyrelsen for Foreningen af Statsautoriserede Revisorer.

Jeg formoder, du er enig i disse synspunkter og har taget de nødvendige skridt for, at undgå, at komme i konflikt med reglerne. Skulle der være tvivl, foreslår jeg, at spørgsmålet forelægges for og afklares i Responsumudvalget hos Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, således at det undgås, at både du og selskabet kommer i en uønsket situation.

Lad mig høre din eventuelle kommentar, herunder eventuelle tiltag, der måtte være gjort for at sikre uafhængigheden i erklæringsafgivelsen.

... ”

Indklagede afviste dette synspunkt i en mail af 30. oktober 2007 til K og oplyste supplerende i mail af 6. november 2007, at man i revisionsvirksomheden løbende foretager kontrol af virksomhedens uafhængighed i overensstemmelse med FSR's etiske regelsæt.

I en skrivelse af 26. oktober 2007 til K har advokat JL afgivet ”Vurdering af dispositioner i eller omkring Ejendomsselskabet ... A/S...i relation til straffeloven. Af skrivelsen fremgår følgende:

” ...

Jeg er blevet anmodet om at vurdere ovennævnte i relation til følgende dispositioner:

- 1. Køberet til ejendommen matr. nr. ...*
- 2. Aktionærlån*
- 3. Sikkerhedsstillelse overfor ... Bank for B Holding A/S 's engagement*
- 4. Tilgodehavende hos B Holding A/S samt tiltrædelse af akkordforslag fra B Holding A/S*
- 5. Løn til HO*
- 6. Kautionsforpligtelse overfor...leasing A/S*

...

Ad 1

...

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

Med hensyn til KK ses der ikke at være opnået egen vinding.

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

Ad 2

Aktionærlån:

...

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

Ad 3

Sikkerhedsstillelse overfor ... Bank for B Holding A/S's engagement

Ejendomsselskabet ... A/S har et låneengagement med ... Bank A/S til sikkerhed for hvilket Ejendomsselskabet ... A/S har deponeret ejerpantebreve med pant i ejendommen A 29-31, 2604 X-by. Det drejer sig om 2 ejerpantebreve henholdsvis 1 stort kr. 10 millioner og 1 stort kr. 9,5 millioner til sikkerhed for Ejendomsselskabets mellemværende med ... Bank. Ved påtegning på lånedokument har Ejendomsselskabet ... A/S meddelt ... Bank A/S sikkerhed i de førnævnte ejerpantebreve til fordel for B Holding A/S's engagement med ... Bank. ...

...

idet C Holding A/S har været uvidende om dispositionen, og således ej heller tiltrådt denne. Sikkerhedsstillelsen er efterfølgende frafaldet fra ... Bank A/S, så der er således ikke her indtruffet et formuetab for Ejendomsselskabet af den 24/4 1998 A/S, men dispositionen har, så længe sikkerhedsstillelsen for B Holding A/S var aktuel, medført risiko for tab. Under henvisning til HO's interesser i B Holding A/S må dispositionen således betragtes som både indebærende en mulighed for tab for Ejendomsselskabet ... A/S og tilsvarende modsvars af en mulig vinding eller begrænsning af et tab for HO og/eller dennes selskaber, og den blotte risiko for tab vil være omfattet af Straffelovens § 280.

Ad 4

Tilgodehavende hos B Holding A/S samt tiltrædelse af akkordforslag fra B Holding A/S

B Holding A/S var i en periode lejer hos Ejendomsselskabet ... A/S og oparbejdede i perioden indtil fraflytning - B Holding A/S flyttede til et lejemål i ejendommen ... - en restance til Ejendomsselskabet ... A/S på kr. 2 millioner, der tilligemed andre mellemværender udgjorde en samlet gæld i alt kr. 6 millioner til Ejendomsselskabet ... A/S. Disse dispositioner er ligeledes foretaget uden iagttagelse af aktionæroverenskomstens bestemmelser om enstemmig beslutning af samtlige aktionærer - C Holding A/S har ikke tiltrådt dispositionerne forud for disses foretagelse. Der er således her tale om ydelse af lån fra Ejendomsselskabet ... A/S til B Holding A/S med risiko for at lånene ikke kunne tilbagebetales.

B Holding A/S er ikke i stand til at indfri lånet, men tilbyder en akkordering i henhold til hvilken Ejendomsselskabet ... A/S alene vil modtage delvis betaling af lånet - det eksakte beløb er uvist på nuværende tidspunkt, men ligger betydeligt under lånets hovedstol.

Akkordforslaget er tiltrådt den 30/5 2007 af HO på vegne af Ejendomsselskabet ... A/S der er omdannet til anpartsselskab - A ApS - med HO som direktør og uden bestyrelse, og om hvilket forhold der i øvrigt verserer civilt søgsmål - igen uden iagttagelse af aktionæroverenskomstens bestemmelser om enstemmighed blandt aktionærerne, og der må således konstateres et tab for Ejendomsselskabet ... A/S uden at det eksakte beløb kan opgøres. Under henvisning til HO og/eller dennes selskabers økonomiske interesse i B A/S må det herefter konstateres, at det lidte tab hos Ejendomsselskabet ... A/S modsvares af en tilsvarende vinding for HO direkte eller via hans selskaber, og forholdet falder igen ind under Straffelovens § 280.

Ad 5

Løn til HO

Så vidt det ligger oplyst for mig, er der stillet forslag og fremsat krav om løn til HO for arbejde udført af Ejendomsselskabet ... A/S (nu A ApS) men uden at lønkravet er gennemført. Da kravet ej heller er godkendt af samtlige aktionærer, jf. aktionæroverenskomstens bestemmelser, og uden dokumentation for hvilket arbejde HO har udført, vil en gennemførelse af lønkravet kunne henføres til Straffelovens § 279 og eller § 280.

Ad 6

Kautionsforpligtelse overfor...leasing A/S

Ved påtegning af lånedokument af den 21/10 2005 (Flådeaftale) har Ejendomsselskabet ... A/S påtaget sig kaution for B Holding A/S's engagement med...leasing A/S for kr. 600.000,00. Kautionsforpligtelsen er underskrevet den 21/10 2005 af HO samt 2 personer, der efter det for mig oplyste ikke er tegningsberettigede for Ejendomsselskabet ... A/S, og engagementet har ej heller være forelagt for samtlige aktionærer i Ejendomsselskabet ... A/S og er således ej heller tiltrådt af disse. Såfremt det er korrekt at kautionsforpligtelsen er underskrevet på vegne Ejendomsselskabet ... A/S af 2 ikke tegningsberettigede personer indebærer dette en overtrædelse af Straffelovens § 279 i relation til...leasing A/S, og en overtrædelse af Straffelovens § 280 i relation til den eller de aktionærer der i henhold til aktionæroverenskomstens bestemmelser skulle have tiltrådt engagementet.

...”

Af en skrivelse af 8. november 2007 fra K til indklagede, statsautoriseret revisor Ole Skou, fremgår blandt andet følgende:

” ...

For det andet henstår spørgsmålet om iagttagelse af reglerne omkring afgivelse af erklæring på selskabets årsrapport som uafhængig revisor. Jeg kan i denne forbindelse oplyse, at jeg har drøftet spørgsmålet med en kollega fra revisorkommissionen, som har samme opfattelse som mig, nemlig at du desværre ikke vil kunne afgive en erklæring som uafhængig revisor, i lyset af det fremsatte tilbud af 3. juli 2007 afgivet på vegne af den ene af aktionærerne i selskabet overfor de øvrige aktionærer i selskabet. Jeg har tidlige-

re anført, at spørgsmålet burde forelægges responsumudvalget til udtalelse, således at der i denne situation ikke begås fejl. Dette er fortsat min opfattelse, medmindre du straks tilkendegiver en enighed i det fremsatte synspunkt, og er behjælpelig med fremsættelsen af forslag til valg af anden revisor i selskabet.

Afslutningsvis skal jeg henvise til min mail af 30. oktober 2007, hvor jeg anfører, at der foreligger et notat fra en advokat omkring mulige strafbare forhold i relation til de foretagne transaktioner i selskabet. Advokaten konkluderer, at der ud fra det materiale han er i besiddelse af, foreligger i alt 6 strafbare forhold omfattet af straffelovens § 280 (mandatsvig).

... ”

I skrivelse af 8. november 2007 til HO fra K vedrørende A ApS, foreslår K, dels at der ændres i tegningsreglen, således at selskabet tegnes af to direktører i forening og dels, at der vælges anden revisor end de indklagede. Såfremt forslagene ikke imødekommes, anmodes om indkaldelse til en ekstraordinær generalforsamling.

De indklagede har den 21. november 2007 underskrevet et tiltrædelses- og revisionsprotokollat for A ApS for regnskabsåret 1. juli 2006 til 30. juni 2007. Følgende fremgår blandt andet at protokollatet:

” ...

Revisionens tilrettelæggelse og udførelse

...

Revisionen er udført i forbindelse med udarbejdelsen af årsrapporten. Der er ikke udført revision i årets løb, grundet det sene revisorvalg og skift af administrator.

...

Særlige forhold vedrørende årsrapporten for 2006/2007

I forbindelse med revisionen af årsrapporten har der været drøftet særlige forhold med direktionen:

Minoritetsanpartshavernes stævning af hovedanpartshaverne, idet disse forfægter lovligheden af ekstraordinær generalforsamling afholdt d. 6. marts 2007, idet de anfægter hovedanpartshaverens dispositionsret over stemmerettighederne på selskabets anparter. Ledelsen har vurderet, at stævningen ikke har direkte relevans for indholdet af årsrapporten 2006/2007, men kan have relevans for 3.mand hvorfor forholdet vil blive omtalt i ledelsesberetningen. Vi skal i vor påtegning henvise til dette forhold i ledelsesberetningen.

Vurdering af dispositioner i eller omkring Ejendomsselskabet ... A/S (A ApS) udarbejdet af advokat JL d. 26. oktober 2007, idet vurderingen på flere områder konkluderer at straffelovens § 180 vedrørende mandatsvig er overtrådt. Redegørelsen er tilvejebragt via statsaut. revisor K, der direkte ejer K ApS, der er minoritetsanpartshaver i A ApS. Ledelsen har redegjort for indholdet og oplyst, at der forefindes flere faktuelle fejl i vurderingen. Ledelsen tillægger den ikke selvstændig værdi af betydning for selskabets aflæggelse af årsrapporten 2006/2007. Vi er enige i ledelsens vurdering.

...

Andre eksterne omkostninger tkr. 4.560

...

Det er bemærket, at der sidste år er udgiftsført tkr. 124 til revisor, samt at der i år er faktureret yderligere tkr. 80 for revision af årsrapport 2005/2006. Det er endvidere bemærket, at honoraret er udfaktureret fra ... I/S uagtet selskabets revisor år 2005/2006 var ... + Partnere.

Der er blandt selskabets anpartshavere opstået en konflikt omkring selskabets dispositionsforhold. Til vurdering af sagens omstændigheder har selskabet rekvireret assistance fra NN, hvor der er afholdt tkr. 120, som er udgiftsført i selskabets årsrapport. Ledelsen har oplyst at disse omkostninger alene er afholdt for at varetage selskabets interesser.

Konsulenthonorar tkr. 1.500 vedrører honorar til HO for arbejde udført vedr. udvikling af ejendommen A mv. Vi har bemærket, at der ikke er indgået en formaliseret aftale, og at honoraret dækker over en 5-årig periode á tkr. 300 pr. regnskabsår. Ledelsen opfordres til fremover at formalisere forholdet og indregne omkostningerne løbende.

...

Finansielle indtægter, tkr. 1.801

Renteindtægt pengeinstitut er afstemt til engagementsforespørgsel uden bemærkninger. Der er beregnet renteindtægt af mellemværende samt gældsbevægelse med 6 %, hvilket er i overensstemmelse med vilkår i gældsbevægelse samt renteberegning tidligere år af mellemværender. Andre finansielle indtægter består af præmie for sikkerhedsstillelse overfor B Koncernen med 1,5 % p.a. Det er bemærket, at der ikke løbende er beregnet præmie, hvilket anbefales fremover.

Ledelsen har oplyst at præmien på 1,5 % er den pris, selskabet skulle have betalt et dansk pengeinstitut for en tilsvarende sikkerhedsstillelse.

Finansielle omkostninger, tkr. 3.724

Renteudgift realkreditinstitut er afstemt til opkrævninger uden bemærkninger. Renteudgift pengeinstitutter er afstemt til engagementsforespørgsler uden bemærkninger. Andre finansielle omkostninger består renteudgift mellemværende anpartshavere samt HO Ejendomme ApS i alt tkr. 38. Mellemværendet er renteberegnet med 6 %, hvilket er i overensstemmelse med renteberegning tidligere år.

Endvidere består andre finansielle omkostninger af kautionspræmie til HO Invest ApS i alt tkr. 1.245 bestående af tkr. 1.125 i præmie beregnet som 1,5 % p.a. vedrørende selskabets gæld til Realkredit Danmark samt tkr. 120 vedrørende selskabets gæld til ...Bank. Det er bemærket, at der ikke foreligger skriftlige aftaler vedrørende betaling af kautionspræmie, at kautionspræmien vedrører årene 1998 - 2002, og at der ikke løbende er beregnet kautionspræmie. Det anbefales, at der fremover udarbejdes aftaler vedrørende beregning af kautionspræmie samt løbende beregning af kautionspræmie.

Ledelsen har oplyst at præmien på 1,5 % er den pris, selskabet skulle have betalt et dansk pengeinstitut for en tilsvarende sikkerhedsstillelse.

...

Finansielle anlægsaktiver, tkr. 0

Finansielle anlægsaktiver består af datterselskabet D ApS. Selskabet er primo optaget til anskaffelsesværdien i regnskabsåret 2004/2005. Vi har ikke modtaget datterselskabets reviderede årsrapport for regnskabsåret 2006/2007 uagtet skriftlig henvendelse til datterselskabets revisor Vi har konstateret, at datterselskabets egenkapital primo var negativ med tkr. -536, samt at der ikke var specifikke planer om en reetablering af kapitalen i regnskabsåret 2006/2007, hvorfor vi på den baggrund ikke kan konkludere, at selskabets værdiansættelse primo er korrekt. Ledelsen har valgt at nedskrive værdien af selskabet til kr. 0 pr. 30. juni 2007.

Tilgodehavender hos tilknyttede virksomheder, tkr. 5.442

Ledelsen har vurderet værdien af tilgodehavende hos HO Invest ApS bl.a. på baggrund af selskabets senest aflagte årsrapport for regnskabsåret 2006. Det er bemærket, at selskabet har tabt hele sin anpartskapital, men at det var i overensstemmelse med ledelsens forventninger jf. ledelsesberetning, at revisors påtegning er uden forbehold eller supplerende bemærkninger, at revisor er et anerkendt statsautoriseret revisionsfirma, samt at hovedanpartshaver HO er identisk med hovedanpartshaveren i A ApS. HO indestår i øvrigt for gælden. Der er foretaget renteberegning med 6 % af mellemværendet jf. de øvrige mellemværender.

Andre tilgodehavender, tkr. 158

Andre tilgodehavender består af:

...

D ApS, tkr. 0

Det har ikke været muligt at verificere værdiansættelsen af tilgodehavendet primo, der i årsrapporten 2005/2006 er opført som et tilgodehavende hos E A/S. Selskabets tidligere revisor har oplyst, at posten vedrører "den samlede anskaffelsessum for datterselskabet D ApS, og er opført således i årsrapporten". Vi er af ledelsen blevet oplyst, at tilgodehavendet hidrører fra datterselskabet D ApS. Ledelsen i A ApS har valgt at nedskrive værdien af kapitalandelen til kr. 0 jf. overvejelser vedrørende selskabets økonomiske forhold, og har ligeledes valgt at gøre dette for tilgodehavendet, idet det ikke forventes at blive tilbagebetalt.

Andre tilgodehavender tkr. 60

Andre tilgodehavender består af tilgodehavende ej tilskrevne renter sikringskonto ... Bank afstemt til engagementsforespørgsel samt tilgodehavende forrentning D ApS fra år 2005/2006. Jf. tidligere revisor skulle rentebeløbet have været tilbagereguleret, hvilket ikke er gjort. Endvidere henvises der til vore ovenstående bemærkninger vedrørende værdiansættelse af tilgodehavendet hos D ApS, hvorfor vi ikke er enige i ledelsens værdiansættelse af tilgodehavendet hos D ApS.

...

Likvide beholdninger, tkr. 3.400

Likvide beholdninger består af sikringskonto i ... Bank, hvilket er afstemt til engagementsforespørgsel.

Hensættelse til udskudt skat, tkr. 5.470

Der afsættes udskudt skat af alle tidsmæssige forskelle mellem det regnskabsmæssige og skattemæssige resultat.

Selskabet har indregnet skatteaktiv på tkr. 3.800 af et tab på investeringsforeningsbeviser opstået i datterselskabet. Vi har fra K's kontor fået oplyst, at A ApS kan anvende underskuddet i de fremtidige år. Vi har modtaget en opgørelse fra tidligere revisor over beregningen af udskudt skat for 2005/2006 for A ApS, hvoraf det fremgår, at underskud ved salg af investeringsforeningsbeviser er medregnet. Vi har efterspurgt dokumentation fra såvel selskabets som datterselskabets revisor, der dokumenterer forholdet, hvilket vi ikke har modtaget. Vi kan derfor ikke konkludere at værdiansættelsen er korrekt.

På dette grundlag er der i årsrapportens revisionspåtegning taget forbehold for værdiansættelsen og optagelsen i regnskabet.

Der er foretaget regulering af udskudt skat primo som følge af ændret selskabsskatteprocent.

...

Gæld K ApS, tkr. 313

Mellemværende med C Holding ApS er rentetilskrevet med 6 % jf. ovenstående bemærkninger under finansielle omkostninger. Der har derudover ikke været bevægelser i året.

Gæld K ApS, tkr. 328

Mellemværende K ApS er rentetilskrevet med 6 % jf. ovenstående bemærkninger under finansielle omkostninger. Der har derudover ikke været bevægelser i året.

Gæld O Ejendomme A/S, tkr. 28

Mellemværende O Ejendomme A/S er rentetilskrevet med 6 % jf. ovenstående bemærkninger under finansielle omkostninger. Der har derudover ikke været bevægelser i året.

...

ØVRIGE ARBEJDSOPGAVER

I forbindelse med revisionen af årsrapporten har vi bistået selskabet med udarbejdelsen af årsrapporten, ligesom vi har udarbejdet et specifikationshæfte til årsrapporten samt bilag til selvangivelsen.

...

Der foreligger i sagen en årsrapport for 2006/2007 for A ApS, hvor hverken ledelsespåtegningen, dateret 20. november 2007, eller revisionspåtegningen, dateret 21. november 2007, er underskrevet. Af revisionspåtegningen fremgår blandt andet:

”...

Forbehold

Vi tager forbehold for værdiansættelsen af kapitalandele i tilknyttede virksomheder pr. 30. juni 2006 samt for værdiansættelsen og tilstedeværelsen af andre tilgodehavender, skyldige omkostninger samt anden gæld pr. 30. juni 2006, idet beskaffenheden af selskabets registreringssystemer ikke har gjort det muligt for os at overbevise os om værdiansættelse og tilstedeværelse gennem andre revisionshandlinger.

Vi tager endvidere forbehold for posten udskudt skat, hvori er modregnet et skatteaktiv på kr. 3,8 mio. som vedrører fremførselsberettiget tab. Det har ikke været muligt at få verificeret posten.

Konklusion

Det er vor opfattelse, at årsrapporten bortset fra den mulige virkning af det i forbeholdet anførte i relation til opgørelse af resultat af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 1. juli 2006 – 30. juni 2007 samt for sammenligningstallene for 2005/2006, giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 30. juni 2007 samt af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 1. juli 2006 – 30. juni 2007 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Supplerende oplysninger

Uden at det har påvirket vor konklusion, skal vi henvise til omtale i ledelsesberetningen, hvori ledelsen redegør for, at selskabets minoritetsanpartshavere har stævnet selskabets hovedanpartshaver.

... ”

Af note 8 i årsrapporten – Pantsætninger og sikkerhedsstillelser - fremgår blandt andet, at

”Selskabet har udstedt ejerpantebreve på i alt tkr. 19.487, der giver pant i investeringsjendommen A 29-31. Ejerpantebrevene er deponeret til sikkerhed for bankgæld samt moderselskabets bankgæld. Endvidere er sikringskonto i ... Bank i alt tkr. 3.400 deponeret til sikkerhed for bankgæld samt moderselskabets bankgæld.”

I note 9 – Nærtstående parter – er det anført, at

”A ApS’s nærtstående parter omfatter følgende:

Bestemmende indflydelse:

HO Invest ApS, der er hovedanpartshaver
Direktør HO, ..., der er ultimativ hovedanpartshaver.

Øvrige nærtstående parter, som virksomheden har haft transaktioner med:

HO Invest ApS – hovedanpartshaver
KK – ultimativ anpartshaver

Transaktioner med nærtstående parter:

Selskabet har et udlån til moderselskabet, der er ydet på markedsmæssige vilkår.

Desuden har der været samhandel med to selskaber hvor direktør HO er nærtstående. Samhandlen har omfattet leje af kontorareal.

KK, der direkte eller indirekte ejer K 2000 A/S, har virket som selskabets direktør samt siddet i selskabets bestyrelse frem til 6. marts 2007, og har via E.K. Administration ApS virket som selskabets administrator frem til juni 2007.

Der foreligger endvidere en af ledelsen og de indklagede underskrevet årsrapport 2006/2007 for A ApS. Det fremgår, at årsrapporten er godkendt på selskabets generalforsamling den 27. december 2007. Dette eksemplar af årsrapporten er fremsendt til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der har modtaget årsrapporten den 2. januar 2008.

I dette eksemplar af årsrapporten er der ingen note 9 om nærtstående parter.

De indklagede har den 21. november 2007 afgivet revisorerklæring på ”*Specifikationer til årsrapport 2006/2007 og selvangivelse*” for A ApS. Under ”*finansielle omkostninger*” fremgår en post betegnet ”*Andre finansielle udgifter*” på 1.283.101 kr.

Af et medsendt bilag hertil fremgår det med håndskrift, at beregningen af kautionspræmie 1998/1999 er 139, 1999/2000 er 193, 2000/2001 er 280, 2001/2002 er 312, 2002/2003 er 201, i alt ”*1.125.000 i præmie for kaution*”

I forbindelse med modtagelsen af årsrapporten udarbejdede K et notat med overskriften: Vedrørende Ejendomsselskabet ... A/S – A ApS. Af punkt 26 i dette notat fremgår følgende:

” ...

Sidste afsnit om nærtstående parter er formuleret ukorrekt, idet nærtstående parter i denne sammenhæng alene er E.K. Administration A/S i sin egenskab af tilknyttet virksomheder til K 2000 A/S.

En konsekvens af at fastholde dette afsnit i årsrapporten ville være en udførlig beskrivelse af samtlige interne transaktioner foretaget i relation til HO Invest ApS, samt hertil knyttede selskaber og personer.

... ”

Den 27. december 2007 blev der afholdt ordinær generalforsamling i A ApS. På generalforsamlingen blev årsrapporten for 2006/2007 for A ApS godkendt, idet HO stemte for og K og KK imod. Af referatet fra generalforsamlingen (version 2 – 18.01.2008 - ikke underskrevet) fremgår følgende:

” ...

Det blev på generalforsamlingen drøftet, at der ifølge årsregnskabet fremgår en pantsætning af selskabets kontante beholdning på i alt kr. 3,4 mio. samt selskabets to ejer-pantebreve på i alt kr. 19,5 mio. til sikkerhed for HO Invest ApS’ forpligtelser over for ... Bank. Det blev af revisor oplyst, at sikkerhederne er medtaget i årsrapporten i henhold til oplysninger fra ... Bank....

...

HO oplyste, at der ikke er foretaget sikkerhedsstillelse af HO’s Invest ApS’ anparter.

... ”

Den 11. juni 2008 sendte en medarbejder fra revisionsvirksomheden Kresten Foged en mail til K. Mailen var vedhæftet følgende fil: ”Saldobalance 08-05-08 inkl. korrektioner pr 09-06-08.” Teksten i mailen er sålydende:

” ...

Balancen, der er vedhæftet anpartsoverdragelsesaftalen som bilag 2, er ikke fremkommet fra vort kontor og kan ikke siges at være retvisende med hensyn til selskabets egenkapital, mellemregning med HO Invest ApS, udskudt skalt samt likviditet pr. 31/3-2008.

Omtalte balance er ikke periodeafgrænset pr. d. 31/3-2008 og der mangler få men væsentlige primoposteringer, jf. vor tidligere korrespondance til KK af d. 16/5-2008 samt til dig henholdsvis d. 2/6-2008 og d. 9/6-2008.

De driftsmæssige forskelle synes ubetydelige.

Til belysning af forskellen mellem balance af d. 8/5-2008 samt balance af d. 9/6-2008 er vedhæftet oversigt.

... ”

Den 15. juli 2008 har indklagede, statsautoriseret revisor Ole Skou, afgivet revisionspåtegning på årsrapport for regnskabsåret 2007 for selskabet HO Invest ApS. Egenkapitalen var pr. 31. december 2007 negativ med 6.322.143 kr. Af årsrapportens note 2 om kapitalandele i associeret virksomhed samt unoterede værdipapirer fremgår, at selskabet har en ejerandel i A ApS, hvori egenkapitalen er anført at være 30.062.069 kr., således at de 70 % udgør 21.043.448 kr.

Klagen:

Klager har rejst følgende klagepunkter vedrørende de indklagedes afgivelse af revisionspåtegning på årsrapporten for 2006/2007 for A ApS samt det i forbindelse hermed afgivne revisionsprotokolat:

1.

De indklagede har gjort sig inhabile, jf. dagældende revisorlovs § 11, i forhold til afgivelse af revisorerklæring for på årsrapporten for A ApS, idet indklagede, statsautoriseret revisor Ole Skou, den 3. juli 2007 på vegne hovedanpartshaveren, HO Invest ApS, udarbejdede og fremsendte et tilbud til minoritetsaktionærene, K ApS samt K A/S om løsning af en eksisterende tvist.

2.

De indklagede har handlet i strid med god revisorskik, jf. dagældende revisorlovs § 1, stk. 2, idet de indklagede undlod i revisionspåtegningen at afgive en supplerende oplysning om, at noten om nærtstående parter ikke indgår i årsrapporten, og idet de indklagede undlod at oplyse dette på generalforsamlingen, hvor der var fremlagt et udkast til årsrapport, der indeholdt en note om nærtbeslægtede parter.

3a.

De indklagede har handlet i strid med god revisorskik, jf. dagældende revisorlovs § 1, stk. 2, idet de indklagede undlod at afgive supplerende bemærkning (omtale i revisionspåtegningen) om, at der var sket pantsætning i strid med selvfinansieringsforbuddet i aktieselskabslovens § 115.

3b.

De indklagede har handlet i strid med god revisorskik, jf. dagældende revisorlovs § 10, stk. 5, og stk. 6, jf. § 1, stk. 2, idet pantsætningen i strid med selvfinansieringsforbuddet i aktieselskabslovens § 115 ikke var omtalt i revisionsprotokollen.

3c.

De indklagede har handlet i strid med god revisorskik, jf. dagældende revisorlovs § 1, stk. 2, idet de indklagede dels i revisionspåtegningen og dels i revisionsprotokollen undlod at omtale, at egenkapitalen var negativ, samt at der var sket en forværring i løbet af 2007 i forbindelse med behandlingen af selskabets sikkerhedsstillinger for moderselskabets bankgæld, og herunder undladt at forholde sig til behovet for nedskrivning af mellemværendet med HO Invest ApS.

4a.

De indklagede har handlet i strid med god revisorskik, jf. dagældende revisorlovs § 1, stk. 2, idet de indklagede undlod at afgive supplerende bemærkning (omtale i revisionspåtegningen) om, at minoritetsaktionærerne havde anmodet om granskning, hvilket – i strid med loven - var blevet afslået af ledelsen.

4b.

De indklagede har handlet i strid med god revisorskik, jf. dagældende revisorlovs § 1, stk. 2, idet de indklagede undlod at afgive supplerende bemærkning (omtale i revisionspåtegningen) om, at direktør i selskabet, HO, der efter selskabets omdannelse til et ApS var enetegningsberettiget, efter omdannelsen - som blev besluttet på generalforsamlingen den 5. marts 2007 - havde bevilget sig selv en række kautionspræmier samt projektudviklingshonorar, hvilket er i strid med aktieselskabslovens § 80, hvorefter der på en generalforsamling ikke må træffes beslutninger til ugunst for mindretalsaktionærer. Dette klagepunkt skal ses i sammenhæng med klagepunkt 4a.

5.

De indklagede har handlet i strid med dagældende revisorlovs § 10, stk. 5, og stk. 6, jf. § 1, stk. 2, idet de indklagede ikke foretog tilstrækkelig undersøgelse i anledning af en advokatundersøgelse om en række transaktioner i selskabet og ikke rapporterede tilstrækkeligt fra undersøgelsen i revisionsprotokollen, ligesom de indklagede undlod at afgive en supplerende bemærkning (omtale i revisionspåtegningen) om advokatundersøgelsen.

6.

De indklagede har handlet i strid med god revisorskik, jf. dagældende revisorlovs § 1, stk. 2, idet de indklagede undlod at afgive supplerende bemærkning (omtale i revisionspåtegningen) og undlod omtale i revisionsprotokollen om, at en kautionspræmie ikke hvilede på en skriftlig aftale, at beløbet for hovedpartens vedkommende var forældet efter 1908-loven, samt at der var sket beregning med udgangspunkt i et højere beløb, end de faktiske ejerforhold berettigede til.

7.

De indklagede har handlet i strid med god revisorskik, jf. dagældende revisorlovs § 1, stk. 2, idet de indklagede i forbindelse med overdragelsesaftalen af 11. juni 2008 af HO Invest ApS' 70 % anparter burde have udfærdiget en erklæring, der opfylder bestemmelserne herom i erklæringsbekendtgørelsen.

K – tillige på vegne af KK – og de indklagede har givet møde for nævnet.

Klager har på mødet blandt andet anført, at revisor var bekendt med, at der var uoverensstemmelser i ejerkredsen på tidspunktet for afholdelse af en ekstraordinær generalforsamling med omdannelse til anpartsselskab, ændring i ledelse og valg af revisor. Revisor kunne allerede der have reflekteret over baggrunden for valget og kunne have reflekteret over, at hovedaktionæren allerede ved valget var insolvent med en rentebærende gæld på ca. DKK 50 mio. og uden driftsmæssige indtægter. Revisors opgave er at varetage selskabets interesser, kreditorernes interesser samt aktionærernes interesser og i særdeleshed de aktionærer, der ikke har adgang til selskabet. Det burde have stået revisor klart, at de enkelte transaktioner ensidigt har været drevet af hovedaktionærinteresser og ikke tjente selskabets interesser. De enkelte klagepunkter kan isoleret set være mere eller mindre kritisable, men de skal ses som en helhed.

De indklagede har blandt andet anført, at statsautoriseret revisor Ole Skou første gang kom i kontakt med A ApS i marts 2007. Der blev indkaldt til ekstraordinær generalforsamling i selskabet begrundet i, at der var betydelig utryghed i forhold til K's sammenblanding af rollen som revisor, rådgiver og investor. Banken ønskede derfor en ny revisor for hele O gruppen. På den ekstraordinære generalforsamling valgtes ny direktør og ny revisor, og selskabet blev omdannet til et ApS. Der var problemer mellem anpartshaverne lige fra starten, og der blev fremlagt forskellige løsningsforslag, men der blev ikke indgået forlig. I foråret 2008 erhvervede K sammen med en kunde HO Invest ApS' 70 % af anpartskapitalen for en pris af 24,5 mio. kr. Der opstod uenighed om refusionsopgørelsen, idet sælger fremsendte en refusionsopgørelse, hvorefter købers tilgodehavende kunne opgøres til 58 tkr. og køber fremsatte krav om betaling af 4,2 mio. kr. En række af de elementer, som begrunder købers krav, indgår i den senere klagesag ved revisornævnet. Det var aftalt, at uenigheder skulle afgøres ved voldgift. Der blev anlagt voldgiftssag. Kendelsen, der var enstemmig, forelå i november 2009. K fik ikke medhold. A Holding ApS v/klager fik udbetalt 145 tkr., og sælger HO Invest ApS fik udbetalt 2.305 tkr. af det ved anpartsoverdragelsen deponerede beløb på i alt 2.400 tkr.

Klagen bør afvises som chikanøs.

Parternes bemærkninger:

Klagerne har overordnet gjort gældende, at hovedaktionæren, HO ApS, havde pantsat sin stemmeret på tidspunktet for generalforsamlingen. Det er uomtvisteligt – og fremgår af aktiebogen. Lånet, hvormed de pantsatte aktier blev frigivet, blev optaget i strid med selvfinansieringsforbuddet i aktieselskabslovens § 115, og mødereferat herom er efterfølgende ændret, således at punkt 3 er udgået.

De indklagede har overordnet anført, at de rejste klagepunkter reelt relaterer sig til en konflikt mellem aktionærgrupper og ikke faglige forhold. Klagen af chikanøs karakter og åbenbar grundløs, hvorfor klagen bør afvises i medfør af § 7 i dagældende bekendtgørelse om Revisornævnet. Indklagede har videre anført, at der verserer en voldgiftssag, hvori indgår en række af de klagepunkter, der er fremført i nærværende sag. Sagen bør også af denne grund afvises.

Ad klagepunkt 1:

Klagerne har anført, at afgivelsen af tilbuddet til minoritetsaktionærerne bevirkede, at de indklagede ikke opfyldte uafhængighedskravene, hvilket de indklagede var gjort bekendt med allerede forud for erklæringsafgivelsen.

De indklagede har anført, at det forhold, at indklagede, statsautoriseret revisor Ole Skou, fremsendte – eller rettere videreformidlede - et tilbud til minoritetsanpartshaverne ikke er direkte omfattet af bestemmelserne i den dagældende revisorlovs § 11, stk. 2. Spørgsmålet i denne sag er derfor alene, hvorvidt dette forhold er omfattet af generalforbuddet i den dagældende revisorlovs § 11, stk. 1. Alle de involverede parter var orienteret om indklagede Ole Skous stilling, og alle involverede parter var professionelle aktører, hvorfor der ikke ses at være noget uafhængighedsproblem. Hertil kommer, at værdiansættelsen af selskabets investeringsejendom A 29-31 er foretaget af professionelle erhvervsmæglere. Endelig har revisionsvirksomheden – for at eliminere mulig tvivl om uafhængighed – en politik om, at der skal være to partnere på udførelsen af revisionen, hvorfor indklagede Per Lundahl, der aldrig tidligere havde udført revisionsopgaver for HO's selskaber, deltog i revisionen, herunder påtegnede erklæringen.

Ad klagepunkt 2:

Klagerne har anført, at det er korrekt, at virksomheder, der aflægger årsregnskab som klasse B-virksomheder, ikke efter årsregnskabsloven er pålagt at angive transaktioner mellem nærstående parter, men det gælder dog ikke, såfremt der er tale om betydelige transaktioner. I denne sag drejer det sig netop om betydelige transaktioner, idet disse er på niveau med selskabets omsætning, ligesom hovedparten af transaktionerne ikke fremgik af årsrapporten for det foregående år. Det faktum, at selvkontraheringen i vid udstrækning vedrører en periode op til 10 år tilbage i tiden, og at transaktionerne er af usædvanlig karakter, er en skærpende omstændighed, således at det bør konkluderes, at årsrapporten ikke giver et retvisende billede uden angivelse af de stedfundne interne transaktioner. Det er yderligere skærpende, at en advokat har konkluderet, at en lang række af den stedfundne selvkontrahering er omfattet af straffelovens bestemmelser. Den årsrapport, der blev fremlagt og godkendt under protest fra minoritetsaktionærerne på selskabets ordinære generalforsamling, er efterfølgende blevet rettet, således at det offentliggjorte regnskab ikke fuldt ud svarer til det på generalforsamlingen fremlagte. Dette faktum indikerer ligeledes, at ledelsens og de indklagedes dateringer af årsrapporten må være ukorrekte. Hertil kommer, at indklagede har været medvirkende til at beregne kautionspræmier. Det er en skærpende omstændighed, at indklagede har medvirket til at foretage selve beregningen af en kautionspræmie, der vedrører årene 1998 til 2002, og således ligger mellem 5 og 10 år tilbage i tiden i forhold til det aflagte årsregnskab. Alene det forhold, at en eventuel fordring kunne være forældet, burde have fået de indklagede til at reagere og i særdeleshed burde have fået de indklagede til at undlade at medvirke ved beregningen. Kautionsspræmien er her til beregnet i forhold til hele den daværende gældsforpligtelse, hvor HO Invest ApS alene hæftede for 25 % af gældsforpligtelsen. Det beregnede beløb er således under alle omstændigheder 4 gange højere, end det kunne berettiges til, og der har aldrig været aftaler om betaling af kautionsspræmie. Omtalen i revisionsprotokollen har ikke på denne baggrund ikke været tilstrækkelig.

De indklagede har anført, at bestemmelsen om nærtstående parter tidligere indeholdt krav om, at også virksomheder i klasse B skulle beskrive transaktioner med nærtstående parter. Dette krav blev imidlertid ophævet med ændringerne i årsregnskabslovens fra 2006. Da revisionsprotokollatet er et meddelelsesmiddel fra revisor til selskabets ledelse – og også ville blive udleveret til minoritetsanpartshaverne - valgte de indklagede at foretage en omhyggelig redegørelse for transaktionerne i revisionsprotokollatet. Hertil kommer, at K selv i sit notat til det udkast til årsrapport, der var fremsendt forud for generalforsamlingen, fremkom med bemærkninger til noteoplysningen om nærtstående parter, og at ledelsen som følge af disse bemærkninger og efter ønske fra K valgte ikke at medtage noteoplysningen om nærtstående parter i den endelige årsrapport.

Beregning af kautionspræmie er ikke i strid med uafhængighedsreglen. Det fremgår direkte af den dagældende revisorlovs § 11, stk. 2, særligt nr. 8, hvorefter sådan assistance kun er forbudt ved offentligt interessante virksomheder og af lovbemærkningerne, hvorefter den foretagne type af assistance er i overensstemmelse med lovens bestemmelser.

Ad klagepunkt 3a:

Klagerne har gjort gældende, at klagen under dette punkt vedrører en overtrædelse af selvfinansieringsforbuddet i aktieselskabslovens § 115 i forbindelse med tilvejebringelse af 16,3 mio. kr. som grundlag for at få frigivet stemmeretten på aktierne til brug for afholdelse af ekstraordinær generalforsamling den 6. marts 2007. Samtidig med låneoptagelsen pantsattes selskabets pantebreve på i alt 19,5 mio. kr. samt selskabets likvidbeholdning på i alt 3,4 mio. kr. til sikkerhed for moderselskabets, HO Invest ApS', forpligtelser overfor banken. Denne samtidige pantsætning er omfattet af selvfinansieringsforbuddet i aktieselskabslovens § 115 og burde være omtalt i revisionspåtegningen. HO Invest ApS havde pantsat sine aktier med tilhørende stemmeret som sikkerhed for sit mellemværende med selskabet selv og var således ikke længere moderselskab. Der er i lovgivningen ingen undtagelser til forbuddet om selvfinansiering, og det er i denne sag en skærpende omstændighed, at forbuddet overtrædes af et selskab, der er insolvent. Forholdet burde derfor have været omtalt i revisionspåtegningen.

De indklagede har gjort gældende, at HO Invest ApS ved sin besiddelse af 70 % af anpartskapitalen er moderselskab for A ApS, jf. anpartsselskabslovens § 3, stk. 2. Lån til et moderselskab er som udgangspunkt omfattet af aktieselskabslovens § 115a, der tillader lån til et moderselskab, og tillader sikkerhedsstillelse for et moderselskabs forpligtelser. Udlån fra A ApS til HO Invest ApS er derfor ikke omfattet af aktieselskabslovens § 115, der finder anvendelse på og ulovliggør et moderselskabs lån i et datterselskab til brug for køb af aktierne i et datterselskab (eller tilsvarende sikkerhed), hvilket ikke er tilfældet i denne sag. Forholdet skal derfor ikke omtales i revisionspåtegningen. Hertil kommer, at samtlige transaktioner i A ApS er sket efter rådgivning fra KK og/eller K, og at samtlige transaktioner, herunder der fysiske overførsler eller anmodninger til ... Bank, er foretaget af KK.

Ad klagepunkt 3b:

Klagerne har anført, at der som oven for nævnt var tale om overtrædelser af såvel selvfinansieringsforbuddet som - ifølge advokat JL's notat - straffeloven. De indklagede burde efter § 10, stk. 5, og stk. 6, have omtalt forholdet i revisionsprotokollen. Af protokollen fremgår alene, at advokatens notat er forelagt ledelsen, som oplyser, at den er fejlbehæftet, men der er intet anført om, hvori disse fejl skulle bestå, eller hvilke revisionshandlinger, de indklagede i øvrigt havde foretaget til afkræftelse af eventuelle fejl.

De indklagede har anført, at det er op til en revisors egen vurdering at vælge de bemærkninger, der skal indføres i revisionsprotokollatet i overensstemmelse med den dagældende erklæringsbekendtgørelses § 19. Da låneforholdet og sikkerhedsstillelsen klart fremgår af årsrapportens note 8, er yderligere omtale i revisionsprotokollen unødvendig. Der var ikke – hverken efter ledelsens eller de indklagede revisors vurdering – begået økonomiske forbrydelser, jf. den dagældende revisorlovs § 10, stk. 5 og stk. 6. Den rapport, der var udarbejdet herom af advokat Løjstrup indeholdt - efter ledelsens og de indklagede revisors vurdering – graverende faktuelle fejl. På denne baggrund skulle der ikke ske omtale herom i revisionsprotokollat.

Ad klagepunkt 3c:

Klagerne har gjort gældende, at det oprindelige lånedokument ikke indeholdt en personlig kaution fra hovedaktionæren. Det fremgår ej heller af revisionsprotokollen, at de indklagede lagde vægt på, at der var en personlig kaution. Afholdelse af generalforsamling den 27. november 2007 i selskabet A ApS foregik 4 dage forud for afslutningen af regnskabsåret for HO Invest ApS. På det tidspunkt må det have været klart for de indklagede og ledelsen, at HO Invest ApS udviste et betydeligt tab og en betydelig negativ egenkapital. Den senere årsrapport udviser et samlet underskud for HO Invest ApS på 6,2 mio. kr. og en negativ egenkapital på 6,3 mio. kr. I disse tal er indregnet indtægter fra selvkontrahering med A ApS i størrelsesordenen ikke under 4 mio. kr., således at selskabets underskud for 2007 og negativ egenkapital pr. 31. december 2007 ville andrage et beløb i størrelsesordenen 10 mio. kr. ved egne aktiviteter. Dette forhold bevirkede skærpede krav til de indklagede revisorer, der burde have omtalt forholdet i såvel revisionspåtegningen som revisionsprotokollen.

De indklagede har gjort gældende, at revisionen af A ApS' tilgodehavender hos moderselskabet har taget udgangspunkt i årsrapport 2006 for HO Invest ApS, der er aflagt som going concern. Ledelsen har oplyst, at årets resultat har indfriet forventningerne, og revisor har afgivet revisionspåtegning uden supplerende oplysninger eller forbehold. Hertil kommer, at tilgodehavendet, der var 22,7 mio. kr. i dette regnskabsår, løbende er blevet nedbragt, og pr. 1. juli 2007 udgjorde mellemregningen ca. 58 tkr., hvilket bringer det under bagatelgrænsen.

Det fremgår endvidere, at HO personligt indestår for mellemværendet, hvilket var tilstrækkelig sikkerhed for de indklagede revisorer for værdiansættelsen af tilgodehavendet. Yderligere omtale af forholdet var således ikke påkrævet – og da slet ikke i selve revisionspåtegningen.

Ad klagepunkt 4a:

Klagerne har gjort gældende, at uanset at kravet om valg af granskningsmand ikke findes i anpartsselskabsloven, burde de indklagede i revisionspåtegningen have omtalt ledelsens manglende efterkommelse af minoritetsanpartshavernes ønske om valg af granskningsmand, idet det var klart, at omdannelsen til anpartsselskab skete for at afskære minoritetsaktionærerne deres rettigheder i relation til aktieselskabslovens bestemmelser.

De indklagede har gjort gældende, at granskningsregler fremgår af aktieselskabsloven, men ikke af anpartsselskabsloven. Allerede derfor skal revisor ikke som en supplerende oplysning i revisionspåtegningen omtale, at minoritetsanpartshaverne har anmodet om, at der blev indkaldt til en ekstraordinær generalforsamling med valg af granskningsmand på dagsordenen.

Ad klagepunkt 4b:

Klagerne har gjort gældende, at - som anført under klagepunkt 4 a - var beslutningen om omdannelsen til et anpartsselskab et misbrug af aktieselskabslovens bestemmelser. På denne baggrund og henset til, at HO, der var blevet enetegningsberettiget, efter omdannelsen havde bevilget sig selv en række kautionspræmier og et projektudviklingshonorar, burde de indklagede i revisionspåtegningen have omtalt overtrædelserne af aktieselskabslovens § 80.

De indklagede har gjort gældende, at omdannelse af Ejendomsselskabet 24. april 1998 (A) fra et aktieselskab til et anpartsselskab blev gennemført på den ekstraordinære generalforsamling den 6. marts 2007 med det fornødne stemmeflertal. Omdannelsen kan ikke være en overtrædelse af aktieselskabslovens § 80, ej heller selv om regelgrundlaget for minoritetsanpartshaverne ændres. Den gennemførte omdannelse skal derfor naturligvis ikke omtales i revisionspåtegningen.

Selve spørgsmålet om, hvorvidt generalforsamlingen var lovlig eller ej, henhører under domstolene, og den sag, der var anlagt om generalforsamlingens lovlighed, er hævet af klagerne. Allerede af den grund bør dette klagepunkt afvises.

Ad klagepunkt 5:

Klagerne har anført, at de er enige i, at advokatundersøgelsen er en ensidig indhentet erklæring. Revisor skal imidlertid ikke vurdere, hvorvidt et dokument er et ensidigt indhentet dokument i relation til en partsinteresse, men skal vurdere de oplysninger, der er tilgængelige i relation til erklæringsafgivelsen. Af revisionsprotokollatet fremgår alene, at der er sket en præsentation af advokatundersøgelsen over for selskabets ledelse, og at denne har afvist indholdet heraf. At de indklagede i samarbejde med juridisk ekspertise på området har vurderet de fremsatte påstande burde være fremgået af protokollatet, ligesom der burde være fremlagt dokumentation for de således gennemførte juridiske undersøgelser.

De indklagede har anført, at de i samarbejde med juridisk ekspertise på området vurderede, om der var grundlag for de fremsatte påstande om økonomiske forbrydelser. Efter de gennemførte undersøgelser konkluderede de indklagede, at der ikke var belæg for påstanden om, at ledelsen skulle være involveret i økonomiske forbrydelser. Omtalen i revisionsprotokollen skal ses på denne baggrund. Sagsanlægget vedrørende lovligheden af den ekstraordinære generalforsamling blev omtalt såvel i ledelsesberetningen på årsrapporten som i revisionspåtegningen. Hermed er de indklagedes forpligtelser i henhold til revisorloven opfyldt.

Ad klagepunkt 6

Klagerne har anført, at grundlaget for beløbet på 1.283.101 kr. under posten finansielle omkostninger ikke fremgår af selskabets bogholderi eller dokumentationsmateriale i øvrigt. Selskabets advokat har oplyst, at 1.145.000 kr. vedrører den beregnede kautionspræmie, som er belastet selskabet og godskrevet den daværende 70 % aktionær HO Invest ApS. Der er ingen skriftlige aftaler vedrørende denne udgiftspost. Posten er beregnet af de indklagede og indført i årsregnskabet som en efterpostering. Af den beregning, klagerne har modtaget, fremgår, at der er tale om et beregnet beløb af den samlede kreditgæld i selskabet for årene 1998 – 2003, og beløbet er beregnet som 1,5 % af den samlede gæld til realkreditinstituttet på daværende tidspunkt. Imidlertid ejede HO Invest ApS i de pågældende år alene 25 % af selskabet, og der forelå overfor Realkredit Danmark en pro rata hæftelse for aktionærerne. Med hensyn til det resterende kautionsbeløb på 120.000 kr. er dette beløb trods opfordringer hertil ikke dokumenteret.

De indklagede burde i revisionspåtegningen have oplyst, at beløbet var beregnet med udgangspunkt i et højere beløb, end de faktiske forhold berettigede til, nemlig på grundlag af hele gælden, selv om kautionen rent faktisk pro rata kun udgjorde 25 % af gælden. De indklagede burde endvidere have omtalt forholdet i revisionsprotokollen.

De indklagede har gjort gældende, at revisor i sin erklæring udtaler sig om, hvorvidt årsrapporten efter revisors opfattelse er retvisende. Det blev ved revisionen af årsrapporten for 2006/2007 konstateret, at der ikke var belastet selskabet kautionspræmie for perioden 1998/1999 til 2002/2003. På anmodning fra selskabets ledelse beregnede revisor kautionspræmien som 1,5 % af den løbende hæftelse, og denne beregning blev godkendt af selskabets ledelse og indregnet i årsrapporten for 2006/2007 som en efterpostering. Det blev i denne forbindelse vurderet, at beløbene, der vedrørte flere regnskabsår, ikke var væsentlige eller fundamentale fejl i forhold til selskabets regnskabsafleggelse i de tidligere år. Regnskabet er netto påvirket med kr. 795.000,00 for i alt 5 regnskabsår,

hvilket skal ses i forhold til en egenkapital pr. 30. juni 2007 på kr. 30.062.069,00. Beløbet fremgår i øvrigt af ledelsesberetningen i årsberetning for 2006/2007. Der er både beregnet præmie vedrørende de af selskabet afgivne sikkerhedsstillelser overfor tredjemænd og sket belastning af selskabet med præmier vedrørende tredjemands sikkerhedsstillelser overfor selskabet, hvorved den anførte netto-belastning (før skat) på kr. 795.000,00 fremkommer.

Det blev over for revisor oplyst, at beløbene fejlagtigt ikke var medtaget tidligere. Idet der mellem parterne således var enighed om, at der rent faktisk påhvilede selskabet en kautionspræmie, blev eventuelle forældesspørgsmål anset for irrelevante, og det retlige grundlag anset for til stede uanset skriftlighed, som der ikke er krav om. Selskabets ledelse godkendte regnskabet, og der var herefter intet grundlag for at oplyse om indregningen i revisors erklæring på årsregnskabet, idet påvirkningen ikke var væsentlig, og beløbet - der uanset indregningstidspunkt skulle belastes egenkapitalen ultimo 2006/2007 - var således under alle omstændigheder korrekt. Forholdet omkring kautionspræmier blev også drøftet på møde mellem klagerne og de indklagede i maj måned 2007. Klagerne var af den opfattelse, at selskabet burde beregne og afsætte kautionspræmier vedrørende tidligere sikkerhedsstillelser, idet der i modsat fald kunne blive skattemæssige problemer ved en eventuel senere ligning af selskabet. I skattepraksis anerkendes sædvanligvis 1,5 % pro anno i kautionspræmie. De indklagede var naturligvis enig heri. Der var ikke tale om en pro rata hæftelse over for en kreditforening, idet HO hæftede for hele gælden. I øvrigt har problemstillingen intet med erklæringen at gøre, idet kautionspræmien set med revisors øjne påhviler selskabet som helhed uanset aktionærsammensætningen.

Revisor har ikke pligt til at omtale enkeltbeløb i årsrapporten ved afgivelse af sit protokollat. Med henvisning til ovenstående var beløbet beregnet korrekt, bogført med ledelsens accept og i øvrigt betragtet som uvæsentligt.

Ad klagepunkt 7

Klagerne har anført, at der den 11. juni 2008 blev indgået aftale om overdragelse af HO's Invest ApS' 70 % anparter. I forbindelse med indgåelsen og underskrift af aftalen, hvor indklagede Ole Skou var til stede, blev der fra revisionsfirmaet sendt en mail dateret den 11. juni 2008 kl. 08.39. Denne mail er en erklæringsafgivelse, som burde være affattet efter bestemmelserne i erklæringsbekendtgørelsen, hvilket ikke er sket.

De indklagede har anført, at den omtalte mail vedrører en balance, der var vedhæftet en anpartshaveroverdragelsesaftale, og som ikke var udarbejdet af en revisor eller underkastet revision eller review. På forespørgsel har en medarbejder set balancen og vurderet, at den næppe var retvisende på de anførte punkter. Revisor har ikke indgået aftale om hverken gennemgang (§ 9) eller udført assistance med opstilling (§ 14), men blot kommenteret de forhold, der umiddelbart fremgik af balancen. Det bestrides således, at der foreligger en erklæringssituation. Mailen var alene en intern orientering af parterne i en forhandlingsfase. En modtager, der tillige er professionel, ville aldrig kunne opfatte mailen som en erklæring eller et forsøg på samme.

Revisornævnets begrundelse og afgørelse:

I medfør af § 57, stk. 3, i lov nr. 468 af 17. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven) afgøres spørgsmålet om overtrædelser, der er begået før lovens ikrafttrædelse, efter de hidtil gældende regler. Denne sag afgøres derfor efter lov om statsautoriserede og registrerede revisorer og den dagældende erklæringsbekendtgørelse.

Ad klagepunkt 1.

Det forhold at indklagede, statsautoriseret revisor Ole Skou, på vegne HO Invest ApS har fremsendt et tilbud om indløsning til minoritetsanpartshaverne, K ApS samt K A/S, bevirker efter nævnets opfattelse ikke, at de indklagede er inhabile som revisorer for A ApS. Nævnet bemærker herved, at statsautoriseret revisor Ole Skou ved fremsendelsen af tilbuddet ikke har optrådt som partsrepræsentant for den virksomhed eller klient, om hvis forhold erklæring skulle afgives, ligesom fremsendelsen af tilbuddet ikke er en omstændighed, der generelt er egnet til at vække tvivl hos en velinformerede tredjemand om revisors uafhængighed, jf. dagældende revisorlovs § 11. De indklagede frifindes derfor for dette klagepunkt.

Ad klagepunkt 2.

Det fremgår af oplysningerne i sagen, at udkast til årsrapport for A ApS for 2006/2007 blev fremsendt til anpartshaverne forud for afholdelsen af generalforsamlingen. Det fremgår videre, at K i sit notat indeholdende bemærkninger til udkastet anførte, at afsnittet om nærtstående parter var ukorrekt formuleret, og at en konsekvens af at fastholde dette afsnit i årsrapporten ville være en udførlig beskrivelse af samtlige interne transaktioner foretaget i relation til HO Invest ApS samt hertil knyttede selskaber.

Den omstændighed at ledelsen herefter valgte ikke at medtage noteoplysningen om nærtstående parter i den endelige årsrapport, findes ikke at burde føre til en supplerende oplysning i revisionspåtegningen. Det bemærkes herved, at der ikke i klasse B virksomheder er krav om, at der afgives noteoplysning om nærtstående parter, og at de indklagede i revisionsprotokollen har redegjort for transaktioner i relation til nærtstående parter. De indklagede frifindes derfor for dette klagepunkt.

Det forhold, at indklagede, statsautoriseret revisor Ole Skou, havde foretaget beregning af en kautionspræmie kan ikke føre til andet resultat.

Ad klagepunkt 3a og b.

Revisornævnet lægger efter det oplyste til grund, at Ejendomsselskabet ... A/S, senere omdannet til A ApS, havde udlånt i alt 16. mio. kr. til HO Invest ApS, og at HO Invest ApS til sikkerhed for dette lån havde pantsat sine 70 % aktier i Ejendomsselskabet ... A/S. Lånet blev indfriet forud for den ekstraordinære generalforsamling i A ApS den 6. marts 2007, og i den forbindelse blev ejerpantebreve på t.kr. 19.480 og likvid konto på t.kr. 3.400 tilhørende A ApS stillet til sikkerhed for moderselskabet, HO Invest ApS, låneoptagelse i ... Bank.

Klagerne har gjort gældende, at denne pantsætning er omfattet af selvfinansieringsforbuddet i aktieselskabslovens § 115 og burde være omtalt i revisionspåtegningen og revisionsprotokollen. HO Invest ApS havde pantsat sine aktier med tilhørende stemmeret som sikkerhed for sit mellemværende med selskabet selv og var derfor ikke længere moderselskab.

Selvfinansieringsforbuddet i aktieselskabslovens § 115 finder anvendelse på et moderselskabs lån i et datterselskab til brug for køb af aktier i datterselskabet eller tilsvarende sikkerhedsstillelse. Lån til et moderselskab er som udgangspunkt omfattet af aktieselskabslovens § 115a, der tillader lån til et moderselskab og sikkerhedsstillelse for et moderselskabs forpligtelser. Ved besiddelsen af 70 % af anpartskapitalen var HO Invest ApS moderselskab til A ApS, og pantsætningen af aktiver tilhørende A ApS til sikkerhed for moderselskabets gæld til banken er derfor ikke omfattet af aktieselskabslovens § 115. Nævnet bemærker i den forbindelse, at det efter de foreliggende divergerende

oplysninger ikke kan anses for bevist, at HO Invest ApS i forbindelse med pantsætningen af aktierne i Ejendomsselskabet ... A/S tillige pantsatte stemmeretten.

Nævnet finder imidlertid, at de indklagede i revisionspåtegningen burde have medtaget en supplerende oplysning om, at HO Invest ApS' pantsætning af 70 % af aktiekapitalen i Ejendomsselskabet ... A/S var i strid med aktieselskabslovens § 48, hvorefter et aktieselskab ikke mod vederlag til eje eller pant må erhverve egne aktier, hvis den pålydende værdi af selskabet og dets datterselskabers samlede beholdning i aktieselskabet overstiger eller som følge af erhvervelsen vil overstige 10 % af aktiekapitalen.

Ved således at have undladt at medtage en supplerende oplysning om denne overtrædelse af aktieselskabsloven i revisionspåtegningen på årsrapporten for 2006/2007 for A ApS og omtalt forholdet i revisionsprotokollen har de indklagede overtrådt den dagældende erklæringsbekendtgørelses § 6, stk. 2, nr. 2 og § 19 dermed tilsidesat god revisorskik.

Nævnet finder ikke, at klagerne har godtgjort noget grundlag for klagen i relation til den dagældende revisorlovs § 10, stk. 5 og stk. 6, og herunder de indklagedes vurdering af det af advokat JL udarbejdede notat.

Ad klagepunkt 3c.

Det fremgår af revisionsprotokollatet til årsrapporten for A ApS for 2006/2007, at tilgodehavendet hos HO Invest ApS af ledelsen er vurderet blandt andet på grundlag af dette selskabs årsrapport for 2006, der er aflagt som going concern, og forsynet med en revisionspåtegning uden forbehold eller supplerende oplysninger, ligesom HO personligt indestod for mellemværendet. Under disse omstændigheder findes der ikke grundlag for, at de indklagede skulle omtale forholdet i revisionspåtegningen, og de indklagede frifindes derfor for dette klagepunkt.

Ad klagepunkt 4a.

Allerede fordi anpartsselskabsloven ikke hjemler minoritetsanpartshavere ret til at kræve granskning, skal revisor ikke - som en supplerende oplysning i revisionspåtegningen - omtale, at minoritetsanpartshaverne har anmodet om en ekstraordinær generalforsamling med valg af granskningsmand på dagsordenen. De indklagede frifindes således for dette klagepunkt.

Ad klagepunkt 4b.

Omdannelse af Ejendomsselskabet 24. april 1998 fra et aktieselskab til et anpartsselskab blev gennemført på den ekstraordinære generalforsamling den 6. marts 2007 med det fornødne stemmefler-tal. Ved omdannelsen ændredes tegningsregel og regelgrundlaget for minoritetsanpartshaverne. Nævnet finder det ikke ved de foreliggende oplysninger godtgjort, at omdannelsen er en overtrædelse af aktieselskabslovens § 80, og de indklagede har derfor ikke skullet omtale dette forhold i revisionspåtegningen. Det forhold at der i årsrapporten er afsat kautionspræmier og projektudviklingshonorar til HO kan ikke føre til andet resultat.

Herefter og med bemærkning at spørgsmålet om, hvorvidt generalforsamlingen var lovlig, henhører under domstolene, og at den sag, der var anlagt om generalforsamlingens lovlighed, efter det oplyste er hævet af klagerne, frifindes de indklagede således for dette klagepunkt.

Ad klagepunkt 5.

Nævnet lægger til grund – hvilket der også er enighed om mellem parterne – at den foreliggende advokatundersøgelse er en ensidig indhentet erklæring. På denne baggrund og når henses til de indklagedes rapportering om advokatundersøgelsen i revisionsprotokollatet, finder nævnet ikke, at de indklagede kan kritiseres for ikke at have foretaget yderligere. De indklagede frifindes derfor for den rejste klage.

Ad klagepunkt 6.

Nævnet lægger efter de foreliggende oplysninger, herunder oplysningen i ledelsesberetningen i årsrapporten for A ApS for 2006/2007, til grund, at afgivne og modtagne kautionspræmier fejlagtigt ikke havde været medtaget i tidligere år, og at der mellem parterne havde været enighed om, at der påhvilede selskabet en kautionspræmie. Beløbene, der vedrørte flere regnskabsår, var ikke væsentlige eller fundamentale fejl i forhold til selskabets regnskabsafleggelse for 2006/2007. Nævnet lægger videre til grund, at HO hæftede for hele gælden, og at kautionspræmien påhvilede selskabet som helhed uanset aktionærsammensætningen. Herefter, og efter det af de indklagede i øvrigt anførte, findes der ikke grundlag for at statuere, at de indklagede er skyldige i den rejste klage, og de vil derfor være at frifinde.

Ad klagepunkt 7.

Mod de indklagedes oplysninger findes det ikke godtgjort, at der er indgået aftale om, at de indklagede skulle afgive en erklæring vedrørende mailen eller den balance, der var vedhæftet mailen. Revisornævnet finder endvidere ikke, at der i den foreliggende situation forelå nogen pligt til at udfærdige en revisorerklæring, ligesom mailen ej heller efter sin form og indhold fremstår som erklæringsarbejde. De indklagede frifindes derfor for dette klagepunkt.

For den i klagepunkt 3a og b skete tilsidesættelse af god revisorskik pålægges de indklagede i medfør af § 20, stk. 1, i revisorloven af 2003, hver en bøde på 15.000 kr.

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

Indklagede, statsautoriserede revisor Ole Skou, pålægges en bøde på 15.000 kr.

Indklagede, statsautoriserede revisor Per Lundahl, pålægges en bøde på 15.000 kr.