

Den 28. juni 2019 blev der i

Sag nr. 023/2018

A under konkurs

mod

registreret revisor B

afsagt sålydende

kendelse:

Ved skrivelse af 18. maj 2018 har kurator advokat C og kurator advokat D i følgende selskaber:

- E A/S under konkurs, cvr.nr. xx xx xx xx
- F A/S under konkurs, cvr.nr. xx xx xx xx
- G ApS under konkurs, cvr.nr. xx xx xx xx
- H ApS under konkurs, cvr.nr. xx xx xx xx
- I ApS under konkurs, cvr.nr. xx xx xx xx
- J ApS under konkurs, cvr.nr. xx xx xx xx
- K APS under konkurs, cvr.nr. xx xx xx xx
- L ApS under konkurs, cvr.nr. xx xx xx xx
- M ApS, cvr.nr. xx xx xx xx
(herefter samlet "A")

i medfør af revisorlovens § 43, stk. 3, indbragt registreret revisor B for Revisornævnet.

Det fremgår af udskrift af Det centrale Virksomhedsregister af 29. maj 2018, at B har været godkendt som registreret revisor fra den 25. november 2011 og er tilknyttet N A/S, cvr.nr. xx xx xx xx.

Klagen:

Klager har rejst følgende klagepunkter:

- At indklagede ved revision af årsregnskabet for E A/S for 2014 og 2015 har overtrådt god revisorskik, idet der ikke er afgivet en afkræftende konklusion grundet manglende dokumentationsmateriale eller er taget forbehold for aktivernes tilstedeværelse (klagepunkt a).

- At indklagede ved revision af årsregnskabet for F A/S for 2015 har overtrådt god revisorskik, idet der ikke er taget forbehold for værdien af aktiver medtaget i årsrapporten (klagepunkt b).
- At indklagede ved revision af årsregnskabet for G ApS for 2015, I ApS for 2015, M ApS for 2015 og J ApS for 2015 har overtrådt god revisorskik, idet der ikke er taget forbehold for værdien af aktiver medtaget i årsrapporten (klagepunkt c).

Indklagede har påstået klagen afvist, subsidiært frifindelse.

Sagsfremstilling

Det fremgår af sagens oplysninger, at A den 22. september 2016 ved dekret afsagt af skifteretten i (by) blev taget under konkursbehandling, og at advokat C og advokat D blev udpeget som kuratorer.

Det selskab, der oprindeligt hed P ApS, har i den relevante periode foretaget følgende navneændringer:

- P ApS blev den 7. juli 2014 navneændret til O ApS.
- O ApS blev den 1. marts 2016 navneændret til E A/S.
- E A/S blev den 10. marts 2016 navneændret til G ApS.

Vedrørende selskabet E A/S under konkurs, cvr.nr. xx xx xx xx (revision):

Årsrapport for 2014

Indklagede har den 24. juni 2015 afgivet revisorpåtegning på årsrapporten for E A/S (tidligere O ApS), cvr.nr. xx xx xx xx for regnskabsåret 2014. Følgende fremgår blandt andet:

” ...
Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.
 ... ”

Af ledelsesberetningen fremgår:

” ...
Ledelsen har valgt ikke at aktivere udskudt skat på tkr. 1.486, da der pt. Ikke er overskudsgivende projekter i gang.
 ... ”

Af note 5 i årsrapporten fremgår:

” ...
Der er udstedt ejerpantebrev i fast ejendom med tkr. 4.000 til Z A/S. Ejendommen er solgt og pantebrevet er indfriet i 2015.
 ... ”

Det fremgår af årsrapporten, at årets resultat før skat var -8.696.285 kr. (-6.134.044 kr. i 2013), balancesummen var 829.717 kr. (24.137.337 kr. i 2013), herunder egenkapital med 376.189 kr.

(8.908.745 kr. i 2013) kr. Varebeholdningen var 0 kr. (19.427.996 kr. i 2013). Langfristede gældsforpligtelser var 0 kr. (5.264.862 kr. i 2013). Kortfristede gældsforpligtelser var 453.528 kr. (9.800.001 kr. i 2013).

Årsrapport for 2015

Indklagede har den 30. juni 2016 afgivet revisorpåtegning på årsrapporten for E A/S (tidligere O ApS), cvr.nr. xx xx xx xx for regnskabsåret 2015. Følgende fremgår blandt andet:

” ...

Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

...

Uden at modificere vores konklusion, henleder vi opmærksomheden på noten i regnskabet vedrørende "Væsentlige usikkerheder vedrørende indregning og måling". Det fremgår heraf, at der er usikkerhed om, hvorvidt selskabet kan realisere den aktiverede udskudte skat indenfor de nærmeste år. Ledelsen forventer skattepligtigt overskud i selskabet, og har derfor valgt at indregne det udskudte skatteaktiv.

... ”

Af ledelsesberetningen fremgår:

” ...

Selskabet har valgt at aktivere udskudt skat på tkr. 1.667, da der på nuværende tidspunkt og i fremtiden vil være overskudsgivende projekter i selskabet.

... ”

Af note 4 i årsrapporten fremgår:

” ...

Selskabet er sambeskattet med øvrige (land) selskaber. Som sambeskattet selskab, der ikke er helejet, hæfter selskabet begrænset og subsidiært for selskabsskatter inden for sambeskatningskredsen.

... ”

Det fremgår af årsrapporten, at årets resultat før skat var 1.319.533 kr., balancesummen var 6.084.128 kr., herunder egenkapital med 1.695.723 kr. Kapitalandele i associerede virksomheder var 2.126.624 kr. Andre tilgodehavender var 2.136.575 kr.

Intern årsrapport 2015

Det fremgår af intern årsrapport for E A/S for 2015, at vareforbrug og omsætning var 0 kr. Af samme rapport note 9 fremgår, at selskabet havde en ejerandel på 25 % af aktierne i Q A/S. Det fremgår af note 13, at grundlaget for beregning af udskudt skat var -7.579.099 kr., og at udskudt skat heraf, 22 % var -1.667.402 kr.

Det fremgår hverken af R for E A/S for 2015, af aktionærfortegnelse for Q A/S, af årsrapport for Q A/S for 2015, note 10 eller af udskrift fra CVR vedrørende ejerforholdene i Q A/S, at E A/S ejede 25 % af aktierne i Q A/S.

Af årsrapport for Q A/S for 2015, note 10 fremgår, at K A/S, cvr.nr. xx xx xx xx, ejede kapitalandele med 16,70 % i Q A/S pr. 31.12.15. Årsrapport for Q A/S for 2016 er ikke fremlagt.

Det fremgår af R for E A/S for 2015, at restgælden til T var 1.941.919 kr., og at selskabet ejer konto xxxx xxxx xxx i U.

Af kontoudtog vedrørende konto xxxx xxxx xxx i U fremgår bankoverførsel af 1.754.062,22 kr. den 9. april 2015.

Vedrørende selskabet H ApS under konkurs, cvr.nr. xx xx xx xx (revision):

Årsrapport 2014

Indklagede har den 26. juni 2015 afgivet revisorpåtegning på årsrapporten for H ApS for regnskabsåret 2014. Følgende fremgår blandt andet:

” ...

Grundlag for konklusion med forbehold

Selskabets varebeholdning er indregnet i balancen med 54 mio. kr. Under hensyntagen til den pris- og afsætningsmæssige udvikling på markedet er varebeholdningerne efter vores opfattelse forbundet med væsentlig usikkerhed. Usikkerheden kan være i både positiv og negativ retning.

... ”

Det fremgår af årsrapporten, at årets resultat før skat var -9.804.469 kr. (-7.154.546 kr. i 2013), balancesummen var 66.371.300 kr., herunder egenkapital med -4.782.088 kr. Gæld til tilknyttede virksomheder var 16.401.579 kr. (11.070.322 kr. i 2013).

Årsrapport 2015

Indklagede har den 1. juli 2016 afgivet revisorpåtegning på årsrapporten for H ApS for regnskabsåret 2015. Følgende fremgår blandt andet:

” ...

Grundlag for konklusion med forbehold

Selskabets varebeholdning er indregnet i balancen med 50 mio. kr. Under hensyntagen til den pris- og afsætningsmæssige udvikling på markedet er varebeholdningerne efter vores opfattelse forbundet med væsentlig usikkerhed. Usikkerheden kan være i både positiv og negativ retning.

... ”

Det fremgår af årsrapporten, at årets resultat var -1.392.714 kr. (-10.094.283 kr. i 2014), og egenkapital var -5.986.230 kr. Balancesummen var 65.439.958 kr.

Vedrørende selskabet F A/S, cvr.nr. xx xx xx xx (revision):

Indklagede har den 21. juni 2016 afgivet revisorpåtegning på årsrapporten for F ApS for regnskabsåret 2015. Følgende fremgår blandt andet:

” ...

Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

...

Uden at modificere vores konklusion, henleder vi opmærksomheden på noten i regnskabet vedrørende "Væsentlige usikkerheder vedrørende indregning og måling". Det fremgår heraf, at der er usikkerhed forbundet med målingen af grunde og bygninger, på grund af den pris- og salgsmæssige udvikling på markedet.

...

Selskabet har ikke indeholdt og afregnet udbytteskat i regnskabsåret af udloddet udbytte. Forholdet kan være ansvarspådragende for ledelsen.

... ”

Af note 9 i årsrapporten fremgår:

” ...

Der er væsentlig usikkerhed omkring værdiansættelse af selskabets grunde- og bygninger på grund af den pris- og salgsmæssige udvikling på markedet. Bestyrelse og direktion vurderer, at værdien af selskabets grunde- og bygninger i årsrapporten giver et retvisende billede heraf og har som dokumentation herfor indhentet ekstern vurdering af værdien.

... ”

Det fremgår af årsrapporten, at årets resultat før skat var -158.749 kr. (-1.446.434 kr. i 2014), balancesummen var 50.503.446 kr. (50.924.644 kr. i 2014), herunder egenkapital med 1.019.329 kr. (2.842.453 kr. i 2014). Grunde og bygninger var 49.800.000 kr.

Intern årsrapport 2015 (udkast)

Af udkast til intern årsrapport for F A/S for 2015 fremgår blandt andet:

” ...

Selskabet har pr. 31. december 2015 et tilgodehavende på 1.242 tkr. hos et medlem af ledelsen. Selskabets lån er i strid med selskabslovens § 210 og kan være ansvarspådragende for selskabets ledelse

... ”

Vedrørende selskabet G ApS, cvr.nr. xx xx xx xx (revision):

Indklagede har den 1. juli 2016 afgivet revisorpåtegning på årsrapporten for G ApS for regnskabsåret 2015. Følgende fremgår blandt andet:

” ...

Grundlag for konklusion med forbehold

Andre tilgodehavender er i balancen indregnet med tkr. 52.499 kr. Efter vores opfattelse burde posten nedskrives med mindst tkr. 7.671 til tkr. 44.828, idet der pt. Ikke er indikationer på, at disse tilgodehavender har en værdi på kurs 100. en nedskrivning vil reducere årets resultat med tkr. 5.983, aktiver med tkr. 7.671, egenkapital tkr. 5.983, og skat med tkr. 1.688.

... ”

Af ledelsesberetningen fremgår blandt andet:

” ...

Fremadrettet er driften flyttet over i det nye E, tidligere O, og formålet med dette er at etablere en mere forenklet selskabskonstruktion bestående af G, E og J som holdingselskab, således af mellemregningskonti på tværs af selskaberne i fremtiden kan undgås.

...”

Det fremgår af årsrapporten, at årets resultat før skat var 7.758.740 kr. (-6.353.230 kr. i 2014), balancesummen var 103.060.913 kr. (88.918.409 kr. i 2014), herunder egenkapital med 15.093.540 kr. (8.041.221 kr. i 2014). Kapitalandele i tilknyttede virksomheder var 11.145.376 kr. Andre tilgodehavender var 52.498.820 kr. (24.114.544 kr. i 2014). Kortfristede gældsforpligtelser vedrørende leverandører af varer og tjenesteydelser var 45.899.590 kr.

Af anvendt regnskabspraksis fremgår blandt andet:

” ...

Grunde og bygninger, som ikke anses for at være til vedvarende eje eller brug samt byggeprojekter for egen regning, opføres under omsætningsaktiver og måles til kostpris eller nettorealiseringsværdi, hvis denne er lavere.

...”

Intern årsrapport 2015 (udkast)

Af udkast til intern årsrapport for G ApS for 2015- som vedrørende enkelte regnskabsposter afviger fra selskabets årsrapport for 2015 - fremgår blandt andet, at andre tilgodehavender var 53.383.468 kr., og af note 22 fremgår blandt andet en mellemregning til H A/S på 1.594.412 kr., en mellemregning til H ApS på 35.105.691 kr., en mellemregning til K ApS på 12.348.810 kr. og en mellemregning til F ApS på 3.466.006 kr.

Af rapportens note 16 fremgår blandt andet, at kapitalandele i I ApS var 66,6%, kapitalandelen i X ApS (M ApS) var 100% og kapitalandelen i J ApS var 100%.

det fremgår endvidere, at gæld til tilknyttede virksomheder var 8.768.443 kr., og af note 32 fremgår blandt andet en mellemregning til X ApS på 3.166.143 kr., og en mellemregning til J ApS på 4.894.143 kr.

Issue Tracker sag 5 – regnskabsåret 2015, G ApS

Af ”Issue Tracker ” samt arbejdsprogram til gennemgang af en konkret revisionsopgave i forbindelse med gennemført kvalitetskontrol af årsrapporten for 2015 for G ApS den 13. oktober 2016 - i forbindelse med Revisortilsynets kvalitetskontrol af Revisorerne Y Godkendt Revisionsaktieselskab i 2016 - fremgår blandt andet, at indklagede har svaret nej til, om der indgår væsentlige skøn i regnskabet for G ApS samt i relation til going concern at:

” ...

Revisor har konkluderet, at der ingen problemer er med going concern.

Revisor har indhentet likviditetsbudgetter, der udviser positiv likviditet over det kommende regnskabsår.

Der forventes i øvrigt i koncernen et overskud på 10-15 mio. kr. i det kommende regnskabsår.

”..

Der er ikke konstateret begivenheder eller forhold, der rejser betydelig tvivl om virksomhedens evne til at fortsætte driften.

”

...

Bankerne har indgivet konkursbegæring.

Der opstod efter regnskabsårets udløb usikkerhed blandt bankerne, som efter at have konsulteret eksterne advokater, ønskede at lukke engagementet ned.

Begivenhederne indtraf i august måned 2016 efter møder med AA.

Da AA indgav konkursbegæring i et tilknyttet selskab indgav V også konkursbegæring i dette selskab.

...

”

Baseret på en samlet vurdering af kvalitetskontrollantens observationer er den samlede vurdering af sagen:

”Kontrollen har ikke givet anledning til væsentlige bemærkninger.”

Vedrørende selskabet I ApS, cvr.nr. xx xx xx xx (revision):

Indklagede har den 20. juni 2016 afgivet revisorpåtegning på årsrapporten for I ApS for regnskabsåret 2015. Følgende fremgår blandt andet:

”...

Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

...

Uden at modificere vores konklusion, henleder vi opmærksomheden på noten i regnskabet vedrørende "Væsentlige usikkerheder vedrørende indregning og måling". Det fremgår heraf, at der er usikkerhed forbundet med målingen af grunde og bygninger.

...”

Det fremgår af årsrapporten, at årets resultat før skat var 543.460 kr. (-296.061 kr. i 2014), balance-summen var 27.320.564 kr. (27.696.318 kr. i 2014), herunder egenkapital med 2.956.070 kr. (2.554.610 kr. i 2014). Grunde og bygninger var 26.225.000 kr.

Vedrørende selskabet X (M) ApS, cvr.nr. xx xx xx xx (revision):

Indklagede har den 21. juni 2016 afgivet revisorpåtegning på årsrapporten for X (M) ApS for regnskabsåret 2014 / 2015, og revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

Det fremgår af årsrapporten, at årets resultat før skat var 475.980 kr. (437.892 kr. i 2014), balance-summen var 3.562.490 kr. (3.083.510 kr. i 2014), herunder egenkapital med 3.550.490 kr. (-3.332.103 kr. i 2014). Tilgodehavende i tilknyttede virksomheder var 3.166.490 kr.

Vedrørende selskabet J ApS, cvr.nr. xx xx xx xx (revision):

Indklagede har den 21. juni 2016 afgivet revisorpåtegning på årsrapporten for J ApS for regnskabsåret 2014/15. Følgende fremgår blandt andet:

” ...

Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.

...

Uden at modificere vores konklusion, henleder vi opmærksomheden på noten i regnskabet vedrørende "Væsentlige usikkerheder vedrørende indregning og måling". Det fremgår heraf, at der er usikkerhed forbundet med målingen af udskudt skat, men ledelsen forventer overskud i de kommende år, hvorfor den aktiverede skat er indregnet.

...”

Det fremgår af årsrapporten, at årets resultat før skat var 1.592.836 kr. (-420.147 kr. i 2013/14), balancesummen var 5.638.143 kr. (3.298.307 kr. i 2013/14), herunder egenkapital med 5.626.143 kr. (-5.687.959 kr. i 2013/14). Tilgodehavende i tilknyttede virksomheder var 4.894.143 kr. Udskudt skatteaktiv var 744.000 kr.

Vedrørende selskabet K ApS, cvr.nr. xx xx xx xx (revision):

Indklagede har den 30. juni 2016 afgivet afkræftende revisorpåtegning på årsrapporten for K ApS for regnskabsåret 2015. Følgende fremgår blandt andet:

” ...

Grundlag for afkræftende konklusion

Vi har ikke været i stand til at fremskaffe tilstrækkelig dokumentation på adskillige væsentlige poster i regnskabet, da selskabets ledelse ikke har kunnet fremskaffe tilstrækkelig dokumentation.

...

Det er vores opfattelse, at årsregnskabet som følge af de forhold, der er beskrevet i grundlaget for afkræftende konklusion, ikke giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling pr. 31. december 2015 samt af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret 1. januar – 31. december 2015 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Det er vores opfattelse, at generalforsamlingen ikke bør godkende årsrapporten.

...”

Det fremgår af årsrapporten, at årets resultat før skat var -2.121.768 kr. (-710.831 kr. i 2014), balancesummen var 15.993.489 kr. (18.128.280 kr. i 2014), herunder egenkapital med -1.684.866 kr. (-436.902 kr. i 2014).

Sagsfremstilling vedrørende klagepunkt a

Det fremgår af tingbogsudskrift af 17. april 2018 vedrørende ejendommen beliggende () xx, (by), at P A/S fik adkomst til ejendommen den 17. maj 2006. Af tingbogsudskrift af 12. september 2017

vedrørende ejendommen beliggende () xx, (by) fremgår, at J ApS fik adkomst til ejendommen den 26. januar 2015.

Af retten i (by) fogedbog af 8. april 2014 fremgår blandt andet, at den fordring, som Z havde mod P A/S blev opgjort til 4.189.786,00 kr., og at P A/S erklærede sig ude at stand til at betale. Der blev foretaget udlæg i Matrikelnr. Xxx xx, () xx, (by).

Af mail af 14. maj 2014 vedrørende ”mellemværende mellem W og P A/S” fra Æ, direktør, E A/S til Ø fremgår følgende:

”...

Jeg kan bekræfte at mellemværendet mellem selskaberne er kr. 3.000.000,-pr. 31.12.2013

...”

Der fremgår blandt andet følgende af ”Købsaftale vedrørende () xx, (by)” af 1. december 2014 mellem O A/S som sælger og H A/S som køber:

”...

Købesummen er aftalt til kr. 12.000.000,- med tillæg af 25 % moms. Købesummen berigtiges således:

<i>A overtagelse af indestående lån i V pr. 1. oktober 2014</i>	<i>kr. 4.979.138,07</i>
<i>B overtagelse af mellemregning E A/S</i>	<i>kr. 3.067.934,09</i>
<i>C overtagelse af lån Z A/S</i>	<i>kr. 2.797.000,00</i>
<i>D overtagelse af lån T</i>	<i>kr. 3.032.867,00</i>
<i>E kontant købesum</i>	<i>kr. 1.000.000,00</i>

kr. 14.876.939,00

...”

Af mail af 25. februar 2015 vedrørende ”BB” fra Æ, direktør, E A/S, til Z A/S advokat, CC fremgår følgende:

”...

Skal en afvikling finde sted, kan det kun ske ved at E skyder midler ind i O, som så anvender dem til betaling.

...”

Det fremgår af kontoudskrift fra S A/S vedrørende O A/S af 31. marts 2015, at selskabet den 31. december 2014 havde en gæld til banken på 3.032.867,62 kr.

Det fremgår af auktionsskøde af 3. februar 2016, at ejendommen blev solgt på tvangsauktion ved endeligt hammerslag den 26. januar 2015 til H A/S med en budsum på 7.910.000 kr., der ved transporterklæring af 28. januar 2016 overdrog retten til at få udstedt skødet til () xx ApS. Det fremgår endvidere, at budsummen dækker fuld dækning af 1. prioritet, pantebrev til DD A/S på auktionen opgjort til 4.988.031,28 kr. og delvis dækning af 2. prioritet, ejerpantebrev m/medd. Til Z A/S på auktionen opgjort til 4.627.477 kr., idet fordringen opnåede dækning for 2.921.968,72 kr. Restfordringen var 1.705.508,28 kr.

Af mail af 17. oktober 2016 vedrørende ”vedrørende krav i H” fra W A/S til EE fremgår, at selskabet pr. 31. december 2014 havde et krav mod H(P) på 3.200.000 kr.

Af mail af 10. april 2018 fra Ø, W, til advokat Å, fremgår følgende:

”
*Herefter er vort tilgodehavende på 2,8 mill incl moms, hvilket fremgår af bestyrelsesmøderne fra 2013.
Med de tilskrevne renter er beløbet i dag opgjort til 3,3 mill incl moms.
Vor revisor har hvert år fået en bekræftelse på tilgodehavendets størrelse.
...*”

Af mail af 10. april 2018 fra S A/S til advokat Å, fremgår følgende:

”...
*Vi var bekendt med at selskabet havde en til gæld Z A/S, blandet andet pga. Z A/S fik tinglyst et pant i ejendommen ().
...
Med hensyn til W A/S, så var vi bekendt med at der var et tilgodehavende hos P A/S men kendte på dette tidspunkt ikke den præcise størrelse af dette tilgodehavende,
...*”

Sagsfremstilling vedrørende klagepunkt b

Af mail af 6. juni 2013 vedrørende ”Afkast krav FF” fra GG til indklagedes kontor fremgår blandt andet:

”...
*Udlejet til gode lejere lyder 5 % ikke helt skævt.
Men vi vil meget gerne lave en vurdering af ejendommene
Man kan ikke generelt sige, at priserne på gode og velbeliggende investeringsejendomme er faldet de sidste 12 måneder
...*”

Af ene formidlingsaftaler indgået mellem statsautoriseret erhvervsmægler HH og F A/S samt II A/S fremgår, at vurderinger af markedsværdien for ejendommen () xx, (by) vurderet den 9. juli 2014 var 22.500.000 kr., og for ejendommen () xx, (by) den 3. oktober 2014 var 23.000.000 – 24.000.000 kr.

Af salgsprospekt af 11. april 2017 vedrørende () xx udarbejdet af JJ fremgår, at ejendommen er vurderet til 18.000.000 kr.

Af salgsprospekt af 26. april 2017 vedrørende () xx og () xx udarbejdet af JJ fremgår, at ejendommen er vurderet til 13.000.000 kr.

Af retten i (by)s kendelse af 1. maj 2018 fremgår af HHs forklaring blandt andet følgende:

”...

E var hovedlejer den 1. juli 2014 og betalte [1.] 320.000 kr. i årlig leje. Til ekstraktens side 467, forklarede han, at en årsleje på 815.535,31 kr. for E A/S for (by) xx ikke blev lagt til grund. Så ville prisen have været en 7-8 millioner kr.

...

(by) xx er en udpræget kontorejendom, og der er udgangspunktet en afkastprocent på 6. Fsva. ejendommen (by) xx havde han et udgangspunkt for afkastningsprocenten på 5. ... Til regnskabet pr. 31.12.2015 forklarede han, at ejendommen der er sat til 49.000.000 kr. samlet med tillæg på 800.000 kr. for parkeringskælderens. De 49 millioner kr. kender han ikke grundlaget for. Parkeringskælderens var der ingen indtægter på, den var en del af ejerforeningen. Liftsystemet i parkeringskælderens fungerede ikke, og han kan ikke svare på, hvad den er værd.

... ”

Sagsfremstilling vedrørende klagepunkt c

Af købsaftale vedrørende (by) xx, af 2. maj 2012, og fakturanr. 13.012 af 15. april 2013 fremgår, at købesummen udgjorde 14.478.000,00 kr.+ moms.

Af salgsprospekt af 12. april 2017 vedrørende (by) xx og (by) xx udarbejdet af JJ fremgår, at ejendommen er vurderet til 9.500.000 kr.

Af kreditorinformation for H ApS under konkurs af 23. juli 2018 fremgår aktiver med 474.144,16 kr. og passiver med 52.645.070,75 kr.

Som omtalt ovenfor, er der foretaget kvalitetskontrol i 2016 hos Revisorerne Y Godkendt Revisionsaktieselskab, hvor bl.a. indklagedes revision af årsrapporten for 2015 for G ApS, jf. ”issue tracker ” underskrevet af indklagede den 14. oktober 2016. Det fremgår heraf, at kontrollen ikke har givet kvalitetskontrollanten anledning til væsentlige bemærkninger. Dette gælder heller ikke forhold vedrørende going concern eller værdien af datterselskaber.

Parternes bemærkninger:

Sagens formalitet

Klager har for så vidt angår sagens formalitet og til det af indklagede anførte om, at konkursboet ikke har en retlig interesse i klagen, har klager anført bl.a., at konkursboet repræsenterer de kreditorer, der har lidt tab ved konkursen, og som har handlet i tillid til de aflagte årsrapporter. På den baggrund har boet en legitim interesse i, at få Revisornævnets vurdering af, om indklagede, har handlet i strid med god revisionsetik. Dette gælder også uafhængigt af eventuelle sager om omstødelse og konkurskarantæne.

Sagens realitet

Klager har til støtte for klagepunkt a og vedrørende årsrapporten for E A/S for 2014 anført, at årsrapporten er underskrevet af indklagede, og det fremgår af revisionspåtegningen, at revisionen ikke har givet anledning til forbehold. E A/S ejede den 31.12.2014 ejendommen beliggende () xx, (by). Denne ejendom blev solgt på auktion den 26. januar 2015. Ejendommen var imidlertid ikke medtaget i årsrapporten for 2014 - hverken under overskriften ejendomme og grunde eller under overskriften varebeholdning. Klager har endvidere bemærket, at E A/S pr. 31.12.14 havde en gæld til V Kredit på ca. 4,9 mio. kr. E A/S havde desuden en gæld til Z A/S på ca. 2,9 mio. kr., en gæld til S A/S på lidt over 3 mio. kr., samt en gæld til W A/S på 3,2 mio. kr. I note 5 i årsrapporten står det anført, at "Der er udstedt ejerpantebrev i fast ejendom med tkr. 4.000 til Z A/S. Ejendomme og pantebrevet er indfriet i 2015". Klager har bemærket, at hvis ejendommen var realiseret efter balance-

dagen den 31.12.14, burde ejendommen og panteforpligtelserne have været medtaget i balancen pr. 31.12.14, hvilket ikke er tilfældet.

Klager har supplerende til det af indklagede anførte om, at der er indgået en reel og gyldig købsaftale vedrørende () xx, (by), anført, at det købende selskab, H ApS, CVR-nr. xx xx xx xx, ikke har betalt købesummen for ejendommen, idet sælger, E A/S, CVR-nr. xx xx xx xx, ikke blev frigjort fra sine forpligtelser, herunder til bl.a. S A/S og Z A/S. Købesummen for ejendommen, beliggende () xx, (by), skulle i henhold til købsaftalen berigtiges ved overtagelse af gæld/forpligtelser samt erlæggelse af en kontant købesum på 1 mio. kr. Således skylder E A/S fortsat dette beløb. Den kontante købesum på 1 mio. kr. kan heller ikke konstateres betalt til E A/S. Ejendommen er heller ikke skødet over til H ApS i december 2014, men har fortsat været tinglyst med E A/S som adkomsthaver frem til endeligt hammerslag på tvangsauktionen den 26. januar 2015, hvor ejendommen blev solgt for en budsum på 7.910.000 kr. – og således ikke de ca. 14 mio. kr., der er anført i overdragelsesaftalen.

Af udskrift fra Tingbogen for ejendommen beliggende () xx, fremgår det, at H ApS først fik adgang til ejendommen den 26. januar 2015 via køb på tvangsauktionen. På baggrund af ovenstående har klager gjort gældende, at aftalen fremstår som en proforma aftale uden reelt indhold. Indklagede burde som det mindste have sikret sig revisionsbevis for, at kreditorerne i E A/S havde samtykket til at frigøre E A/S fra sine forpligtelser, og at den kontante købesum på 1 mio. kr. var erlagt i forbindelse med revisionen, hvilket ikke er sket. Dette er i sig selv i strid med god revisorskik. Det må således åbenbart være i strid med god revisorskik, at der blev aflagt et regnskab med balancedag den 31.12.2014, hvor selskabets aktiver (() xx) samt forpligtelser ikke blev medtaget, uden at dette gav anledning til forbehold fra indklagedes side.. Således blev disse kreditorsamtykker aldrig tilebragt, og Z A/S og S A/S anså E A/S som debitor.

Det er i øvrigt ikke korrekt, at den restgæld, der var til Z A/S på ca. 1,75 mio. kr. efter salget af () xx på tvangsauktionen blev indfriet af selvskyldnerkautionisterne Æ og VV. Det var derimod hovedskyldner for kravet – nemlig E A/S, der betalte gælden. Af mail af 25. februar 2015 fra direktør Æ, til Z A/S' advokat, CC, fremgår, at E A/S ikke har midler til at betale sin gæld til Z A/S, men skal låne dem af et andet koncernselskab G ApS, CVR-nr. xx xx xx xx. Af mail fra Æ af 7. april 2015 fremgår, at han på vegne E A/S anmoder om en opgørelse af kravet. Af R for 2015 for E A/S fremgår restgælden til T A/S på 1.941.819 kr., samt at E A/S ejer konto xxxxxxxxxxxx i U. Af kontoudtog for konto xxxxxxxxxxxx for E A/S fremgår det, at E A/S har betalt gælden til Z A/S (også kaldet BB) den 9. april 2015 med 1.754.062,22 kr., netop med en overførsel fra E A/S' konto anført ovenfor i U. Det var således hovedskyldner for kravet E A/S, der den 9. april 2015 betalte gælden via sin egen konto til Z A/S.

Klager har endvidere supplerende anført, at Z A/S i løbet af 2014 på alle tænkelige måder forsøgte at inddrive sit forfaldne krav på E A/S på ca. 4,2 mio. kr. Z A/S indbragte således tillige E A/S for fogedretten den 8. april 2014, og det fremgår af fogedbogen, at E A/S erklærede sig ude af stand til at betale den forfaldne gæld på 4.189.786,00 kr., og at Z A/S fik tinglyst udlæg i ejendommen, beliggende () xx med henblik på tvangsauktion. På trods af at direktør Æ under strafansvar i fogedretten oplyste, at E A/S ikke var i stand til at betale sin forfaldne gæld på ca. 4,2 mio. kr. til Z A/S, er der intet nævnt i årsrapporten for 2014 for E A/S om usikkerheden forbundet med den fortsatte drift af selskabet. Dette forhold er i strid med god revisorskik.

Klager har yderligere supplerende anført, at note 5 i årsrapporten for 2014 på ingen måde opfylder kravet om at optage selskabets forpligtelser i balancen pr. 31.12.14, og heller ikke siger noget om gælden til Z A/S, da det er anført, at der er tale om et ejerpantebrev på 4.000.000 kr., og da dette i princippet kunne ligge til sikkerhed for tredjemands gæld eller gæld på 1 kr. Der er netop tale om et ejerpantebrev og ikke et pantebrev.

Til det af indklagede anførte om, at det ikke var E A/S, der havde gælden til Z A/S i april 2015, hvor gælden blev indfriet, har klager yderligere supplerende anført, at dette bestrides og understøttes af, at det var E A/S, der betalte gælden til Z A/S. Det er ikke af indklagede dokumenteret, at der var indhentet accept til debitorskifte hos Z A/S. I årsrapporten for H A/S for 2014, kan det konstateres, at gæld til tilknyttede virksomheder var steget fra 11.070.322 kr. pr. 31.12.13 til 16.401.579 kr. pr. 31.12.14. Umiddelbart synes købesummen på 14.876.939 kr. for ejendommen () ikke at kunne rummes i forøgelsen af gælden til tilknyttede virksomheder, der kun er på ca. 5,3 mio. kr.

Hvis kreditorerne i E A/S var blevet anmodet om at acceptere et debitorskifte til H A/S, havde de givetvis også afvist dette, henset til regnskabet for H A/S for 2014, idet der er en ikke ubetydelig negativ egenkapital – ligesom, at indklagede heri bemærker, at der er væsentlig usikkerhed med varebeholdningen indregnet i balancen til 54 mio. kr.

I henhold til årsrapporten 2014 skulle ejendommen medtages til nettorealiseringsværdien, dvs. det beløb som ejendommen kunne indbringe ved salg efter fradrag af salgs- og færdiggørelsesomkostninger. Hvis denne værdi var lagt til grund i årsrapporten, og forpligtelserne til Z, S A/S og W A/S var medtaget i balancen, ville der have været en betydelig negativ egenkapital i E A/S. Grunden til, at årsrapporten 2014 viser en positiv egenkapital, er jo netop fordi, at aktiver og passiver ikke er medtaget behørigt i årsrapporten. Det er desuden anført i årsrapporten 2014 for E A/S, at der ingen overskudsgivende projekter er i selskabet, hvorfor der ikke er aktiveret udskudt skat. Set i det lys måtte indklagede som det mindste have anført, at der var en betydelig usikkerhed om den fortsatte drift i E A/S i 2014 årsrapporten. Z A/S fik da heller ikke betalt sin forfaldne gæld af E A/S på trods af gentagne rykkere herfor, og først efter indgivelse af konkursbegæring imod kautionisten Æ lykkedes det E A/S via finansiering fra G ApS at indfri restgælden til Z A/S ved en betaling den 9. april 2015. V havde dog fortsat et usikret krav i E A/S på ca. 1,9 mio. kr. efter salget af () - og V begærede E A/S konkurs med dette krav i september 2016 i forbindelse med, at A blev taget under konkursbehandling.

Klager har supplerende gjort gældende, at indklagede burde have taget forbehold for going concern for E A/S i årsrapporten for 2014, eller i det mindste fremkommet med en modificerende bemærkning om usikkerheden for den fremadrettede drift.

Klager har til støtte for klagepunkt a vedrørende årsrapporten for E A/S for 2015 anført, at årsrapporten er revideret og underskrevet af indklagede, og det fremgår af revisorpåtegningen, at revisionen ikke har givet anledning til forbehold. Der er alene anført nogle supplerende oplysninger vedrørende forhold i regnskabet. Det fremgår af resultatopgørelsen i den interne årsrapport for 2015 for E A/S, at der ingen aktivitet har været i E A/S i 2015. Omsætning og vareforbrug er således angivet til 0,00 kr.

Skatteaktivet

Klager har anført, at den udskudte skat på 1.667.402 kr. er aktiveret og indtægtsført over resultatopgørelsen, hvorved årets resultat ændres fra at være negativt før skat til at blive positivt efter skat.

Q

På aktivsiden i balancen er der angivet kapitalandele til en værdi af 2.126.625 kr. Det fremgår af note 9 i den interne årsrapport, at der er tale om en ejerandel på 25 % af aktierne i Q A/S. I henhold til R for E A/S for 2015 ejede E A/S imidlertid ikke Q A/S. I henhold til aktionærfortegnelsen for Q A/S ejede E A/S heller ikke aktierne i Q A/S. Ligeledes fremgår det ikke af årsrapporten for Q A/S pr. 31.12.15 under note 10 på side 11, at E A/S ejede 25 % af selskabet. Det fremgår heller ikke af ejer registeret for Q A/S eller R, at E A/S ejede Q A/S. Derimod var det K A/S, cvr.nr. xx xx xx xx, der ejede kapitalandelen i Q A/S pr. 31.12.15. På baggrund af ovenstående må det således fastslås, at kapitalandelen ikke var ejet af E A/S, hvorfor regnskabet af denne grund ikke er retvisende. Klager har anført, at der således burde være taget et revisionsforbehold vedrørende aktivets tilstedeværelse. Dertil kommer, at kapitalandelen ikke har den værdi, som den er medtaget til i årsrapporten.

Klager har videre anført, at konkursboet efter K A/S har solgt den ejede kapitalpost for 0,00 kr., og i forløbet op til salget af kapitalandelen har modtaget udkast til årsrapport for Q A/S for 2016 udarbejdet af registreret revisor KK, jf. bilag 21, som er fra samme revisionsfirma som indklagede. Det fremgår af udkast til årsrapport for Q A/S for 2016, at den bogførte egenkapital i Q A/S alene udgjorde ca. 170.000 kr., og at årets resultat var negativt med ca. 8,3 mio. kr. Det må antages, at samme forhold gjorde sig gældende i 2015. Indklagede burde således i sin revisionspåtegning have taget forbehold for aktivets tilstedeværelse og værdi, og undladelsen heraf må betragtes som værende i strid med reglerne om god revisorskik.

Klager har supplerende til det af indklagede anførte om ejerskabet til Q A/S anført, at indklagede ikke har dokumenteret, at Q A/S den 31.12.2015 var ejet af E A/S, hverken i form af fremlæggelse af aktionærfortegnelse pr. 31.12.2015 for Q A/S eller kopi af overdragelsesaftale eller lignende. Der er af indklagede fremlagt en mail af 2. juli 2016 fra revisor KK fra indklagedes revisionskontor, der anviser, at Q A/S nu for en dels vedkommende skal være ejet af E A/S uden nogen nærmere dokumentation udover et vedhæftet koncerndiagram.

Til det af indklagede anførte om, at ejerandelen i Q A/S i 2016 blev overdraget til O, har klager yderligere supplerende anført, at bemærkningen ingen mening giver, da O netop er E A/S. Således blev O navneændret til E A/S i marts 2016.

Koncerninterne tilgodehavender – H ApS

Klager har herudover bemærket, at "andre tilgodehavender" i balancen for E A/S pr. 31.12.15 på 2.136.575 kr. bl.a. dækker over et tilgodehavende på nominelt 1,8 mio. kr. på H ApS og et tilgodehavende på nominelt 200.000 kr. på F A/S. I årsrapporten for H ApS pr. 31.12.15 var der en negativ egenkapital på 5.986.230 kr., og resultatet for 2015 var negativt med 1.204.142 kr. Indklagede, der også var revisor for H ApS, havde taget følgende forbehold i årsrapporten for H ApS:

"Selskabets varebeholdninger er indregnet i balancen med kr. 50 mio. Under hensyntagen til den pris- og afsætningsmæssige udvikling på markedet er varebeholdningerne efter vores opfattelse forbundet med væsentlig usikkerhed. Usikkerheden kan være i både positiv og negativ retning."

Klager har bemærket, at udover, at det er vanskeligt at forstå forbeholdet i årsrapporten for 2015 for H ApS, når usikkerheden både kan være i positiv og negativ retning, er det efter klagers opfattelse ikke i overensstemmelse med god revisionskik, når der ikke hensættes beløb til tab på E A/S' tilgodehavende på 1,8 mio. kr. på H ApS, når henses til den negative egenkapital samt negative resultat samt forbehold i revisionspåtegningen.

Klager har supplerende om tilgodehavendet på 1.800.000 kr. hos H ApS anført, at det i regnskabet for E A/S pr. 31.12.2015 er medtaget til kurs 100, og indklagede har ikke taget forbehold herfor. Det bemærkes, at H ApS den 1. marts 2016 blev omdannet til et ApS, og bestyrelsen fratrådte samme dato. I årsrapporten for G ApS for 2015 er dette selskabs nominelle tilgodehavende på ca. 32 mio. kr. på H ApS tillige medtaget til kurs 100, men i dette tilfælde har indklagede taget et forbehold for en del af værdien heraf svarende til en bogført negativ egenkapital i H ApS pr. 31.12.2015. I modsætning til i regnskabet for E A/S. Dette forhold viser med al tydelighed, at indklagedes revision er lemfældig og usammenhængende. Tilgodehavender på samme debitor i samme regnskabsår bliver således behandlet helt forskelligt af indklagede i forbindelse med revisionen i henholdsvis årsrapporten for G ApS og i årsrapporten for E A/S. Det skal bemærkes, at indklagede i årsrapporten for H ApS for 2015 tog forbehold for værdien af varelageret på 50 mio. kr. Imidlertid skrives der efterfølgende, at usikkerheden kan være både i opadgående og nedadgående retning. Det bemærkes, at det er i strid med god revisorskik at medtage et så ukonkret forbehold, da regnskabslæseren ikke kan vide, om revisor vurderer, at værdien er større eller mindre end de 50 mio. kr. Herudover skal det bemærkes, at det ikke er korrekt, at G ApS i 2016 arbejdede som underleverandør på byggeopgaver i H ApS, som anført af indklagede. Der var i 2016 således ingen aktivitet i hverken H ApS eller i G ApS. Af det af indklagedes fremlagte koncerndiagrammet fremgår da også for såvel H ApS som G ApS, at der ingen aktivitet var. H ApS ejede således alene nogle grunde beliggende () i (by) og en restgrund beliggende () (også kaldet () xx, da den lå på hjørnet), som skulle anvendes til fællesareal og parkeringsarealer, som H ApS forsøgte at sælge i løbet af 2016 til et ganske begrænset beløb. Grunden beliggende () blev af boet solgt for 50.000 kr., og grundene beliggende () blev af boet solgt for 3.350.000 kr. inkl. moms. Grundene var alle pantsat til hhv. V og XX, hvorfor der ikke kom fri likviditet ved betaling heraf. Af seneste kreditorinformation for H ApS under konkurs fremgår den begrænsede værdi, som de tilbageværende grunde havde af værdi i H ApS på konkurstidspunktet og de store forpligtelser, som var i selskabet. Det er derfor misvisende, at der i årsrapporten for H ApS for 2015 var bogført et varelager til en værdi af ca. 50 mio. kr. Der var således ikke udsigt til indtjening i H ApS og G ApS i 2016 til at kunne servicere sine forpligtelser. Det er således heller ikke korrekt, at H ApS ejede ejendomsprojektet () etape B. Det fremgår af koncerndiagrammet, at det var E A/S, som ejede og stod for ejendomsprojektet. Det fremgår også af årsrapporten for G ApS for 2015, at ejendomsprojekterne var flyttet til E A/S. Det gøres gældende, at indklagede behandlede A som ét selskab uden hensyntagen til, hvilket selskab der ejede ejendommene og ejendomsprojekterne.

Klager har yderligere anført, at det af den af indklagede fremlagte ”koncernoversigt for juni 2015” fremgår, at G ApS (cvr- nr. xx xx xx xx) og E A/S (cvr-nr. xx xx xx xx) ikke indgik i en koncern jf. selskabslovens § 2. E A/S var 100 % ejet af YY ApS, der ultimativt var ejet af OO. G ApS var derimod ejet af Æ. Det bemærkes i øvrigt, at hverken E A/S eller G ApS ejede H A/S, cvr-nr. xx xx xx xx, der var 100 % ejet af YY ApS. Der er således ikke tale om en koncern - og der er da heller ikke udarbejdet koncernregnskab for selskaberne. Allerede derfor bestrides indklagedes forklaring. Selv hvis selskaberne måtte indgå i en koncern, skal de respektive selskabers regnskaber afspejle deres aktiver og passiver, og derfor skal disse aktiver og forpligtelser vurderes isoleret for hver enkelt

juridisk enhed. Indklagedes argumentation savner mening. Både E A/S og G ApS havde tilgodehavender på H A/S, men kun i G ApS årsrapporten for 2015 tog indklagede forbehold for værdien af tilgodehavendet grundet en stor negativ egenkapital i H A/S, men tog intet forbehold herfor i E A/S for 2015 i relation til E A/S tilgodehavendet på 1.839.444,00 kr. på H A/S, hvilket åbenbart er i strid med god revisorskik, da indklagede naturligvis tillige skulle have taget et forbehold for værdien af E A/S' tilgodehavende på H A/S, som indklagede gjorde i relation til G ApS' tilgodehavende på H A/S i 2015 årsrapporten.

Koncerninterne tilgodehavender – F A/S

Herudover dækker tilgodehavendet i E A/S' balance på 2.136.575 kr. over et tilgodehavende på nominelt 200.000 kr. på F A/S. Der henvises her til nedenstående punkt, hvor årsrapporten for 2015 for F A/S gennemgås. Henset til det forhold, at der reelt set var en underbalance i F A/S, burde der tillige være hensat til tab på tilgodehavendet på 200.000 kr. på F A/S. Som nævnt har der ikke været aktivitet i E A/S i regnskabsåret 2015, hvorfor det allerede af denne grund forekommer at være i strid med god revisorskik, når der ikke er taget et revisionsforbehold vedrørende indtægtsførelse og aktivering af det udskudte skatteaktiv. Det er således ikke tilstrækkeligt blot supplerende at oplyse, at der kan være usikkerhed om, hvorvidt selskabet kan realisere den aktiverede udskudte skat.

Koncerninterne tilgodehavender – W A/S

Klager har bemærket, at W A/S har anmeldt et krav i E A/S under konkurs, hvoraf det fremgår, at direktør Æ i E A/S bekræftede, at gælden bestod. Uagtet dette kan det konstateres, at forpligtelserne til W A/S ikke fremgår af balancen pr. 31.12.15. Klager har endeligt bemærket, at kuratellet ikke har set bogføringsmateriale for E A/S. Tværtimod har kuratellet fået det indtryk, at der ikke er sket løbende bogføring i dette selskab. Klager er bl.a. på baggrund heraf af den opfattelse, at indklagede ikke har haft tilstrækkeligt revisionsbevis til at kunne afgive en blank revisionspåtegning i årsrapporterne 2014 og 2015.

Klager har supplerende vedrørende W A/S anført, at man i forbindelse med fordringsprøvelsen af det anmeldte krav i E A/S under konkurs har modtaget mail af 10. april 2018 fra direktøren i W, Ø, hvori der er redegjort for, at kravet er på E A/S. W A/S havde således uomtvisteligt et krav pr. 31.12.14 og 31.12.15 på ca. 3 mio. kr., som skulle være medtaget i årsrapporterne for E A/S for 2014 og 2015. Af mail fra S A/S af 10. april 2018 oplyses, at S A/S var bekendt med, at W A/S havde et tilgodehavende på E A/S. Det fremkommer derfor mærkværdigt, at indklagede ikke skulle være bekendt med forpligtelsen. W A/S var et associeret selskab til E A/S, og Æ og dennes hustru, OO, sad i bestyrelsen for W A/S. Det fremgår af W A/S' årsrapport for 2015, at der var et tilgodehavende på tilknyttede virksomheder på 8.297.239 kr., hvoraf ca. 3 mio. kr. heraf har været tilgodehavendet på E A/S.

Bogføringsmateriale

Klager har anført, at kuratellet ikke i forbindelse med bo behandlingen har kunnet konstatere, at der er sket løbende bogføring for en række A, herunder E A/S, I ApS, ZZ ApS og J ApS, og at det derfor ikke har været muligt at fremskaffe bogføringsmateriale, herunder saldobalancer og salgs- og købsfakturaer. Endvidere bemærkes, at OO under en konkurskarantænesag har forklaret, at hun forestod bogføringen i disse selskaber i et Excel-ark, uanset at hun ikke havde forstand på regnskaber. På baggrund af ovenstående, er det klagers opfattelse, at der ikke har været tilstrækkeligt dokumentationsmateriale for indklagede i forbindelse med revideringen af regnskaberne for ovennævnte selskaber.

Klager har til støtte for klagepunkt b og vedrørende årsrapporten for F A/S for 2015 anført, at årsrapporten er underskrevet af indklagede den 21. juni 2016, og det fremgår af revisionspåtegningen, at revisionen ikke har givet anledning til forbehold. Der er derimod anført nogle supplerende forhold i årsrapporten, herunder følgende:

"Uden at modificere vores konklusion, henleder vi opmærksomheden på noten i regnskabet vedrørende "Væsentlige usikkerheder vedrørende indregning og måling". Det fremgår heraf, at der er stor usikkerhed forbundet med målingen af grunde og bygninger, på grund af den pris- og salgsmæssige udvikling på markedet."

Herudover er der afgivet en erklæring i henhold til anden lovgivning og øvrig regulering, hvoraf det fremgår, at *"Selskabet har ikke indeholdt og afregnet udbytteskat i regnskabsåret af udloddet udbytte. Forholdet kan være ansvarspådragende for ledelsen."*

Udlodning

Klager har anført bl.a., at selskabets ejere, OO og direktør Æ (ægtefæller), i regnskabsåret 2015 havde overført løbende beløb i alt ca. 1,2 mio. kr. fra F A/S' konto til deres private konto. I udkast til årsrapport 2015 er forholdet behandlet som et ulovligt aktionærlån. Selskabslovgivningen var ikke overholdt i relation til beslutning om udbytteudlodning, og der forelå således ikke hverken generalforsamlingsbeslutninger eller bestyrelsesbeslutninger vedrørende udlodningerne, der skete af mindst 11 gange i 2015 jf. selskabslovens § 210. Klager har supplerende til det af indklagede anført om, at der har været tale om udlodning af udbytte løbende i regnskabsåret 2015, gjort gældende, at der ikke selskabsretligt er afholdt bestyrelsesmøder i regnskabsåret 2015 og besluttet, at der skulle ske udlodninger i 2015, og selskabsretligt er der således intet foretaget i relation til overførslerne. Der har været tale om overførsler fra F A/S til ledelsen/ejerne og dermed et ulovligt aktionærlån. Der eksisterer således ingen selskabsretlige dokumenter, der underbygger, at der er truffet beslutning om udlodning af ekstraordinært udbytte løbende i regnskabsåret 2015, jf. selskabslovens §§ 182 og 183. Der var heller ikke af revisor udarbejdet mellembalancer. I øvrigt var det heller ikke regnskabsteknisk muligt at udlodde egenkapitalen i løbet af regnskabsåret, da egenkapitalen var bundet og dermed ikke en fri reserve jf. årsregnskabslovens § 38. Det var således først ved indgivelse af årsrapporten i 2016, at regnskabspraksis blev ændret fra kostpris til dagsværdi, hvorved der regnskabsteknisk kunne ske udlodning. Der har derfor utvivlsomt været et ulovligt kapitalejerlån i regnskabsåret 2015. I henhold til Revisorlovens § 43, stk. 3 er revisor forpligtet til at oplyse, hvis der i løbet af regnskabsåret har været et ulovligt kapitalejerlån. Imidlertid er dette ikke oplyst, hvilket er i strid med god revisorskik. Bestyrelsesmedlemmerne PP og QQ har i øvrigt forklaret, at de ikke var bekendt med overførslerne og ikke har godkendt disse.

Værdi af ejendomme

Klager har anført, at der efter klagers opfattelse skulle været taget et revisionsforbehold vedrørende værdien af F A/S' ejendomme. Ejendommene er således medtaget i årsrapporten pr. 31.12.15 til 49,8 mio. kr. Ejendommene blev vurderet af JJ i forbindelse med konkursen til ca. 35 mio. kr., og solgt af konkursboet efter et længere salgsforløb for ca. 32 mio. kr. Realkredit Danmark har tillige meddelt, at de i 2015 internt havde vurderet ejendommene til ca. 35 mio. kr. Det fremgår af note 9 i årsrapporten, at *"Bestyrelse og direktion vurderer, at værdien af selskabets grunde- og bygninger i årsrapporten giver et retvisende billede heraf og har som dokumentation herfor indhentet ekstern vurdering af værdien."* Klager har efterspurgt denne eksterne vurdering af værdien hos indklagede uden at have fået en sådan. Klager har derimod fået oplyst af registreret revisor KK fra samme revi-

sionsfirma som indklagede, at han var bekendt med vedlagte formidlingsaftaler fra statsautoriseret erhvervsmægler HH indeholdende vurderinger af markedsværdien for ejendommene. Disse vurderinger udviste en markedsværdi for ejendommen () xx, (by), på 22,5 mio. kr. vurderet den 9. juli 2014, og en markedsværdi på 23-24 mio. kr. for ejendommen () xx, (by), vurderet den 3. oktober 2014. Dermed udviste vurderingerne samlet en markedsværdi på 45,5 - 46,5 mio. kr. Statsautoriseret ejendomsmægler HH har efterfølgende oplyst, at disse vurderinger var alt for høje, idet de var udarbejdet på baggrund af forkerte oplysninger om lejeniveauet for ejendommene. Således har HH fremlagt en lejekontrakt, hvorefter G ApS (daværende E A/S) skulle betale 1.320.000 kr. årligt for leje af () xx, (by). Det viste sig imidlertid, at G ApS alene betalte en årlig husleje på ca. 815.000 kr. Af kendelse om konkurskarantæne vedrørende ulovligt kapitalejerlån i F A/S, fremgår, at statsautoriseret ejendomsmægler HH har forklaret, at *"E var hovedlejer den 1. juli 2014 og betalte 320.000 kr. i årlig leje. Til ekstraktens side 467, forklarede han, at en årsleje på 815.535,31 kr. for E A/S for () xx ikke blev lagt til grund. Så ville prisen have været en 7-8 millioner kr."* Det bemærkes, at der skulle have stået *"1.320.000 kr."* i stedet for *"320.000 kr."* i referatet, ligesom der efter sætningen, *"Så ville prisen have været en 7-8 millioner kr."* skulle have stået *"Så ville prisen have været en 7-8 millioner kr. lavere"*. Erhvervsmægler HH har endvidere oplyst, at afkastkravet for () xx og () xx pr. 31.12.15 var på mindst 6 %, og at den anvendte afkastsats anført i årsrapporten 2015 på 5 % er for lav for disse ejendomme beliggende i (by). Idet registreret revisor KK har oplyst, at han var bekendt med Statsautoriseret ejendomsmægler HHs vurderinger pr. 9. juli 2014 og 3. oktober 2014, må det formodes, at indklagede tillige var bekendt hermed. Disse mæglervurderinger var de eneste mæglervurderinger, som forelå på tidspunktet for aflæggelse af årsrapporten for 2015. Imidlertid er ejendommene medtaget til højere værdier i årsrapporten, end ejendommene var vurderet til. Det er klagers opfattelse, at der skulle være taget et revisionsforbehold for værdien af ejendommene, når mæglervurderingen viste, at dagsværdien var lavere end, hvad den var medtaget til i årsrapporten.

Herudover er det klagers opfattelse, at det i sig selv er i strid med god revisorskik, at det anføres i note 9, at der er indhentet ekstern vurdering til støtte for vurderingen, når det ikke er korrekt. Det burde revisor have kommenteret. Set i lyset af, at der i årsrapporten for 2015 tillige ændres regnskabspraksis, således at ejendommene nu medtages til dagsværdi frem for kostpris, skulle der tillige have været indhentet eksterne mæglervurderinger på ejendommene. Det bemærkes, at F A/S udover ejendommene beliggende () xx, (by), og () xx, (by), ejede ejendommen, beliggende matr.nr. 56d. Dette var en parkeringskælder, som () xx og () xx havde en tinglyst og vederlagsfri brugsret til. Der var således alene knyttet udgifter til ejendommen for F A/S og ingen indtægter, hvorfor erhvervsmægler HH har oplyst, at ejendommen/parkeringskælderen ingen værdi havde. Parkeringskælderen er dog medtaget i årsrapporten til 800.000 kr.

Samlet set har klager gjort gældende, at det er i strid med god revisorskik, at indklagede ikke tog forbehold for værdien af ejendommene i årsrapporten for 2015.

Klager har til det af indklagede anførte om værdien af ejendomme supplerende anført, at det er faktisk forkert, at der i årsrapporten for F A/S for 2015 henvises til, at der er indhentet ekstern vurdering til brug for værdiansættelsen af ejendommene i årsrapporten for 2015 for F A/S, jf. note 9. Den fremlagte dokumentation er en e-mail fra en privat boligkøber, LL, fra den 18. maj 2014, og således ikke en vurdering i forbindelse med aflæggelse af årsrapporten for 2015. Det bemærkes i øvrigt, at statsautoriseret mægler HH forklarede under strafansvar for retten, at LL ikke har ageret som erhvervsmægler i 20-25 år, men sælger private boliger. Der henvises desuden af indklagede til en e-mail fra GG tilbage fra den 6. juni 2013, hvoraf fremgår, at mægleren gerne vil foretage en vurde-

ring af ejendommene, hvis dette ønskes, men altså ikke foretog en vurdering. Eneste reelle vurdering fra en erhvervsmægler, som der er indhentet er således fra erhvervsmægler HH, MM, tilbage fra juli og oktober 2014. Idet regnskabsprincippet i regnskabsåret 2015 ændres fra kostpris til dagsværdi, må det kræves, at der indhentes en mæglervurdering fra en erhvervsmægler på ejendommene, eller at der i det mindste anvendes den eneste reelle mæglervurdering. I stedet lagde indklagede tilsyneladende en vurdering af afkastsats for ejendommene fra en boligsmægler LL til grund. Colliers markedsanalyse 1. kvartal 2016 støtter i øvrigt ikke indklagede. Således anføres det i markedsanalysen, at det er en forudsætning for afkastsatsen, at ejendommen (kontorejendom) er udlejet på en 10-årig uopsigelig lejekontrakt. I de i sagen omhandlede ejendomme var der ingen aftalt uopsigelig for hovedlejer, E A/S, og af ejendommene beliggende () xx og for () xx var der alene aftalt en uopsigelig med hovedlejer på 4 år fra den 1. oktober 2013 at regne. Indklagede burde således i årsrapporten have taget forbehold for værdien af ejendommene. Der var desuden udarbejdet to lejekontrakter på samme lejemål, hvor lejen var på de ca. 1,3 mio. kr. og den anden på 880.000 kr. Ingen af lejekontrakterne var retvisende, da der rent faktisk alene af E A/S blev betalt en årlig leje på ca. 815.000 kr. Erhvervsmægler HHs vurderinger af ejendommene i niveau 45,5-46,5 mio. kr. var således åbenbart for høje, da forudsætningerne for vurderingerne ikke var korrekte. Der var således lagt en væsentlig større lejeindtægt til grund for vurderingen, og en investors forretningskrav var sat til under markedsniveau, da en investor mindst ville stille krav om en forrentning af investeringen på 6 % for () xx og mindst 7 % for () xx. Men selv hvis mægler HHs for høje vurderinger lægges til grund, vil der ikke have været en positiv egenkapital efter udlodning af udbytte som anført i årsrapporten.

Indklagedes egen opgørelse viser, at () xx selv ved en alt for lav afkastgrad på 5 % i forhold til markedet alene havde en værdi på ca. 19,9 mio. kr. – og således ikke en værdi på 24 mio. kr., som ejendommen var medtaget til i årsrapporten for 2015. Det bemærkes i øvrigt, at den af indklagede indregnede lejeindtægt er for høj, idet lejerer ”NN” henset til lejekontrakten skulle have rabat på 6 % af omsætningsnedgangen henset til ombygningen af () xx. Lejer har således for perioden 2015/2016 anmeldt et krav på ca. 245.000 kr. i F A/S under konkurs for tilbagebetaling af for meget betalt leje. F A/S under konkurs antog JJ til at sælge konkursboets ejendomme, og anmodede dem om at vurdere markedsværdien.

Samtlige ejendomme ejet af F A/S bestående af () xx, (postnummer) (by), () xx, (postnummer) (by) og () xx, kld., (postnummer) (by), blev solgt i løbet af 2017 i fri handel for samlet 31,1 mio. kr. (”Ejendommene”) – og således ca. 19 mio. kr. under værdien medtaget i årsrapporten for 2015. Det er således åbenbart, at ejendommene bevidst af ledelsen i F A/S blev medtaget til alt for høje værdier for dermed at kunne camouflere det ulovlige aktionærlån som om, at der var tale om en udbytteudlodning, hvilket indklagede revisor forsætligt har medvirket til ved bl.a. ikke at have taget forbehold for værdien af ejendommene i regnskabet for 2015. Der var ikke reelt frie reserver til at gennemføre en udlodning af ca. 1,64 mio. kr.

Going concern

Klager har vedrørende manglende forbehold for going concern i årsrapporten for F A/S anført, at F A/S’ kreditter hos AA A/S udløb til fuld indfrielse den 30. juni 2016. AA A/S havde udtrykkeligt meddelt ledelsen i F A/S, at de ikke kunne få forlænget kreditterne yderligere, idet de var blevet forlænget flere gange med afsæt i løfter om fuld indfrielse uden, at dette var sket. Således kunne F A/S ikke indfri gælden pr. 1. januar 2016 som aftalt. Kreditterne blev i den forbindelse aftalt forlænget til den 30. juni 2016.

Der var efterfølgende en dialog imellem direktør Æ, F A/S om muligheden for forlængelse af kreditterne, hvilket bl.a. krævede, at der skulle inddækkes restancer og løbende afvikles på kreditterne. Dette var F A/S ikke i stand til at imødekomme, hvorfor AA A/S ikke forlængede kreditterne. Den manglende indfrielse af engagementet, som var udløbet den 30. juni 2016, og i øvrigt misligholdt, da aftalte afdrag/afvikling ikke blev overholdt resulterede i, at AA A/S tog kravet til inkasso og indleveret konkursbegæring på F A/S i august 2016. Da årsrapporten i juni 2016 for F2015 blev indsendt til Erhvervsstyrelsen var der ingen aftale med AA A/S om forlængelse af kreditterne, som AA A/S krævede indfriet. Der var således ikke udsigt til, at der i regnskabsåret 2016 var et kapitalberedskab til den fortsatte drift. Klager gør gældende, at indklagede ved ikke at tage forbehold for going concern, eller i det mindste fremkomme med bemærkninger om, at der er væsentlig usikkerhed om den fortsatte drift, har handlet i strid med god revisorskik i forbindelse med revisionen af årsrapporten for F A/S for 2015.

Revisionsprotokollat

Vedrørende det af indklagede udarbejdede revisionsprotokollat til ledelsen i F A/S har klager anført, at uanset, at der var en privat mellemregningskonto, hvoraf det fremgik, at Æ og OO havde lånt ca. 1,25 mio. kr. af F A/S og som indklagede i udkast til regnskab for F A/S den 9. juni 2016 kvalificerede som et "ulovligt aktionærlån", som han alene sendte til direktøren Æ, har indklagede ikke i revisionsprotokollatet for 2015 bemærket over for bestyrelsen, at der var en mellemregning med Æ og OO på ca. 1,25 mio. kr., som var et ulovligt kapitalejrlån og strafbelagt. Hvis indklagede mente, at der var tale om ekstraordinære udbytteudlodninger, hvor selskabet ikke havde indeholdt og afregnet udbytteskat, burde dette have været anført i revisionsprotokollatet over for selskabets ledelse/bestyrelse. Den manglende rapportering til selskabets ledelse om revisionen af F A/S i revisionsprotokollatet er i strid med god revisorskik.

Indberetning af årsrapport til Erhvervsstyrelsen

Vedrørende indsendelse af årsrapport i F A/S for 2015 til Erhvervsstyrelsen har klager anført, at de tidligere bestyrelsesmedlemmer i F A/S, PP og QQ, tillige har forklaret, at indklagede har sendt årsrapporten for F A/S ind til Erhvervsstyrelsen uden, at bestyrelsen i F A/S har set og godkendt årsrapporten 2015. Det er i strid med god revisionsskik.

Klager har til støtte for klagepunkt c og vedrørende årsrapporterne for G ApS for 2015, I ApS for 2015, M ApS for 2015 og J ApS for 2015 anført, at det fremgår af årsrapporten, at G ApS ejede kapitalandele i tilknyttede virksomheder til en værdi af 11.145.376 kr.

Kapitalandele

Klager har anført, at der ikke er taget forbehold af revisor vedrørende værdien af kapitalandelene.

I ApS

Ud fra det interne udkast til årsrapport 2015 drejer det sig om 66,6 % af selskabskapitalen i I ApS, og dermed er værdien af kapitalandelen i I ApS medtaget til 1.970.693,62 kr. modsvarende 66,66 % af kurs indre værdi. Det fremgår imidlertid af årsrapporten for I ApS af 2015, at der er afgivet supplerende bemærkning af revisor om, at der er væsentlig usikkerhed forbundet med måling af grunde

og bygninger. Ejendommen er optaget i årsrapporten til en dagsværdi på ca. 26,2 mio. kr. Investeringsejendommen bestod af ejendommen beliggende () xx, (by). Konkursboet fik vurderet ejendommen den 12. april 2017 til 9,5 mio. kr., og fik efter en lang salgsperiode solgt ejendommen til 9,5 mio. kr. Det er således åbenbart, at en medtaget dagsværdi til 26,2 mio. kr. i årsrapporten for 2016 burde have givet anledning til et revisionsforbehold i årsrapporten for I ApS i 2015, ligesom det er åbenbart, at der i årsrapporten for G ApS burde have været taget et revisionsforbehold vedrørende værdien af kapitalandelen i I ApS, der er indregnet i regnskabet med 1.970.693,62 kr.

X ApS (navneændret til M ApS den 20. september 2016)

Der er indregnet 3.242.490 kr. for en kapitalandel på 100 % i X ApS. Det fremgår af årsrapporten for 2015 for RR ApS, at de i hovedsagen alene ejede et aktiv bestående af et tilgodehavende på 3.166.490 kr. Det fremgår af det interne udkast til årsrapport for 2015 for G ApS, note 32, at dette tilgodehavende er på G ApS. Der burde i årsrapporten for SS ApS være taget forbehold for værdien af dette tilgodehavende på G ApS. Set i det lys, burde der tillige af revisor være taget forbehold for værdien af de 3.242.490 kr. i årsrapporten 2015 i G ApS.

J ApS

Klager har yderligere anført, at kapitalandele i tilknyttede virksomheder består af en indregnet kapitalandel i J ApS på 4.882.143 kr. Det bemærkes, at årsrapporten for J ApS for 2014/2015 viser, at selskabets eneste aktiver bestod i aktivering af udskudt skatteaktiv på 744.000 kr., i jf. note 32 selv om der ingen aktivitet var i selskabet samt et tilgodehavende på G ApS på 4.894.143 kr. i den interne årsrapport 2015 for G ApS. Det er klagers opfattelse, at der af indklagede i J ApS i 2014/15 årsrapporten burde have været taget forbehold for såvel aktivering af skatteaktivet samt tilgodehavendet på G ApS. Der burde på samme vis i årsrapporten for 2015 i G ApS være taget forbehold for kapitalværdien af de 4.882.143 kr.

Varebeholdning

Vedrørende varebeholdningen har klager anført, at værdien af varebeholdningen ikke er retvisende. Således har G ApS bogført (), (by) til 19.818.102 kr. Det fremgår af regnskabspraksis i årsrapporten, at varebeholdningen medtages til kostpris eller nettorealisationseværdi, hvis denne er lavere. Det fremgår desuden af købsaftale og faktura, at ejendommen (), (by), er erhvervet af G ApS for 14.478.000 kr.+ moms. Set i det lys, er det i strid med god revisorskik, at der ikke blev taget forbehold for værdien af de 19.818.102 kr. Det bemærkes i øvrigt, at købesummen på 18.097.500 kr. inkl. moms ikke blev betalt af G ApS til sælger af ejendommen, som således heller ikke medvirkede til berigtigelse af overdragelse af ejendommen til G ApS. På konkurstidspunktet var TT A/S således stadig tinglyst som adkomsthaver. Det kan imidlertid ikke ud af hverken det eksterne eller det interne regnskab ses, om gælden til sælger på 18.097.500 kr. var bogført som en forpligtelse. Det kan dog ikke udelukkes, at det er indeholdt i posten leverandører af varer og tjenesteydelser.

Tilgodehavender

Vedrørende tilgodehavender har klager anført, at det fremgår af årsrapporten for G ApS for 2015, at der er medtaget "Andre tilgodehavender" på 52.498.820 kr. Af udkast til intern årsrapport for 2015 for G ApS fremgår under "Andre tilgodehavender" på ca. 53,1 mio. kr., at det dækker over tilgodehavender til nom. værdi på bl.a. H A/S på 34,6 mio. kr., K A/S på 12,5 mio. kr. og F A/S på ca. 3,5 mio. kr. Det bemærkes, at Æ var ene tegningsberettiget direktør i samtlige A, som han reelt kontrol-

lerede. Disse "Andre tilgodehavender" på ca. 42,5 mio. kr. (offentlige årsrapport) var tilgodehavender på "insolvente" concernselskaber med reelle underbalancer. Den bogførte egenkapital i H A/S var tilmed bogført negativ. Egenkapitalen var tillige negativ i K A/S 2015, idet der tillige i årsrapporten var taget et revisionsforbehold for hele årsrapporten 2015 grundet manglende dokumentationsmateriale. Der burde således være hensat beløb til tab eller taget revisionsforbehold for aktiverens værdi, og det er vores opfattelse, at unkladelsen heraf er strid med god revisorskik.

Der er alene i årsrapporten for G ApS for 2015 taget forbehold for tilgodehavender for "mindst tkr 7.671". Klager har anført, at der ikke kan tages et forbehold, hvorefter "mindst xx" nedskrives, idet det er umuligt for regnskabslæseren at udlede, hvor stor en del af tilgodehavendet, som skal nedskrives. Der burde i stedet være taget et forbehold for værdien af hele tilgodehavendet, eller alternativt et forbehold for et bestemt beløb eller forbehold for hele årsrapporten, idet den ikke var retvisende.

I relation til tilgodehavendet på H ApS på 35.105.691 kr. er det klagers opfattelse, at der tillige burde være afgivet revisionsforbehold på hele tilgodehavendet. I henhold til H ApS' årsrapport for 2015 var der således en negativ egenkapital på 5.986.230 kr. - og der var taget revisionsforbehold vedrørende varebeholdningen på 50 mio. kr. Der var i årsrapporten 2015 for K A/S en negativ egenkapital og ingen drift i selskabet og tilmed afgivet en afkræftende revisionspåtegning. Henset hertil er det klagers opfattelse, at der tillige burde have været taget revisionsforbehold for hele tilgodehavendet på 12.348.810 kr. på K ApS.

Vedrørende det af indklagede anførte om, at der er taget forbehold for værdien af tilgodehavendet på H ApS modsvarende "mindst" den negative egenkapital i H A/S, har klager anført, at indklagede i samme regnskabsår ikke tog forbehold for E A/S' tilgodehavende på 1,8 mio. kr. på H ApS, hvilket tydeligt viser den manglende konsekvens og sammenhæng i revisionen uagtet, at man tog forbehold for G ApS tilgodehavende på H ApS modsvarende den bogførte negative egenkapital. Det bemærkes, at der alene tages forbehold for en del af tilgodehavendet på K ApS modsvarende den bogførte negative egenkapital, selvom indklagede grundet manglende dokumentationsmateriale ikke har fundet revisionsbevis for det aflagte regnskab for K ApS for 2015 og dermed den bogførte egenkapital. Indklagede må derfor tillige indirekte have taget forbehold for størrelsen af egenkapitalen i G ApS pr. 31.12.2015 på 13.161.243 kr. Det skal i den forbindelse bemærkes, at der ingen aktivitet var i G ApS pr. 31.12.15, idet projekterne var overtaget/videreført af nye E A/S. Bestyrelsesmedlemmerne var tillige udtrådt af G ApS, og selskabet blev navneændret til G ApS.

Til den af indklagede fremlagte oversigt over salg af ejendomme i G ApS/overblik over kendt omsætning i 2016 samt af koncernoversigten har klager således anført, at G ApS ikke ejede nogen af ejendommene. Der var heller ingen aktivitet i E A/S i 2016, ligesom H A/S heller ikke ejede () etape B.

Aktieoverdragelse

Vedrørende ejerforhold har klager anført, at det fremgår af aktieoverdragelsesaftale af 4. juni 2013, at Æ overdrog samtlige aktier i K ApS, cvr.nr. xx xx xx xx og E A/S, cvr.nr. xx xx xx xx, til OO. Det fremgår imidlertid af selskabernes årsrapporter for 2013, at selskaberne var ejet af Æ, hvorfor

årsrapporten ikke er retvisende på dette punkt. Det bemærkes, at Æ var ene tegningsberettiget direktør i samtlige A, som han reelt kontrollerede.

Sammenfattende

Klager har sammenfattende anført, at det i relation til revisortilsynets kontrol kan undre, at indklagede i pkt. 7 i rapporten svarer nej til, at der indgår væsentlige skøn i G ApS' regnskab. Det fremgår netop, at der i årsrapporten for G ApS for 2015 indgik tilgodehavender på øvrige "A" på 52.498.820 kr., herunder med 35.105.691 kr. på H ApS, hvor der var taget forbehold for bl.a. varebeholdningen på 50 mio. kr. og med kr. 11.642.308 kr. på K ApS, hvor der var afgivet en afkræftende konklusion grundet manglende dokumentationsmateriale. Indklagedes skøn over værdien af disse 52.498.820 kr., må efter klagers bedste opfattelse være udtryk for et væsentligt skøn henset til beløbets størrelse isoleret set og i forhold til balancen. Det kan herudover undre, at det af indklagede vedrørende "fokusområde going concern" anføres, at revisor har konkluderet, at der ingen problemer er med going concern. Indklagede anfører, at der er indhentet likviditetsbudgetter, der viser positiv likviditet over det kommende regnskabsår. Der var ingen aktivitet i selskabet i 2016, og der var pr. 31.12.2015 en stor skattegæld på ca. 10 mio. kr., hvor afdragsaftalen pr. 31.12.15 var misligholdt, og således ingen udsigt til, at G ApS ville kunne betale sine forpligtelser, herunder til SKAT.

Sagens formalitet

Indklagede har vedrørende sagens formalitet anført, at sagen skal afvises, da klager ikke har retlig interesse i sagen. Den omstændighed, at klager i sin egenskab af kurator har en retlig interesse i bedømmelse af revisionen af de berørte selskaber, og at den retlige interesse udspringer af konkursboernes førelse af omstødsessager, anført, at en sådan generel opfattelse ikke er nok til at påstå retlig interesse, og at der i stedet skal være anført konkret for hver omstødsessag, idet indklagede bør have mulighed for at imødegå et konkret anbringende. Til det af klager anførte om, at hensynet til førelse af konkurskarantænesager medfører retlig interesse, har indklagede anført, at der allerede den 1. maj 2018 er afsagt kendelse herom af Retten i (by), hvorved synspunktet bliver irrelevant. På denne baggrund har indklagede principalt anmodet om, at Revisornævnet afviser sagen, idet de fremførte begrundelser for retlig interesse dels ikke er underbyggede, dels er irrelevante.

Det forhold, at afgørelsen om konkurskarantæne er kæret, kan ikke give anledning til at opretholde påstanden om retlig interesse, idet sagen mod den tidligere ledelse har med dennes forretningsførelse at gøre og ikke med indklagedes revision af årsregnskaberne for de berørte selskaber. Indklagede har endvidere anført, at klager burde redegøre for det forhold, der efter klagers opfattelse måtte være relevant i relation til revisionen, og at der kun er en omstødsessag i hele sagskomplekset, hvilket ud fra, at klagen omfatter revisionen af ni selskaber, forekommer helt ude af trit med klagers påståede interesse. Det er ikke muligt for indklagede at kommentere på en omstødsessag generelt, men indklagede har gjort gældende, at det er svært at se, hvorledes en omstødelse af en disposition i et af selskaberne kan relateres til revisionen.

Til det af klager anførte om, at klager har en retlig interesse uafhængigt af konkurskarantænesager og omstødsessager, hvilket ellers tidligere var klagers argument, og at kreditorerne forsyner klager med den retlige interesse, har indklagede anført, det må kræve, at klager kan dokumentere, at der er ydet yderligere kredit til de påklagede selskaber på baggrund af de årsregnskaber, indklagede har påtegnet. Dette er ikke påvist af klager.

Sagens realitet

Indklagede har til støtte for klagepunkt a og vedrørende årsrapporten for E A/S for 2014 indledningsvist vedrørende koncernstrukturen anført, at den af klager fremlagte koncernoversigt, som følge af ændringer i selskabsnavne og ejerforhold kan give anledning til en del tvivl. Det er langt fra alle selskaber i koncernoversigten, der berøres af klagen, og indklagede har derfor fremlagt en kort oversigt over de relevante selskaber. Klager har endvidere bemærket, at de ultimative ejere af de to koncerner er henholdsvis Æ og OO, der er gift med hinanden. Klager har således betragtet hele koncernen som en enkelt koncern og ikke to koncerner, som det er i realiteten.

E A/S indgår i den del af koncernen, der ejes af Æ og via K A/S med en andel på 66,67 % af Q A/S. Herudover har E A/S tilgodehavender hos datterselskabet H ApS og hos selskabet F A/S, der indgår i den koncern, der ejes af OO.

Vedrørende ejendommen () xx, årsregnskabet for 2014 har indklagede anført, at ejendommen er solgt den 1.12.2014 til H for 12 mio. kr. eksklusive moms. Idet ejendommen således ikke er i selskabets besiddelse pr. 31.12.2014, må klagen afvises som grundløs.

Vedrørende det af klager anførte om, at det fremgår af årsrapporten for 2014, at et ejerpantebrev til Z A/S er indfriet i 2015, har indklagede medgivet, at oplysningen kan virke forvirrende, når der ikke er en ejendom i selskabet, men oplysningen skyldes, at ejerpantebrevet endnu ikke var aflyst pr. 31. december 2014. Ved en efterfølgende tvangsauktion blev der ikke opnået fuld dækning for Z A/S, og debitor rettede derfor restkravet mod Æ og VV, der stod som selvskyldnerkautionister og indfrieede denne gæld. Dette forhold ændrer ikke ved tilbagevisningen af klagers påstand om, at ejendommen og forpligtelserne skulle være medtaget i årsrapporten for 2014.

Vedrørende øvrige aktiver i E A/S har indklagede anført, at det må antages, at klager er af den opfattelse, at der skulle mangle dokumentation for aktivernes tilstedeværelse og værdi pr. 31. 12. 2014. Det kan præciseres, at der pr. 31.12. 2014 var følgende aktiver i årsrapporten:

Kapitalandele i HV	334.144
Mellemregning VV Holding	0
Mellemregning H	180.679
Mellemregning G	210.675
Byggeforening	48.901
Moms	48.229
Likvider	7.089
Aktiver i alt	829.717

Til det af klager anførte om ejendommen () xx, har indklagede supplerende anført, at der ikke har været grund til at anfægte den foreliggende, underskrevne handelsaftale. Det er i den omtalte årsrapport for 2014 i note 5 netop anført, at selskabet har haft en forpligtelse til Z A/S, og at denne forpligtelse efterfølgende er indfriet. Hvorledes klager når frem til, at gælden aldrig er indfriet, er uforståeligt alene af den grund, at klager selv dokumenterer, at gælden til Z A/S er indfriet den 9. april 2015 eller flere måneder inden regnskabsafslæggelsen. At handelen ikke blev tinglyst, kan henføres til, at der var en igangværende tvangsauktion, og at ejendommen via et udlægsskøde endeligt blev solgt til tredjemand efter den 31. december 2014, hvilket er E A/S uvedkommende. Tinglysningen er kun en sikringsakt, men ikke et endegyldigt bevis for overdragelsen. I øvrigt er det endelige bud cirka 7,9 mio. kr. på tvangsauktionen irrelevant, idet den foretagne overdragelse til cirka 14 mio. kr. ikke skete som et led i en tvangsauktion. Det fremhæves af klager, at indfrielsen af gæld til

Z A/S ikke er foretaget af Æ eller VV, idet overførslen sker fra en konto i V. Beløbet er samme dag overført fra en konto i U til kontoen i V, men indklagede har anført, at dette ikke i sig selv dokumenterer, hvor pengene i øvrigt kom fra.

Indklagede har yderligere bemærket, at klager sammenblander likviditet og egenkapital. E A/S havde ikke likvide midler til indfrielse af det anførte pantebrev, men ved salget af ejendommen frigjordes selskabet netop for denne forpligtelse. Årsregnskabet for 2014 viser en egenkapital på kr. 376.000, og indklagede har ikke haft grundlag for at tage forbehold for fortsat drift eller medtage en supplerende oplysning herom i revisionspåtegningen.

Til det af klager anførte om, at manglende aktivering af udskudt skat burde medføre, at der skal oplyses om betydelig usikkerhed om fortsat drift, har indklagede anført, at det må bero på en misforståelse hos klager, idet et manglende tilstrækkeligt revisionsbevis for posten udskudt skat ikke medfører væsentlig usikkerhed om fortsat drift. De to forhold er konkret ikke, og behøver ikke at være, indbyrdes forbundne.

Indklagede har vedrørende årsrapporten for E A/S for 2015 og *skatteaktivet* anført, at revisionspåtegningen indeholder en supplerende oplysning. Denne oplysning henviser til note 6 i årsrapporten for 2015, hvor ledelsen beskriver usikkerheden knyttet til skatteaktivets værdi. Det fremgår af beskrivelsen af anvendt regnskabspraksis, at udskudte skatteaktiver måles til den værdi, hvortil aktivet forventes at kunne realiseres ved udligning i skat af fremtidig indtjening. Ledelsen i selskabet har valgt at aktivere den udskudte skat pr. 31. december 2015. I den interne årsrapport note 13 fremgår grundlaget herfor, nemlig et skattemæssigt underskud til fremførsel på 7.579.099 kr. svarende til en skat på 1.667.402 kr. Ledelsen forventer, at fremtidige års indtjening kan udligne hele dette beløb inden for en meget kort tidsramme. Det skal her bemærkes, at selskabet er sambeskattet med øvrige (land) koncernselskaber, jf. note 4 i den eksterne årsrapport. Dette betyder, at skattemæssige overskud i andre koncernselskaber kan medvirke til at udnytte det skattemæssige underskud i E A/S. Klagers oplysning om, at der ikke i 2015 har været aktivitet i selskabet, er ikke aktuelt, idet der foreligger en sambeskatning, der muliggør udligning i andre koncernforbundne selskabers positive skattetilsvær.

Den supplerende oplysning er afgivet i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsens krav om forhold i regnskabet, som indklagede gerne vil påpege uden at modificere konklusionen i påtegningen (erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 1). Her har indklagede, ganske i overensstemmelse med praksis i andre forhold, hvor ledelsen ønsker at gøre opmærksom på usikkerheder i årsrapporten, henvist til ledelsens omtale i noten; men samtidig har indklagede også ved revisionen fundet, at der er fornøden dokumentation for, at ledelsen vælger at aktivere den udskudte skat. I denne forbindelse har indklagede gennemgået koncernens budgetter, der viste et ganske betydeligt overskud i de kommende tre år. Skatten af dette budgetterede overskud kunne fuldt ud udligne det pågældende skatteaktiv. Det kan derfor afvises, at indklagede skulle have taget forbehold eller afgivet en afkræftende konklusion. Sidstnævnte ville i øvrigt have krævet, at indklagede var uenig med ledelsen i den valgte aktivering.

Q

Vedrørende Q har indklagede anført, at der er enighed om, at posten vedrører 25 % af egenkapitalen i Q, idet regnskabspraksis for associerede selskaber er indre værdi. Klager henviser som det første til R for E A/S, hvoraf ejerskab af Q ikke fremgår. Indklagede har afvist at anvende R som dokumentation for ejerskab, idet denne blanket udelukkende er en intern skatteregistrering og ikke et juridisk dokument, og i denne forbindelse bemærket, at det af samme R fremgår, at moderselskabet til E A/S er K A/S, hvilket ikke er korrekt, idet moderselskabet er H ApS, samt at E A/S ejer E A/S, hvilket er helt ukorrekt. Konklusionen er, at R for E A/S ikke kan bruges som argument af klager, og Revisornævnet anmodes om at se bort herfra.

Til det af klager anførte om, at aktionærfortegnelsen i Q ikke omtalte E A/S, har indklagede anført, at i henhold til fortegnelsen ejes Q den 1. januar 2015 af K ApS med 1/6 og af Q A/S med 2/6. Der er ingen registreringer efter den 1. januar 2015, hvor årsrapporten, der klages over, er pr. 31. december 2015. Ejerfortegnelsen er senest opdateret med håndskrift, og der kan være handler med selskabets kapital, der ikke er registreret i aktionærfortegnelsen. Aktionærfortegnelsen er således ikke dokumentation for noget pr. 31.12.2015, og bør ikke tillægges betydning. Til det af klager anførte om, at det af årsrapporten for Q 2015 note 10, fremgår, at K ApS ejer 16,70 % af aktierne i Q, og Q ejer 33,30 % heraf, har indklagede anført, at E A/S ikke er anført som ejer.

Til den af klager fremlagte udskrift fra Erhvervsstyrelsen og R for E A/S, har indklagede anført, at dette uanset indhold må afvises, idet det omhandler forholdene pr. 8. maj 2018. Revisornævnet bedes se bort fra dette bilag.

Indklagede har anført, at realiteten er, at E ejer andelen af Q A/S som anført i årsregnskabet. Herudover kan oplyses, at ejerandelen i 2016 blev overdraget til O, hvilket desværre ikke blev registreret inden regnskabsaflæggelsen.

Til det af klager anførte om, at kapitalandelen i Q A/S ikke har den værdi, den er anført til i årsrapporten for E A/S ultimo 2015, og at konkursboet efter K har solgt posten for 0 kr., har indklagede anført, at alene af den grund, at konkursen indtræder i september 2016, og at det er konkursboet, der har solgt aktierne, må påstanden tilbagevises med den begrundelse, at klagers anbringender ikke er valide. Klager oplyser, at resultatet af driften i 2016 er klager bekendt, og indklagede må derfor antage, at aktierne først er solgt i 2017. Der er cirka ni måneder fra statusdagen til konkursen, og det er ganske almindeligt, at salgspriser i konkursboer afviger meget fra bogførte værdier. Herudover oplyser klager, at den bogførte egenkapital i Q ultimo 2016 udgør 170.000 kr., og at tabet i 2016 er cirka 8,3 mio. kr. Heraf kan udledes, at egenkapitalen ultimo 2015 - som er den årsrapport, der klages over - er cirka 8,5 mio. kr. Dette stemmer med årsrapporten for Q A/S for 2015, hvor egenkapitalen er 8.484.884 kr. Klager har fejlagtigt fremlagt et udkast til intern årsrapport for 2015 og ikke årsrapporten for 2016. I dette udkast er i note 9 oplyst, at egenkapitalen i Q ultimo 2015 udgør 8.484.844 kr. 25 % heraf udgør cirka 2,1 mio. kr., hvilket aktierne i Q også er optaget til i balancen pr. 31.12. 2015. Klagen må på dette punkt således afvises, idet kapitalandelene er optaget til andel i indre værdi svarende til årsrapporten for Q; og årsrapporten for Q viser denne egenkapital. Klagers oplysninger om driften i 2016 og værdien af aktierne i 2017 ved boets salg er irrelevante begrundelser.

Indklagede har supplerende vedrørende ejerskabet til Q anført, at i henhold til mail fra KK, skulle ejerandelen registreres juridisk korrekt. Ledelsen har i forbindelse med regnskabsaflæggelsen i juni

2016 oplyst indklagede om, at ejerforholdene er som det i regnskaberne medtagne, og dette forhold har indklagede ikke haft grund til at anfægte.

Indklagede har yderligere supplerende anført, at klager har forvekslet indre værdi af Q kr. 2.126.624 kr. med en købesum herfor. Den reelle købesum udgør 22.801 kr. mere svarende til andel i resultatet i Q i 2015 (underskud). Købesummen er afregnet via mellemregninger selskaberne imellem. Kapitalandelen er værdiansat til indre værdi med 25 % af Q egenkapital pr. 31/12-2015.

Koncerninterne tilgodehavender - H ApS

Til det af klager anførte om, at det ikke er i overensstemmelse med god revisionsskik, at der ikke er hensat til tab på dette tilgodehavende, har indklagede anført, at det ikke er revisor, der kan foretage hensættelser - men derimod selskabets ansvarlige ledelse. Indklagede har ikke taget forbehold for tilgodehavendets værdi, idet H har en portefølje af ejendomme, der kan vise sig at være såvel mere som mindre værd end den bogførte værdi. Aktivets værdi skal ikke nedskrives blot fordi debitor har en negativ egenkapital- det skal værdiansættes som ethvert andet tilgodehavende, og kun i tilfælde af, at dele af eller hele beløbet må anses for uerholdeligt, skal der ske nedskrivning. Det kan tilføjes, at G ApS i 2016 arbejder som underleverandører til byggeopgaver i H ApS, hvor der på datoen for aflæggelse af årsregnskabet for 2015 allerede er solgt 9 boliger vedrørende etape A i (), 22 boliger i etape B af () og 4 boliger på (). Denne aktivitet sikrer såvel indtjening som likviditet i H ApS, og klagepunktet må afvises.

Indklagede har supplerende anført, at klagers argumentation ville føre til, at der på koncernplan to gange ville ske nedskrivning af et tilgodehavende svarende til den negative egenkapital i H ApS. Nedskrivningen, der er i overensstemmelse med almindelig praksis, hvorefter der nedskrives på tilgodehavender svarende til den negative egenkapital, er sket i G ApS. Klagers indvending er således irrelevant.

Til det af klager anførte om, at indklagedes forbehold i H ApS for varelagerets værdi ikke er konkret eller indeholder oplysning om positiv eller negativ afvigelse fra den regnskabsmæssige værdi, har indklagede anført, at klager ikke har forstået, at indklagede ikke kan fastlægge en konkret værdi af varelageret og derfor må anføre, at der er usikkerhed om dettes værdi. Denne usikkerhed kan være i opadgående eller nedadgående retning, og det er netop dette, der beskrives i forbeholdet, der ikke er i strid med god revisorskik. Af oversigt over kendt omsætning for 2016 fremgår det, til hvilke selskaber projekterne hører og hvem der er bygherre, og at G i 2016 var underleverandør til H ApS samt at projektet (vej) etape 8 var ejet af H ApS. Der lå dermed betydelig fremtidig indtjening i H, da der er væsentlig aktivitet i selskabet efter 31/12-2015.

Koncerninterne tilgodehavender - F ApS

Til det af klager anførte om, at tilgodehavendet hos F ApS skulle være nedskrevet i årsrapporten, har indklagede anført, at det således også her ikke er nedskrivningen, men indklagedes påtegning, forholdet vedrører. Hertil bemærkes, at egenkapitalen ved debitor den 31.12.2015 udgjorde kr. 1.019.329. Der er således på denne baggrund ikke indikationer på nedskrivningsbehov. Klagers konstatering af, at der reelt var underbalance i F ApS, hviler på klagers senere gennemgang af dette

regnskab - men klagers postulater herom kan ikke være et argument i særskilt bedømmelse af tilgodehavendet, men er et udtryk for en cirkelslutning. Klagepunktet må derfor afvises.

Koncerninterne tilgodehavende - W A/S

Vedrørende gælden til W A/S har klager anført, at denne gæld er med E A/S som debitor. Indklagede har hertil bemærket, at det af anmeldelse af krav i E A/S under konkurs i specifikationen til beløbet fremgår, at det er H, der er kreditor. Anmeldelsen kan muligvis skyldes et ældre modkrav, der er udlignet i et tilgodehavende. Der er således ikke sammenhæng mellem klagen og dokumentationen, og klagen må alene af denne grund afvises, ligesom kravet i sig selv ikke er indklagede bekendt.

Indklagede har til det af klager anførte om, at indklagede skulle have været bekendt med et krav fra W A/S på cirka 3 mio. kr., og at beløbet dels fremgår af en mail fra direktøren i W A/S dateret knap tre år efter revisionspåtegningen, samt af en oplysning fra V om, at banken var bekendt med "et tilgodehavende på E A/S", supplerende anført, at det forekommer ret vidtgående, at indklagede skulle have haft kendskab til disse oplysninger, der fremkommer knap tre år efter revisionspåtegningen. Indklagede var ikke og kunne ikke være bekendt med forholdet, der ikke fremgik af selskabets bogholderi, ikke var medtaget i det omtalte årsregnskab, der jo aflægges af selskabets ledelse og er underskrevet af denne, og ikke blev fundet ved revisionen, der i øvrigt som et led i god revisionskik omfattede en regnskabserklæring fra ledelsen.

Til det at indklagede anførte om, at beløbet indeholdes som en del af tilgodehavender i årsregnskabet for 2015 for W A/S, har indklagede anført, at indklagede ikke er revisor for dette selskab, og at beløbet heller ikke specifikt fremgår af selskabets balance - og derfor dokumenteres det på ingen måde, at indklagede skulle have taget forbehold for denne manglende gældspost. Argumentationen fra klager forekommer at være irrelevant efterrationalisering.

Koncerninterne tilgodehavende - E A/S 2015

Vedrørende tilgodehavendet på E A/S 2015 har indklagede anført, at når termen koncernplan anvendes henføres til, at alle selskaber ultimativt ejes af ægteparret WW, der sammen udøvede den fulde kontrol. Der er uanset konstruktionen ikke pligt til at udarbejde koncernregnskab noget steds i de omhandlede selskaber, idet størrelsesgrænserne for fritagelse i henhold til årsregnskabsloven ikke overskrides.

Bogføringsmateriale

Indklagede har vedrørende bogføring anført, at udskrift af afslutningsark pr. 31.12.2015 dokumenterer, at der har været et bogholderi i selskabet.

Indklagede har til støtte for klagepunkt b og vedrørende årsrapporten for F A/S for 2015 anført, at korrespondancen vedrørende opsigelse af kreditterne den 30. juni 2016 er sket efter, indklagedes underskrift af revisionspåtegningen den 21. juni 2016. Det må stå for klagers egen regning, at der ikke skulle være kapitalberedskab. Det er yderligere bemærkelsesværdigt, at klager nu - hvilket ikke fremgik af den oprindelige klage til Revisornævnet - mener, at indklagede skulle have taget forbehold for fortsat drift. Idet denne opfattelse fra klager er ny og ikke støttes på tidligere argumentation i de udvekslede skrivelser, har indklagede afvist denne nye påstand som grundløs.

Udlodning

Vedrørende udlodning af udbytte har indklagede indledningsvist fremhævet, at indklagede ikke havde mulighed for at konstatere problemstillingen forud for revisionen af årsregnskabet for 2015, der sker i juni 2016. Selskabets ledelse aflægger et årsregnskab, der indeholder udbytte udbetalt i regnskabsåret, og indklagede kan konstatere, at der ikke er indeholdt udbytteskat rettidigt. Der er i påtegningen signaleret ledelsesansvar med udgangspunkt i den manglende indeholdelse af udbytteskat. Selskabslovens § 183 om mellembalancer og revisorgennemgang heraf - der jo i sagens natur ikke foreligger - er ikke strafbelagt, hvorfor der ikke kan ske oplysning herom i revisionspåtegningen. Bestemmelsen i selskabslovens § 179, stk. 2, om ledelsens ansvar kan muligvis bringes i anvendelse, men idet der ved regnskabsårets udløb udelukkende henstår en forsinket afregning af udbytteskatten, må en supplerende oplysning herom være fyldestgørende. Ved bedømmelsen af klagepunktet skal ses bort fra konkurskarantænesagen, idet rettens afgørelse er fra maj 2018 og hviler på andre præmisser end de forhold, der forelå pr. 31.12.2015. Klagepunktet afvises således som irrelevant, idet der er sket fornøden signalering af ledelsesansvar fra indklagedes side.

Indklagede har supplerende anført, at det er et faktum, at der ultimo 2015 fremgik et beløb på cirka 1,2 mio. kr. af selskabets bogholderi. I første omgang var det indklagedes opfattelse, at det var et lån i strid med selskabsloven, men selskabets ledelse oplyste efterfølgende, at der var tale om ekstraordinært udbytte.

Til det af klager anførte om, at klager savner mellembalancer, må det være et mellemværende mellem klager og selskabets ledelse, idet det ikke tilkommer indklagede at udarbejde mellembalancer i henhold til selskabsloven. Af selskabslovens § 367 fremgår, at en overtrædelse af reglerne i § 183 om mellembalance ikke er strafbelagt, hvorfor indklagede ikke i henhold til erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2 ville kunne oplyse om ledelsesansvar herfor.

Indklagede har supplerende anført, at ledelsen aflægger regnskabet, og klassificerer beløbet som udbytte. Indklagede er som følge af erklæringsbekendtgørelsens ordlyd nødt til at signalere, at der kan være ansvar for ledelsen som følge af manglende indeholdelse af udbytteskat. Skifterettens konklusion på baggrund af ledelsens forklaring i 2017 under konkurskarantænesagen er i sagens natur ganske irrelevant pr. 31.12. 2015, og at klager i 2017/18 opfatter beløbet som et ulovligt aktionærlån ændrer heller ikke på, at ledelsen i forbindelse med regnskabsaflæggelsen for 2015 fremhævede hævningerne som ekstraordinært udbytte.

Vedrørende værdi af ejendomme

Vedrørende værdi af ejendomme har indklagede anført, at klager fremfører flere forskellige værdier af ejendommen, der må tilbagevises som brugbar dokumentation for klagen. I forbindelse med konkursen blev ejendommene vurderet til 35 mio. kr. af Home, og de blev efterfølgende solgt for 32 mio. kr. Salget af ejendommene er som anført af klager efter et længere salgsforløb sket i 2017, og denne oplysning har derfor ingen relevans for værdiansættelsen i 2015. Potentielle købere har kendt konkursen i F A/S, og det er evident, at tvangsrealiserede ejendomme langt fra indbringer det provenu, der ville være tilfældet ved et frit salg. Argumentet må således tilbagevises. Realkredit Danmark har meddelt, at man i 2015 havde vurderet ejendomme internt til cirka 35 mio. kr. Som det fremgår, er denne vurdering - der i øvrigt ikke er dokumenteret af klager - ikke tilgængelig for andre end Realkredit Danmark, hvorfor oplysningen er irrelevant, og Revisornævnet bør se bort herfra.

Statsautoriseret ejendomsmægler HH har i henholdsvis juli og oktober 2014 vurderet ejendommens værdi til 45,5 - 46,5 mio. kr. Dels er dette beløb irrelevant pr. 31.12. 2015, og dels ligger forskellen fra den anvendte værdi i årsregnskabet pr. 31.12.2015 inden for en afvigelse på 5,1% eksklusive parkeringskælderens, hvilket ikke forekommer at være markant. Det fremgår af klagen, at ejendomsmægleren senere har forklaret, at han har fået forkerte oplysninger, hvilket ikke er dokumenteret af klager. Det bemærkes, at Lützen som vidne i konkurskarantænesagen er part i sagen og således i relation til sit forbehold for værdiansættelsen på dette tidspunkt i 2018 ikke længere habil. Ved sammenligningen af de anførte vurderinger skal bemærkes, at parkeringskælderens vurderingerne forud for konkursen med 800.000 kr. Det er anført af klager, at parkeringskælderens ingen værdi har - dette må bestrides, idet en ejendom, der er beliggende i en bymidte, hvor parkering pr. definition er et problem, naturligvis har en større værdi for en potentiel køber, når lejerne kan tilbydes parkering i ejendommen.

Den anvendte værdi af ejendommene er kontrolleret af indklagede ved anvendelse af en afkastsats på 5 %. Der er taget udgangspunkt i Colliers markedsanalyse, men som følge af ejendommens karakter af "trofæejendomme" er anvendt en lavere procent. Denne procent skal sammenholdes med klagers anbringender, og der henvises her til de citerede forklaringer, hvor Lützen dels anvender begrebet "trofæejendom", dels ikke afviser at anvende 5 %. Klager har anført, at Lützen i sin forklaring har oplyst "mindst 6 % ". Dette er ikke korrekt, idet ordet "mindst" ikke fremgår af forklaringen. Til det af klager anførte om, at selskabets ledelse i årsregnskabets note 9 har anført, at der er indhentet eksternt vurdering, har indklagede henvist til udtalelser fra LL og GG, hvoraf det udledes, at den samme afkastsats som i tidligere år kan anvendes. Dette sammenholdt med de anførte vurderinger fra Lützen kan kun medføre, at der ikke af indklagede kan rejses tvivl om, at ejendommens værdi er baseret på eksterne vurderinger, at forudsætningerne har været valide og at det af to lokale mæglere er bekræftet, at afkastsatserne ikke er ændret i ugunstig retning for ejendommene - hvilket også svarer til de generelle markedsforhold i perioden 2013- 2015. Herudover har en betydningsfuld lejer opsagt sit lejemål i den del af ejendommen, der ud fra beliggenheden forventes at kunne indbringe en væsentlig højere husleje end den hidtidige. Som følge af ombygningen af torvet i (by) med tilhørende rod og besværlige adgangsforhold er huslejen i 2015 nedsat over for nogle af ejendommens øvrige lejere i butikslokalerne. Alt i alt er det via den supplerende oplysning fundet relevant at gøre opmærksom på, at ejendomsmarkedet er yderst følsomt, og det er også dokumenteret, at indklagede har tilstrækkeligt revisionsbevis for ikke at tage forbehold for ejendommens værdiansættelse. Det tilbagevises således, at indklagede har overtrådt god revisorskik.

Til det af klager anførte om, at et efterfølgende tvangssalg er et udtryk for den rigtige værdi i et frit marked, og at LL ikke er erhvervsmægler, har indklagede supplerende anført, at LL er en velanset lokal ejendomsmægler, og dette jo ikke fratager ham evnen til også at kunne vurdere værdien af erhvervsejendomme. Endvidere er indklagede bekendt med, at LL selv besidder erhvervsejendomme i (by), hvilket skulle borge for et godt kendskab til prisniveauet.

Revisionsprotokollat

Vedrørende revisionsprotokol for F A/S 2015 har indklagede anført, at idet ledelsen skriver under på årsregnskabet, hvor det eventuelle ansvar for manglende indeholdelse af udbytteskat fremgår af revisionspåtegningen, er ledelsen af indlysende grunde orienteret. Endvidere har indklagede bemærket, at inddragelse af revisionsprotokollat også er nyt i forhold til den oprindelige klage.

Indberetning af årsrapport til Erhvervsstyrelsen

Til det af klager anførte om indsendelse af årsrapport for F A/S 2015, har indklagede anført, at det er dirigentens opgave at indsende årsrapporten til Erhvervsstyrelsen. Dette punkt er også nyt i klagen.

Indklagede har til støtte for klagepunkt c og vedrørende årsrapporterne for G A/S for 2015, I ApS for 2015, M ApS for 2015 og J ApS for 2015 udarbejdet følgende oversigt over kapitalandele i tilknyttede virksomheder, indregnet efter indre værdis metode;

Værdiansættelsen af kapitalandele i selskabets balance pr. 31.12.2015:

Selskab	Procent	Bogført værdi kr.
I ApS	66,6	1.968.743
X ApS	100,0	3.550.490
J ApS	100,0	5.626.143
Værdi ifølge årsregnskabet	-	11.145.376

I ApS

Vedrørende det af klager anførte om I ApS har indklagede bemærket, at egenkapitalen pr. 31.12.2015 i I ApS udgjorde kr. 2.956.070. Driftsresultatet for 2015 udgjorde kr. 401.460, og ejendommene er finansieret med lån i realkreditinstitut. Der har ikke været problemer med servicering af gælden. Der er således ikke indikationer på problemer med fortsat drift, idet selskabet er såvel solvent som sufficient - og der er ikke tegn på, at driften i kommende år bliver dårligere end i 2015. Den supplerende oplysning - som i sagens natur fortæller, at indklagede er enig med ledelsen i den anførte værdi af ejendommene i årsregnskabet - kan ikke anvendes som løftestang for at postulere, at der skulle have været taget et forbehold. Det forhold, at ejendommen efterfølgende er solgt til 9,5 mio. kr. er irrelevant af flere grunde - dels at salget sker fra et konkursbo, dels at salgstidspunktet er mindst 1½ år efter regnskabsaflæggelsen. Klagepunktet må således afvises som grundløst.

X ApS (navnændret til M ApS den 20. september 2016)

Vedrørende det af klager anførte om X ApS har indklagede anført, at det forekommer umiddelbart absurd, hvorledes klager når frem til, at datterselskabet X ApS' tilgodehavende i moderselskabet G ApS skal udløse et forbehold, der efter klagers opfattelse derefter skal medføre, at værdien af moderselskabet G ApS' anparter i datterselskabet X ApS skal udløse et forbehold for manglende nedskrivning. SS ApS har en egenkapital 31.12.2015 på kr. 3.550.490 og moderselskabet G ApS en egenkapital samme dag på kr. 13.161.243. At moderselskabet skylder datterselskabet penge er en ganske normal forretningsmæssig disposition, og der er intet, der indikerer behov for et forbehold for datterselskabets værdiansættelse heraf. Klagepunktet må afvises som udokumenteret og meningsløst.

J ApS

Vedrørende det af klager anførte om J ApS, og at det forhold, at datterselskabet J ApS har et tilgodehavende ved moderselskabet G ApS 5.626.143 skulle medføre et forbehold for værdien af anparterne i J ApS, har indklagede anført, at egenkapitalen i J ApS udgør kr. 5.626.143 pr. 31. 12. 2015. Klagepunktet må afvises som udokumenteret og meningsløst.

Varebeholdningen

Vedrørende varebeholdningen har indklagede anført, at ejendommen er værdiansat til kostpris eller nettorealiseringspris, hvis denne er lavere. Ejendommen er værdiansat til kr. 19.818.102, og købsprisen har udgjort kr. 18.097.500. Grunden udstykkes i 25 boligenheder. Klager har tilsyneladende ikke observeret, at der ud over selve ejendommen er påløbet yderligere omkostninger til blandt andet vejanlæg, der er en del af kostprisen for ejendommen. I hovedtræk anføres følgende omkostninger:

Køb af grund eksklusive moms	14.478.000
Kloakering	1.202.000
Elforsyning	276.000
Byggemodning i øvrigt	800.000
Arkitekt, ingeniør og lignende	450.000
2 huse under opførelse	2.600.000
Øvrige udgifter	12.000
I alt	19.818.000

Forpligtelsen vedrørende køb af grunden kr. 18.097.500 kan bekræftes som værende indeholdt i regnskabsposten "leverandører af varer og tjenesteydelser".

Tilgodehavender

Indklagede har indledningsvist bemærket, at forbeholdet klart udtrykker, at der burde være hensat t.kr. 7.671 på de omtalte tilgodehavender. Uanset ordet "mindst" har indklagede hverken taget forbehold for større eller mindre beløb end det anførte.

Tilgodehavender specificeres således:

Selskab	Egenkapital	Tilgodehavende
YY ApS m.v.	--	- 16.099
H ApS	- 5.986.230	35.105.691
O A/S	1.695.723	2.300.915
K A/S	- 1.684.866	11.642.308
F A/S	1.019.329	3.466.006
I alt	-	52.498.820

Indklagede har bemærket, at forbeholdet for t.kr. 7.671 modsvarer af den negative egenkapital i H ApS og K A/S. Forbeholdet vedrører således den del af tilgodehavendet, der ikke kan dækkes af egenkapitalen i pågældende selskaber, og der er foretaget en hensættelse svarende til den negative egenkapital hos debitor, idet indklagede ikke har kunnet opnå et revisionsbevis, der tilsiger en anden værdiansættelse. Der er ikke hæftelser eller andre koncerninterne forhold, der påvirker denne værdiansættelse. Forbeholdet i revisionspåtegningen i H ApS ses ikke at skulle medføre et forbehold for tilgodehavendet i dette selskab og må ses som et udtryk for en cirkelslutning.

Indklagede har yderligere bemærket, at der i årsregnskabsloven ikke findes et "almindeligt forsigtighedsprincip", men derimod det anerkendte retvisende billede, der netop ikke tillader forsigtighed som regnskabsprincip.

Aktieoverdragelse

Til det af klager anførte om, at årsrapporten for 2013 for K ApS og E A/S indeholder en forkert oplysning om ejerforholdet for de to selskaber, har indklagede anført, at klager opfordres til at oplyse, hvorledes denne problemstilling vedrører indklagedes revisionspåtegning på årsregnskabet, herunder oplyse om relevante bestemmelser i henholdsvis årsregnskabsloven og erklæringsbekendtgørelsen. Herudover fremgår det ikke konkret, hvad klager mener med punktet, og det må alene på baggrund heraf afvises.

Sammenfattende

Indklagede har sammenfattende afvist alle punkter i klagen som værende grundløse, uanset klagers retlige interesse eller ej.

Herudover har indklagede bemærket, at det uden betydning for indklagedes argumentation i denne sag i øvrigt forholder sig således, at det offentlige revisortilsyn i oktober 2016 har gennemgået revisionen af årsregnskabet for 2015 for G ApS, der er omfattet af klagen. Kontrollen har bl.a. omfattet indklagedes arbejde omkring going concern i forhold til, at selskabet blev erklæret konkurs efter regnskabsafslutningen. Kvalitetskontrollanten fra Revisortilsynet fandt ikke anledning til at kritisere dokumentationen eller de revisionspåtegninger, indklagede har afgivet på de respektive selskaber og Revisortilsynets konklusion var, at indklagedes arbejde blev godkendt uden væsentlige bemærkninger. Indklagede har supplerende bemærket, at den udførte kontrol støtter indklagedes opfattelse af at have overholdt god revisorskik samt at have haft det fornødne grundlag for at vurdere situationen i relation til fortsat drift. Det omtalte budget findes udelukkende på koncernplan, men idet langt den væsentligste aktivitet og stort set alle pengestrømme sker i G ApS, herunder via mellemregninger mellem selskaberne, giver budgettet for koncernen samtidig et godt billede af likviditeten i såvel G ApS som i koncernen. Herudover har indklagede under henvisning til ”Kreditorinformation nr. 8 vedr. H ApS under konkurs” konstateret, at klager allerede nu bruger indklagedes indsats som begrundelse for at føre omstødsessager. Det er indklagedes opfattelse, at klager burde have afventet Revisornævnets afgørelse af denne sag, herunder spørgsmålet om afvisning, inden indklagede anvendes som løftestang for omstødsessagernes førelse.

Revisornævnets begrundelse og afgørelse:

Sagens formalitet

Det fremgår af revisorlovens § 43, stk. 6, at Revisornævnet kan afvise at behandle klager fra personer, der ikke har retlig interesse i det forhold, klagen angår. Dette krav indebærer efter Nævnets praksis, at en klager skal have en konkret og individuel interesse i, at klagen behandles, og skal være berørt af det forhold, der klages over på en sådan måde, at klager har en anerkendelsesværdig interesse i sagen på det tidspunkt, klagen indgives til og behandles af Revisornævnet.

Det er antaget i Nævnets praksis, at en revisors kunde som udgangspunkt kan klage over denne. Dette er flere gange anført i Nævnets årsberetninger, ligesom det anføres i beretningen for 2010, side 39 og 41, at et konkursbo, såvel som andre nye repræsentanter for et selskab, ved succession er klageberettigede i forhold til skyldnerens/selskabets revisor. Ved kendelse af 6. oktober 2014 i sag nr. 74-13 har Nævnet desuden, i overensstemmelse med hidtidig praksis, antaget, at selv en beske-

den aktiebesiddelse fører til, at aktionæren antages at have fornøden retlig interesse til at kunne klage over selskabets revisor.

Det må endvidere lægges til grund, at kuratorerne i boet repræsenterer A kreditorer, i hvis interesse konkursbehandling finder sted. Nævnet finder herefter, at kuratorerne i boet som repræsenterende A, disses kreditorer, og via A tillige disses aktionærer, har fornøden retlig interesse i den rejste klage.

Indklagedes påstand om afvisning tages herefter ikke til følge.

Sagens realitet

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 såvel tidligere gældende lov, idet erklæringen på årsrapporten for 2014 for O A/S er underskrevet den 24. juni 2015.

Klagepunkt a

Ejendommen () xx.

Det fremgår af tingbogen, at UU A/S havde adkomst til ejendommen beliggende på () xx i (by) på balancedagen den 31. december 2014 og at H ApS først fik adkomst til ejendommen den 26. januar 2015 ved køb på tvangsauktion.

Nævnet lægger til grund at den foreliggende købsaftale i henhold til hvilken ejendommen pr. 1. december 2014 blev overdraget fra O A/S til H A/S for 12 mio. kr. med tillæg af moms, ikke blev gennemført. Indklagede burde have taget forbehold for at ejendommen og gælden heri, ikke fremgik af årsrapporten for 2014.

Herved har indklagede på dette punkt tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, samt § 23, stk. 1.

Udskudt skat.

Nævnet finder ikke, at klager ved det fremførte har sandsynliggjort, at indklagede har tilsidesat god revisionsskik vedrørende denne post. Indklagede frifindes derfor for denne del af klagepunkt a.

Aktiebesiddelser i Q A/S.

Ved de dokumenterede bilag, herunder navnlig årsrapporten for selskabet Q A/S, aktionærfortegnelsen for Q samt R og Ejerregistret, finder Nævnet det godtgjort, at kapitalandelene i Q A/S ikke var ejet af E A/S men af K A/S. Særligt efter indholdet af registreret revisor KKs mail af 2. juni 2016 må det lægges til grund, at indklagede havde fuld adgang til de relevante oplysninger om ejerforholdene. Indklagede burde derfor have taget forbehold for aktivets tilstedeværelse og værdi.

Herved har indklagede på dette punkt tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, samt § 23, stk. 1.

Ligeledes findes indklagede, der i sagens natur var bekendt med den negative egenkapital i H ApS pr. 31. december 2015, at have tilsidesat god revisionskik ved ikke at have taget forbehold for værdien af E A/S' tilgodehavende på 1,8 millioner kr. hos H ApS.

Herved har indklagede på dette punkt tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, samt § 23, stk. 1.

Klagepunkt b

Formalia i forbindelse med udlodning af ekstraordinært udbytte fra F A/S er ikke opfyldt, ligesom der ikke er nogen fri egenkapital til rådighed for udbytteudlodning. Revisornævnet finder derfor, at udlodningerne rettelig var ulovlige aktionærlån og ikke ekstraordinært udbytte. Ved ikke at have taget forbehold herfor, har indklagede tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1 samt § 23, stk. 1.

Nævnet lægger til grund, at årsrapporten for 2015 for F A/S var forsynet med revisionserklæring med supplerende oplysning med henvisning til note om væsentlig usikkerhed vedrørende værdiansættelsen af selskabets grunde og bygninger. Nævnet lægger endvidere til grund, at værdien af grunde—og bygninger udgjorde en væsentlig post i regnskabet samt at disse senest var vurderet af uafhængig ejendomsmægler i 2014. Derfor burde indklagede have udført yderligere revisionshandlinger - ud over bestyrelse og direktionens vurdering af, at værdien af selskabets grunde- og bygninger i årsrapporten gav et retvisende billede - og herunder dokumenteret i sine arbejds papirer, hvorledes ledelsen har udøvet regnskabsmæssige skøn, og hvorledes indklagede forholdt sig hertil. Ved ikke at have dokumenteret sin revision af ledelsens regnskabsmæssige skøn tilstrækkeligt har indklagede tilsidesat god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, samt § 23, stk. 1.

Klagepunkt c

Efter indholdet af den ved kvalitetskontrollen i 2016 udfærdigede ” issue tracker ” fra Revisortilsynets kvalitetskontrollant - som må antages også at have omfattet revisionen af værdien af de tre datterselskaber J ApS, M ApS og I ApS - og som Nævnet må lægge til grund, finder Nævnet det ikke godtgjort, at indklagede ved sin revision af G ApS har overtrådt god revisionskik. Indklagede frifindes derfor for dette klagepunkt.

Sanktionsfastsættelse:

Da de under forhold a og b foreliggende overtrædelser, også henset til de involverede værdier, er af en ikke ubetydelig alvor, pålægges indklagede en bøde for tilsidesættelse af dokumentationskravene og god revisorskik, jf. revisorlovens § 23, stk. 1, og § 16, stk. 1, jf. revisorlovens § 44, stk. 1. Bøden fastsættes til 60.000 kr.

Thi bestemmes:

Indklagede, registrerede revisor B, pålægges en bøde på 60.000 kr.

Gebytret på 500. kr. tilbagebetales til klager.

Kendelsen offentliggøres, jf. revisorlovens § 44, stk. 8.

Klageledning

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

Henrik Bitsch