

Kendelse af den 7. september 2017 (j.nr 17/00715)

Godkendelse til aflæggelse af egnethedsprøve tilbagekaldt.

Dagældende lov af 30 april 2003 om statsautoriserede og registrerede revisor

§ 4

Dagældende 8. direktiv, direktiv 84/253/EØF artikel 11

(Finn Meyer, Anders Hjulmand og Steen Mejer)

Ved skrivelse af 3. april 2017 har advokat A på vegne af K klaget over, at Erhvervsstyrelsen ved afgørelse af 9. marts 2017, har annulleret klagers godkendelse til aflæggelse af egnethedsprøve med henblik på opnåelse af gensidig anerkendelse som dansk statsautoriseret revisor, som følge af, at klager ikke var berettiget til at foretage "lovpligtig revision".

Sagens omstændigheder:

I Erhvervsstyrelsens agterskrivelse af 7. februar 2017 anføres det:

”

Udkast til afgørelse - ansøgning om indstilling til egnethedsprøve

På baggrund af de oplysninger om din norske titel som statsautoriseret revisor, som er beskrevet af de norske myndigheder og yderligere belyst gennem korrespondance mellem Erhvervsstyrelsen og dig, agter styrelsen at træffe følgende afgørelse:

”Annullering af din godkendelse til aflæggelse af egnethedsprøve

Erhvervsstyrelsen blev i forbindelse med din ansøgning om indstilling til aflæggelse af egnethedsprøve opmærksom på, at din titel som norsk statsautoriseret revisor alene berettiger dig til at være revisormedarbejder. Styrelsen besluttede derfor at se nærmere på forholdene ved din godkendelse til aflæggelse af egnethedsprøve, der er opnået på grundlag af din norske titel som statsautoriseret revisor.

Ved skrivelse af 9. marts 2017 traf Erhvervsstyrelsen endelig afgørelse, hvoraf det fremgik:

”...

Annullering af din godkendelse til aflæggelse af egnethedsprøve

Erhvervsstyrelsen blev i forbindelse med din ansøgning om indstilling til aflæggelse af egnethedsprøve opmærksom på, at din titel som norsk statsautoriseret revisor alene berettiger dig til at være revisormedarbejder. Styrelsen besluttede derfor at se nærmere på forholdene ved din godkendelse til aflæggelse af egnethedsprøve, der er opnået på grundlag af din norske titel som statsautoriseret revisor.

Forløbet i din sag har været som følger:

...

På det tidspunkt, hvor Erhvervs- og Selskabsstyrelsen godkendte dig til at kunne indstille dig til egnethedsprøve, fastslog den dagældende lov nr. 302 af 30. april 2003 om statsautoriserede og registrerede revisorer i § 1, stk. 2, at ”Loven finder anvendelse ved revisors revision af regnskaber m.v. og supplerende beretninger samt ved revisors afgivelse af erklæringer og rapporter, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.”

Dette princip, som er gentaget i den gældende lov nr. 468 af 17. juni 2008 § 1, stk. 2, medfører, at kun revisorer fra andre medlemsstater, der er berettigede til at foretage lovpligtig revision af regnskaber m.v., kan godkendes som statsautoriseret revisor i Danmark efter bestået egnethedsprøve. Revisorer fra andre medlemsstater, der ikke er berettiget til at udføre denne type opgave, kan uden videre påtage sig erhvervet ”revisor” i Danmark, da denne titel ikke forudsætter myndighedsgodkendelse – men disse revisorer kan altså heller ikke i Danmark foretage ”lovpligtig revision”.

For så vidt angår den norske titel ”statsautoriseret revisor” kan denne berettigede indehaveren til at foretage lovpligtig revision – men gør det ikke altid. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har ved din godkendelse til aflæggelse af egnethedsprøve i 2005 lagt til grund, at din titel af ”statsautoriseret revisor” berettigede dig til at foretage lovpligtig revision og har ikke haft anledning til at tvivle på indholdet af din titel. Styrelsen har i brevet af 29. september 2005 alene pointeret over for dig, at det var en forudsætning for den endelige beskikkelse som statsautoriseret revisor, at du dels bestod egnethedsprøven, dels ”opfylder de øvrige beskikkelsesbetingelser, som er anført i lov om statsautoriserede og registrerede revisorer.”

På denne baggrund er det Erhvervsstyrelsens opfattelse, at du ikke var berettiget til at blive godkendt til aflæggelse af egnethedsprøve i 2005. Erhvervsstyrelsen har derfor i dag **annulleret** din godkendelse til at aflægge egnethedsprøve. Erhvervsstyrelsen har i sin afgørelse lagt vægt på:

- At du ikke har været berettiget til egenhændigt at foretage lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber i kraft af din norske titel som "statsautoriseret revisor",
- At du ikke har dokumenteret eventuel anden berettigelse til at udføre lovpligtig revision,
- At der er forløbet mere end elleve år siden du opnåede berettigelse til at aflægge egnethedsprøve, uden at du har benyttet denne adgang, og
- At en eventuel dansk titel som statsautoriseret revisor berettiger dig til at opnå gensidig anerkendelse som revisor med ret til at foretage lovpligtig revision overalt i EU/EØS.

Erhvervsstyrelsen har i sin afvejning af de modstående hensyn i denne sag fundet, at hensynet til, at du siden 29. september 2005 har indrettet dig i tilid til, at du kunne aflægge egnethedsprøve med henblik på opnåelse af dansk titel som statsautoriseret revisor, vejer mindre tungt end de fire ovennævnte hensyn.

Ved skrivelse af 3. april 2017 sendte advokat A klagen over Erhvervsstyrelsens afgørelse til Erhvervsankenævnet. I skrivelsen anføres det:

”

Som advokat for K, skal jeg herved påklage erhvervsstyrelsen ovennævnte afgørelse af 9/3 2017.

Jeg vedlægger kopi af afgørelsen.

Min klient gør gældende, at Erhvervsstyrelsen ikke har haft hjemmel til den skete annullering af godkendelse til aflæggelse af egnethedsprøve.

Min klient opnåede i 2005 en godkendelse til aflæggelse af egnethedsprøve med henblik af anerkendelse som dansk statsautoriseret revisor.

Denne godkendelse var ubetinget og tidsubegrænset, ligesom der ikke er sket væsentlige ændringer i den norske revisorlovgivning, indtil min klient anmoder om indstilling til egnethedsprøve i 2016.

Erhvervsstyrelsen har ved afgørelsen bl.a. lagt vægt at der er forløbet mere end 11 år, uden at min klient har udnyttet adgangen til at aflægge egnethedsprøven.

Min klient har indrettet sig i tillid til, at han kunne aflægge prøven uden tidsbegrænsning.

Såfremt revisorkommissionen eller Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i 2005 havde været af den opfattelse at en godkendelse til aflæggelse af egnethedsprøve skulle tidsbegrænses, havde det været naturligt og nødvendigt at indføre denne tidsbegrænsning i godkendelsen.

Det er ikke rimeligt, at Erhvervsstyrelsen nu lægger vægt på forhold, som må have indgået i overvejelserne omkring godkendelsen i 2005.

Erhvervsstyrelsen har endvidere lagt vægt på, at min klient ikke har været berettiget til egenhændigt at foretage lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede selskabet.

Denne ret kræver i Norge en godkendelse som ansvarlig revisor.

Dette synspunkt forekommer formalistisk og igen et forhold, som må have indgået i overvejelserne omkring godkendelsen i 2005.

I henhold til de oplysninger Erhvervsstyrelsen har indhentet hos de Norske myndigheder, kan min klient opnå godkendelse som ansvarlig revisor, når han opfylder tillægskravene til efteruddannelse og tegner den fornødne ansvarsforsikring.

De norske myndigheder har præciseret, at min klient ikke skal gennemføre en praktisk prøve, da han har opnået sin godkendelse i Norge i 2005.

Efter de norske krav til efteruddannelse skal en ansvarlig revisor i løbet af de 3 forudgående år havde gennemført 105 timer efteruddannelse, jfr. vedlagte kap. 2. i revisorforskriften.

Min klient har forstået, at den lovpligtige efteruddannelse han har gennemført i Danmark kan godkendes i Norge, dog således at de 21 timer skatteret skal være enten norsk eller international skatteret.

Min klient har gennemført undervisning i international skatteret, som et led i sin efteruddannelse i men mangler formentligt få timer for at kunne opfylde de norske krav til efteruddannelse i skatteret, mens han i øvrigt opfylder kravene til de øvrige efteruddannelsesområder.

Min klient ville således kunne søge og opnå godkendelse som ansvarlig revisor i Norge ved at gennemføre få timers efteruddannelse i international skatteret og tegne en revisoransvarsforsikring i Norge.

Min klient dokumenterer naturligvis gerne sin danske efteruddannelse nærmere.

Min klient gør således tillige gældende, at der ikke i de af Erhvervsstyrelsen anførte grunde er noget grundlag for at tilsidesætte/annullere den i 2005 meddelte tilladelse til aflæggelse af egnedssprøve.

Erhvervsstyrelsen har i anledning af klagen i en redegørelse af 9. maj 2017 udtalt:

”...

Indledningsvis bemærkes, at Erhvervsstyrelsen forstår K's påstand for Erhvervsankenævnet således, at han påstår Erhvervsstyrelsens afgørelse af 9. marts 2017 tilsidesat.

1. Erhvervsstyrelsens påstand

Erhvervsstyrelsen nedlægger påstand om, at klagen ikke tages til følge.

2. Sagens faktiske omstændigheder

Erhvervsstyrelsen henviser til redegørelsen herom i afgørelsen af 9. marts 2017, side 1- 3.

3. Sagens retlige omstændigheder

3.1. Revisorlovgivning m.m.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsens godkendelse af K er foretaget med hjemmel i den dagældende lov nr. 302 af 30. april 2003 om statsautoriserede og registrerede revisorer § 4, jf. § 1, stk. 2.

§ 1. Denne lov omfatter betingelserne for beskikkelse af statsautoriserede og registrerede revisorer samt vilkårene for udførelse af opgaver i forbindelse med revision m.v., jf. stk. 2.

Stk. 2. Loven finder anvendelse ved revisors revision af regnskaber m.v. og supplerende beretninger samt ved revisors afgivelse af erklæringer og rapporter, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.

§ 4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan beskikke personer, som godtgør i udlandet at have gennemført en uddannelse, der findes at kunne ligestilles med den i § 3, stk. 1, nr. 4 og 5, jf. stk. 3, omhandlede uddannelse, og som i øvrigt opfylder betingelserne i § 3, stk. 1 og 3, jf. stk. 5.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan i øvrigt, hvor særlige forhold gør sig gældende, tillade udenlandske revisorer at varetage konkrete hverv, hvortil der i lovgivningen kræves en statsautoriseret eller registreret revisor. En sådan tilladelse kan begrænses og betinges.

Bestemmelserne om gensidig anerkendelse i revisorloven var en implementering af det dagældende 8. direktiv, direktiv 84/253/EØF. Reglerne om gensidig anerkendelse var indeholdt i artikel 11, stk. 1, jf. art. 1, stk. 1:

Anvendelsesområde

Artikel 1

1. De i dette direktiv foreskrevne samordningsforanstaltninger gælder for medlemsstaternes love og administrative bestemmelser vedrørende personer, der skal foretage:

- a) lovpligtig revision af årsregnskaber for selskaber samt kontrol af overensstemmelse mellem årsberetning og årsregnskab, for så vidt en sådan revision og en sådan kontrol er påkrævet i henhold til fællesskabsretten;*
- b) lovpligtig revision af konsoliderede regnskaber for helheder af virksomheder samt kontrol af overensstemmelse mellem den konsoliderede årsberetning og det konsoliderede regnskab, for så vidt en sådan revision og en sådan kontrol er påkrævet i henhold til fællesskabsretten.*

2. De i stk. 1 omhandlede personer kan alt efter den enkelte medlemsstats lovgivning være fysiske eller juridiske personer eller andre former for selskaber eller sammenslutninger (revisionsselskaber i henhold til dette direktiv).

Artikel 11

1. Myndighederne i en medlemsstat kan meddele personer, som har opnået en del af eller samtlige deres kvalifikationer i en anden stat, autorisation, når de opfylder følgende to betingelser:

- a) deres kvalifikationer skal af de kompetente myndigheder anses som ligeværdige med dem, der kræves i henhold til lovgivningen i den pågældende medlemsstat i overensstemmelse med dette direktiv;*
- b) de skal have ført bevis for, at de er i besiddelse af de juridiske kundskaber, der i den pågældende medlemsstat kræves til udførelse af lovpligtig revision af de i artikel 1, stk. 1, omhandlede dokumenter. Myndighederne i den pågældende medlemsstat kan dog undlade at stille krav om et sådant bevis, såfremt de skønner, at de juridiske kundskaber, der er erhvervet i en anden medlemsstat, er tilstrækkelige.*

2. Bestemmelserne i artikel 3 finder anvendelse.

Selvom bestemmelsen i art. 11 i det dagældende 8. direktiv var mere overordnet formuleret end i det nugældende 8. direktivs art. 14, var det også dengang centralt, at de kvalifikationer, der stammede fra en anden medlemsstat, skulle være "ligeværdige" med, hvad der blev krævet i den modtagende medlemsstat. Sammenholdt med direktivets anvendelsesområde, jf. art. 1, er det kun personer, der foretager lovpligtig revision af årsregnskaber for selskaber eller lovpligtig revision af konsoliderede regnskaber for helheder af virksomheder, som har krav på at opnå gensidig anerkendelse.

Afgrænsningen af revisorlovens anvendelsesområde til at være "revisors revision af regnskaber m.v. og supplerende beretninger samt ved revisors afgivelse af erklæringer og rapporter, der i øvrigt kræves i henhold til lovgiv-

ningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug”, var således i overensstemmelse med kravene i 8. direktiv – og svarer til afgrænsningen i den gældende lov nr. 468 af 17. juni 2008. Denne afgrænsning medfører, at kun revisorer fra andre medlemsstater, der er berettigede til at foretage lovpligtig revision af regnskaber m.v., kan godkendes som statsautoriseret revisor i Danmark efter bestået egnethedsprøve. Revisorer fra andre medlemsstater, der ikke er berettiget til at udføre denne type opgave, kan uden videre påtage sig erhvervet ”revisor” i Danmark, da denne titel ikke forudsætter myndighedsgodkendelse – men disse revisorer kan, ligesom i hjemlandet, ikke foretage ”lovpligtig revision” i Danmark.

3.2. Forvaltningsret

Når en tilladelse bliver givet i strid med en bestemmelse, er der tale om en hjemmelsmangel. Hjemmelsmangler vurderes uden undtagelse som væsentlige. I ”Forvaltningsret” af Hans Gammeltoft-Hansen m.fl., Jurist og Økonomforbundets forlag 1994, s. 559 hedder det således: ”Hovedreglen er, at hjemmelsmangler som minimum fører til *annullation*. Udgangspunktet følges både i de tilfælde, hvor ugyldigheden bliver til gavn for borgeren, og hvor der er skadevirkning for borgeren ved en underkendelse. [...] Rent undtagelsesvist kan berettigede forventninger hos borgeren om fortsat at kunne nyde godt af en mangelfuld afgørelse føre til opretholdelse af afgørelsen. Retspraksis viser dog, at der skal særligt tungtvejende omstændigheder til.”.

At der er tale om en begunstigende forvaltningsakt ændrer ikke ved, at en manglende lovhjemmel som udgangspunkt må føre til, at afgørelsen bliver annulleret – se den klare begrundelse fra Højesteret i U 1995.495/2H, om Greve kommunes tilladelse til udvidet åbningstid i servicestationer og butikker på to benzinselskabers motorvejsanlæg ved Karlslunde Øst. Højesteret udtalte: ”Manglende lovhjemmel må som udgangspunkt medføre, at også en begunstigende forvaltningsakt annulleres. I nærværende sag foreligger der ikke omstændigheder, som giver grund til at fravige dette udgangspunkt.”

Ombudsmanden har i FOU 2015.15 om tilbagekaldelse af begunstigende afgørelse om fritagelse for kommunal grundskyld udtalt følgende om myndighedens adgang til at tilbagekalde begunstigende forvaltningsakter:

”3.2. En forvaltningsmyndighed har efter en almindelig ulovbestemt retsgrundsætning adgang til under visse omstændigheder at tilbagekalde sine afgørelser.

Det er den klare hovedregel, at en afgørelse, som adressaten ønsker at fastholde – typisk en begunstigende forvaltningsakt – ikke uden videre kan tilbagekaldes. Betingelserne for tilbagekaldelse er i dette tilfælde som udgangspunkt forholdsvis strenge. Om der i det konkrete tilfælde er hjemmel til tilbagekaldelse til ugunst for adressaten, beror på en afvejning af henholdsvis adressatens berettigede forventninger og de modstående – normalt offentlige – interesser i at få afgørelsen ophævet. Se Karsten Revsbech m.fl., Forvaltningsret, Almindelige Emner, 5. udgave (2009), s. 493 ff.

Hvis der er tale om et løbende retsforhold, bliver denne hovedregel imidlertid fraveget. Adgangen i disse tilfælde til med et rimeligt varsel at tilbagekalde en forvaltningsakt til ugunst for adressaten er således generelt videre end normalt, for så vidt tilbagekaldelsen kun har virkning for fremtiden. Se Karsten Revsbech m.fl., a.st., s. 523 f.2”

Når en myndighed træffer afgørelser i flere sager, hvor omstændighederne er sammenlignelige, spiller den forvaltningsretlige lighedsgrundsætning en rolle. I ovennævnte FOU 2015.15, udtaler ombudsmanden følgende om lighedsgrundsætningens betydning:

”3.4. Den forvaltningsretlige lighedsgrundsætning indebærer, at væsentligt lige forhold skal behandles lige. Heri ligger et krav om konsekvens i forvaltningens afgørelser, dvs. at der – så længe en administrativ praksis ikke er ændret – ikke må forekomme ubegrundede eller vilkårlige afvigelser fra praksis. Se Jens Garde m.fl., Forvaltningsret, Almindelige Emner, 5. udgave (2009), s. 252 ff., og Jon Andersen m.fl., Forvaltningsret, 2. udgave (2002), s. 340 ff. Når en kommune skal tage stilling til en anmodning om fritagelse for grundskyld efter ejendomsbeskatningslovens § 8 eller til spørgsmål om tilbagekaldelse heraf, indebærer lighedsgrundsætningen altså et krav om, at væsentligt lige forhold behandles lige.”

4. Erhvervsstyrelsens anbringender

Styrelsen gør til støtte for påstanden følgende gældende:

4.1. Klageren har anført, at Erhvervsstyrelsen ikke har hjemmel til at annullere godkendelsen af egnethedsprøven.

Heroverfor gør styrelsen gældende, at godkendelsen af 29. september 2005 til aflæggelse af egnethedsprøve var i strid med § 4, jf. § 1, stk. 2, i den da gældende revisorlov, idet K ikke havde den forudsatte adgang til at foretage lovpligtig revision i Norge.

Der er således tale om en hjemmelsmangel, der ikke er uvæsentlig. Havde det været klart for den daværende Erhvervs- og Selskabsstyrelse, at den norske titel ikke gav adgang til at foretage ”lovpligtig revision”, var godkendelsen til at aflægge egnethedsprøve uden tvivl ikke blevet givet. Det bemærkes samtidig, at kravet om, at gensidig anerkendelse af udenlandske revisorer forudsætter, at den pågældende er berettiget til at foretage lovpligtig revision, er indispensabelt.

Da godkendelsen til at aflægge egnethedsprøve alene giver potentiel og fremadrettet adgang til at opnå godkendelse som statsautoriseret revisor, er det berettiget, at Styrelsen foretager en i forvaltningsretlig praksis anerkendt ”ulovhjemlet tilbagekaldelse af begunstigende forvaltningsakt”.

Samtidig indebærer den forvaltningsretlige lighedsgrundsætning, at væsentligt lige forhold skal behandles lige. Heri ligger et krav om konsekvens i

forvaltningens afgørelser, dvs. at der – så længe en administrativ praksis ikke er ændret – ikke må forekomme ubegrundede eller vilkårlige afvigelser fra praksis.

Erhvervsstyrelsen har i lignende sager, dels vedrørende tilbagekaldelse af en tilladelse til at aflægge egnethedsprøve (1 sag – j.nr. 2012-0027105) eller dels vedrørende tilbagekaldelse af godkendelse som statsaut. rev. meddelt på fejlagtigt grundlag som gensidig anerkendelse (2 sager – j.nr. 2010-0023164 og 2012-0027106), jf. herom umiddelbart nedenfor, foretaget en ulovhjemlet tilbagekaldelse af en begunstigende forvaltningsakt. I disse sager havde den begunstige - ligesom i den foreliggende sag - ikke haft adgang til at foretage lovpligtig revision i det oprindeligt autoriserende land. I de to sidstnævnte sager opfyldte de berørte revisorer efterfølgende hjemlandets krav til opnåelse af ret til at udføre lovpligtig revision, og hjemmelsmanglen blev derfor anset for "helbredt". Styrelsen finder på denne baggrund, at også lighedsgrundsætningen tilsiger, at det i denne sag er berettiget at tilbagekalde den givne godkendelse.

De pågældende sager er:

J.nr. 2012-0027105 - tilbagekaldelse af tilladelse til at aflægge egnethedsprøve. På baggrund af engelsk titel som Chartered Accountant var der i 2005 givet tilladelse til at aflægge egnethedsprøve. I 2010 blev den daværende Erhvervs- og Selskabsstyrelse opmærksom på, at titlen "Chartered Accountant" ikke altid berettiger indehaveren til at afgive erklæringer på årsregnskaber og konsoliderede regnskaber i England. Via IMI, Informationssystemet for det Indre marked, oplyste de engelske myndigheder, at den pågældende ikke var berettiget til at foretage lovpligtig revision. Efter en partshøring af den pågældende traf Erhvervsstyrelsen afgørelse om tilbagekaldelse af den tidligere godkendelse til at aflægge egnethedsprøve.

J.nr. 2010-0023164 og 2012-0027106 – 2 tilbagekaldelser af godkendelse som statsaut. rev. meddelt på fejlagtigt grundlag. Under lignende omstændigheder som i ovennævnte sag kontaktede Erhvervs- og Selskabsstyrelsen 2 personer, der på baggrund af den engelske titel "Chartered Accountant" var blevet godkendt som statsautoriserede revisorer efter at have aflagt egnethedsprøve. Begge parter fik en frist til at udbedre manglerne ved den engelske titel, og efter at have opfyldt de engelske krav til opnåede begge ret til at udføre lovpligtig revision. Hjemmelsmanglen derfor anset for "helbredt". Begge parter kunne derfor opretholde titlen som statsautoriseret revisor.

4.2. Klageren har anført, at han har indrettet sig i tillid til, at han kunne aflægge prøven uden tidsbegrænsning, og at såfremt Revisorkommissionen eller Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i 2005 havde været af den opfattelse, at en godkendelse til aflæggelse af egnethedsprøve skulle tidsbegrænses, havde det været naturligt og nødvendigt at indføre denne tidsbegrænsning i godkendelsen, ligesom det ikke er rimeligt, at Erhvervsstyrelsen nu lægger vægt på forhold, som må have indgået i overvejelserne omkring godkendelsen i 2005.

Heroverfor gør styrelsen gældende, at der ikke er tale om, at der blev givet en tidsbegrænset godkendelse. Der er alene tale om, at de tekniske muligheder for at verificere ansøgernes berettigelse til at opnå gensidig anerkendelse har udviklet sig i løbet af de 11 år, der er gået mellem det tidspunkt, hvor ansøger opnåede tilladelse til at aflægge egnethedsprøve, til ansøger ønskede at udnytte denne mulighed.

Før 2008 beroede godkendelsen af udenlandske titler på ansøgers oplysninger og på det kendskab, medlemmerne af den daværende Revisorkommission havde til den aktuelle udenlandske revisortitel. Af samme grund indeholder tilladelsen til at aflægge egnethedsprøve (se bilag ... og ...) følgende passus: "Såfremt De består egnethedsprøven og opfylder de øvrige beskikkelsesbetingelser, som er anført i lov om statsautoriserede og registrerede revisorer, vil De kunne beskikkes som statsautoriseret revisor." Herved sikrede man sig, at skulle det efterfølgende vise sig, at den pågældende ikke opfyldte betingelserne i revisorloven – fx om at være berettiget til at foretage lovpligtig revision – kunne beskikkelsen afvises.

I denne sag har K hverken oplyst, at den norske titel ikke berettigede til at foretage lovpligtig revision, eller oplyst, at han allerede havde en titel som dansk registreret revisor – den titel, der var grundlaget for at opnå gensidig anerkendelse i Norge som "statsautoriseret revisor". Det er muligt, at oplysninger om den danske titel, der ligesom den danske titel som statsautoriseret revisor opfylder kravene i 8. direktiv, ville have ført til en afvisning af gensidigt at anerkende en norsk titel, der beror på denne danske titel. Og det er sikkert, at oplysninger om, at K ikke havde ret til at foretage lovpligtig revision i kraft af sin norske titel, ville have ført til en afvisning af ansøgningen.

I dag verificeres oplysninger om udenlandske revisortitler via IMI, Informationssystemet for det Indre marked, som muliggør sikker udveksling af personfølsomme oplysninger mellem myndighederne i forbindelse med sager om anerkendelse. Systemet er etableret i 2008. Udveksling af oplysninger via IMI har siden 2012 haft et tværgående rets grundlag i forordningen om IMI (1024/2012).

Erhvervsstyrelsen er i denne sag ligesom i andre sager om tilbagekaldelse af afgørelser vedr. gensidig anerkendelse af udenlandske revisortitler meget opmærksom på ansøgers behov for at kunne indrette sig i tillid til en afgørelse. Ikke desto mindre finder styrelsen, at de 11 år, der er gået før K ønskede at indstille sig til egnethedsprøve på baggrund af en bortkommet tilladelse fra 2005, må tages som udtryk for, at adgangen til at aflægge egnethedsprøve ikke har været et afgørende element i K's karriereplanlægning.

Erhvervsstyrelsen finder, at offentlighedens berettigede forventning til de kompetencer, en statsautoriseret revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant må forudsættes at have, vejer tungere end hensynet til en potentiel, fremadrettet berettiget forventning, der ikke er blevet udnyttet i 11 år. Det er

i denne forbindelse skærpende, at de norske myndigheder oplyser, at K efter deres oplysninger heller ikke har praktisk erfaring som statsautoriseret revisor i Norge.

At Erhvervsstyrelsen i 2016 besluttede at undersøge baggrunden for K's tilladelse til at aflægge egnethedsprøve fra 2005, skyldtes dels, at tilladelsen var givet uden kendskab til den eksisterende danske titel, som var grundlaget for den norske titel, dels at K efter eget udsagn havde sin praktiske erfaring fra Danmark og Færøerne – ikke fra Norge. Da det således var klart, at den norske titel ikke var opnået som led i en fuld norsk revisoruddannelse, men som gensidig anerkendelse af den danske titel på et tidspunkt, hvor der på Færøerne var et opgør om afvisning af at anerkende revisorer med norsk ti-tel (se således dommen afsagt af Sorinskrivarin í Føroyum den 2. februar 2015 i sag nr. BS 1072/2012), fandt styrelsen det berettiget at se nærmere på baggrunden for K's tilladelse.

4.3. Klageren har anført, at Erhvervsstyrelsen endvidere har lagt vægt på, at klageren ikke har været berettiget til egenhændigt at foretage lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede selskaber, men at denne ret i Norge kræver en godkendelse som ansvarlig revisor. Klageren finder, at dette synspunkt forekommer formalistisk og er et forhold, som må være indgået i overvejelserne omkring godkendelsen i 2005.

Styrelsen bemærker hertil, at forudsætningen om, at kun personer, der i det autorisationsgivende land er berettigede til egenhændigt at foretage lovpligtig revision, kan opnå gensidig anerkendelse som godkendt revisor i Danmark, ikke er et formalistisk krav, men derimod det centrale materielle indhold af bestemmelsen.

Godkendelsen af 29. september 2005 til aflæggelse af egnethedsprøve blev givet i strid med § 4, jf. § 1, stk. 2, i den dagældende revisorlov. De norske myndigheder oplyser via IMI den 5. januar 2017 (se bilag ...), at "K har ikke ret til å være oppdragsansvarlig revisor i Norge. Etter det vi kjenner har han heller ikke praksis som revisormedarbeider fra Norge."

Det er Erhvervsstyrelsens vurdering, at der i dette tilfælde ikke er grundlag for at vurdere manglen som uvæsentlig. Havde oplysningerne fra de norske myndigheder været tilgængelige for den daværende Erhvervs- og Selskabsstyrelse, var godkendelsen til at aflægge egnethedsprøve uden tvivl ikke blevet givet. Det bemærkes samtidig, at kravet om, at gensidig anerkendelse af udenlandske revisorer forudsætter, at den pågældende er berettiget til at foretage lovpligtig revision, er indispensabel.

4.4. Klageren har anført, at han har gennemført undervisning i international skatteret, som et led i sin efteruddannelse, men mangler formentligt få timer for at kunne opfylde de norske krav til efteruddannelse i skatteret, mens han i øvrigt opfylder kravene til de øvrige efteruddannelsesområder. Han ville således kunne søge og opnå godkendelse som ansvarlig revisor i Norge ved at gennemføre få timers efteruddannelse i international skatteret og tegne en

revisoransvarsforsikring i Norge. Der er ikke i de af Erhvervsstyrelsen anførte grunde grundlag for at tilsidesætte / annullere den i 2005 meddelte tilfaldelse til aflæggelse af egnethedsprøve.

Heroverfor bemærkes, at det er Erhvervsstyrelsen faste praksis i sager om gensidig anerkendelse af udenlandske revisorer, at styrelsen afstår fra at fortolke andre landes revisorlovgivning. Det skyldes dels, at variationen af de rettigheder, der knytter sig til en revisortitel er stor – og ikke altid kan ses umiddelbart af titlen, dels at der via IMI er mulighed for at undgå enhver fortolkningstvivil ved at spørge den kompetente myndighed om den pågældende revisor er berettiget til at udføre lovpligtig revision i overensstemmelse med 8. direktiv. For ansøgere med titler fra tredjelande stiller Erhvervsstyrelsen krav om en utvetydig erklæring om adgangen til at foretage lovpligtig revision fra tredjelandets kompetente myndighed. Der er ikke hjemmel til at dispensere fra kravet om berettigelse til at udføre lovpligtig revision.

Det er derfor i overensstemmelse med hidtidig praksis, at styrelsen ikke ønsker at vurdere, hvorvidt K er tæt på eller langt fra at opfylde de norske krav. Der kan alene blive tale om en gensidig anerkendelse, såfremt K fuldt ud opfylder de norske krav.

Dette er efter styrelsens opfattelse særlig vigtigt i den foreliggende situation, hvor den norske titel udspringer af K's danske titel som registreret revisor. Hvis K opnår gensidig anerkendelse som statsautoriseret revisor, vil det ske på baggrund af en mundtlig egnethedsprøve, der fokuserer på national erhvervsret, skatteret og de etiske regler for revisorer. Dette er langt fra det krav om at bestå modul B og C ved skriftlig revisoreksamen samt den mundtlige revisoreksamen, der stilles til andre danske registrerede revisorer som betingelse for at opnå titel som statsautoriseret revisor.

Erhvervsstyrelsens afvisning af at anerkende en revisor, der næsten opfylder kravene for at opnå norsk autorisation, er således også et udslag for en bekymring for, at sagen, såfremt K får medhold i sin klage, vil medføre en risiko for omgåelse af det gældende krav om, at registrerede revisorer for at opnå titel som statsautoriseret revisor skal bestå revisoreksamen i modul B og C samt mundtlig eksamen.

Denne bekymring for omgåelse er særlig aktuel i denne sag, fordi K aldrig har praktiseret i Norge, og han har heller ikke hverken fra Danmark eller Færøerne selvstændig praktisk erfaring med revision af de virksomhedsformer, der er forbeholdt statsautoriserede revisorer i Danmark. Der er således ikke sket en udvikling af K's kompetence til selvstændigt at revidere statsvirksomheder, børsnoterede selskaber og finansielle virksomheder, der ville kunne berettige til titlen "statsautoriseret revisor" i Danmark.

4.5. Afsluttende bemærkning

Samlet finder Erhvervsstyrelsen således ikke, at klager har fremført sådanne forhold, der kan begrunde en ændring af styrelsens afgørelse af 9. marts 2017.

I skrivelse af 12. juni 2017 har advokat A i et supplerende indlæg anført følgende bemærkninger:

” ...

Idet jeg henviser til Erhvervsstyrelsens skrivelse af 9/5 2017 har jeg følgende bemærkninger til styrelsens påstand og anbringender i sagen.

Jeg forstår skrivelsen således, at styrelsens hovedanbringende er, at godkendelsen af 29/9 2005 var i strid med den dagældende revisorlov, og at der herefter er tale om en hjemmelsmangel, og at det efter almindelige forvaltningsretlige principper herefter var berettiget at annullere den meddelte godkendelse.

Jeg har endvidere forstået, at sagens akter fra 2005 er bortkommet.

Styrelsen antager, at den daværende Erhvervs- og Selskabsstyrelse ikke havde meddelt tilladelsen, såfremt de havde været bekendt med de forhold, som styrelsen nu gør gældende.

Det er en hypotetisk antagelse, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og revisorkommisionen ikke har haft de fornødne oplysninger i forbindelse med meddelelse af tilladelsen, og antagelsen er formentlig forkert.

Det må påhvile styrelsen at dokumentere, at der var tale om en hjemmelsmangel, særligt når der er tale om en begunstigende tilladelse som i nærværende sag.

Den meddelte tilladelse er efter min opfattelse meddelt på et rigtigt og oplyst grundlag.

Styrelsen har lagt vægt på, at min klient ikke er ”ansvarlig revisor” efter nugældende norske regler, om end han er tæt på at opfylde betingelserne.

Begrebet ansvarlig revisor blev indført i norsk revisorlovgivning i 2009 med virkning fra 1/1 2011, jfr. vedlagte notat af 19/5 2017 fra den norske revisorforening, og var således ikke gældende i 2005.

Styrelsen opfordres til at oplyse, om man i forbindelse med sagsbehandlingen har indhentet og sammenholdt den gældende norske revisorlovgivning fra 2005 med den nugældende lovgivning.

Jeg mener derfor, at ankenævnet kan lægge til grund, at tilladelsen fra 2005 ikke lider af forvaltningsretlige mangler.

Jeg har noteret, at styrelsen under pkt. 4.4 anfører, at praksis i styrelsen er, at man ikke vurderer om en ansøger er tæt på eller langt fra at opfylde betingelserne for at opnå en tilladelse.

Denne praksis synes i modstrid med de af styrelsen citerede afgørelser J.nr. 2010-0023164 og 2012-0027106, hvor man meddelte en frist til at udbedre manglerne ved en engelsk titel.

Styrelsen anfører under pkt. 4.3, at man på baggrund af en dom af 2/2 2015 fandt anledning til at se nærmere på tilladelsen i nærværende sag.

Den pågældende dom vedrørte ikke en norsk statsaut. revisor, men der blev i henhold til dommen afgivet vidneforklaring af en revisor C, som blev statsaut. revisor med samme baggrund som min klient.

Styrelsen har endeligt anført, at man har en bekymring, hvis godkendelsen opretholdes.

Jeg henviser til, at min klient er stats.aut. norsk revisor og kun mangler at gennemføre få timers undervisning i skatteret og tegne en forsikring for at opnå godkendelse som ansvarlig revisor i Norge.

Jeg kan endelig oplyse, at min klient har afventet med at indstille sig til egnethedsprøven, da han i 2006 købte en revisionsforretning med deraf følgende arbejdspress.

Ankenævnet udtaler:

Det fremgår af sagen, at den af Erhvervsstyrelsen meddelte godkendelse af 29. september 2005 til klagers aflæggelse af egnethedsprøve blev truffet ud fra de kriterier, der var gældende i den dagældende lov nr. 302 af 30. april 2003 om statsautoriserede og registrerede revisorer § 4, stk. 1, jf. § 1, stk. 2.

Af den dagældende lov om statsautoriserede og registrerede revisorer fremgår det:

§ 1. Denne lov omfatter betingelserne for beskikkelse af statsautoriserede og registrerede revisorer samt vilkårene for udførelse af opgaver i forbindelse med revision m.v., jf. stk. 2.

Stk. 2. Loven finder anvendelse ved revisors revision af regnskaber m.v. og supplerende beretninger samt ved revisors afgivelse af erklæringer og rapporter, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.

§ 4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan beskikke personer, som godtgør i udlandet at have gennemført en uddannelse, der findes at kunne ligestilles med den i § 3, stk. 1, nr. 4 og 5, jf. stk. 3, omhandlede uddannelse, og som i øvrigt opfylder betingelserne i § 3, stk. 1 og 3, jf. stk. 5.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan i øvrigt, hvor særlige forhold gør sig gældende, tillade udenlandske revisorer at varetage konkrete hverv, hvortil der i lovgivningen kræves en statsautoriseret eller registreret revisor. En sådan tilladelse kan begrænses og betinges.

Bestemmelserne om gensidig anerkendelse i revisorloven var en implementering af det dagældende 8. direktiv, direktiv 84/253/EØF. Reglerne om gensidig anerkendelse var indeholdt i artikel 11, stk. 1, jf. art. 1, stk. 1, hvoraf fremgår:

Artikel 1

1. De i dette direktiv foreskrevne samordningsforanstaltninger gælder for medlemsstaternes love og administrative bestemmelser vedrørende personer, der skal foretage:

a) lovpligtig revision af årsregnskaber for selskaber samt kontrol af overensstemmelse mellem årsberetning og årsregnskab, for så vidt en sådan revision og en sådan kontrol er påkrævet i henhold til fællesskabsretten;

b) lovpligtig revision af konsoliderede regnskaber for helheder af virksomheder samt kontrol af overensstemmelse mellem den konsoliderede årsberetning og det konsoliderede regnskab, for så vidt en sådan revision og en sådan kontrol er påkrævet i henhold til fællesskabsretten.

Artikel 11

1. Myndighederne i en medlemsstat kan meddele personer, som har opnået en del af eller samtlige deres kvalifikationer i en anden stat, autorisation, når de opfylder følgende to betingelser:

a) deres kvalifikationer skal af de kompetente myndigheder anses som ligeværdige med dem, der kræves i henhold til lovgivningen i den pågældende medlemsstat i overensstemmelse med dette direktiv;

b) de skal have ført bevis for, at de er i besiddelse af de juridiske kundskaber, der i den pågældende medlemsstat kræves til udførelse af lovpligtig revision af de i artikel 1, stk. 1, omhandlede dokumenter. Myndighederne i den pågældende medlemsstat kan dog undlade at stille krav om et sådant bevis, såfremt de skønner, at de juridiske kundskaber, der er erhvervet i en anden medlemsstat, er tilstrækkelige.

Det følger ligeledes af den gældende revisorlov (lov nr. 468 af 17. juni 2008 § 1, stk. 2), at kun revisorer fra andre medlemsstater, der er berettigede til at foretage lovpligtig revision af regnskaber, kan godkendes som statsautoriseret revisor i Danmark efter bestået egenhedsprøve.

Da det er oplyst, at klager ikke i kraft af sin norske titel som "statsautoriseret revisor" eller på andet grundlag har været berettiget til at foretage lovpligtig revision af årsregnskaber, finder Erhvervsankenævnet, at klager ikke opfyldte betingelserne for at blive godkendt til aflæggelse af egnethedsprøve som sket ved Erhvervsstyrelsens afgørelse af 29. september 2005.

Erhvervsankenævnet finder på denne baggrund, at den meddelte godkendelse til aflæggelse af egnethedsprøve var i strid med lovgivningen og som følge heraf må anses som ugyldig.

Da de af klager anførte hensyn, herunder indretningssynspunkter, ikke kan føre til andet resultat, tiltrædes det, at Erhvervsstyrelsen har annulleret den meddelte godkendelse til at aflægge egnethedsprøve fra 29. september 2005.

Ankenævnet stadfæster herefter Erhvervsstyrelsens afgørelse af 9. marts 2017.

I ankenævnets afgørelse har Finn Meyer, Anders Hjulmand og Steen Mejer deltaget.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized 'S' followed by a horizontal line extending to the right.

Steen Mejer
næstformand for ankenævnet