

NÅR TALE ER GULD OG TAVSHED BLIVER SØLV

Revisors anmeldelses- og underretningspligter om klienters forhold m.v. kontra tavshedspligt i dansk lovgivning



**NÅR
TALE ER
GULD**

**OG TAVSHED
BLIVER SØLV**

FSR - DANSKE REVISORER

INDHOLD

1. Indledning	3
2. Rapporteringspligt i revisorloven om grove økonomiske forbrydelser	5
3. Erhvervsstyrelsens undersøgelser efter revisorlovens § 37	9
4. Rapporteringspligt i lovgivningen om hvidvask og terrorfinansiering, herunder skatte-unddragelse	10
5. Rapporteringspligt i særlovgivning	14
6. Rapporteringspligt til andre revisorer	16
7. Likvidation/rekonstruktion/konkurs	17
8. Myndigheder anmoder om eller afkræver oplysninger fra revisor	20
9. Vidnepligt	21
10. Edition	23

Bilag:

Oversigt over behandlede gennembrud af tavshedspligten om klienters forhold	27
---	----

1. INDLEDNING

Nærværende notat beskriver konkrete anmeldelses- og oplysningspligter i dansk lovgivning over for revisors grundlæggende tavshedspligt om klienters forhold.

Generelt har revisor tavshedspligt, jf. revisorlovens § 30, stk. 1, der henviser til, at straffelovens bestemmelser om personer i offentlig tjeneste eller hverv anvendes tilsvarende på revisorer og deres medarbejdere:

“ *Straffelovens §§ 144, 150-152 f og 155-157 finder tilsvarende anvendelse på revisorer. For så vidt angår disses medarbejdere, finder straffelovens §§ 144, 152-152 f og 155 tilsvarende anvendelse*”.

Der skal således være en entydig retlig hjemmel, der ophæver tavshedspligten.

Etiske Regler for praktiserende revisorer indebærer ingen yderligere gennembrud af tavshedspligten ud over lovgivningen. Dette fremgår af afsnit 225, afsnit 18c, der blev sat ind i reglerne med virkning fra 15. juli 2017 som resultat af projektet om Non Compliance with Law and Regulation (NOCLAR). Herefter skal revisor:

“ *Oplyse forholdet til den rette myndighed, når dette er krævet i lov eller øvrig regulering, eller når det skønnes nødvendigt i offentlighedens interesse*”.

”Når det skønnes nødvendigt i offentlighedens interesse” vurderes i den sammenhæng at kunne fortolkes på samme måde som den generelle bestemmelse om gennembrud af tavshedspligten i straffelovens § 152e, nr. 2, når revisor: ”handler i berettiget varetagelse af åbenbar almeninteresse eller af eget eller andres tarv.”

Dette indebærer således, at overholdelse af lovgivningens krav og tilladelser, der generelt refereres til i straffelovens § 152e, nr. 1, hvorefter revisor ”er forpligtet til at videregive oplysningen”, samtidigt indebærer overholdelse af Etiske Regler. Disse behandles derfor ikke yderligere.

Heraf kan også udledes, at der – selv hvis der ikke findes en konkret regel om anmeldelses- eller oplysningspligt – kan være tilfælde, hvor revisor er berettiget til at videregive oplysninger til trods for revisors tavshedspligt. Det må eksempelvis efter omstændighederne kunne være ”berettiget varetagelse af åbenbar almeninteresse” og dermed straffrit for revisor at anmelde eller underrette om grov kriminalitet til SØIK eller en relevant tilsynsmyndighed. Det må særligt antages at være tilfældet, hvis der er mulighed for at forhindre eller standse omfattende

kriminalitet. Selv om revisor kan have en ret hertil, vil revisor alene have pligt til at foretage anmeldelse, hvis en sådan pligt fremgår af loven.

Notatet behandler ikke gennembruddene af tavshedspligten i erklæringer og ved revisorskifte. Eksempelvis er revisionspåtegninger og eventuelt afgivne erklæringer af anden type (review/udvidet gennemgang, assistance med regnskabsopstilling) om årsrapporter efter årsregnskabslovens klasse B, C og D-virksomheder offentligt tilgængelige. Det samme er tilfældet for erklæringer om regnskaber, der følger reguleringen for finansiel virksomhed.

Hertil er en eventuel revisionsprotokol tilgængelig for offentlige tilsynsmyndigheder, da revisionsprotokollen omfattes af afgrænsningen af regnskabsmateriale i bogføringsloven. I andre sammenhænge skal revisionsprotokoller aktivt indsendes til tilsyn, hvilket er tilfældet i finansielle virksomheder. Inden for det offentlige er der udbredt generel adgang til regnskaber og eventuelle revisionsprotokoller/revisionsberetninger via lov om offentlighed i forvaltningen.

Ved fratræden i revisionsopgaver kan der nævnes krav om at redegøre for årsagen til fratræden i utide over for tilsynsmyndigheder og krav om, at en tiltrædende revisor skal oplyses om årsagen til fratræden og i øvrigt gives adgang til nødvendige oplysninger.

Notatet er opbygget i nedenstående afsnit. De behandlede forhold fremgår hertil i oversigtsform af bilaget:

- Rapporteringspligt i revisorloven om grove økonomiske forbrydelser
- Erhvervsstyrelsens undersøgelser efter revisorlovens § 37
- Rapporteringspligt i lovgivningen om hvidvask og terrorfinansiering, herunder skatteunddragelse
- Rapporteringspligt i særlovgivning
 - Fonde
 - Offentlige institutioner – eksemplificeret ved regulerede og frie uddannelsesinstitutioner ("skoler")
- Rapporteringspligt til andre revisorer
 - Koncernrevisor
 - Komponentrevisor
 - Intern rapportering til underskrivende revisor ved rådgivningsopgaver
- Likvidation/rekonstruktion/konkurs
- Myndigheder anmoder om eller kræver oplysninger fra revisor
 - Hvornår kan SKAT kræve oplysninger fra revisor?
 - Hvornår kan politiet kræve oplysninger fra revisor?
- Vidnepligt
- Pligt til fremlæggelse af dokumenter i retssager (edition).

Advokaterne Jakob Lentz og Amalie Kjær Hassager, Bruun og Hjejle, har forfattet afsnit 2 om "Rapporteringspligt i revisorloven om grove økonomiske forbrydelser", afsnit 4 om "Rapporteringspligt i lovgivningen om hvidvask og terrorfinansiering, herunder skatteunddragelse", afsnit 7 om "Rekonstruktion/likvidation/konkurs", afsnit 9 om "Vidnepligt" samt afsnit 10 om "Pligt til fremlæggelse af dokumenter i retssager (edition)". Endvidere er de øvrige afsnit kvalitetskontrolleret af Jakob Lentz og Amalie Kjær Hassager for, at de ikke indeholder forkert information, men ikke for, om de er dækkende.

2. RAPPORTERINGSPLIGT I REVISORLOVEN OM GROVE ØKONOMISKE FORBRYDELSE

2.1. Underretningspligtens indtræden

Revisorlovens § 22 pålægger revisor en oplysningspligt i tilfælde af, at revisor bliver bekendt med, at et eller flere ledelsesmedlemmer i en virksomhed, hvor revisor udfører opgaver omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2 eller 3, begår eller har begået økonomiske forbrydelser. § 22, stk. 1, har følgende ordlyd:

"Indser revisor under udførelse af opgaver efter § 1, stk. 2 og 3, at et eller flere medlemmer af virksomhedens ledelse begår eller har begået økonomiske forbrydelser i tilknytning til udførelsen af deres hverv, og har revisor en begrundet formodning om, at forbrydelsen vedrører betydelige beløb eller i øvrigt er af grov karakter, skal revisor straks underrette hvert enkelt medlem af ledelsen herom. Underretningen skal indføres i revisionsprotokollen, hvor revisor fører en sådan. Har ledelsen ikke senest 14 dage herefter over for revisor dokumenteret at have taget de fornødne skridt til at standse igangværende kriminalitet og til at rette op på de skader, den begåede kriminalitet har forårsaget, skal revisor straks underrette Statsadvokaten for Særlig Økonomiske Kriminalitet om de formodede økonomiske forbrydelser. 1.-3. pkt. finder ikke anvendelse på forhold, der er omfattet af reglerne i lov om forebyggende foranstaltninger mod hvidvaskning af penge og finansiering af terrorisme."

Det er for det første en betingelse for forpligtelsens indtræden, at revisor handler inden for de områder, som er angivet i revisorloven § 1, stk. 2 og 3. Det betyder, at både erklæringsopgaver med og uden sikkerhed er omfattet. Det afgørende er, at der er tale om erklæringsarbejde. Er der (udelukkende) tale om rådgivning, finder forpligtelsen ikke anvendelse. Det er derimod uden betydning, om det er i forbindelse med selve erklæringsopgaven, at revisor bliver opmærksom på kriminaliteten. Det må antages ligeledes at være uden betydning, om det er revisor selv eller andre fra samme revisionsvirksomhed, der udfører erklæringsarbejde for den pågældende virksomhed. For det andet er det en betingelse, at der er tale om en økonomisk forbrydelse, som er begået "i tilknytning til" ledelsesmedlemmets udførelse af sit hverv. Kriminalitet uden nogen tilknytning til virksomheden falder dermed uden for bestemmelsens anvendelsesområde. Konstaterer revisor, at et ledelsesmedlem begår kriminalitet uden nogen tilknytning til virksomheden, kan det indgå i revisors overvejelser om risiko for besvigelser ved revisors tilrettelæggelse og gennemførelse af revision, og det kan selvsagt også give anledning til overvejelser hos revisor, herunder om det er et kundeforhold, som revisor ønsker at fortsætte.

For det tredje er det en betingelse, at revisor skal "indse", at der begås økonomisk kriminalitet. Ifølge forarbejderne til bestemmelsen betyder det, at "revisor skal anse det for klart mest sandsynligt, at der er tale om kriminalitet", men det er ikke et krav, at revisor skal være fuldstændig overbevist herom. Det vil f.eks. være tilstrækkeligt, at der på grundlag af dokumenter revisor har gennemgået ikke er nogen (rimelig) tvivl om, at der foregår kriminalitet. På det grundlag kan det konstateres, at bestemmelsens indhold ikke kun dækker den situation, hvor revisor "indser", at der er tale om økonomisk kriminalitet, men også, hvor revisor "må indse" det. Som konkret eksempel kan nævnes Revisornævnets kendelse af 2. maj 2018 (sag nr. 044/2017), hvor klager gjorde gældende, at revisor

burde have underrettet klager, der var den ene af to interessenter og en del af interessentskabets ledelse, om, at den anden interessent i (alle) regnskabsårene 2012-2016 havde debiteret udgifter, der var uvedkommende for selskabet. Revisornævnet anførte, at "særligt i tilfælde, hvor manipulationer er udført af eller på foranledning af en ledelse, og såfremt højt placerede eller betroede medarbejdere har været bekendt hermed og fortiet dette over for revisionen, vil der være større risiko for, at en revisor ikke opdager besvigelser". Henset til beløbenes størrelse og til, at klager selv havde underskrevet samtlige årsregnskaber, hvori de pågældende udgifter var specificeret, kunne revisor ikke gøres ansvarlig for ikke at have givet underretning. Det forhold, at der var fremlagt fakturaer med informationer om levering til en privatadresse kunne ikke føre til et andet resultat. Hvad revisor "må indse", afhænger i sagens natur også af, hvilken opgave revisor har haft til opgave at løse, jf. eksempelvis Højesterets dom af 29. august 2007 gengivet i UfR 2007.2880 H, hvor en revisor, som havde ydet skatterådgivning og bistået med udfærdigelse af selvangivelsesbilag med fordeling af indkomst og formue til brug for virksomhedsordningen. Højesteret afviste, at revisor burde have opdaget kundens besvigelser eller fået mistanke herom som led i sit arbejde, idet "dette arbejdes korrekte udførelse ikke ville føre til opdagelse af bogholderens besvigelser".

For det fjerde er det en betingelse, at revisor har en "begrundet formodning" om, at forbrydelsen vedrører betydelige beløb eller i øvrigt er af grov karakter. Af forarbejderne fremgår, at bestemmelsen primært har til formål at ramme underslæb, mandatsvig, bedrageri, databedrageri, skyldnersvig og skattesvig. Men anden kriminalitet vil også kunne udløse revisors underretningspligt, f.eks. insiderhandel, kursmanipulation og bestikkelse af offentlige ansatte. Forbrydelser omfattet af hvidvasklovgivningen er ikke omfattet, da de er selvstændigt reguleret i hvidvaskloven. Derimod gives der ikke i forarbejderne vejledning om, hvornår der er tale om et betydeligt beløb, eller hvad der i øvrigt kan anses for at være af grov karakter. Det vil bero på en konkret bedømmelse. Straffelovens § 289 om skattesvig af "særlig grov karakter" finder ifølge retspraksis anvendelse på beløb omkring 500.000 kr. Ordet "særlig" indgår ikke i revisorlovens § 22, og det må antages at beløbsgrænsen efter revisorlovens § 22 i almindelighed er lavere. Afgørende er ikke, om der rent faktisk er tale om store beløb eller en i øvrigt grov økonomisk forbrydelse, men om revisor har en "begrundet formodning" om, at det er tilfældet. En begrundet formodning betyder, at revisor må støtte sin mistanke på faktuelle oplysninger, der gør det mest sandsynligt, at der er tale om store beløb eller en i øvrigt grov økonomisk forbrydelse. I praksis kan revisor søge juridisk bistand, hvis revisor er i tvivl om grovheden af den formodede kriminalitet, eller om, hvorvidt revisors mistanke er tilstrækkeligt underbygget.

2.2 Revisors underretning

Hvis de forannævnte betingelser alle er opfyldt, har revisor en pligt til straks at underrette hvert enkelt medlem af ledelsen. Revisor er ikke berettiget til at orientere et enkelt ledelsesmedlem, f.eks. en direktør, og forlade sig på, at denne (efter aftale) underretter de øvrige, idet revisor må sikre sig, at alle ledelsesmedlemmer modtager underretningen. Underretning skal ske til selskabets egen ledelse og giver ikke mulighed for, at revisor i stedet – eller tillige – foretager underretning til koncernledelsen, hvis der er tale om et datterselskab i en koncern. Er der tale om en virksomhed, hvor der føres revisionsprotokol, skal underretningen indføres heri.

Det følger af revisorlovens § 22, stk. 2, at revisor straks skal underrette Statsadvokaten for Særlig Økonomisk Kriminalitet ("SØIK"), hvis revisor vurderer, at underretning til ledelsen er uegnet til at forhindre fortsat kriminalitet, eller hvis et flertal i ledelsen har været involveret i eller har kendskab til kriminaliteten. Revisor må altså forholde sig til, om revisor har en forventning om, at ledelsen vil håndtere problemet på en forsvarlig måde, eller om det forekommer udsigtsløst at underrette ledelsen. Dette kan ifølge forarbejderne f.eks. være aktuelt i aktie- og anpartsselskaber, hvor der kun er en ejer, og hvor det er ejeren, der begår kriminaliteten.

I virksomheder med et tostrengt ledelsessystem (hvor et tilsynsorgan har ansvaret for at føre kontrol med direktionen) omfatter revisors oplysningspligt både ledelsesorganet og tilsynsorganet, jf. revisorlovens § 22, stk. 4.

2.3 Pligt til opfølgning på underretning

Efter underretning til ledelsesmedlemmerne skal revisor sikre sig, at ledelsen tager "de fornødne skridt til at standse igangværende kriminalitet og til at rette op på de skader, den begåede kriminalitet har forårsaget". Har revisor ikke senest 14 dage efter at have underrettet ledelsen modtaget dokumentation herfor, skal revisor straks underrette SØIK.

2.4 Revisors fratreden

Det følger af § 22, stk. 3, at revisor har pligt til straks at underrette SØIK, hvis revisor vælger at fratæde i anledning af en situation som beskrevet i stk. 1 og 2. Revisor kan altså ikke ved at fratæde undgå underretningspligten. Den underretning, der skal indgives i tilfælde af revisors fratreden, skal indeholde en dækkende begrundelse herfor, sådan at SØIK har et oplyst grundlag om den økonomiske kriminalitet, som revisor er blevet opmærksom på i virksomheden.

Det følger af forarbejderne til bestemmelsen, at revisor har pligt til at underrette SØIK også i den situation, hvor revisor, før underretning er sket, er blevet afsat som revisor for virksomheden.

2.5 Manglende opfyldelse af underretningspligten

Revisor kan straffes med bøde efter revisorloven § 54, stk. 1, hvis revisor ikke efterlever sine pligter efter § 22. Manglende underretning vil desuden kunne føre til erstatningsansvar. I tilfælde, hvor revisor har klar indsigt i den kriminalitet, der er begået, vil revisor endvidere efter omstændighederne kunne ifalde et ansvar for medvirken, jf. straffelovens § 23.

2.6 Særlig om PIE-virksomheder

Bestemmelsen finder ikke anvendelse, for så vidt angår revision af virksomheder med interesse for offentligheden (PIE-virksomheder), jf. revisorloven § 22, stk. 5. Revisors underretningspligt i forbindelse med PIE-virksomheder er i stedet reguleret i EU-forordning nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden. Efter forordningens artikel 7 indtræder revisors underretningspligt allerede, hvis revisor "har mistanke om eller rimelig grund til at mene, at der kan opstå eller er opstået uregelmæssigheder, herunder svig med hensyn til den reviderede virksomheds regnskaber". Revisor har i så fald pligt til at "underrette den reviderede virksomhed og opfordre den til at undersøge sagen og træffe passende foranstaltninger". Bestemmelsen indeholder ikke præcise regler om, hvem revisor skal underrette, men det sikreste vil være at underrette samtlige ledelsesmedlemmer i lighed med, hvad der kræves i medfør af revisorlovens § 22.

Revisor har også pligt til at underrette SØIK, hvis virksomheden ikke reagerer på henvendelsen. Som ved revisorlovens § 22 gælder også her, at der ikke er rapporteringspligt, hvis forholdet omfattes af underretningspligten efter hvidvasklovens § 22.

Bestemmelsen indeholder ikke præcise regler om, hvornår underretning skal ske, men det sikreste må antages at være at følge fristen på 14 dage i revisorlovens § 22. Rapporteringspligten gælder – til forskel for revisorloven § 22 – også forbrydelser begået af andre end ledelsen, og rapporteringspligten indtræder allerede, når revisor har mistanke om eller rimelig grund til at formode, at der kan opstå eller er opstået uregelmæssigheder.

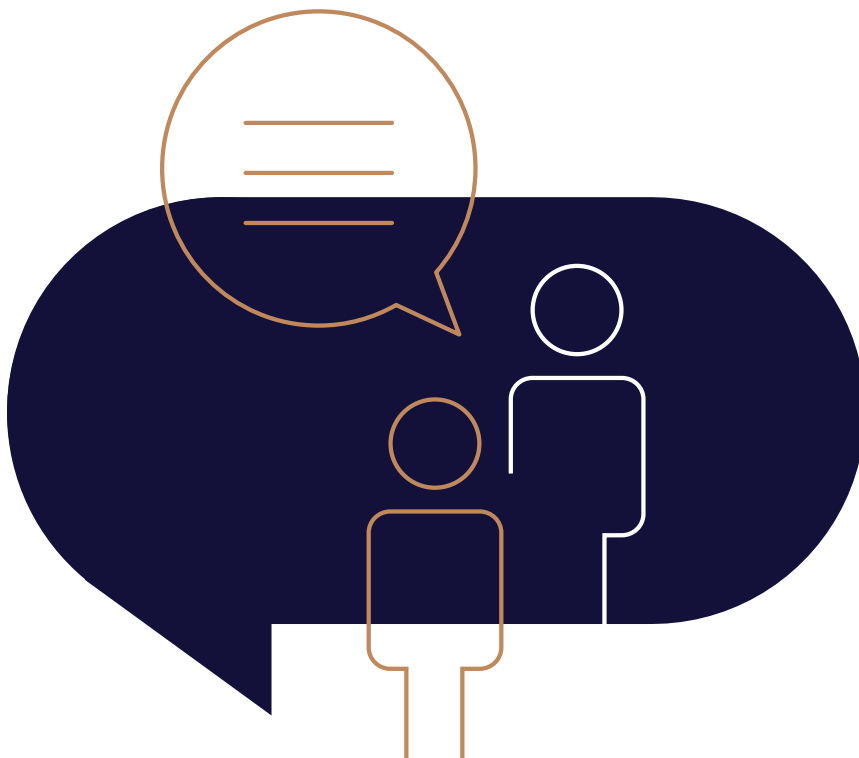
Udfører revisor kun andre erklæringsopgaver end revision for PIE-virksomheden, er revisors underretningspligt omfattet af revisorloven § 22 og ikke forordningen. Dermed gælder også for PIE-virksomheder, at underretningspligten ikke finder anvendelse, hvis revisor udelukkende yder rådgivning.

2.7 Erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 2

Det følger af erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 2, at revisors begrundede formodning om "at medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar for handlinger eller undladelser, der berører virksomheden" medfører en pligt for revisor til at fremhæve forholdet i revisionspåtegningen.

Oplysningspligten i medfør af erklæringsbekendtgørelsen § 7, stk. 2, omfatter alle ikke uvæsentlige forhold, som måtte have berøring med virksomheden, og som kan medføre erstatnings- eller strafansvar for ledelsen, uanset om forholdet har betydning for, om årsrapporten er retvisende eller ej. Underretningsforpligtelsen i revisorlovens § 22 har til formål at fremrykke tidspunktet for revisors rapportering, hvor der er tale om grov økonomisk kriminalitet.

Herudover henvises til ISA 240 om revisors ansvar vedrørende besvigelser ved revision af regnskaber. Revisor skal altid rapportere om konstatering af besvigelser eller svagheder i den interne kontrol til ledelsen.

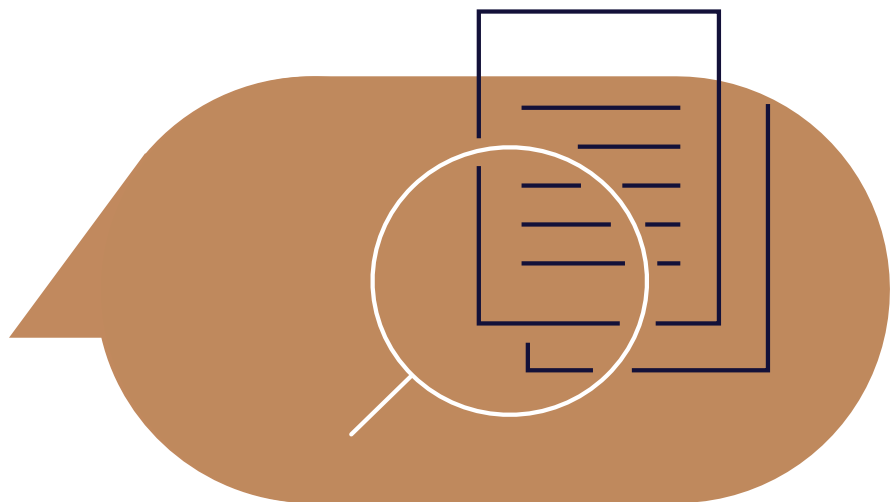


3. ERHVERVSSTYRELSENS UNDERSØGELSER EFTER REVISORLOVENS § 37

Vurderer Erhvervsstyrelsen, at der er risiko for, at en revisor, en revisionsvirksomhed, en virksomhed af interesse for offentligheden eller et medlem af det øverste ledelsesorgan eller revisionsudvalg i en virksomhed af interesse for offentligheden har overtrådt eller vil overtræde en pligt, der følger af revisorloven eller for PIEs af Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014 af 16. april 2014 om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden, kan styrelsen iværksætte og gennemføre en undersøgelse med henblik på at konstatere, korrigere eller forhindre en sådan overtrædelse.

I henhold til revisorlovens § 38 kan Erhvervsstyrelsen afkræve revisor alle oplysninger, der skønnes nødvendige. Dette gælder ikke en erklæring efter § 1, stk. 3.

Styrelsen kan endvidere iværksætte en undersøgelse, hvis den bliver anmodet herom af en kompetent udenlandsk myndighed, jf. § 32, stk. 2, nr. 5.



4. RAPPORTERINGSPLIGT I LOVGIVNINGEN OM HVIDVASK OG TERRORFINANSIERING, HERUNDER SKATTEUNDDRAGELSE

Formålet med hvidvaskreguleringens regler om rapporteringspligt er at sikre efterforskningsspor gennem de af loven omfattede personers undersøgelses-, noterings-, underretnings- og opbevaringspligt. I dette afsnit fokuseres på underretningspligten over for tavshedspligten.

Hvidvask er defineret i hvidvaskloven § 3:

"Ved hvidvask forstås i denne lov:

1. Uberettiget at modtage eller skaffe sig eller andre del i økonomisk udbytte eller midler, der er opnået ved en strafbar lovovertrædelse.
2. Uberettiget at skjule, opbevare, transportere, hjælpe til afhændelse eller på anden måde efterfølgende virke til at sikre det økonomiske udbytte eller midlerne fra en strafbar lovovertrædelse.
3. Forsøg på eller medvirken til sådanne dispositioner.

Stk. 2. Stk. 1 omfatter også dispositioner foretaget af den, der har begået den strafbare lovovertrædelse, som udbyttet eller midlerne hidrører fra."

Bag hvidvask ligger en forudgående kriminell handling, som har medført en økonomisk gevinst (eller forsøg herpå). Hvidvasktransaktioner og -aktiviteter karakteriseres ved deres formål om at skjule ulovlige midlers oprindelse gennem en sløringsproces, og en involvering i et enkelt led af en kompliceret kæde af transaktioner er nok. Der gælder heller ikke nogen beløbsmæssig bagatelgrænse.

"Strafbar lovovertrædelse" omfatter overtrædelser af såvel straffeloven som speciallovgivning samt tilsvarende forhold begået i udlandet, for hvilke der er hjemlet strafansvar også i det pågældende land. Definitionen i hvidvaskloven omfatter også såkaldt "selvhvidvask", dvs. tilfælde, hvor den, der foretager hvidvask, også har begået den bagvedliggende strafbare lovovertrædelse.

Midler opnået ved skatteunddragelse er også omfattet af hvidvaskdefinitionen, uanset om de konkret undtagne midler ikke kan udskilles fra den pågældendes øvrige formue og dermed identificeres.

Om finansiering af terrorisme fremgår af hvidvaskloven § 4, at loven anvender definitionen i straffelovens § 114 b.

4.1 Revisorer er omfattet af hvidvaskloven

Hvidvaskloven sonder mellem revisorer og revisionsvirksomheder, der er godkendt efter revisorloven, og øvrige virksomheder og personer, som leverer samme erhvervmæssige ydelser, jfr. § 1, stk. 1, nr. 15 og 17. Sidstnævnte kategori omfatter eksempelvis skatterådgivere og eksterne bogholdere.

Pligterne for revisor omfatter kun forhold, der kan betegnes som en revisors kerneopgaver, hvilket ifølge forarbejderne eksempelvis er "revision, afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, bogholderi, forberedelse af årsregnskaber og perioderegnskaber, skatte-, selskabs- og investeringsrådgivning, opgaver hvor kravet om revisorattestation er pålagt kunden ifølge lovgivning eller ifølge private aftaler, opgaver i forbindelse med insolvensbehandling og rådgivning om risikostyring, interne kontroller, bogholderi, regnskabsførelse m.v.". Som opremsningen viser, må "kerneopgaver" forstås ret bredt. Som et eksempel på, hvad der falder uden for lovens anvendelsesområde, henviser forarbejderne til bistand i forbindelse med rekruttering til lederstillinger for en kunde.

4.2 Underretningspligten

Hvidvaskloven § 26, stk. 1, pålægger (bl.a.) revisionsvirksomheder og revisorer "omgående [at] underrette Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet, hvis virksomheden eller personen er vidende om, har mistanke om eller rimelig grund til at formode, at en transaktion, midler eller en aktivitet har eller har haft tilknytning til hvidvask eller finansiering af terrorisme. Det samme gælder ved mistanke, der er opstået i forbindelse med kundens forsøg på at foretage en transaktion eller en henvendelse fra en mulig kunde med ønske om gennemførelse af en transaktion eller aktivitet".

Underretningspligten stiller ikke krav om, at der kan peges på konkrete transaktioner mv., der har haft tilknytning til hvidvask eller terrorfinansiering. Dette har eksempelvis betydning, hvis revisor får mistanke, der ikke kan afkræftes, om sin klients skatteunddragelse. I et sådant tilfælde vil det ikke være muligt at afkræfte en mistanke om (selv)hvidvask af provenuet fra skatteunddragelsen, da provenuet blot indgår som en del af kundens forbrug. Er det ikke muligt at afkræfte mistanken, vil revisor være forpligtet til at underrette SØIK.

Kontantforbudsreglen i hvidvasklovens § 5, hvorefter erhvervsdrivende ikke må modtage kontantbetalinger på 50.000 kr. eller derover for enkelttransaktioner, udgør et særligt tilfælde. Det vil i praksis ofte være umuligt at afkræfte en mistanke som følge af en klients overtrædelse af kontantforbudsreglen i hvidvaskloven. Det ville kræve, at man eksempelvis kunne afkræfte mistanken ved at spore de kilder, som klientens kunder havde de kontante midler fra. Dette vil i de fleste tilfælde ikke være en mulighed for revisor. Desuden bemærkes, at modtagelse af kontantbetalinger i større omfang for almindeligt salg kan være medvirken til hvidvask, som eventuelt skal indberettes som mistanke om hvidvask, selv om kontantforbuddet ikke er overtrådt for den enkelte transaktion.

Det fremgår af § 26, stk. 1, 2. pkt., at underretningspligten allerede indtræder, hvor en mistanke opstår i forbindelse med en kundes forsøg på at foretage en transaktion mv. med henblik på hvidvask eller terrorfinansiering, eller hvis en mulig kunde retter henvendelse med ønske om gennemførelse af en sådan aktivitet. Underretningspligten opstår dermed fra den potentielle kundes første henvendelse, selv om der ikke etableres et kundeforhold. Det skal understreges, at underretningspligten går på (forsøget på) hvidvask eller terrorfinansiering – ikke en eventuel forudgående strafbar handling. En henvendelse fra en potentiel kunde, som for eksempel ønsker rådgivning om skatteunddragelse ved brug af skattely, eller andre henvendelser vedrørende endnu ikke begået kriminalitet er ikke omfattet af hvidvaskloven, uanset om den pågældende afvises eller ej.

Underretningspligten omfatter revisors kunder samt potentielle kunder og såkaldte lejlighedskunder (dvs. kunder, med hvem revisor ikke har etableret en mere varig "forretningsmæssig forbindelse"), hvor der som udgangspunkt ikke stilles krav om at gennemføre kundekendskabsprocedure. Underretningspligten indtræder ved enhver mistanke, der ikke kan afkræftes. Af samme grund skal der ifølge Finanstilsynets vejledning om hvidvask-

loven (nr. 9854 af 11. oktober 2018) altid gennemføres kundekendskabsprocedure – også på lejlighedskunder – hvis der foreligger mistanke om hvidvask eller terrorfinansiering.

Revisors overvågnings- og undersøgelsespligt fremgår af hvidvasklovens §25. Der foreligger ikke praksis for afgrænsning af denne pligt, ligesom Finanstilsynets vejledning om hvidvaskloven ikke indeholder specifik vejledning herom.

Det må antages, at revisor skal have kendskab til transaktioner og aktiviteter hos revisors kunde. Overvågningen af kundens transaktioner og aktiviteter omfatter ikke kendskab til, om midler, som revisors kunde har modtaget fra tredjemand som led i sædvanlige forretningsmæssige transaktioner, kan hidrøre fra kriminalitet begået af denne tredjemand.

I forbindelse med revision af pengeinstitutter påhviler hvidvasklovens forpligtelser til at undersøge pengeinstituttets kunder og indberette mistænkelig aktivitet pengeinstituttet. Hvidvasklovens forpligtelser for revisor indebærer ikke, at revisor har pligt til at "overtage" revisors kundes, dvs. pengeinstituttets, pligt til at foretage undersøgelse af pengeinstituttets kunder.

4.3 Den tekniske opfyldelse af underretningspligten

Underretninger skal ske til SØIK, og pligten til at underrette kan ikke opfyldes ved en almindelig anmeldelse til politiet.

De tekniske krav til indsendelse af underretninger til SØIK er fastlagt i bekendtgørelse nr. 1403 af 1. december 2017 om indsendelse af underretninger m.v. til Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet. Yderligere retningslinjer kan findes i Finanstilsynets vejledning om hvidvaskloven (nr. 9854 af 11. oktober 2018), afsnit 25.5 om formkrav til underretning til Hvidvasksekretariatet i SØIK. Underretning skal foretages elektronisk ved anvendelse af et særligt skema via www.hvidvask.dk, medmindre andet er aftalt med SØIK. Underretningens indhold er beskrevet bilag 1 til bekendtgørelsen, og opbygningen afhænger af den mistanke, der danner grundlag for underretningen. Underretningerne inddeles i underretninger, der vedrører konkrete mistænkelige finansielle transaktioner, og underretninger, som vedrører konkrete mistænkelige hændelser, der ikke er finansielle transaktioner.

4.4 Undtagelser til underretningspligten

Særlig for godkendte revisorer gælder, at de er undtaget fra underretningspligten i § 26, for så vidt angår oplysninger modtaget fra eller indhentet om en klient, når de repræsenterer klienten i Landsskatteretten. Undtagelsen gælder, uanset om oplysningerne modtages før, under eller efter sagen, jf. § 27, stk. 2.

Derudover er alle revisorer, uanset om de er godkendt efter revisorloven, undtaget fra underretningspligten, hvis de bistår en advokat før, under eller efter en retssag, eller yder bistand til en advokat til at fastslå en klients retsstilling, jf. hvidvaskloven § 27, stk. 3. Revisor er undtaget i samme omfang som den advokat, revisor bistår, hvorved henvises til § 27, stk. 1. Ifølge forarbejderne er undtagelsen som udgangspunkt begrænset til alene at omfatte egentlige retssager og sager, som føres ved Landsskatteretten.

Undtagelserne omtalt i § 27, stk. 1-3, finder ikke anvendelse, hvis revisor ved eller burde vide, at klienten søger bistand med henblik på hvidvask eller terrorfinansiering, jf. hvidvaskloven § 27, stk. 4.

Forbuddet mod selvinkriminering har forrang for underretningspligten, hvorfor revisor ikke har pligt til at underrette, hvis konsekvensen heraf er, at revisor selv risikerer strafforfølgning.

4.5 Ansvarsfrihed ved underretninger i god tro

Virksomheders og personers underretninger og oplysninger givet i god tro i medfør af § 26, stk. 1 og 2, og standsning af transaktioner i medfør af § 26, stk. 3 og 4, kan ikke påføre virksomheden eller personen, dens ansatte eller ledelse nogen form for ansvar, hverken civilretligt eller strafferetligt, jfr. hvidvaskloven § 37, stk. 1. Den videregivelse af oplysninger, som finder sted i forbindelse med underretninger, kan desuden ikke anses som et brud på revisors tavshedspligt, jfr. hvidvaskloven § 37, stk. 1, 2. pkt.

4.6 Tavshedspligt ved underretning

Underretninger er som udgangspunkt omfattet af en tidsubegrænset tavshedspligt over for andre end SØIK, jf. hvidvaskloven § 38, stk. 1. Personer, virksomheder, ledelse og ansatte samt revisorer eller andre, der udfører eller har udført særlige hverv for en underrettende virksomhed eller person, har således pligt til at hemmeligholde, at der er sket underretning, eller at dette overvejes, eller at der er eller vil blive iværksat undersøgelse for hvidvask. Tavshedspligten skal sikre, at forebyggelse, efterforskning og afsløring af hvidvask og terrorfinansiering ikke bringes i fare, herunder for at undgå, at der lægges hindringer i vejen for efterforskning og retlige undersøgelser mv. Revisor må derfor ikke underrette ledelsen, ligesom underretningen ikke skal anføres i revisionsprotokollen.

Det følger af hvidvaskloven § 38, stk. 2, at revisorer har ret – men ikke pligt – til efter anmodning at videregive oplysninger om, at der er givet underretning m.v., til de myndigheder og organisationer, som har til opgave at påse hvidvasklovens overholdelse. De omfattede myndigheder og organisationer er Advokatrådet, Erhvervsstyrelsen, Spillemyndigheden og Finanstilsynet. Oplysninger kan også videregives til retshåndhævelsesformål, jfr. hvidvaskloven § 38, stk. 2. Retshåndhævelsesformål omfatter ifølge Finanstilsynets vejledning om hvidvaskloven (nr. 9854 af 11. oktober 2018), afsnit 31.1, forebyggelse, efterforskning, opdagelse og retsforfølgning af straffelovsovertrædelser samt beskyttelse mod og forebyggelse af trusler mod den offentlige sikkerhed.

Det følger af hvidvaskloven § 38, stk. 8, at tavshedspligten efter stk. 1 ikke er til hinder for, at advokater, revisorer, eksterne bogholdere og skatterådgivere fraråder deres klienter at udøve ulovlig virksomhed.

Reglerne om tavshedspligt vedrører alene underretninger efter hvidvaskloven og afskærer ikke revisor fra i forbindelse med varetagelsen af sit hverv løbende at drøfte eventuelle uregelmæssigheder eller ulovligheder i virksomheden, som revisor måtte have konstateret, med sin kunde. I visse tilfælde har revisor endda en egentlig oplysningspligt herom, jf. afsnit 2 ovenfor om revisors oplysningspligt ved konstatering af andre økonomiske forbrydelser end dem, der er omfattet af hvidvaskloven (revisorlovens § 22).

5. RAPPORTERINGSPLIGT I SÆRLOVGIVNING

Fællestrækket ved de følgende eksempler på rapportering i særlovgivning er, at de pågældende virksomheds- og institutionsformer er underlagt et tilsyn, der typisk har videregående beføjelser, end det kendes efter eksempelvise selskabslovgivningen. Det er valgt at inddrage fonde og offentlige institutioner.

Der kunne være inddraget andre eksempler, f.eks. finansielle virksomheder, der på grund af sektorens gennemgribende samfundsmæssige betydning er underlagt et relativt skærpet tilsyn under Finanstilsynet, samt andre offentlige institutioner end skoler, såsom universiteter, daginstitutioner, bosteder, museer m.v., der typisk er omfattet af et relativt skærpet tilsyn under ministerier eller kommuner pga. deres forvaltning af offentlige midler på tilsvarende vis, som skoler er det.

5.1 Fonde

De særlige rapporteringspligter til fondsmyndigheden er en konsekvens af, at fonde er selvejende og dermed uden en ejerinteresse, der kan kontrollere ledelsens dispositioner. Fondsmyndigheden kan i den henseende opfattes som en slags erstatning for generalforsamlingen i et kapitalsekskab eller generalforsamlingen i en forening.

Forpligtelsen til at rapportere om overtrædelser af fondslovgivningen m.v. for almindelige fonde blev indsat i lov om fonde og visse foreninger med virkning fra 1.1. 1992 i sammenhæng med nedlæggelse af fondsregisteret og indførelse af generel revisionspligt for alle omfattede almindelige fonde.

Den særlige bestemmelse ("sladrehanksforpligtelse") i lovens § 25, stk. 4, har følgende ordlyd:

"Har revisionen givet anledning til bemærkninger, eller finder revisor i øvrigt anledning til at påtale fondens forhold, skal revisor indsende meddelelse herom til fondsmyndigheden".

– Fondsmyndigheden for almindelige fonde er Civilstyrelsen i Justitsministeriet.

En lignende bestemmelse indsattes i erhvervsfondslovens § 74, stk. 2, 1. punktum, der trådte i kraft 1.1. 2015 i sammenhæng med den store ændring af loven med virkning fra denne dato. Bestemmelsen har nedenstående lettere modificerede ordlyd i forhold til forbilledet i den almindelige fondslov:

"Revisor skal straks give meddelelse til fondsmyndigheden, hvis denne lov, bestemmelser fastsat i henhold til denne lov eller vedtægten ikke er overholdt og den pågældende overtrædelse ikke er uvæsentlig eller straks berigtiges".

Her gives der fonden mulighed for at rette op på forholdet, ligesom uvæsentlige forhold ikke skal rapporteres. Fondsmyndigheden for erhvervsdrivende fonde er fra 2015 altid Erhvervsstyrelsen. Tidligere var Civilstyrelsen fondsmyndighed for en del erhvervsdrivende fonde.

Hertil kræver § 74, stk. 2, 2. og 3. punktum, rapportering til fondsmyndigheden i tilfælde som omfattet af erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, i dennes tidligere udformning:

- "Der skal endvidere straks gives fondsmyndigheden særskilt meddelelse om forhold, som revisor er blevet bekendt med under sit arbejde, og som giver en begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar for handlinger eller undladelser, der berører fonden, tilknyttede virksomheder, kreditorer eller medarbejdere. Herunder skal altid oplyses om overtrædelse af
- 1) straffelovens kapitel 28 og skatte-, afgifts- og tilskudslovgivningen og
- 2) lovgivningen om regnskabsaflæggelse, herunder om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale".

Dette betyder, at revisor straks skal meddele forhold, som vil føre til omtale af et muligt ledelsesansvar i revisionspåtegningen efter erklæringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2. I den seneste udgave af erklæringsbekendtgørelsen, jf. bkg. 1468 af 12. december 2017, undtages dog ikke-væsentlige forhold og hertil er ordet "altid" slettet i bestemmelsen. Bestemmelsens reelle betydning er nok, at omtale i revisionspåtegningen ikke kan træde i stedet for underretning af fondsmyndigheden.

Endelig bestemmer § 74, stk. 3, at kravet om rapportering til fondsmyndigheden er udstrakt til andre erklæringsopgaver med og uden sikkerhed:

"Hvis revisor i øvrigt i forbindelse med afgivelse af erklæringer i henhold til revisorlovens § 1, stk. 2 og 3, får oplysninger eller har bemærkninger, som giver anledning til at påtale fondens forhold, skal revisor straks give meddelelse herom til fondsmyndigheden".

Umiddelbart er der her ikke indlagt noget væsentlighedskriterium, ligesom fonden ikke kan undgå rapportering ved at rette op på forholdet. Dette er dog nok utilsigtet, jf. lovbemærkningerne, der ikke sonderer mellem forskellige tærskler for meddelelsespligten:

"Efter det foreslåede stk. 3 gælder informationspligten til fondsmyndigheden også, hvis revisor i forbindelse anden erklæringsafgivelse for fonden bliver opmærksom på forhold, der kan have betydning for fondsmyndighedens tilsyn med fonden. Bliver revisor opmærksom på sådanne forhold, skal disse ligeledes straks meddeles til fondsmyndigheden".

5.2 Offentlige institutioner – eksemplificeret ved regulerede og frie uddannelsesinstitutioner ("skoler")

På skoleområdet skelnes der mellem regulerede og frie uddannelsesinstitutioner – eksempelvis statslige gymnasier og private gymnasier.

Reguleringens krav er dog i stort omfang sammenfaldende, idet begge typer af skoler i hovedsagen er finansieret af offentlige midler. Der stilles således i begge typer krav om såvel forvaltningsrevision som juridisk-kritisk revision ud over finansiel revision. I de regulerede skoler er Rigsrevisionen dog altid revisor, og den private revisors rolle er som såkaldt institutionsrevisor, som indgår en § 9 aftale med Rigsrevisionen. I de frie skoler fungerer den private revisor selvstændigt i relation til opgaven som normalt, mens Rigsrevisionens rolle er begrænset til at føre en slags tilsyn.

I forlængelse af den gennemgående parallelle regulering er bestemmelserne om straksrapportering af "væsentlige lovovertrædelser og tilsidesættelser af forskrifter om midlers forvaltning" næsten ens, jf. de to bekendtgørelser, der er vist i tabellen. Udgangspunktet er, at de omtalte forhold skal rapporteres til skolens ledelse, der herefter skal vidererapportere forholdet med en treugers frist. Hvis denne frist overskrides, skal revisor foretage vidererapportering. I begge typer af skoler skal der rapporteres til Styrelsen for Kvalitet og Undervisning, og i de regulerede skoler skal der hertil rapporteres til Rigsrevisionen.

6. RAPPORTERINGSPLIGT TIL ANDRE REVISORER

I udgangspunktet er tavshedspligten pålagt den enkelte revisor og den enkelte ansatte i revisions-virksomheden. Praksis nødvendiggør, at der må være undtagelser hertil. Nedenfor overvejes disse i relation til koncernrevisor, komponentrevisor og internt i revisionsvirksomheden ved informationer indhentet i rådgivningsopgaver.

6.1 Koncernrevisor

I artikel 23, stk. 5, i Europa-Parlamentets og rådets direktiv 2014/56/EU af 16. april 2014 om ændring af direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber (herefter direktivet), bestemmes det, at datterselskabsrevisorer, dvs. komponentrevisorer, generelt har lovhjemmel til at underrette en koncernrevisor opad. Direktivet er gennemført i revisorlovens § 30, stk. 2:

”Uanset bestemmelserne i straffelovens §§ 152-152 e kan revisor i en dattervirksomhed videregive oplysninger til koncernrevisor i en modervirksomhed”.

Det bemærkes, at hjemlen i direktivet dækker alle dattervirksomheder i EU (hvis alle medlemslande i øvrigt har gennemført direktivet loyalt) i forhold til koncernrevisorer globalt.

6.2 Komponentrevisor

Af hensyn til at kunne revidere årsregnskabet er det hensigtsmæssigt, at der også kan rapporteres nedad, fra koncernrevisor til komponentrevisorer.

Dette er ikke understøttet af regler om gennembrud af tavshedspligten. Derfor må koncernrevisor indhente moderselskabets generelle tilladelse til en sådan kommunikation, hvilket ikke bør volde problemer, i hvert fald ikke inden for EU/EØS. Men det vil altså være nødvendigt, at revisor konkret løses fra sin tavshedspligt af moderselskabet. Reguleringen af koncernrevision fremgår især af ISA 600.

6.3 Intern rapportering til underskrivende revisor ved rådgivningsopgaver

Principielt kan informationer om alle opgaver, som løses i revisionsfirmaets regi, videregives internt i revisionsfirmaet, når det er sagligt og nødvendigt. Persondatareglerne understreger yderligere vigtigheden af, at adgang skal være nødvendig ud fra en saglig begrundelse. Adgangen skal være nødvendig for, at en medarbejder kan løse sine opgaver.

Det er dog et krav, at tavshedspligten for enhver oplysning udadtil skal fremgå af eksempelvis ansættelseskontrakter eller firmahåndbøger, hvilket er særligt vigtigt at klargøre over for ansatte uden kendskab eller med begrænset kendskab til revisorlovgivningen. Det er også klart, at der skal være retningslinjer for, hvordan personer kan rekvirere oplysninger, der stammer fra et andet opgaveteams arbejde.

7. LIKVIDATION/REKONSTRUKTION/ KONKURS

7.1 Likvidation

Selskabslovens § 219, stk. 1, bestemmer, at ved likvidation træder en eller flere likvidatorer i ledelsens sted. Heraf følger, at revisor har ret og pligt til at meddele oplysninger til likvidator i samme omfang som i forhold til den tidligere ledelse.

Er revisor fratrukket, er der ikke – i modsætning til, hvad der gælder ved konkurs (jf. afsnit 7.3) – hjemmel til, at likvidator kan pålægge revisor at meddele oplysninger.

7.2 Rekonstruktion

Ved rekonstruktion gælder, at en eller flere rekonstruktører under nærmere angivne betingelser kan overtage ledelsen af virksomheden. Overtages ledelsen af en rekonstruktør, gælder – som ved likvidation – at revisor har ret og pligt til at meddele oplysninger til rekonstruktøren i samme omfang som i forhold til den tidligere ledelse. Overtager rekonstruktøren ikke ledelsen, foregår revisors kommunikation derimod som udgangspunkt fortsat med ledelsen eller efter instruks fra ledelsen.

7.3 Konkurs

Af konkurslovens § 100 fremgår, at skyldneren skal meddele skifteretten og bostyret (d.v.s. kurator) alle fornødne oplysninger til behandling af boet, og at skyldneren efter tilsigelse skal give møde for skifteretten. Af konkurslovens § 105, stk. 1, fremgår, at hvis skyldneren er et selskab, en forening eller anden organisation, finder bestemmelsen i § 100 tilsvarende anvendelse på den hidtidige ledelse såvel som revisor. Denne oplysningspligt påhviler revisor personligt.

For fysiske personer, der tages under konkursbehandling, gælder der ingen oplysningspligt for en revisor, som har bistået med udarbejdelse af regnskaber, selvangivelse m.v. Det gælder også, hvis der er tale om en personligt drevet virksomhed.

Oplysningspligten gælder ikke kun for den, der var revisor for fallenten på tidspunktet for konkursens indtræden, men også for tidligere revisorer. Bestemmelsen indeholder ingen tidsmæssig begrænsning, og det må antages, at oplysningspligten gælder for tidligere revisorer i det omfang, de pågældende fortsat er i besiddelse af oplysninger, som kan være af betydning for konkursbehandlingen.

Ved et selskabs konkurs træder kurator i den hidtidige ledelses sted, og revisor er dermed forpligtet til at meddele kurator oplysninger i samme omfang, som gjaldt i forhold til den hidtidige ledelse forud for konkursens indtræden.

Efter sin ordlyd er der tale om en oplysningspligt, som indebærer, at revisor har pligt til at meddele relevante oplysninger til skifteretten og kurator. Det er imidlertid almindeligt antaget, at revisor har pligt til også at udlevere relevante dokumenter.

Det materiale, der i første række kan blive tale om at udlevere til kurator, er regnskaber (medmindre de er offentligt tilgængelige) og andet regnskabsmateriale. Revisor har pligt til at udlevere revisionsprotokollen, der anses for at være regnskabsmateriale, jf. herved bogføringslovens § 3, stk. 1, nr. 7. Hvis der er tale om materiale, som revisor tidligere har sendt til sin klient, er det sædvanlig praksis, at revisor kan beregne sig et rimeligt vederlag for arbejdet med den gentagne udlevering af materialet til kurator. Revisor kan ikke derudover betinge sig honorar for at opfylde de pligter, som revisor er pålagt i medfør af bestemmelsen i konkurslovens § 105, herunder deltagelse i møder med kurator i nødvendigt omfang.

Revisors arbejds papirer er revisors ejendom, og der gælder ingen pligt til at udlevere arbejds papirer til kurator. Det er tvivlsomt, om revisor har pligt at meddele kurator oplysninger om eventuelle andre opgaver uden tilknytning til den konkursramtes regnskaber, som revisor – eller kolleger i samme revisionsfirma – har udført for den konkursramte. Spørgsmålet er ikke behandlet i forarbejderne til bestemmelsen i konkurslovens § 105. På den ene side indeholder konkurslovens regler ikke begrænsninger med hensyn til de oplysninger, revisor er forpligtet til at give, men bestemmer tværtimod, at "alle fornødne oplysninger til behandling af boet" skal gives. På den anden side er det revisors arbejde i relation til det konkursramte selskabs regnskabsførelse, som danner baggrund for, at der gælder en særlig oplysningspligt for revisor. Der gælder ikke en tilsvarende oplysningspligt for andre rådgivere, og på det grundlag kan det formentlig ikke antages, at revisor med henvisning til bestemmelsen i konkurslovens § 105 har pligt til at meddele kurator oplysninger eller udlevere dokumenter, der drejer sig om andre opgaver uden tilknytning til regnskaberne og revisors arbejde i den forbindelse.

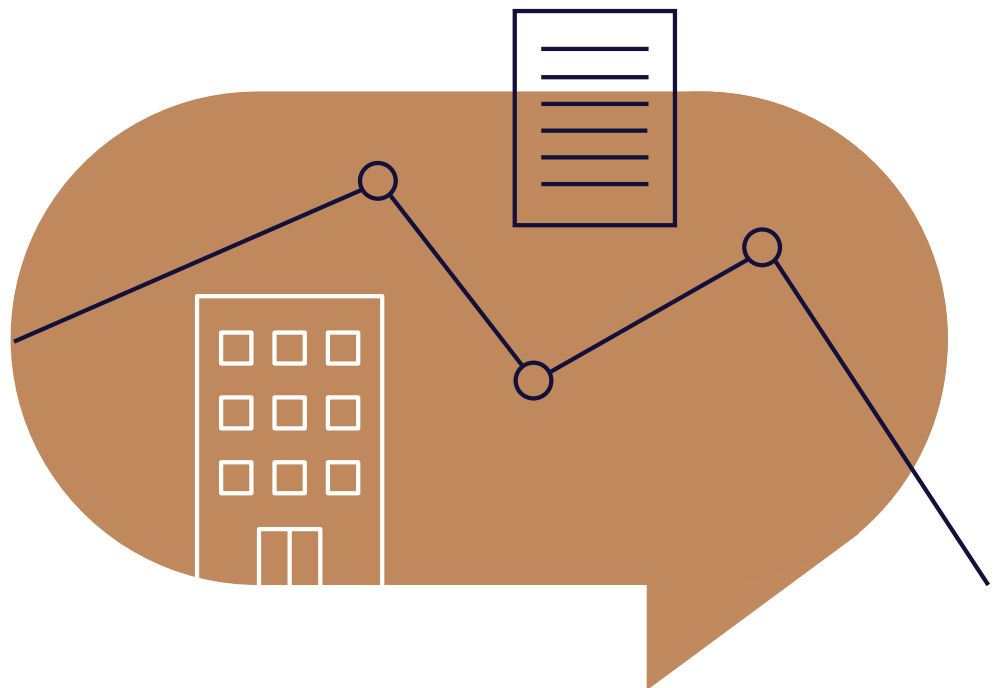
Den hidtidige ledelse har, som det fremgår foran, selv en oplysningspligt i henhold til konkurslovens § 105, jf. § 100, og revisor overtræder dermed ikke sin tavshedspligt i forhold til sin klient ved at meddele oplysninger, som skyldneren – ved den hidtidige ledelse – selv er forpligtet til at meddele. Hvis der er tale om oplysninger, som er tavshedsbelagte af hensyn til tredjemand (eksempelvis i henhold til hvidvasklovens § 38 om revisors pligt til at hemmeligholde, at der er givet underretning til SØIK), ændrer konkursen ikke på, at revisor (fortsat) må iagttage sin tavshedspligt, og revisor er i så fald afskåret fra at meddele de pågældende oplysninger til kurator, medmindre skifteretten meddeler pålæg om udlevering af oplysningerne, eller udlevering kan ske ved ekstrahering, sådan at de tavshedsbelagte oplysninger udelades.

Revisor bør ved besvarelse af anmodninger fra kurator være opmærksom på risikoen for, at den nu konkursramte klient kan indtage det standpunkt, at revisor har meddelt oplysninger, som revisor ikke var forpligtet – og dermed heller ikke berettiget – til at give, og indgive klage til Revisornævnet i den anledning. I praksis er der særlig risiko herfor i tilfælde af udlevering af dokumenter. Dette bør ses i sammenhæng med, at kurator – som, når konkursen indtræder ikke har detaljeret kendskab til selskabet – ofte vil holde sine forespørgsler i åbne vendinger à la "dokumenter af betydning for selskabets regnskabsmæssige forhold". I den forbindelse må det antages, at der gælder vide rammer for, hvad revisor berettiget kan udlevere, også henset til, at formålet med bestemmelsen i konkurslovens § 105 er at sikre, at kurator kommer i besiddelse af de oplysninger, der er nødvendige for at sikre forsvarlig behandling af konkursboet.

Revisors oplysningspligt begrænses af forbuddet mod selvinkriminering. Det må antages, at dette gælder, uanset om der er tale om, at revisor har pådraget sig et egentligt strafansvar, f.eks. medvirken til klientens overtrædelse af skattelovgivningen, eller at revisor ved at udlevere de pågældende oplysninger udsætter sig for risiko for en disciplinær sanktion. Tilsvarende gælder, at kurator ikke med støtte i revisors oplysningspligt kan forlange, at revisor skal meddele oplysninger med henblik på at tilvejebringe grundlag for, at konkursboet (eller kreditorerne) kan gennemføre erstatningssag mod revisor. Det forekommer, at kurators spørgsmål i et møde med revisor kan

antage en karakter, som giver anledning til den tanke, at kurators egentlige ærinde er at indsamle oplysninger, der kan give skyts til en erstatningssag mod revisor. De advokatetiske regler tilsiger, at kurator må gøre revisor opmærksom på, hvis dette er formålet med kurators spørgsmål, men det siger sig selv, at revisor også selv bør være på vagt heroverfor og sige fra, hvis det står klart, at samtalen ikke længere drejer sig om oplysning af sagen, men om et muligt krav mod revisor.

Revisors uberettigede afslag på at følge en anmodning fra kurator om udlevering af oplysninger vil udgøre en overtrædelse af god revisorskik, og revisor kan ikke tage et generelt forbehold om, at han eller hun kun vil udlevere oplysninger til kurator, hvis skifteretten har meddelt revisor pålæg herom. Omvendt kan der være situationer, hvor der foreligger berettiget tvivl om revisors pligter, og hvor det er rimeligt, at revisor ikke blot skal forlade sig på sit eget skøn. Revisor kan i så fald forlange, at kurators anmodning om udlevering af bestemte oplysninger forelægges for skifteretten.



8. MYNDIGHEDER ANMODER OM ELLER AFKRÆVER OPLYSNINGER FRA REVISOR

Revisorer får ofte forespørgsler om at udlevere oplysninger om deres klienter. Det er her helt centralt, at revisor kræver en skriftlig henvendelse herom, og at denne henvendelse henviser til det retlige grundlag. De myndigheder, der spørger, er oftest SKAT og politiet.

8.1 Hvornår kan SKAT kræve oplysninger fra revisor?

Hvis en skatteydere regnskabsmateriale mv. ligger hos revisor som tredjemand, skal materialet udleveres til SKAT, selv om revisor undtagelsesvist kan udøve tilbageholdsret over materialet. SKAT skal i så fald drage omsorg for, at materialet tilbageleveres til den pågældende revisor, hvis betingelserne for tilbageholdsret fortsat er til stede. Dette fremgår af skattekontrollovens § 6, stk. 3:

”Beror regnskabsmaterialet m.v. hos tredjemand, skal denne, selv om den pågældende har tilbageholdsret herover, efter anmodning udlevere materialet til told- og skatteforvaltningen, som i så fald drager omsorg for, at materialet afleveres til den pågældende tredjemand efter benyttelsen”.

Revisors udleveringspligt omfatter kun den skattepligtiges regnskabsmateriale og ikke materiale, der tilhører revisor såsom revisors interne arbejdsnotater.

8.2 Hvornår kan politiet kræve oplysninger fra revisor?

Politiet kan i en strafferetlig efterforskning kræve oplysninger udleveret af blandt andre revisor under henvisning til hjemlen i retsplejelovens § 804. Jf. nærmere om edition i afsnit 10 nedenfor.

9. VIDNEPLIGT

9.1 Vidneudelukkelse og vidnefritagelse

Retsplejelovens § 168 bestemmer, at enhver med de i loven fastsatte undtagelser har pligt til at afgive forklaring i retten som vidne. Undtagelserne findes i §§ 169-170 om vidneudelukkelse og §§ 171-172 om vidnefritagelse. Reglerne om vidneudelukkelse regulerer den konflikt, som kan opstå mellem revisors (eller andres) tavshedspligt og pligten til at afgive vidneforklaring. Retsplejeloven §§ 169-170 om vidneudelukkelse er udtømmende, hvilket betyder, at den, der har tavshedspligt, men som ikke efter de to bestemmelser er udelukket fra at afgive forklaring som vidne, har pligt til at afgive vidneforklaring.

Vidnefritagelse dækker over den situation, at den, der er indkaldt som vidne, ikke har pligt til at afgive forklaring, fordi vidnet derved vil udsætte sig selv eller sine nærmeste pårørende for straf, tab af velfærd eller anden væsentlig skade. Vidnefritagelsesreglerne kan i visse tilfælde være relevante for revisor i retssager mod klienter. Et eksempel herpå er Højesterets kendelse af 22. marts 1999 gengivet i UfR 1999.1015 H, hvor Højesteret fandt, at revisor i forbindelse med en straffesag anlagt mod revisors klient var fritaget fra at afgive vidneforklaring, idet revisor forud for sagen var blevet indklaget for Disciplinærnævnet for Statsautoriserede Revisorer, og idet en forklaring efter de sanktioner, som disciplinærsystemet kunne pålægge, ville kunne udsætte revisor for både straf og tab af velfærd. Af landsrettens præmisser, som Højesteret stadfæstede, fremgår, at hvervet som statsautoriseret revisor ikke indebærer en sådan særlig oplysningspligt, at revisor derved var afskåret fra at påberåbe sig vidnefritagelse.

9.2 Særlig om vidneudelukkelse

Bortset fra i sager som den foran nævnte, hvor der foreligger risiko for skadevirkninger for revisor selv (navnlig risiko for selvinkriminering), hvis revisor pålægges at afgive forklaring, er det reglerne om vidneudelukkelse (dvs. retsplejelovens §§169-170), som regulerer spørgsmålet om vidnepligt for revisorer.

Om vidneudelukkelsesreglerne skal indledningsvis bemærkes, at reglerne ofte ikke vil være af betydning, fordi den, der har krav på hemmeligholdelse, giver afkald herpå. Revisor kan ikke påberåbe sig tavshedspligt og dermed undgå afgivelse af vidneforklaring, hvis den, som tavshedspligten tilgodeser, er indforstået med, at revisor afgiver forklaring. Det tilkommer således revisors klient at råde over, hvilke af de oplysninger der normalt er undergivet revisors tavshedspligt, som revisor må røbe, og under hvilke omstændigheder dette kan ske. Klienten er ligeledes til enhver tid berettiget til at tilbagekalde et samtykke om tilladelse til revisors videregivelse af tavshedsbelagte oplysninger.

Forholdet mellem vidnepligten og tavshedspligten er reguleret i retsplejeloven § 170. Bestemmelsens stk. 1 og 2 regulerer retsforholdet for præster, læger og advokater, mens § 170, stk. 3, regulerer spørgsmålet for andre persongrupper end de i stk. 1 og 2 anførte, herunder revisorer. For så vidt angår revisors ansatte, gælder, at de ("de pågældende personers medhjælpere") er omfattet af § 170, stk. 4, som bestemmer, at reglerne i § 170, stk. 1-3, gælder tilsvarende for ansatte.

Udgangspunktet i § 170, stk. 3, er – i modsætning til, hvad der gælder efter § 170, stk. 1 og 2 – at vidnepligten har forrang for tavshedspligten. Retsplejelovens § 170, stk. 3, angiver således – som en undtagelse fra hovedreglen

om vidnepligt – at "[r]etten kan bestemme, at forklaring ikke skal afgives om forhold, med hensyn til hvilke vidnet i medfør af lovgivningen har tavshedspligt, og hvis hemmeligholdelse har væsentlig betydning".

Afgørelsen af, om revisor kan undgå at afgive vidneforklaring efter § 170, stk. 3, beror på en konkret vurdering. Udgangspunktet skal tages i, om det pågældende sagsforhold er af en sådan karakter, at klienten har et rimeligt krav på hemmeligholdelse også under en retssag. Af en betænkning om vidner, som i 1962 blev afgivet af et sagkyndigt udvalg, fremgår, at der efter udvalgets opfattelse ikke var grundlag for generelt at sidestille advokater og revisorer med hensyn til vidnepligt. Baggrunden herfor var – ifølge udvalgets opfattelse – at revisorer typisk besidder oplysninger af "erhvervsøkonomisk" karakter, mens advokater typisk besidder oplysninger af privat karakter. Selv om udviklingen nok er løbet noget fra denne opdeling, er det imidlertid klart, at retsplejelovens ordning er, at advokater som udgangspunkt er udelukket fra at afgive forklaring (medmindre den, der har krav på hemmeligholdelse, tillader det), mens hovedreglen for revisorer er, at de ikke kan påberåbe sig vidneudelukkelse. Af udvalgsbetænkningen fra 1962 fremgår som et konkret eksempel på, hvorfor advokater og revisorer ikke bør sidestilles, at revisor som almindelig regel ikke bør kunne påberåbe sig tavshedspligt under en retssag, hvor revisor må antages at være i besiddelse af materiale til belysning af sin klients skattesvig eller lignende (om skattesvig henvises tillige til afsnit 4). I overensstemmelse med denne opfattelse blev revisor i Østre Landsrets kendelse af 3. maj 1989 gengivet i UfR 1989.876 Ø ikke fritaget for vidnepligt i en straffesag mod en tidligere klient, som var tiltalt for skattesvig og momsunddragelse.

Hvis revisor er af den opfattelse, at der foreligger en vidneudelukkelsesgrund, kan han eller hun ikke undlade at møde frem i retten. Revisor må give møde og redegøre over for retten for sin opfattelse, idet afgørelsen om vidnepligt træffes af retten. Dette gælder også ved vidnefritagelsesgrunde. Hvis retten i en sådan situation pålægger revisor at afgive forklaring til trods for revisors tavshedspligt, gælder, at retten skal sørge for, at der under afhøringen i videst muligt omfang tages hensyn til den, i hvis interesse vidneudelukkelse kunne være bestemt (dvs. revisors klient). Retten har også mulighed for at bestemme, at dørene skal lukkes, mens forklaringen afgives, eller forbyde offentlig gengivelse af forklaringen.

Selv om vidnepligten for revisorer i retsplejeloven er givet en generel forrang fremfor tavshedspligten, er det ikke ensbetydende med, at revisors generelle tavshedspligt dermed er gennembrudt. Retsplejelovens regel angår alene pligten til at afgive forklaring for en domstol og påvirker ikke på den tavshedspligt, revisor i øvrigt er underlagt.

9.3 Særlig om voldgiftssager

Er der tale om en voldgiftssag, har revisor ingen pligt – og heller ikke uden sin klients samtykke ret – til at afgive forklaring for voldgiftsretten. Imidlertid gælder efter voldgiftslovens § 27, stk. 1, at en voldgiftsret – eller en part med samtykke fra voldgiftsretten – kan anmode domstolene om bistand til optagelse af bevis efter retsplejelovens regler. Nægter revisor at afgive forklaring for voldgiftsretten, vil der således være mulighed for, at spørgsmålet indbringes for de ordinære domstole, hvor de foran gengivne principper om revisors tavshedspligt og fravigelse heraf vil finde anvendelse. Noget andet er selvsagt, at revisor ofte vil afgive forklaring, hvis hans eller hendes klient har et ønske om, at revisor på denne måde bidrager til sagens oplysning.

10. PLIGT TIL FREMLÆGGELSE AF DOKUMENTER I RETSSAGER (EDITION)

Edition betyder "fremlæggelse". En editionsbegæring er et processuelt skridt, som kan tages i anvendelse under en retssag, og som indebærer, at en part eller en udenforstående tredjemand efter begæring fra den, der ønsker edition, skal fremlægge et eller flere dokumenter, sådan at disse kan indgå som bevis i retssagen. Editionspligten begrænses (bl.a.) af vidneudelukkelses- og vidnefritagelsesgrundene og skal således ses i sammenhæng med vidnepligten og undtagelserne hertil (afsnit [9] foran).

Editionsreglerne findes i retsplejelovens §§ 298-300 for civile sager og §§ 803-806 for straffesager.

Editionsinstituttet angår alene dokumenter (eller anden form for fysisk lagring af bestemte oplysninger). Editionsreglerne kan dermed ikke anvendes som grundlag for, at en part eller en udenforstående tredjemand skriftligt skal redegøre for bestemte forhold eller producere dokumenter, som ikke eksisterer i forvejen.

10.1 Civile sager

Retsplejelovens §§ 298 og 299 indeholder de materielle regler om henholdsvis en parts og en udenforstående tredjemands pligt til edition (d.v.s. en sondring mellem, om revisor er part i en retssag, eller det eksempelvis er revisors klient, der er part i en retssag, hvorved revisor optræder som tredjemand). Retsplejelovens § 300 angiver visse fælles regler for fremgangsmåden ved edition.

En grundlæggende forskel mellem partsedition (§ 298) og tredjemandsedition (§ 300) er, at rettens pålæg om fremlæggelse af dokumenter ikke medfører nogen "forpligtelse" i sædvanlig betydning, når det drejer sig om et pålæg rettet til en part. Hvis pålægget rettes til tredjemand, er det bindende. Undlader tredjemand at opfylde et pålæg, kan vedkommende straffes (efter samme regler som den, der unddrager sig forpligtelsen til at møde og afgive vidneforklaring). Når et editionspålæg rettes til en part, er retsstillingen derimod den, at parten selv bestemmer, om vedkommende vil efterkomme pålægget eller ej. Hvis pålægget ikke efterkommes, er den eneste sanktionsmulighed, at retten kan tillægge undladelsen virkning til fordel for modparten og – hvis retten finder grundlag for det – lægge modpartens fremstilling af faktiske omstændigheder til grund for sin afgørelse, jf. retsplejelovens § 298, stk. 2. Modpartens fremstilling kan imidlertid ikke lægges til grund, hvis den modbevises af de kendsgerninger, som i øvrigt foreligger i sagen.

10.1.1 Civile sager - partsedition

Retsplejelovens § 298 vedrører partsedition, dvs. hvor editionsbegæringen fremsættes over for en part i retssagen. I civile sager anlagt mod revisorer vil en editionsbegæring ofte være begrundet i et ønske om indsigt i revisors arbejdspapirer. Før fremsættelse af en editionsbegæring vil der ofte være fremsat en processuel opfordring i et processkrift, hvor revisor er blevet anmodet om at fremlægge visse dokumenter. Afslår revisor at fremlægge

de efterspurgte dokumenter, kan næste skridt være en editionsbegæring. En anden mulig strategi for modparten vil være at påberåbe sig, at revisors nægtelse af at fremlægge de dokumenter, som efterspørges, bør tillægges processuel skadevirkning, sådan at den manglende fremlæggelse af dokumenterne bevismæssigt kommer revisor til skade.

Der er et antal kriterier, som skal være opfyldt, for at der kan pålægges edition. Kriterierne er angivet i retsplejelovens § 298 stk. 1, sammen med § 300, stk. 1.

For det første gælder, at der skal foreligge en begæring om edition fra en part i sagen, dvs. retten ikke af egen drift kan meddele et editionspålæg.

For det andet er det et krav, at den part, som editionsbegæringen rettes mod, har de efterspurgte dokumenter i sin besiddelse. Det betyder, at der skal være tale om et dokument, der faktisk findes, og at en revisor således ikke kan tilpligtes at producere et dokument eller at fremlægge et dokument, som efterfølgende er destrueret.

For det tredje skal de dokumenter, der efterspørges, tjene til opfyldelse af den editionssøgende parts bevisbyrde. For det fjerde må dokumenterne ikke indeholde oplysninger om forhold, som den muligt editionspligtige ville være udelukket fra eller fritaget for at afgive forklaring om, jf. retsplejelovens §§ 169-172. Herom henvises til gennemgangen i afsnit [9] foran.

For det femte skal de kendsgerninger, som ønskes bevist ved hjælp af dokumenterne, angives i editionsbegæringen. Heraf følger også, at det ikke i dansk ret er muligt at benytte editionsreglerne til brug for en "undersøgelsesmæssigt præget gennemgang" af modpartens sagsmateriale (svarende til reglerne om "discovery" i amerikansk retspleje). Dette princip fastslog Højesteret allerede i 1968, og det har været fastholdt siden. Et nyligt eksempel herpå er Højesterets kendelse af 24. juni 2015 gengivet i UfR 2015.3319 i erstatningssagen om Roskilde Bank, hvor Finansiell Stabilitet havde anmodet revisor om at fremlægge sine arbejds papirer m.v. for regnskabsårene 2006 og 2007, og hvor Højesteret udtalte, at Finansiell Stabilitet ikke havde "angivet, hvilke kendsgerninger der skal bevises ved fremlæggelse af dokumenterne, og Højesteret finder ikke grundlag for at pålægge Revisionen at udlevere dokumenterne til brug for en undersøgelsesmæssigt præget gennemgang, jf. retsplejelovens § 298 og 300, stk. 1". Heraf følger imidlertid ikke, at revisors arbejds papirer som sådan er undtaget fra edition. Hvis der er tale om dokumenter, som er afgørende for sagen, og modparten er uden reel mulighed for at løfte sin bevisbyrde på anden måde end ved fremlæggelse af dokumenterne, vil editionspålæg blive meddelt, men vurderingen må i princippet ske dokument for dokument.

Endelig – for det sjette – skal den editionssøgende part angive de grunde, hvorpå han eller hun støtter, at modparten er i besiddelse af dokumenterne. Heraf følger også, at en part ikke kan forvente at opnå edition i modpartens dokumenter, hvis det uden større besvær er muligt at skaffe dokumenterne på anden måde.

Hvis situationen er den, at et dokument indeholder visse oplysninger, som er tavshedsbelagte, og andre oplysninger, som ikke er, kan der blive tale om fremlæggelse af dokumentet med overstregning af de oplysninger, som ikke kan videregives.

10.1.2 Civile sager - tredjemandsedition

Retsplejelovens § 299 drejer sig om tredjemandsedition, dvs. hvor begæringen retter sig mod en person, som ikke er part i den pågældende retssag.

I forhold til bestemmelsen i § 298 om partsedition indeholder retsplejelovens § 299 en mulighed for at indskrænke editionspålægget, sådan at tredjemand alene skal "forevise" dokumenter, der er af særlig fortrolig karakter.

For så vidt angår kravene til editionsbegæringen, herunder angivelsen af, hvad dokumenterne skal bevise, og hvorfor det bør lægges til grund, at den editionspligtige har de efterspurgte dokumenter i sin besiddelse, gælder det samme som ved partsedition. I modsætning til § 298 indeholder § 299 krav om, at dokumenterne skal have "betydning for sagen", men sådan som § 298 anvendes i praksis, kan det næppe antages, at dette indebærer nogen realitetsforskel mellem de to bestemmelser.

Det må antages, at tredjemandsedition er et subsidiært retsmiddel i forhold til muligheden for partsedition. Er der således tale om, at såvel modparten i en retssag som en udenforstående tredjemand (f.eks. en revisor) har rådighed over de samme dokumenter, må den editionsøgende part henvises til at fremsætte begæring om partsedition.

10.2 Straffesager

Edition i straffesager er et pålæg over for en ikke-mistænkt person om at forevise eller udlevere dokumenter eller genstande til politiet. På grund af forbuddet mod selvinkriminering kan edition i straffesager kun anvendes over for personer (fysiske såvel som juridiske), der ikke er mistænkt.

Retsplejelovens §§ 804 og 805 indeholder de materielle krav til strafferetlig edition. Efter § 804 skal der være grund til at antage, at de pågældende dokumenter kan tjene som bevis, mens § 805 indeholder en proportionalitetsgrundsætning, som indebærer, at edition skal afslås, hvis et editionspålæg står i misforhold til sagens betydning og det tab eller den ulempe, som et editionspålæg kan antages at medføre. Der er ikke grundlag for at meddele editionspålæg, hvis det må antages, at de ønskede oplysninger kan indhentes på anden måde end gennem edition.

Bestemmelsen i retsplejelovens § 804, stk. 1, har følgende ordlyd:

"Som led i efterforskningen af en lovovertrædelse, der er undergivet offentlig påtale, eller krænkelse som nævnt i § 2, stk. 1, nr. 1, i lov om tilhold, opholdsforbud og bortvisning kan der meddeles en person, der ikke er mistænkt, pålæg om at forevise eller udlevere genstande (edition), hvis der er grund til at antage, at en genstand, som den pågældende har rådighed over, kan tjene som bevis, bør konfiskeres eller ved lovovertrædelsen er fravendt nogen, som kan kræve den tilbage. Når pålæg meddeles en erhvervsvirksomhed, finder § 189 tilsvarende anvendelse for andre, der i kraft af deres tilknytning til virksomheden har fået kendskab til sagen."

I bestemmelsen indfortolkes et specificationskrav, som indebærer, at en editionsbegæring efter retsplejeloven § 804 skal være konkretiseret og nærmere afgrænset. Det betyder, at oplysningerne om de dokumenter eller genstande, som ønskes udleveret eller forevist, skal være så nøjagtige, at der er mulighed for entydig identifikation.

Også i straffesager gælder, at editionspligten begrænses af vidneudelukkelses- og vidnefritagelsesgrundene. Der er dermed ikke grundlag for at meddele editionspligt, hvis dette vil medføre afsløring af oplysninger, som den pågældende vil være udelukket fra eller fritaget for at afgive forklaring om som vidne, jf. herved retsplejelovens § 804, stk. 4.

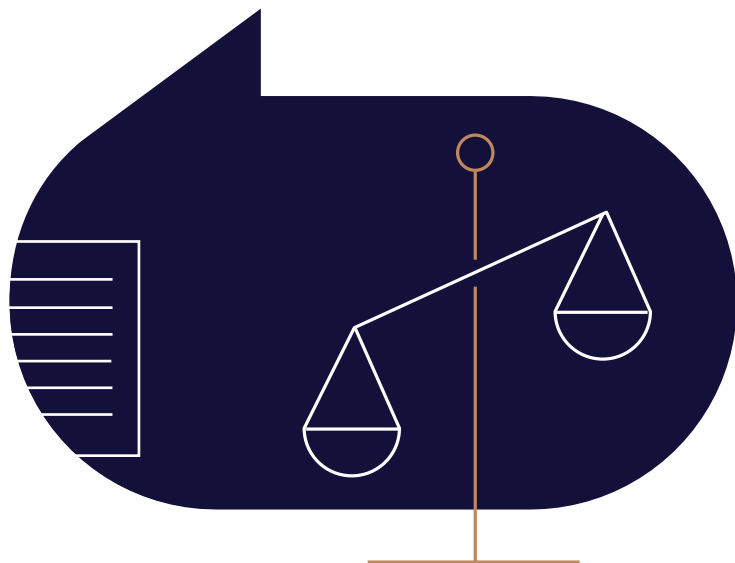
10.3 Tvangsfuldbyrdelse af straffedom

Endvidere gælder, at revisors tavshedspligt kan fortrænges i forbindelse med tvangsfuldbyrdelse af en straffedom, jf. retsplejelovens § 1002, stk. 1, der har følgende ordlyd:

"Efter at dom er afsagt, finder reglerne i kapitel 74 om beslaglæggelse til sikkerhed for det offentlige krav på sagsomkostninger, krav på konfiskation efter straffelovens § 75, stk. 1, 1. pkt., 2. led, og 2. pkt., og stk. 3, og § 76 a, stk. 5, bødekrav eller forurettedes krav på erstatning i sagen tilsvarende anvendelse. Endvidere finder reglerne om ransagning i kapitel 73 og reglerne om edition i kapitel 74 tilsvarende anvendelse, hvis der er bestemte grunde til at antage, at der ved ransagning eller edition kan findes genstande eller værdier, som kan beslaglægges efter 1. pkt. Afgørelser efter 1. og 2. pkt. træffes af den ret, som har afsagt dommen i 1. instans. I forbindelse med afgørelse om beslaglæggelse efter 1. pkt. skal der træffes afgørelse om, hvordan det beslaglagte skal anvendes, jf. § 807 d, stk. 2 og 3."

Højesterets fastslog ved kendelse af 12. januar 2015 gengivet i UfR 2015.1259, at bestemmelsen også omfatter oplysninger om allerede beslaglagte aktiver. Efter afsigelse af straffedom var anklagemyndigheden af den formodning, at den dømte ejede halvdelen af aktiekapitalen i et aktieselskab. I den forbindelse fremsatte anklagemyndigheden begæring om, at selskabets revisor skulle udlevere forskelligt materiale, herunder aktionærfortegnelse, aktionæroverenskomst, råbalancer, kontokort, bestyrelsesmødereferater og årsopgørelser fra selskabets bankforbindelser. Byretten meddelte afslag på editionsbegæringen, mens Østre Landsret tillod den ønskede edition. Højesteret udtalte, at "oplysninger af den karakter, som editionsanmodningen angår – der er nødvendige for at tvangsrealisere de allerede beslaglagte aktier i [selskabet] – kunne have været genstand for et pålæg om edition i henhold til retsplejelovens § 804 før dommen i straffesagen, herunder samtidig med eller efter beslaglæggelsen. Med bestemmelsen i retsplejelovens § 1002, stk. 1, 2. pkt., er der tilsvarende indført mulighed for edition med henblik på beslaglæggelse efter dom. På denne baggrund finder Højesteret, at der i medfør af retsplejelovens § 1002, stk. 1, 2. pkt., jf. § 804, ved edition kan indhentes supplerende oplysninger om et allerede beslaglagt aktiv også efter dommen i straffesagen".

Endvidere fremgår, at Højesteret tiltrådte landsrettens præmisser, hvorefter "revisors tavshedspligt ikke er til hinder for edition, jf. § 170, stk. 3".



BILAG: Oversigt over behandlede gennembrud af tavshedspligten om klienters forhold

EMNE	LOVBESTEMMELSE	OPGAVETYPER	OPLYSNINGER OM	MODTAGER	TRIGGER
Grove økonomiske forbrydelser <i>Afsnit 2</i>	Revisorlovens § 22 <i>Forordningens artikel 7</i>	Erklæring med/uden sikkerhed <i>Revision i PIEs</i>	Selskabets ledelse	Først eventuelt selskabets ledelse (14 dages frist) Dernæst SØIK	Revisor skal "indse" (eller rettere "må indse")
ES' Undersøgelser <i>Afsnit 3</i>	Revisorlovens § 37	Erklæring med sikkerhed	Revisor og/eller revisionsvirksomhedens erklæringsarbejde	ES	ES vurderer, at der er risiko for, at en revisor/en revisionsvirksomhed har overtrådt eller vil overtræde en pligt, der følger af revisorloven eller forordningen
Hvidvask/terrorfinansiering <i>Afsnit 4</i>	Hvidvasklovens § 26	Alle opgaver, også ved non-accept	Kunden	SØIK (tavshedspligt over for kunden)	Mistanke, som ikke kan afkræftes, er nok (hertil nævnes viden/grund til at antage)
Erhvervsdrivende fonde: Overholdelse af lov m.v. <i>Afsnit 5.1</i>	Erhvervsfondsloven § 74, stk. 2 og 3	Revision	Fonden	ES	Lov m.v.: Ikke er overholdt, ikke er uvæsentlig, ikke straks berigtiges
Almindelige fonde: Overholdelse af lov m.v. <i>Afsnit 5.1</i>	Lov om fonde og visse foreninger § 25, stk. 4	Revision	Fonden	Civilstyrelsen	Anledning til bemærkninger eller påtale forhold
Regulerede uddannelsesinstitutioner: Væsentlige lovovertrædelser og tilsidesættelser af forskrifter om midlers forvaltning	Bekendtgørelse om revision og tilskuds-kontrol m.m. ved institutioner for erhvervsrettet uddannelse, almengymnasiale uddannelser og almen voksenuddannelse m.v. § 7, stk. 1	Revision (finansiel, juridisk kritisk, forvaltning)	Skolen	Skolens ledelse (tre ugers frist til at meddele det til Styrelsen for kvalitet og undervisning og Rigsrevisionen). Overskrides denne frist skal revisor underrette.	Bliver opmærksom på

BILAG: Oversigt over behandlede gennembrud af tavshedspligten om klienters forhold

EMNE	LOVBESTEMMELSE	OPGAVETYPEN	OPLYSNINGER OM	MODTAGER	TRIGGER
Frie uddannelsesinstitutioner: Væsentlige lovovertrædelser og tilsidesættelser af forskrifter om midlers forvaltning <i>Afsnit 5.2</i>	Bekendtgørelse om revision og tilskudskontrol m.m. ved efterskoler og frie fagskoler, frie grundskoler, private gymnasieskoler, studenterkurser og kurser til højere forberedelseseksamen (hf-kurser) m.v. og produktionskoler, § 7, stk. 1	Revision (finansiel, juridisk kritisk, forvaltning)	Skolen	Skolens ledelse (tre ugers frist til at meddele det til Styrelsen for kvalitet og undervisning. Overskrides denne frist skal revisor underrette).	Bliver opmærksom på
Underretning af koncernrevisor <i>Afsnit 6.1</i>	Revisorlovens § 30, stk. 2: Uanset bestemmelserne i straffelovens §§ 152-152 e kan revisor i en dattervirksomhed videregive oplysninger til koncernrevisor i en modervirksomhed. Europa-Parlamentets og rådets direktiv 2014/56/EU af 16. april 2014 om ændring af direktiv 2006/43/EF om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, artikel 23, stk. 5	Koncernrevision	Revisorloven omfatter dattervirksomheder i Danmark. Dattervirksomheder i andre EU-lande skal efter direktivet have samme ret	Revisorlov: Koncernrevisor globalt	Ikke relevant
Underretning af komponentrevisor <i>Afsnit 6.2</i>	Ingen lovkrav. Det må styres via moderselskabets ledelse	Revision	Koncernpraksis m.v.	Komponentrevisor	Ikke relevant
Intern underretning af underskrivende revisor ved rådgivning <i>Afsnit 6.3</i>	Ingen specifikke lovkrav. Det må styres via revisionsfirmaets interne regler, der skal sikre, at adgang er saglig og nødvendig, herunder under iagttagelse af persondataregler	Revision (potentielt alle opgaver)	Oplysning med relevans for en anden opgave	Revisor (potentielt alle i revisionsfirma)	Ikke relevant

BILAG: Oversigt over behandlede gennembrud af tavshedspligten om klienters forhold

EMNE	LOVBESTEMMELSE	OPGAVETYPER	OPLYSNINGER OM	MODTAGER	TRIGGER
Rekonstruktion/ likvidation/ konkurs <i>Afsnit 7</i>	Rekonstruktør, der overtager ledelsen, likvidator/ kurator, der erstatte ledelsen			Rekonstruktør Likvidator Kurator	Ikke relevant
Hvornår kan SKAT kræve oplysninger? <i>Afsnit 8.1</i>	Skattekontrollovens § 6, stk. 3	Opgaver, hvor revisor opbevarer kunders regnskabs- materiale	Regnskabsmate- riale	SKAT	Ikke relevant
Hvornår kan politiet kræve oplysninger? <i>Afsnit 8.2</i>	Edition i en straffe- retlig efterforskning: Retsplejelovens § 804	Alle opgaver	Kunden	Politiet	Ikke relevant
Vidnepligt <i>Afsnit 9</i>	Vidnepligt Retsplejelovens § 168, stk. 1: Undtagelser: Vidneudelukkelse retsplejelovens §§ 169-170 Vidnefritagelse retsplejelovens § 171	Alle opgaver	Sagens parter Hensyn til klientens forhold Hensyn til revisors forhold (navnlig selvinkriminering)	Retten Retten afgør Retten afgør	Ikke relevant
Pligt til frem- læggelse af dokumenter i retssager (edition) <i>Afsnit 10</i>	Under straffesag: Retsplejelovens § 804 Efter en straffesag: Retsplejelovens § 1002 I civile sager Partsedition: Retsplejelovens §§ 298 og 300 Tredjemandsedition: Retsplejelovens §§ 299 og 300	Alle opgaver	Den tiltalte, respektive den dømte Typisk revisors arbejds papirer. Ikke pligt til at efterkomme pålæg, men kan i så fald have betydning for sagens afgørelse Under respekt af reglerne om vidneudelukkelse	Domstolen	Ikke relevant