

ERHVERVSANKENÆVNET

ÅRSBERETNING

2003

INDLEDNING

Hermed aflægger Erhvervsankenævnet beretning for nævnets virksomhed i året 2003.

Beretningen indeholder i kapitel 1 formandskabets redegørelse for nævnets almindelige forhold. En fortegnelse over Erhvervsankenævnets medlemmer og sekretariat findes i kapitel 2. På grundlag af loven og bekendtgørelsen om Erhvervsankenævnet og den praksis, der har udviklet sig siden etableringen af nævnet den 1. januar 1988, indeholder kapitel 3 en beskrivelse af de særlige organisatoriske forhold, der gælder for dette nævn, og af grænserne for nævnets kompetence. De kendelser, der er afsagt af de enkelte nævn, refereres i kapitel 4. Statistiske oplysninger om nævnets virksomhed findes i kapitel 5.

Som bilag til beretningen er optaget loven, lovforslaget med bemærkninger og bekendtgørelsen om Erhvervsankenævnet samt en fortegnelse over de love, som er omfattet af ankenævnets kompetence.

Juni 2004

Jan Uffe Rasmussen
formand

Ulla Staal
næstformand

INDHOLDSFORTEGNELSE

1. FORMANDSKABETS BERETNING	5
2. ERHVERVSANKENÆVNETS SAMMENSÆTNING	6
3. SAGSBEHANDLINGEN I ERHVERVSANKENÆVNET	8
3.1. Ankenævnets organisation	8
3.2. Ankenævnets kompetence	9
3.3. Indgivelse af klager	10
3.4. Sagens forberedelse	11
3.5. Sagens afgørelse	12
4. ERHVERVSANKENÆVNETS PRAKSIS	14
4.1. Lov om banker og sparekasser	14
1) Kendelse af 13. februar 2003. (j.nr. 02-100.889). Klager ikke anset som part og havde dermed ikke krav på at få en klage over en bank og et investeringsselskab behandlet.....	14
2) Kendelse af 29. december 2003. (j.nr. 02-171.812). Pengeinstitut pålagt at nedskrive domicilejendom til markedsværdi.....	19
4.2. Lov om forsikringsvirksomhed	30
3) Kendelse af 11. marts 2003. (j.nr. 02-131.885 og j.nr. 02-169.183). Engangskorrektion skulle indregnes direkte på åbningsbalancen.....	30
4.3. Lov om værdipapirhandel mv.	37
4) Kendelse af 21. oktober 2003. (j.nr. 02-232.061). Ikke grundlag for fritagelse for tilbudspligt.....	37
4.4. Lov om firmapensionskasser.....	47
5) Kendelse af 24. april 2003. (j.nr. 02-125.195). Sag hjemvist til Finanstilsynet til ekstrahering og udlevering til klager.....	47
4.5. Lov om realkreditinstitutter.....	56
6) Kendelse af 11. februar 2003. (j.nr. 01-133.367). Værdiansættelse af forretningsejendom.....	56
4.6. Lov om aktieselskaber og lov om anpartsselskaber.....	81
7) Kendelse af 29. april 2003. (j.nr. 01-98.852). Havn registreringspligtig i henhold til aktieselskabsloven.....	81

8) Kendelse af 1. september 2003. (j.nr. 01-232.566). Sletning af filial af selskabsregistret stadfæstet.....	100
9) Kendelse af 3. november 2003. (j.nr. 03-95.165). Vejledende udtalelse vedrørende udlodning af midler i et aktieselskab under likvidation kunne ikke indbringes for ankenævnet.....	116
10) Kendelse af 18. november 2003. (j.nr. 02-219.129). Registreret hjemstedsadresse skal være der, hvor selskabets ledelse og administration rent faktisk foregår.....	120
11) Kendelse af 27. november 2003. (j.nr. 03-108.415). Vejledende udtalelse vedrørende udlodning af midler fra aktieselskab i likvidation kunne ikke indbringes for ankenævnet.....	125
12) Kendelse af 9. december 2003. (j.nr. 03-187.242). 4-ugers frist fra spaltplingsplanens underskrivelse til dens modtagelse i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke overholdt, hvorfor spaltplingsplanens modtagelse ikke kunne bekendtgøres	130
4.7. Årsregnskabsloven.....	132
13) Kendelse af 26. juni 2003. (j.nr. 02-217.263). Afgift i forbindelse med for sent indsendt årsregnskab ikke eftergivet.....	132
14) Kendelse af 18. august 2003. (j.nr. 03-19.612). Afgift i forbindelse med for sent indsendt årsregnskab ikke eftergivet.....	137
15) Kendelse af 11. september 2003. (j.nr. 02-219.146). Afgift i forbindelse med for sent indsendt årsregnskab ikke eftergivet.....	142
16) Kendelse af 18. september 2003. (j.nr. 02-195.251). Afgift i forbindelse med for sent indsendt årsregnskab ikke eftergivet.....	149
17) Kendelse af 6. oktober 2003. (j.nr. 02-212.969). Afgift i forbindelse med for sent indsendt årsregnskab ikke eftergivet.....	153
18) Kendelse 18. november 2003. (j.nr. 02-228.907). Afgift i forbindelse med for sent indsendt årsregnskab ikke eftergivet.....	157
19) Kendelse af 27. november 2003. (j.nr. 03-105.886). Afgift i forbindelse med for sent indsendt årsregnskab ikke eftergivet.....	172
20) Kendelse af 11. december 2003. (j.nr. 03-96.602). Afgift i forbindelse med for sent indsendt årsregnskab ikke eftergivet.....	179
21) Kendelse af 9. december 2003. (j.nr. 02-192.662). Afslået berigtigelse af registrerede oplysninger om selskabers første regnskabsperiode samt at registrere beslutning om ændring af første regnskabsperiode	184

4.8. Lov om omsætning af fast ejendom.....	224
22) Kendelse af 16. juni 2003. (j.nr. 02-180.945). Ansættelse i skatteforvaltning sidestillet med 1 års beskæftigelse i ejendomsformidlingsvirksomhed	224
23) Kendelse af 2. oktober 2003. (j.nr. 02-228.829). Klagers hidtidige beskæftigelse anerkendt som svarende til 1 års beskæftigelse i en ejendomsformidlingsvirksomhed	236
24) Kendelse af 13. oktober 2003. (j.nr. 02-180.885). Klagers hidtidige beskæftigelse anerkendt som svarende til 1 års beskæftigelse i en ejendomsformidlingsvirksomhed	242
4.9. Lov om fremme af privat udlejningsbyggeri.....	254
25) Kendelse af 29. december 2003. (j.nr. 03-101.032). Ikke hjemmel til at påklage Erhvervs- og Boligstyrelsens afgørelse til Erhvervsankenævnet – uanset fejlagtig klagevejledning	254
4.10. Lov om en rejsegarantifond.....	258
26) Kendelse af 11. september 2003. (j.nr. 03-88.215). Højskole registreringspligtig i Rejsegarantifonden i forbindelse med rejsekursus	258
5. SAGSSTATISTIK.....	265

BILAG:

1. Lov nr. 858 af 23. december 1987 om Erhvervsankenævnet.
2. Bemærkningerne til lovforslaget.
3. Ændringer til lov om Erhvervsankenævnet.
4. Erhvervsministeriets bekendtgørelse nr. 1154 af 18. december 1994 om Erhvervsministeriet.
5. Fortegnelse over love og anordninger omfattet af Erhvervsankenævnets kompetence.

1. FORMANDSKABETS BERETNING

Nævnet har i 2003 haft en tilgang på 111 klagesager og har i alt haft 147 sager til behandling. Der er i årets løb afsluttet 107 sager. Heraf er 26 sager afsluttet ved kendelse og 81 sager på anden måde. Af de 26 sager afgjort ved kendelse blev afgørelsen stadfæstet i 20 sager, i 2 tilfælde heraf efter at indklagede under sagens behandling i ankenævnet har ændret den – oprindelig – påklagede afgørelse. 3 kendelser førte til ankenævnets ændring af den påklagede afgørelse.

I 14 tilfælde har de indklagede myndigheder under sagsbehandlingen i nævnet ændret deres afgørelse på en sådan måde, at afsigelse af kendelse har kunnet undlades.

Den gennemsnitlige sagsbehandlingstid for sager afgjort ved kendelse har udgjort 9 måneder, der inkluderer den tid, som medgår til høring af en sags parter. Sagsbehandlingstiden for hver sag fremgår af de enkelte kendelser, der er optrykt i kap. 4.

Formandskabet har på ny anledning til at takke de sagkyndige og nævnets sekretariat for deres bistand i det forløbne år.

Jan Uffe Rasmussen
formand

Ulla Staal
næstformand

2. ERHVERVSANKENÆVNETS SAMMENSÆTNING

Ankenævnet består for tiden af en formand, en næstformand og 18 sagkyndige medlemmer. Formandskabets medlemmer skal opfylde betingelserne for at blive udnævnt til landsdommer. Nævnets sagkyndige medlemmer udpeges blandt personer, der har kendskab til erhvervsforhold, herunder kapitalmarkedsforhold, nationaløkonomi, forsikringsmatematik og forbrugerforhold. Formandskabets og nævnets medlemmer beskikkes af økonomi- og erhvervsministeren.

I året 2003 har ankenævnet bestået af følgende:

Formandskab:

Landsdommer	Jan Uffe Rasmussen, formand
Landsdommer	Ulla Staal, næstformand

Medlemmer:

Med kendskab til erhvervsforhold:

Professor	Mads Bryde Andersen
Advokat	Lise Høgh
Advokat	Suzanne Helsteen
Statsaut. revisor	Morten Iversen
Advokat	Finn Møller Kristensen
Advokat	Eskil Trolle

Med kendskab til nationaløkonomi:

Professor	Ellen Andersen
Lektor	Peter Erling Nielsen

Med kendskab til kapitalmarkedsforhold:

Direktør	Kåre Dullum
Vicedirektør	Niels Bolt Jørgensen
Direktør	Kjelde Mors
Professor	Christen Sørensen

Med kendskab til kapitalmarkedsforhold, herunder realkreditforhold:

Sekretariatschef	Susanne Nielsen
Direktør	Peter Wendt
Vicedirektør	Jørgen Wohlsen

Med kendskab til forsikringsmatematik:

Direktør, cand.act.	Mogens Andersen
Direktør, cand.act.	Holger Dock

Med kendskab til forbrugerforhold:

Lektor	Anne-Dorte Bruun Nielsen
--------	--------------------------

Sekretariatet har bestået af:

Sekretariatschef	Palle Mose-Nielsen (til 31.3.2003)
Sekretariatsleder	Søren Tukjær (fra 1.4.2003)
Overassistent	Yvonne B. Kure

Ankenævnets adresse:

Erhvervsankenævnet
Kampmannsgade 1, Postboks 2000
1780 København V.
Tlf.: 33 30 76 22
Telefax: 33 36 39 96
E-post: erhvervsankenaevn@eogs.dk
Hjemmeside: www.eogs.dk
Ekspeditionstid: 9.00 - 16.00

3. SAGSBEHANDLINGEN I ERHVERVSANKENÆVNET

3.1. Ankenævnets organisation.

Det er karakteristisk for Erhvervsankenævnet - formentlig i modsætning til de fleste andre tilsvarende organer - at nævnets kompetence omfatter et betydeligt antal love (se bilag 5) og dermed et bredt sagsområde. De sager, der behandles af nævnet, er af meget forskelligt omfang og karakter, strækkende sig fra enkle sager af beskeden størrelse til meget komplicerede sager med betydelige økonomiske konsekvenser.

Bestemmelser om Erhvervsankenævnet findes i lov nr. 858 af 23. december 1987 som ændret ved lov nr. 315 af 14. maj 1997, lov nr. 1052 af 23. december 1998 og lov nr. 427 af 6. juni 2002, samt i bekendtgørelse nr. 1154 af 18. december 1994. Loven, bemærkningerne til lovforslaget samt bekendtgørelsen findes som bilag 1-4 til denne årsberetning.

Erhvervsankenævnet består af formandskab og et antal sagkyndige medlemmer, der alle beskikkes af økonomi- og erhvervsministeren. De sagkyndige medlemmer udpeges blandt personer, der har kendskab til erhvervsforhold, herunder kapitalmarkedsforhold, nationaløkonomi, forsikringsmatematik og forbrugerforhold (bekendtgørelsens § 5).

Formandskabet består for tiden af formanden og en næstformand. Antallet af sagkyndige er for tiden 18. Formanden har den almindelige ledelse af ankenævnets arbejde (bekendtgørelsens § 3). De enkelte sager fordeles mellem formanden og næstformanden, der udøver formandens funktioner i de sager, der er tildelt ham (bekendtgørelsens § 4, stk. 2 og 3). Sagerne afgøres i et nævn, der nedsættes individuelt for hver enkelt sag. Dette nævn består af et medlem af formandskabet og to eller i særlige tilfælde fire sagkyndige (lovens § 3, bekendtgørelsens § 4, stk. 1). Formanden udpeger sagkyndige til det enkelte nævn og bestemmer, om der skal

medvirke to eller fire sagkyndige (bekendtgørelsens § 5, stk. 1). Udpegelsen sker efter en vurdering af hvilken sagkundskab, der er behov for netop i den foreliggende sag. Forudsætter afgørelsen kendskab til kapitalmarkedsforhold, nationaløkonomi, forsikringsmatematik eller forbrugerforhold, skal mindst en af de medvirkende sagkyndige udpeges blandt de sagkyndige, der har særligt kendskab til vedkommende område (bekendtgørelsens § 5, stk. 2.).

Nedsættelse af det enkelte nævn sker normalt først, når den skriftlige forberedelse af sagen er afsluttet.

3.2. Ankenævnets kompetence.

Efter lovens § 1, stk. 1, er Erhvervsankenævnet "klageinstans for administrative afgørelser i det omfang, det fastsættes ved lov eller i henhold til lov" samt for "afgørelser truffet af Rejsegarantifonden, i det omfang det er fastsat i lov om en rejsegarantifond". Endvidere kan økonomi- og erhvervsministeren efter lovens § 7, stk. 2, bestemme, at Erhvervsankenævnet er "klageinstans for administrative afgørelser truffet af færøske hjemmestyremyndigheder, hvis der indgås en aftale herom". Ankenævnets kompetence følger således ikke af selve loven om ankenævnet, men af de love, der regulerer de enkelte sagsområder. Normalt findes bestemmelsen om klageadgang i selve den pågældende lov, men i nogle tilfælde findes bestemmelsen i en bekendtgørelse med hjemmel i den pågældende lov. Bilag 5 indeholder en fortegnelse over love og anordninger, som er omfattet af ankenævnets kompetence.

Nævnets kompetence er begrænset til klager over **afgørelser**, der er truffet af vedkommende myndighed, dvs. konkrete forvaltningsakter. Også et afslag på at behandle en sag, f.eks. ud fra betragtninger om manglende hjemmel, må betragtes som en afgørelse, der kan indbringes for nævnet. Kompetencen omfatter derimod ikke styrelsens sagsbehandling, herunder sagsbehandlingstiden og serviceniveauet, medmindre sagsbehandlingen indgår som et led i bedømmelsen af en afgørelse, der er indbragt for ankenævnet. Klager over forhold, som ikke er omfattet af nævnets kompetence, hører under ressortministeriet eller den færøske ressortmyndighed.

Det forekommer i et vist omfang, at styrelserne efter anmodning afgiver vejledende udtalelser om forståelsen af en lovbestemmelse eller lignende. Det vil bero på et konkret skøn efter forholdene i hver enkelt sag, om udtalelsen må sidestilles med en afgørelse, og således omfattes af nævnets kompetence.

Det ligger endvidere uden for ankenævnets kompetence at behandle klager over indholdet af en bekendtgørelse udstedt af ministeren eller af vedkommende styrelse med direkte lovhjemmel.

Nævnets kompetence omfatter såvel juridiske som skønsmæssige spørgsmål i de påklagede afgørelser. Dette er udtrykkeligt fremhævet i lovens motiver, hvor det (til § 2) siges, at nævnet skal foretage en juridisk og fagmæssig bedømmelse og skal behandle "såvel de retlige som de hermed forbundne skønsmæssige forhold i de berørte styrelses afgørelser".

3.3. Indgivelse af klager.

Klager til Erhvervsankenævnet sendes til: Erhvervsankenævnet, Kampmannsgade 1, Postboks 2000, 1780 København V. Der er ikke foreskrevet nogen særlig form for klagen, bortset fra at denne skal være skriftlig og affattet på dansk (bekendtgørelsens § 6 og 7, stk. 1).

Klagefristen er 4 uger. Fristen er ikke fastsat i loven om ankenævnet, men følger af de enkelte bestemmelser, der fastlægger ankenævnets kompetence. Efter den grønlandske aktieselskabslov og anpartsselskabslov er klagefristen 7 uger. For afgørelser efter prismærkningsloven og rejsegarantifondsloven er der ikke fastsat nogen klagefrist.

Der er ikke i loven eller bekendtgørelsen taget stilling til, hvem der kan påklage en afgørelse til ankenævnet. Dette spørgsmål må afgøres efter forvaltningsrettens almindelige regler om klageberettigelse eller på grundlag af bestemmelse herom i de enkelte love. Begrænsning af partsbegrebet følger f.eks. af lov om finansiel virksomhed.

En klage til ankenævnet har ikke opsættende virkning, men nævnet - eller formanden på nævnets vegne - kan bestemme, at klagen skal have opsættende virkning, hvor særlige grunde taler for det (lovens § 6, bekendtgørelsens § 9). Spørgsmålet om opsættende virkning har været rejst over for ankenævnet i flere klagesager. Nævnet har i alle tilfælde indhentet en udtalelse fra vedkommende styrelse og herefter taget stilling til, om der forelå sådanne særlige omstændigheder, der kunne begrunde, at klagen blev tillagt opsættende virkning.

For behandling af en klage skal der betales et gebyr på 4.000 kr. Ved klager over forhold, der ikke har forbindelse med klagerens aktuelle eller fremtidige erhvervsudøvelse, er gebyret 2.000 kr. Der skal ikke betales gebyr ved klager over afslag på begæring om aktindsigt. Gebyret skal indbetales samtidigt med, at klagen indsendes. Sker dette ikke, fastsættes en frist for betaling. Betales gebyret ikke inden fristens udløb, afvises klagen (bekendtgørelsens § 7, stk. 2 og stk. 3). Bliver en klage afvist uden realitetsbehandling, tilbagebetales gebyret (bekendtgørelsens § 8, stk. 2). Endvidere kan nævnet eller formanden bestemme, at gebyret skal betales tilbage, hvis klageren får helt eller delvis medhold i sin klage, enten ved en kendelse afsagt af nævnet eller ved, at vedkommende myndighed i anledning af klagen ændrer sin afgørelse (bekendtgørelsens § 15, stk. 4).

Efter bekendtgørelsen er der tillagt formanden kompetence til at træffe afgørelse i forskellige formelle forhold ud over de forannævnte på nævnets vegne.

3.4. Sagens forberedelse.

Sagsforberedelsen indledes med, at nævnets sekretariat anmoder vedkommende styrelse om styrelsens udtalelse om sagen, en redegørelse for sagens faktiske og retlige omstændigheder og sagens akter (bekendtgørelsens § 11, stk. 1). Styrelsens svar bliver forelagt for klageren til udtalelse (bekendtgørelsens § 12, stk. 1). Efter formandens bestemmelse er der derefter mulighed for at udveksle yderligere indlæg.

Loven og bekendtgørelsen (henholdsvis § 5 og § 10) åbner mulighed for, at en tredjemand eller en offentlig myndighed, der har en retlig interesse i udfaldet af en

sag, kan få tilladelse til at indtræde i sagen. Tilladelse til en tredjemands indtræden i sagen er givet i adskillige tilfælde. Formanden kan endvidere bestemme, at en tredjemand eller offentlig myndighed orienteres om en sag, således at der gives den pågældende mulighed for at udtale sig i sagen.

Selv om ankenævnet selvsagt i vidt omfang må støtte sig til de oplysninger, man modtager fra parterne, påhviler det ankenævnet selv at påse, at sagen oplyses bedst muligt. Nævnet kan anmode såvel sagens parter som udenforstående om oplysninger til brug for sagens afgørelse (bekendtgørelse § 11, stk. 2 og 3).

Når formanden skønner, at sagen er tilstrækkeligt oplyst, og at der ikke er behov for yderligere indlæg, bestemmer han, at den skriftlige forberedelse skal afsluttes. Forberedelsen kan dog genoptages efter formandens bestemmelse, hvis der skulle vise sig behov for det (bekendtgørelsens § 12, stk. 2).

3.5. Sagens afgørelse.

Når den skriftlige forberedelse er afsluttet, udarbejdes der et internt resume af sagen, der udsendes til de sagkyndige sammen med sagens akter. Afgørelsen træffes herefter enten ved skriftlig votering eller på et møde mellem medlemmerne af det pågældende nævn (bekendtgørelsens § 13).

Hvor særlige grunde taler for det, kan formanden bestemme, at sagen i stedet skal forhandles mundtligt. I så fald indkaldes klageren, den indklagede myndighed og eventuelle indtrådte til et møde med nævnets medlemmer. Der er mulighed for at lade sig repræsentere ved advokat, revisor eller anden sagkyndig ved mødet. Forhandlingerne er kun offentlige, hvis de mødende er enige om det, og nævnet tillader det (bekendtgørelsens § 14). Der er ikke givet nærmere regler om formen for den mundtlige forhandling, men i praksis gives der hver af parterne adgang til at fremkomme med indlæg og svar på indlæg. Nævnet har bestræbt sig på, at forhandlingerne herefter forløber uformelt. Finder mundtlig forhandling sted, træffes selve afgørelsen normalt på et møde mellem nævnets medlemmer efter forhandlingen. Også i de sager, hvor der er truffet bestemmelse om mundtlig

forhandling, sker der forinden en sædvanlig skriftlig forberedelse. Mundtlig forhandling har været anvendt i et vist omfang.

Afgørelsen i sagen træffes af nævnets medlemmer ved simpelt stemmeflertal. Der er adgang for et eventuelt mindretal til at afgive dissens i kendelsen (bekendtgørelsens § 15, stk. 1 og 2). Adgangen til at afgive dissens er benyttet i flere tilfælde.

Nævnets afgørelse vil foreligge i form af en kendelse, der sendes til parterne og eventuelt indtrådte. Kendelsen indeholder et referat af sagens faktiske omstændigheder, parternes synspunkter og en begrundelse for afgørelsen (bekendtgørelsens § 15, stk. 3).

Erhvervsankenævnet er som andre forvaltningsmyndigheder omfattet af reglerne i forvaltningsloven og lov om offentlighed i forvaltningen. De almindelige regler i disse love om bl.a. inhabilitet, tavshedspligt og aktindsigt gælder således også for ankenævnet. Ankenævnet er endvidere omfattet af eventuelle særlige tavshedspligtregler, som følger af de enkelte love, f.eks. lov om finansiel virksomhed.

Ankenævnet er uafhængigt. Dets afgørelser kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed (lovens § 1, stk. 2 og 3). Derimod kan afgørelserne indbringes for domstolene efter de almindelige regler om domstolenes prøvelse af forvaltningens afgørelser. Der er fastsat en frist på 8 uger for indbringelse af Erhvervsankenævnets afgørelser efter lov om værdipapirhandel mv., jf. lovens § 88, stk. 4.

4. ERHVERVSANKENÆVNETS PRAKSIS

I dette kapitel omtales samtlige kendelser afsagt af Erhvervsankenævnet i året 2003.

Kendelserne er ordnet efter de enkelte love. Ved sammenligning med tidligere årgange af årsberetningen skal man være opmærksom på, at underinddelingerne i dette kapitel kan variere fra år til år, da ikke alle love giver anledning til kendelser hvert år.

4. 1. Lov om banker og sparekasser m.v.

1) Kendelse af 13. februar 2003. (j.nr. 02-100.889).

Klager ikke anset som part og havde dermed ikke krav på at få en klage over en bank og et investeringsselskab behandlet.

Bank- og sparekasselovens § 50 c, lov om finansiel virksomhed § 74 og lov om investeringsforeninger og specialforeninger § 77 b.

(Kjelde Mors, Peter Erling Nielsen og Jan Uffe Rasmussen)

Advokat A har på vegne af K ApS og advokat K ved skrivelser af 27. februar 2002 og 3. april 2002 klaget over, at Finanstilsynet ved skrivelser af 19. februar 2002 og 6. marts 2002 har afvist at realitetsbehandle en klage over B Bank A/S og B investeringsforening.

Sagens omstændigheder:

1. Sagens behandling i Finanstilsynet.

Ved skrivelse modtaget af Finanstilsynet den 27. december 2001 klagede advokat A på vegne af K ApS og advokat K over B Bank og B Investeringsforening. Klagen vedrørte forhold i forbindelse med klagernes investering i værdipapirer.

Den 19. februar 2002 svarede Finanstilsynet på klagen således:

"Finanstilsynet har modtaget Deres skrivelse vedrørende klage over B Bank A/S, tidligere C bank, og B Investeringsforening, tidligere Investeringsforeningen C, samt afdeling e-business under B Investeringsforening.

I forbindelse med anbringenderne 2 og 4 kan Finanstilsynet desværre ikke behandle sagen, idet Finanstilsynet som udgangspunkt ikke behandler privatpersoners klager over pengeinstitutter. Disse klager henvises til pengeinstitutankenævnet.

Finanstilsynet har forstået, at Deres klage allerede er forelagt Pengeinstitutankenævnet.

Finanstilsynet påser, at pengeinstitutter generelt har en redelig forretningsskik og god pengeinstitutpraksis, jf. lov om finansiel virksomheds § 3, stk. 1.

Idet Finanstilsynet alene kan påtale forhold, der vedrører en generel kritisabel adfærd giver Deres henvendelse ikke på nuværende tidspunkt Finanstilsynet anledning til at indlede en undersøgelse af, hvorvidt B's adfærd er i strid med lov om finansiel virksomhed § 3, stk. 1.

Finanstilsynets afgørelser kan i henhold til lov om finansiel virksomheds § 76 indbringes for Erhvervsankenævnet, Kampmannsgade 1, Postboks 2000, 1780 København V, senest 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt.

Endvidere har De klaget over mangler ved udbudsmaterialet i afdeling e-Business under B Investeringsforening (anbringende 1), at der ikke i afdeling e-Business investeres i e-Business-aktier (anbringende 3), samt at der er truffet ulovlige beslutninger på generalforsamlingen i B Investeringsforening (anbringende 5).

I denne anledning skal Finanstilsynet meddele, at tilsynet ikke har hjemmel til at behandle klager over investeringsforeninger. Finanstilsynet kan dog henvise Dem til at drøfte de nævnte anbringender med B Investeringsforening. Yderligere kan Finanstilsynet henvise Dem til at indbringe sagen for domstolene.

Deres oplysninger vil imidlertid indgå i det almindelige tilsyn med investeringsforeninger.

Finanstilsynets afgørelser kan i henhold til lov om investeringsforeninger og specialforeninger § 84 indbringes for Erhvervsankenævnet, Kampmannsgade 1, Postboks 2000, 1780 København V, senest 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt."

Herefter skrev klagernes advokat til Finanstilsynet den 27. februar 2002:

"Tak for Deres skrivelse af 19. februar 2002. Til orientering vedlægges genpart af Pengeinstitutankenævnets skrivelse af 27. december 2001, hvori - som det ses - klagen afvises, da det drejer sig om erhvervsmæssige forhold, som vedrørte en investering i kapitalpension og ratepension med samlet ca. kr. 1,2 mio.

De anfører, at der som udgangspunkt ikke kan ske behandling af privatpersoners klager over institutter. Jeg tillader mig venligst at forespørge, om det deraf følger, at der kan behandles erhvervsdrivendes klager over pengeinstitutter. På samme måde som anført af Pengeinstitutankenævnet må klagen på vegne K ApS betragtes som erhvervsmæssig.

Jeg tillader mig derfor venligst at forespørge, om Finanstilsynet på denne baggrund kan behandle klagen.

Under henvisning til klagefristen til Erhvervsankenævnet tillader jeg mig venligst at anføre, at nærværende skrivelse er at betragte som en klage, såfremt Finanstilsynet på baggrund af det anførte ikke kan genoptage sagen.

I så fald beder jeg Dem venligst have ulejlighed med at videresende nærværende skrivelse til Erhvervsankenævnet inden 4 ugers fristens udløb og give mig meddelelse herom, idet jeg i så fald vil komme med en supplerende redegørelse."

Den 6. marts 2002 svarede Finanstilsynet klagerne således:

"Finanstilsynet har modtaget Deres brev af 27. februar vedrørende B Bank A/S og erhvervsdrivendes klager over pengeinstitutter.

Finanstilsynet kan desværre ikke hjælpe Dem med denne sag, men må henvise til domstolene, der tager sig af erhvervsdrivendes klager over pengeinstitutter.

Finanstilsynets afgørelse om at henvise sagen til domstolene kan i henhold til lov om finansiel virksomheds § 76 indbringes for Erhvervsankenævnet "

2. Sagens behandling i Erhvervsankenævnet.

Klagerne har udtalt sig over for ankenævnet ved skrivelser af 3. maj, 19. juni og 2. juli 2002.

Klagerne har gjort gældende, at der ikke i lovgivningen, hverken i lov om pengeinstitutter m.v., lov om finansiel virksomhed, lov om værdipapirhandel m.v. eller i lov om investeringsforeninger og specialforeninger er noget til hinder for, at

Finanstilsynet realitetsbehandler klagen af 27. december 2001. Klageren mener derfor, at Erhvervsankenævnet bør hjemvise klagen til realitetsbehandling i Finanstilsynet.

Finanstilsynet har udtalt sig over for ankenævnet ved skrivelser af 15. maj, 18. juni og 3. september 2002.

Finanstilsynet har gjort gældende, at Finanstilsynet ikke har hjemmel til at behandle klager over pengeinstitutter og investeringsforeninger, og har således fastholdt de påklagede afgørelser.

Endvidere har tilsynet gjort gældende, at klagen over B Investeringsforening er modtaget for sent, og derfor ikke kan behandles af Erhvervsankenævnet.

Ankenævnet udtaler:

Klagerens skrivelse af 27. februar 2002 stilet til og modtaget af tilsynet den 28. februar 2002 er - udover en anmodning om genoptagelse af behandlingen af den indgivne klage over B Bank A/S og B Investeringsforening, som tilsynet modtog den 27. december 2001 - også en klage til Erhvervsankenævnet over Finanstilsynets afgørelse af 19. februar 2002, hvor tilsynet afviste at realitetsbehandle den indgivne klage af 27. december 2001

Ankenævnet anser derfor også klagen over B Investeringsforening, som værende modtaget rettidigt, idet klagen over Finanstilsynets afgørelse af 19. februar 2002, som Finanstilsynet undlod at videresende til Erhvervsankenævnet, må anses for modtaget den 28. februar 2002, og således inden for klagefristen på 4 uger.

Det spørgsmål ankenævnet herefter skal behandle, er spørgsmålet om, hvorvidt Finanstilsynet har været berettiget til at afvise at realitetsbehandle klagerne over B Bank A/S og B Investeringsforening, som sket ved Finanstilsynets skrivelser af 19. februar 2002 og 6. marts 2002.

B Bank er tilsynsmæssigt reguleret ved lov om finansiel virksomhed, lovbekendtgørelse nr. 660 af 7. august 2002, jf. lovens § 2, nr. 1, c og § 64, og ved lov om banker og sparekasser m.v., lovbekendtgørelse nr. 654 af 7. august 2002, jf. denne lovs § 1 og § 49. Begge love indeholder regler om, hvem der kan være part i forhold til Finanstilsynet og dermed klageberettiget, jf. § 50 c i lov om banker og sparekasser m.v. og § 74 i lov om finansiel virksomhed.

Klagerne er ikke omfattet af de personer og virksomheder, der efter § 50 c i lov om banker og sparekasser kan være part og klageberettiget i en sag i Finanstilsynet inden for lov om banker og sparekasser m.v.

Efter § 74, stk. 1, i lov om finansiel virksomhed kan som udgangspunkt alene de finansielle virksomheder, som en afgørelse fra Finanstilsynet retter sig imod være part og dermed klageberettiget. Endvidere kan de personer og virksomheder, der er nævnt i stk. 2, 3 og 4 være part. Klagerne er ikke omfattet af stk. 2 og 3, og der foreligger efter ankenævnets opfattelse ikke sådanne særlige omstændigheder som nævnt i stk. 4 for at kunne tillægge klagerne partsbeføjelser og dermed klageret.

Ankenævnet tiltræder derfor, at Finanstilsynet har afvist at realitetsbehandle klagen over B Bank.

B Investeringsforening er tilsynsmæssigt reguleret ved lov om investeringsforeninger og specialforeninger, lovbekendtgørelse nr. 158 af 7. marts 2001. Lovens § 77 b om, hvem der kan være part og dermed klageberettiget, svarer til § 74 i lov om finansiel virksomhed.

Ankenævnet finder heller ikke grundlag for at tillægge klagerne partsbeføjelser i medfør af § 77 b, stk. 4, i lov om investeringsforeninger og specialforeninger.

Med disse bemærkninger tiltræder ankenævnet, at Finanstilsynet har afvist at realitetsbehandle klagen modtaget i Finanstilsynet den 27. december 2001.

2) Kendelse af 29. december 2003. (j.nr. 02-171.812).

Pengeinstitut pålagt at nedskrive domicilejendom til markedsværdi.

(Finn Møller Kristensen, Peter Erling Nielsen og Ulla Staal)

Ved skrivelse af 16. juli 2002 har (pengeinstitut) K klaget over, at Finanstilsynet ved skrivelse af 21. juni 2002 har pålagt K at nedskrive værdien af sparekassens domicilejendom til 6.000.000 kr., således at nedskrivningen fremgår af sparekassens halvårsregnskab for 2002.

Sagens omstændigheder:

Den påklagede afgørelse af 21. juni 2002 har følgende ordlyd:

”...

Sparekassen har efter undersøgelsens afslutning [Finanstilsynets undersøgelse af sparekassen i marts 2002] besluttet at overdrage sparekassens domicil i X-by til et af sparekassen oprettet ejendomsselskab. For fastsættelse af markedislejen har sparekassen fået udarbejdet to vurderinger af bebyggelsen.

Finanstilsynets ejendomsinspektører har siden undersøgelsen foretaget en vurdering af sparekassens domicil i X-by. Finanstilsynet kan ikke godkende markedislejerne og ejendommens værdiansættelse, idet disse er aftalt mellem afhængige parter.

Finanstilsynets vurdering af domicilet er på 6.000 t.kr., og sparekassen pålægges at foretage den fornødne nedskrivning af ejendommen. Nedskrivningen af ejendommen skal fremgå af halvårsregnskabet for 2002.

Finanstilsynets værdiansættelse er baseret på en forsigtig vurdering til almindelig markedsværdi uden hensyn til, at ejendommen aktuelt anvendes til sparekassedrift som domicilejendom.

...”

I klageskrivelsen af 16. juli 2002 har sparekassen anført:

”...

Finanstilsynet anfører i sit brev at sparekassen har fået foretaget 2 vurderinger. **Det er ikke korrekt.** Der er foretaget en vurdering.

Finanstilsynet anfører at markedslejerne ikke kan godkendes da disse er aftalt mellem afhængige parter. **Det er ikke korrekt.** Aftalen om overdragelse er aftalt mellem afhængige parter, men på baggrund af en helt uvildig vurdering foretaget af Statsaut. Ejendomsmægler og valuar A..., i Y-by.

Det fremgår ikke klart på hvilket grundlag prisen er fastsat. Under Finanstilsynets besøg i Sparekassen i marts måned blev der taget udgangspunkt i en bogført værdi på ca. 8,2 mio. kr. Hvis det er udgangspunktet er det ikke korrekt. Ejendommen er færdigopført og afleveret til Sparekassen den 1. marts 2002. De samlede omkostninger til opførelse af ejendommen er kr. 10.326.823 + moms kr. 2.581.705 eller sammenlagt kr. 12.908.528.

I korrespondance mellem Sparekassen og Finanstilsynet, henholdsvis 19. december 1997 og Tilsynets svar den 29. april 1998 var der enighed om ikke at regulere på den daværende ejendomssaldo, blandt andet med baggrund i en kvm. udlejepris på kr. 600 for kontorlokalerne der ikke var tidsvarende. Nuværende bygning er 100% op to date og overholder alle kendte krav til bygninger og arbejdsmiljø.

På denne baggrund har en uvildig og meget kyndig ejendomsmægler fastsat en udlejepris på kr. 850 for stueetagen og kr. 825 på 1. sal. Tilsvarende lejepriser er i Z-by der ligger 13 km væk ca. 1.200 pr. kvm. Med et krav til forrentning på 8,5 – 9% vil en forventet salgspris være mellem 9,3 og 9,9 mio. kr., altså meget langt væk fra Finanstilsynets skøn.

Nytteværdi af ejendommen

Det er vor opfattelse, at omtalte ejendom, i henhold til gældende lovgivning (Årsregnskabsloven, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer's regnskabsvejledninger, samt Bank- og Sparekasseloven) skal værdiansættes med udgangspunkt i ejendommens anskaffelsessum med fradrag af systematiske afskrivninger. Skønnes ejendommens værdi imidlertid at være lavere end forannævnte værdi, skal ejendommen nedskrives til denne lavere værdi. Dette indebærer, at falder markedsværdien på en ejendom, skal den ikke nedskrives, hvis ejendommens nytteværdi ikke forringes. Dette fremgår blandt andet af kommenteret Årsregnskabslov side 456 af 1992 af Olaf Hasselager og Aksel Runge Johansen.

Idet K har såvel en pæn indtjening som en forholdsvis stor egenkapital, og også forventer at have det i fremtiden, er K at betragte som en "going-concern". Som følge heraf hersker der ikke tvivl om, at ejendommens bogførte værdi ikke afviger væsentligt fra dens nytteværdi for K.

Det er vor opfattelse at såfremt ejendommen skal sælges vil det ske til et andet pengeinstitut og til en pris der mindst modsvarer opførselsomkostninger.

Skønnet værdi af ejendommen til andre formål

Skal ejendommen udbydes til salg med henblik på alternativ anvendelse, er det vor opfattelse at vi mindst kan anvende den vurdering der er foretaget af en professionel ejendomsmægler med et godt lokalkendskab.

Ejendommen er beliggende på den absolut bedste placering i lokalsamfundet.

Det er derfor Ks konklusion at nytteværdien i større omfang end skønnet af Finanstilsynet svarer til ejendommens bogførte værdi. Da det samtidig er utænkeligt, at ejendommen ved et eventuelt salg, vil blive solgt til andet formål end pengeinstitutvirksomhed, er det vor opfattelse, at ejendommens bogførte værdi skal justeres mindre end det af Finanstilsynet krævede.”

I anledning af klagen har Finanstilsynet i skrivelse af 13. september 2002 udtalt:

” ...

I forbindelse med Finanstilsynets undersøgelse af K i marts 2002, blev det meddelt, at sparekassens ejendom beliggende ... skulle vurderes af en af Finanstilsynets vurderingsinspektører.

Det fremgår af revisionsprotokollat af 21. februar 2002, vedlagt ..., at ejendommens regnskabsmæssige værdi pr. 31.12. 2001 er 8.163.000 kr.

Efter Finanstilsynets besigtigelse af ejendommen blev den kontante handelsværdi sat til 6.000.000 kr.

I brev af 21. juni 2002 meddelte Finanstilsynet sparekassen, at ejendommen skulle nedskrives til 6.000.000 kr., og at nedskrivningen skal fremgå af halvårsregnskabet for 2002.

1. Det retlige grundlag

De regnskabsmæssige regler for pengeinstitutternes værdiansættelse af anlægsaktiver fremgår af bekendtgørelse af 23. oktober 2001 om regnskabsaflæggelse m.v. for pengeinstitutter, sparevirksomheder og visse kreditinstitutter. Denne bekendtgørelse gennemfører blandt andet Rådets 4. og 7. selskabsdirektiv i dansk regnskabslovgivning for pengeinstitutter.

Værdiansættelsen af pengeinstitutternes anlægsaktiver fremgår af §§ 61-69 i bekendtgørelsens kapitel 6.

Vedrørende værdiansættelsen af fast ejendom er de vigtigste bestemmelser §§ 61, 62, stk. 1, 64 og 65, der alle implementerer artikler i Rådets 4. selskabsdirektiv.

§ 61 foreskriver, at værdiansættelsen skal tage udgangspunkt i anskaffelsesprisen. § 61, stk. 2, fastlægger, at anskaffelsesprisen fås ved til købsprisen at

lægge de omkostninger, der er foranlediget af anskaffelsen, indtil det tidspunkt, hvor aktivet tages i brug.

§ 62, stk. 1, foreskriver, at anskaffelsesprisen for materielle aktiver med en begrænset brugstid systematisk skal afskrives over brugstiden.

§ 64 indeholder bestemmelser om nedskrivning.

§ 65 indeholder bestemmelser om opskrivning.

Kopi af regnskabsbekendtgørelsens kapitel 6

Hjemlen til pålægget til K om nedskrivning af ... er regnskabsbekendtgørelsens § 64, stk. 1. Bestemmelsen, der gennemfører artikel 35, stk. 1, litra c, i Rådets 4. selskabsdirektiv (78/660/EØF), er formuleret således:

"Er værdien af immaterielle aktiver og materielle aktiver lavere end den værdi, hvortil de kan opgøres efter §§ 61-63 af årsager, som ikke kan antages at være forbigående, skal de pågældende aktiver nedskrives til den lavere værdi."

Tilsynet har på side 36 i "Vejledning til bekendtgørelse om regnskabsaflægelse m.v. for pengeinstitutter, sparevirksomheder og visse kreditinstitutter", angivet følgende fortolkning til § 64:

"I tilfælde, hvor den bogførte værdi af ejendomme overstiger værdien i handel og vandel (markedsværdien), skal instituttet nedskrive ejendommene til værdien i handel og vandel (markedsværdien).

Den bogførte værdi af disse ejendomme må, medmindre værdifaldet er af forbigående karakter, således ikke være højere end værdien i handel og vandel (markedsværdien), uanset at der er tale om anlægsaktiver, som instituttet/koncernen tillægger en høj brugsværdi.

Svingninger i det generelle prisniveau for sammenlignelige ejendomme, der indebærer, at markedsværdien af instituttets/koncernens ejendomme er forskellig fra forrige års markedsværdi, kan ikke antages at være forbigående."

...

2. Ejendommens nytteværdi

K anfører i klagen, at "... ejendommen skal værdiansættes med udgangspunkt i ejendommens anskaffelsessum med fradrag af systematiske afskrivninger. Skønnes ejendommens værdi imidlertid at være lavere end forannævnte værdi, skal ejendommen nedskrives til denne lavere værdi. Dette indebærer, at falder markedsværdien på en ejendom, skal den ikke nedskrives, hvis ejendommens nytteværdi ikke forringes".

Det anføres videre, at K er at betragte som en "going concern", og at der som følge heraf ikke hersker tvivl om, at ejendommens bogførte værdi ikke afviger væsentligt fra dens nytteværdi for K. Det er sparekassens opfattelse, at såfremt ejendommen skal sælges vil det ske til et andet pengeinstitut og til en pris - der mindst modsvarer opførelsesomkostningerne.

Finanstilsynet deler sparekassens opfattelse om, at pengeinstitutterns ejendomme, herunder domicilejendomme, skal værdiansættes til anskaffelsesværdi med fradrag af systematiske afskrivninger i henhold til regnskabsbekendtgørelsens § 61, stk. 2 og § 62, stk. 1.

Finanstilsynet deler endvidere den opfattelse, at såfremt ejendommens værdi er lavere end værdien i henhold til regnskabsbekendtgørelsens § 61, stk. 2 med fradrag af systematiske afskrivninger i henhold til samme bekendtgørelses § 62, stk. 1, skal ejendommens værdi nedskrives til denne lavere værdi. Det følger direkte af vejledningen til § 64 i regnskabsbekendtgørelsen, at nedskrivningspligten af ejendommens værdi knytter sig til markedsværdien af ejendommen.

I relation til sparekassens anvendelse af begrebet "nyttéværdi" skal Finanstilsynet bemærke:

- 1) at begrebet "nyttéværdi" ikke er nævnt noget sted i de regnskabsregler pengeinstitutter er underlagt,
- 2) at begrebet "nyttéværdi" ikke er nævnt noget sted i de regnskabsdirektiver, som fastlægger EU-kravene til medlemslandenes nationale regnskabsregler, idet direktiverne de relevante steder anvender ordet "værdi",
- 3) at begrebet "nyttéværdi" i øvrigt heller ikke er anvendt noget sted i årsregnskabsloven, der i lighed med direktiverne anvender ordet "værdi" og
- 4) at Finanstilsynet ikke har pligt til at følge en terminologi, der fastlægges af FSR.

Henvisningen til begrebet "nyttéværdi" er i øvrigt uden betydning, når sparekassen ikke påviser, at en værdiansættelse med udgangspunkt i dette begreb generelt og/eller konkret fører til en højere værdi, end den værdi, som Finanstilsynet mener, at sparekassens ejendom højst kan ansættes til.

Finanstilsynet deler sparekassens opfattelse af, at ejendommens aktiver skal værdiansættes under hensyntagen til, at sparekassen er en "going concern", hvorved sparekassens aktiver ikke skal værdiansættes til realisationsværdi. Det er imidlertid ikke Finanstilsynets opfattelse, at værdiansættelse under hensyntagen til at sparekassen er en "going concern" medfører, at sparekassens ejendom skal værdiansættes til "nyttéværdi". Endelig finder Finanstilsynet ikke, at K har redegjort for, hvorledes den værdi, som sparekassen mener at kunne tillægge ejendommen, svarer til dennes "nyttéværdi".

Finanstilsynet skal i øvrigt henlede opmærksomheden på, at begrebet "nytteværdi" i henhold til FSRs regnskabsvejledning nr. 10 har en ganske præcis definition. "Nytteværdien" er i henhold til vejledningen "den af virksomheden forventede indtjening ved fremtidig anvendelse af aktivet inklusiv eventuel scrapværdi".

"Den forventede indtjening ved fremtidig anvendelse" af en administrations- og forretningsejendom, som der her er tale om, kan fornuftigvis og realistisk ansættes til det, ejeren sparer ved ikke at skulle leje sig ind i ejendommen i det tilfælde, ejeren var en anden end brugeren. Ud fra et sådant ræsonnement vil en værdiansættelse med udgangspunkt i "nytteværdien", som dette begreb er defineret i FSRs regnskabsvejledning nr. 10, føre til samme resultat som en værdiansættelse med udgangspunkt i "markedsværdien", som denne anvendes af Finanstilsynet.

Finanstilsynet er ikke bekendt med nogen anden anvendelig og realistisk måde, hvorpå en domicilejendoms "nytteværdi" i praksis kan fastlægges, end den her nævnte.

Finanstilsynet bemærker endvidere, at Erhvervsankenævnet i en tidligere kendelse (97-181.147) anfører, at "... ankenævnet ikke finder anledning til at tage stilling til det nærmere indhold af det af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer opstillede begreb "nytteværdi", fordi begrebet hverken genfindes i dansk regnskabslovgivning direkte eller i de af EØF fastsatte regler, og fordi det (...) er Finanstilsynet, der har ansvaret efter bank- og sparekasselovens § 49 for at udfylde rammerne for pligten til nedskrivning for så vidt angår pengeinstitutter".

Sparekassen forudsætter, at det er utænkeligt, at ejendommen ved et eventuelt salg vil blive solgt til andre formål end pengeinstitutvirksomhed. Under forudsætning af denne påstands validitet, vil ejendommens alternative anvendelse være formindsket, og i en eventuelt salgssituation vil markedsværdien af ejendommen alt andet lige være reduceret i forhold til udgangspunktet i henhold til regnskabsbekendtgørelsens § 61, stk. 2.

3. Grundlag for vurdering af ejendommen ..., X-by

- A. Besigtigelse den 7. juni 2002, hvor der blev udleveret vurderingsrapport af 21. maj 2002 udarbejdet af ejendomsmæglerfirmaet A.
- B. Uddrag af Finanstilsynets offentligt tilgængelige referenceliste.
- C. Uddrag af Finanstilsynets referenceliste, som er fortroligt materiale, der ikke kan udleveres.

Beliggenhed/centerstruktur

Ejendommen er beliggende centralt på hovedgaden i X-by ca. 14 km. nord for Z-by.

X-by er en stationsby med togforbindelse til Z-by og Æ-by.

I kommunens kommuneplan fra 1999 fremgår, at X-by by fungerer som kommunecenter. X-by rummer den offentlige og private service, som betjener hele kommunen. Her er også kommunens bedste udbud af boliger og arbejdspladser.

X-by kommune har p.t. et befolkningsgrundlag på ca. 3.850. Dette antal har stort set været status quo siden 1998, hvor befolkningsgrundlaget var oplyst til 3.847.

X-by by er et bysamfund, hvor der findes de fleste fornødne dagligvarebutikker. Her er således købmand, Dagligbrugs, bager, blomsterhandler, slagter, isenkræmmer m.fl. Det skal bemærkes at Dagligbrugsen lukkede for nogle år siden, men er genstartet med ny ejer pga. et vist pres fra de beboere, som bor syd for jernbaneoverskæringen.

Herudover kan nævnes at X-by by er hjemsted for ... A/S, som bl.a. har en stor ... shop på hovedgaden.

Foruden ... er der flere større erhvervsvirksomheder i byen og udover K har B-bank som eneste andet pengeinstitut filial i byen.

X-by kommune har som tidligere nævnt et befolkningsgrundlag på 3.850. De kommuner, hvor Finanstilsynet har udvalgt referencer, har et befolkningsgrundlag som efterfølgende angivet:

1) kommune	14.061	indbyggere
2) kommune	9.485	indbyggere
3) kommune	16.635	indbyggere
4) kommune	13.637	indbyggere
5) kommune	82.317	indbyggere
6) kommune	30.064	indbyggere
7) kommune	21.981	indbyggere
8) kommune	10.885	indbyggere
9) kommune	16.796	indbyggere

Ejendommen

Grunden:

Grundarealet er 6.615 m² hvoraf ca. 1000 m² er beliggende på Den resterende del af arealet er beliggende i udkanten af byen i tilknytning til et offentligt areal, hvor der bl.a. er spejderhytte og ridebane.

Bebyggelsen:

Den oprindelige bygning fra 1907/1986 er i 2001 totalt ombygget og tilbygget, således at bebyggelsen i dag har et samlet etageareal på 1003 m² fordelt på 555 m² i stueplan og 448 m² på 1. sal.

Bebyggelsen er såvel indvendigt som udvendigt opført i gode og gedigne materiale.

Sammenfatning:

- Grundareal	6.615 m ² , hvoraf ca. 5.615 m ² indgår som offentligt areal.
- Stueetage	555 m ²
- 1. sal	448 m ²

Værdiansættelsen:

Finanstilsynets ansættelse af ejendommens markedsværdi er fastsat uden hensyn til, at ejendommen aktuelt anvendes som domicilejendom for K. Markedsværdien er på kr. 6.000.000 (5.982 kr./m²) og er fremkommet således:

Markedsleje

Stueplan	555 m ² x kr. 650 =	kr. 360.750
1. sal	448 m ² x kr. 450 =	<u>kr. 201.600</u>
Bruttoleje		kr. 562.350

Driftsudgifter

Årlige skatter og afgifter	kr. 6.047	
Forsikring (ansl.)	kr. 10.000	
Vedligeholdelse 1.003 m ² x kr. 25/m ²	= kr. 25.075	
Administration 3% af bruttoleje	= kr. 16.871	
Vicevært	= <u>kr. 10.000</u>	
	kr. 67.993	<u>kr. 67.993</u>
Nettoleje		kr. 494.357
Forrentning af depositum 3 mdr.'s leje forrentet med 4% p.a.		<u>kr. 5.624</u>
		kr. 499.981
Forrentning 8,5%		kr. 5.882.124
Forhøjet til		<u>kr. 6.000.000</u>
		=====

Til brug for værdiansættelsen har Finanstilsynet anvendt referencer som angivet i vedlagte referencelister ...

K's værdiansættelse

Som tidligere nævnt har sparekassen i revisionsprotokollatet af 21. februar 2002 ansat ejendommens regnskabsmæssige værdi pr. 31.12.2001 til kr. 8.163.000.

Efterfølgende har sparekassen i forbindelse med, at sparekassen har besluttet at overdrage bebyggelsen til et af sparekassen oprettet ejendomsselskab, fået udarbejdet en vurderingsrapport fra ejendomsmæglerfirmaet A, hvori indgår 2 vurderingstemaer:

1. Fastlæggelse af ejendommens markedslejeværdi med fortsat drift som pengeinstitut ud fra de på vurderingstidspunktet gældende markeds- og konjunkturforhold.
2. Fastlæggelse af ejendommens markedsværdi med fortsat drift som pengeinstitut ud fra de på vurderingstidspunktet gældende markeds- og konjunkturforhold.

Ved vurderingstema nr. 1 angiver ejendomsmæglerfirmaet en samlet markedsleje på kr. 841.350 fordelt på:

Stueplan	555 m2 x kr. 850	= kr. 471.750
1. sal	448 m2 x kr. 825	= kr. 369.600
I alt		= <u>kr. 841.350</u>

Ved vurderingstema nr. 2 angiver ejendomsmæglerfirmaet en markedsværdi på kr. 8.500.000 som fremkommer således:

<u>Markedsleje</u> (jf. ovenfor)		kr. 841.350
Driftsudgifter		
Skatter og afgifter	= kr. 6.047	
Forsikring (ansl.)	= kr. 15.000	
Administration	= kr. 10.000	
Vedligeholdelse 1003 m2 x kr. 25	= <u>kr. 25.075</u>	
	= kr. 56.122	kr. 56.122
Nettoresultat		kr. 785.228

Forrentning = 9,25, hvorefter markedsværdien fastsættes til kr. 8.500.000.

Fælles for begge vurderingstemaer er at det er baseret på følgende lejestandardbestemmelser:

- at der erlægges et depositum svarende til 4 måneders leje,
- at lejen reguleres en gang årligt med den procentvise stigning i nettoprisindekset, dog min. 2,5 %,
- at el, vand, varme betales efter forbrug/måler, og at der i varmeregnskabet kun indgår den rene varmeudgift,
- at lejer ikke bidrager til ejendommens drift i øvrigt,
- at lejer har afståelses- og fremlejeret,
- at der er 6 måneders gensidig opsigelsesvarsel,
- at lejer i 5 år og udlejer i 10 år ikke kan opsiges lejemålet,
- at udvendig vedligeholdelse påhviler udlejer, og
- at indvendig vedligeholdelse påhviler lejer.

Finanstilsynets kommentarer til den af ejendomsmæglerfirmaet A's udarbejdede vurderingsrapport.

Finanstilsynet finder ikke, at lejeniveauet og markedsværdi, som ejendomsmæglerfirmaet A har angivet til henholdsvis kr. 841.350/årligt og kontant kr. 8.500.000, er udtryk for markedsniveauet i området, jf. referenceejendomme ...

Såvel lejeniveauet som markedsværdi er af ejendomsmæglerfirmaet A angivet under forudsætning af fortsat drift som pengeinstitut. Dette kan imidlertid ikke indgå som kriterium ved fastsættelse af ejendommens værdi, hvilket også fremgår af Erhvervsankenævnets tidligere afgørelse i 3 tilsvarende sager om værdiansættelse af pengeinstitutters domicilejendomme.

Sammenfatning vedrørende værdiansættelse

Finanstilsynets værdiansættelse er baseret på referencer som angivet i vedlagte 2 kommenterede referencelister, hvoraf den ene som sagt er fortroligt og derfor ikke kan udleveres.

Finanstilsynet skal bemærke, at usikkerhed vedrørende lejeniveau og afkastniveau er kommet sparekassen til gode, idet:

- der på basis af referencer i vedlagt referenceliste er ansat et lejeniveau på 650 kr./m² i stueplan og 450 kr./m² på 1. sal, selvom der ikke i X-by findes et decideret lejemarked, hvorfor referencerne således er fra mere centralt beliggende bysamfund i .. og .. amt, og
- der af Finanstilsynet er anvendt en forrentningsprocent på 8,5 %, hvor ejendomsmæglerfirmaet A har anvendt en forrentningsprocent på 9,25. Finanstilsynet har valgt en forrentningsprocent på 8,5% og dette skal ses som et udtryk for, at Finanstilsynet altid imødekommer modparten mest muligt indenfor et acceptabelt interval. Intervallet er ifølge Finanstilsynets markedsovervågning i intervallet 8,5-9,25%.

Det skal bemærkes, at alle de af Finanstilsynet anvendte referencer er beliggende i større bysamfund og mere centralt beliggende med deraf større handelsliv.

Konklusion

K har værdiansat ejendommen til nytteværdi, som er et begreb, der ikke kan anvendes.

Ejendommen skal værdiansættes til markedsværdi. Finanstilsynets markedsværdi er ansat til kr. 6.000.000 mod K's værdi på kr. 8.163.000.

Da Finanstilsynet ved sin værdiansættelse har ladet usikkerheden på de forskellige faktorer komme sparekassen til gode, skal ejendommen nedskrives som påbudt i Finanstilsynet skrivelse af 21. juni 2002.”

Sparekassen har i skrivelse af 30. september 2002 supplerende anført:

”... Finanstilsynet fastholder det forkerte udgangspunkt, nemlig at ejendommen er bogført til tkr. 8.163 og at denne skal reguleres til tkr. 6.000.

Havde dette udgangspunkt været korrekt ville Sparekassen på ingen måde have klaget over afgørelsen.

De omtalte tkr. 8.163 er udtryk for de regninger der pr. 31. december 2001 var betalt i forbindelse med ændring og opførelse af nyt hovedsæde i X-by. Til underbyggelse heraf medsendes byggemødereferat af 9. januar 2002, af hvilket det fremgår hvor langt byggeriet er på dette tidspunkt.

Færdiggørelse af byggeriet skete så Sparekassen kunne flytte ind den 2. marts 2002. De sidste regninger er betalt i juni 2002. Der er samlet i 2002 betalt tkr. 4.746, så den samlede opførelsespris udgør

tkr. 12.909

Det er således dette tal der skal sættes i forhold til den krævede nedsættelse til tkr. 6.000.

Nybyggeri i X-by kan ikke sælges til opførelsespriser, heri er vi enige, men at værdien skulle komme i nærheden af 45% af opførelsespriser, finder vi helt uhørt.

Værdiansættelsen kan som Finanstilsynet tilsyneladende har gjort, fastsættes til mellem 65 og 80% af opførelsesprisen.

For Sparekassen ser det desværre ud til at Finanstilsynet har taget udgangspunkt i et forkert tal og værdiansat ejendommen herefter, ...”

I skrivelse af 4. november 2002 har Finanstilsynet hertil bemærket:

”...

Finanstilsynet skal bemærke, at de oplyste anskaffelsesudgifter forekommer realistiske, men at den samlede anskaffelsessum af et byggeri ikke kan anvendes som udtryk for markedsværdien af sparekassens domicilejendom.

Værdien af ejendommen skal fastsættes efter en forsigtig vurdering til almindelig markedsværdi uden hensyn til, at ejendommen aktuelt anvendes som domicilejendom til bankdrift. ...”

Ankenævnet udtaler:

Det følger af bank- og sparekasseloven og den i medfør af loven af Finanstilsynet udstedte bekendtgørelse om regnskabsaflæggelse m.v. for pengeinstitutter m.fl., at faste ejendomme, herunder domicilejendomme, er anlægsaktiver, der skal værdiansættes med udgangspunkt i anskaffelsesprisen, men at de, såfremt værdien er lavere af årsager, som ikke kan antages at være forbigående, skal nedskrives til den lavere værdi. Efter bank- og sparekasseloven påhviler der Finanstilsynet en forpligtelse til at påse, at sådan nedskrivning finder sted bl.a. med henblik på at sikre, at regnskabet giver et retvisende billede af pengeinstituttets aktiver og passiver.

Efter de foreliggende oplysninger finder ankenævnet ikke grundlag for at tilsidesætte Finanstilsynets vurderingsgrundlag eller tilsynets anvendelse heraf. Ankenævnet kan derfor tiltræde, at ejendommen er pålagt nedskrevet til 6.000.000 kr. efter en forsigtig vurdering til almindelig markedsværdi på den ene side under forudsætning af, at pengeinstituttet fortsætter sin virksomhed, og på den anden side uden hensyn til, at ejendommen aktuelt har status som domicilejendom.

Ankenævnet tiltræder derfor Finanstilsynets afgørelse af 21. juni 2002.

4.2. Lov om forsikringsvirksomhed

3) Kendelse af 11. marts 2003. (j.nr. 02-131.885 og j.nr. 02-169.183).

Engangskorrektion skulle indregnes direkte på åbningsbalancen.

§ 122, stk. 1, i lov om forsikringsvirksomhed.

(Morten Iversen, Peter Erling Nielsen og Jan Uffe Rasmussen)

Ved skrivelse af 10. juni 2002 har K Forsikring A/S klaget over, at Finanstilsynet i skrivelse af 13. maj 2002 har fastholdt en tidligere afgørelse fra den 16. april 2002. Ved denne afgørelse bestemte Finanstilsynet, at en gennemført engangskorrektion i K Livsforsikring A/S's regnskab, som følge af ændret praksis for fordeling af midler mellem egenkapital og bonusudjævningshensættelser, ikke skal indgå i koncernens eller de berørte livsforsikringssekskabers resultatopgørelser, men skal indregnes direkte på egenkapitalen, jf. § 122 a, stk. 1, i lov om forsikringsvirksomhed.

Sagens omstændigheder:

I anledning af klagen har Finanstilsynet i en udtalelse af 9. juli 2002 oplyst om sagens faktiske omstændigheder:

"Finanstilsynet udsendte den 26. oktober 2001 et brev til samtlige livsforsikringsselskaber og tværgående pensionskasser ... I brevet fastslog Finanstilsynet, at det er i strid med gældende regler at føre midler fra regnskabsposten, bonusudjævningshensættelser, til egenkapitalen. I brevet meddelte Finanstilsynet samtidig, at tilsynet – på baggrund af den praksis, som en forkert retsopfattelse kunne have afstedkommet - ikke ville modsætte sig, at livsforsikringsselskaberne foretog en engangskorrektion af fordelingen mellem kunder og egenkapital.

Den 6. februar 2002 udsendte Finanstilsynet endnu et brev til samtlige livsforsikringsselskaber og tværgående pensionskasser ... I dette brev præciseredes, hvorledes den omtalte engangskorrektion kunne opgøres. Det blev ikke i brevet omtalt, hvorledes engangskorrektionen i øvrigt skulle behandles regnskabsmæssigt.

Samme dag – den 6. februar 2002 – sendte Finanstilsynet et brev til K Livsforsikring A/S ... omhandlende opgørelsen af den engangskorrektion, som livsforsikringsselskabet havde bebudet i en anmeldelse til Finanstilsynet. I dette brev anførte Finanstilsynet bl.a.:

"Selskabet skal endvidere i henhold til § 124, stk. 2, i lov om forsikringsvirksomhed oplyse i årsregnskabet for 2001, at der primo 2002 foretages en engangskorrektion i forbindelse med skift af regnskabsprincip. I forbindelse hermed skal det oplyses, med hvilket beløb egenkapitalen forventes ændret som følge af engangskorrektionen."

I forbindelse med læsning af K Forsikring A/S's årsrapport for 2001 konstaterede Finanstilsynet, at selskabet tilsyneladende agtede at indregne engangskorrektionen som en indtægt i resultatopgørelsen i 2002. Finanstilsynet sendte som følge heraf et brev af 16. april 2002 til K Forsikring A/S, hvori tilsynet henledte opmærksomheden på, at engangskorrektionen regnskabsmæssigt skulle behandles som en ændring i regnskabspraksis, og at engangskorrektionen følgelig skulle indregnes direkte på egenkapitalen primo 2002 og ikke måtte indregnes i resultatopgørelsen, jf. Finanstilsynets brev af 16. april 2002 ...

Ved brev af 6. maj 2002 meddelte K Forsikring A/S, at selskabet ikke var enig med Finanstilsynet om den regnskabsmæssige behandling af engangskorrektionen og bad Finanstilsynet genoverveje sagen.

I brev af 13. maj 2002 til K Forsikring A/S ... fastholdt og præciserede Finanstilsynet sin afgørelse i sagen."

Til støtte for klagen har klageren anført i klageskrivelsen af 10. juni 2002:

"Det fremgår af den påklagede afgørelse, at engangskorrekturen skal behandles efter reglerne for ændring i anvendt regnskabspraksis jf. LFV § 122 a og altså reguleres over engangskapitalen.

Dette er efter vores opfattelse ikke korrekt, idet der er tale om ændring af et regnskabsmæssigt skøn, der skal reguleres over resultatopgørelsen.

Indledningsvis bemærkes, at vi tillader os at gå ud fra, at Finanstilsynet er enig i, at såfremt der er tale om ændring i et regnskabsmæssigt skøn, skal engangskorrekturen reguleres over resultatopgørelsen.

Det fremgår af "Lov om forsikringsvirksomhed, En kommentar ved Michael Holm m.fl. "(Lovkommentaren) side 400-401, note 3, at FSR's Regnskabsvejledning nr. 3 om ekstraordinære poster, fundamentale fejl samt ændringer i regnskabsmæssige skøn og i anvendt regnskabspraksis ... også har betydning for forsikringsselskaber. Det skal for en ordens skyld nævnes, at den vedlagte version af regnskabsvejledningen først er trådt i kraft med virkning pr. 1. januar 2002.

Regnskabsmæssige skøn er defineret i regnskabsvejledningens afsnit 17. Det fremgår heraf, at der på tidspunktet for udarbejdelsen af årsrapporten skal skønnes over forhold, hvorom der ikke hersker fuld viden eller sikkerhed, og at skønnet skal udøves inden for rammerne af virksomhedens anvendte regnskabspraksis.

Anvendt regnskabspraksis for K Livsforsikring A/S for bonusudjævningshensættelser er i årsregnskabet for 2001 formuleret således:

Bonusudjævningshensættelser udgøres af beløb, som hensættes til udjævning over kommende år.

Sådan har den anvendte regnskabspraksis været formuleret i en årrække, og der vil ikke blive nogen indholdsmæssige ændringer for årsregnskabet for 2002.

Inden for rammerne af denne regnskabspraksis har K Livsforsikring A/S ved udarbejdelse af de enkelte årsregnskaber i overensstemmelse med kontributionsprincippet skønnet over, om den ovenfor omtalte forrentningsregel over en årrække ville føre til en rimelig fordeling af selskabets resultat mellem forsikringstagerne og aktionærerne. Ved udarbejdelsen af det enkelte årsregnskab har der ikke hersket fuld viden eller sikkerhed for, om den anvendte forrentningsregel over en årrække ville føre til den krævede rimelige fordeling.

Efter regnskabsvejledningen afsnit 22 kan det blive nødvendigt, at foretage ændringer i regnskabsmæssige skøn, fordi der sker ændringer i de forhold, der lå til grund for skønnet.

Med Finanstilsynets ændrede fortolkning af kontributionsprincippet som blev meddelt til forsikringsselskaberne i det tidligere omtalte brev af 26. oktober 2001 skete der en væsentlig ændring i de forhold, der lå til grund for K Livsforsikring A/S' skøn over, om den anvendte forrentningsregel over en årrække ville føre til en rimelig fordeling. Den væsentlige ændring bestod i, at det for fremtiden ikke længere ville være muligt at tilbageregulere fra bonusudjævningshensættelser til egenkapitalen.

Da der således er tale om ændringer i et regnskabsmæssigt skøn, skal engangskorrekturen i overensstemmelse med regnskabsvejledningen afsnit 21 indtægtsføres over resultatopgørelsen for K Livsforsikring A/S ud over den resultatandel selskabet i øvrigt har i 2002 i henhold til nyt overskudsprincip. Som en konsekvens heraf skal engangskorrekturen også indtægtsføres over resultatopgørelsen for K Forsikring A/S.

...

K Livsforsikring A/S har ikke foretaget ændring i anvendt regnskabspraksis. Den anvendte regnskabspraksis er uændret.

Engangskorrekturen skyldes derimod, at K Livsforsikring A/S har foretaget en ændring i anvendt regnskabsmæssigt skøn. Som følge heraf skal engangskorrekturen i overensstemmelse med regnskabsvejledningen afsnit 2 indtægtsføres over resultatopgørelsen for K Livsforsikring A/S.

Som en konsekvens heraf skal engangskorrekturen også indtægtsføres over resultatopgørelsen for K Forsikring A/S.

Fremgangsmåden lever op til det almindeligt anvendte princip, om at tidligere foretagne hensættelser, som er udgiftsført over resultatopgørelsen, tilbageføres "ad samme vej". Det vil sige at en formindskelse af bonusudjævningshensættelserne skal indtægtsføres over resultatopgørelsen."

I den ovenfor nævnte udtalelse af 9. juni 2002 har Finanstilsynet om sagens retlige omstændigheder udtalt:

"Livsforsikring med bonusret for kunderne er bl.a. karakteriseret ved, at livsforsikringsselskabet i forbindelse med den årlige regnskabsafregning foretager en fordeling af det såkaldte "realiserede resultat" mellem kunderne og egenkapitalen. Livsforsikringsselskabet behøver imidlertid ikke at tilskrive de enkelte forsikringer hele den andel, som fordeles til kunderne, som bonus det pågældende år. Livsforsikringsselskabet kan tilbageholde en del af bonusbeløbet med henblik på senere bonustilskrivning til de enkelte

forsikringer. Sådanne beløb, der tilbageholdes med henblik på senere bonustilskrivning, opsamles regnskabsmæssigt i posten bonusudjævningshensættelser. Eksistensen af posten muliggør således en udjævning af den bonus, der tilskrives forsikringerne de enkelte år.

Regnskabsposten, bonusudjævningshensættelser, er defineret i § 29 Finanstilsynets bekendtgørelse af 20. december 1995 om livsforsikringsselskabers og tværgående pensionskassers årsregnskaber, der lyder således:

"§ 29. Under passivpost 7. *Bonusudjævningshensættelser* opføres beløb, der er hensat til udjævning af bonusudlodninger over en flerårig periode."

Det beløb, der det enkelte år til- eller fraføres bonusudjævningshensættelserne, er således bestemt af selskabets samlede overskud før bonus (det realiserede resultat), af den fordeling, der foretages heraf mellem kunder og selskabets egenkapital, samt af den bonusrente, der det pågældende år tilskrives forsikringerne.

K Livsforsikring A/S har i medfør af anmeldelsespligten i henhold til § 30, stk. 1, i lov om forsikringsvirksomhed i 1995 anmeldt den regel, som selskabet siden 1995 har fulgt med hensyn til fordeling af overskud før bonus mellem egenkapital og forsikringskunder. Ifølge denne regel får egenkapitalen hvert år en forrentning svarende til den rente, som tilskrives forsikringerne med et tillæg på 3 procentpoint, jf. følgende, som er citeret fra K Livsforsikring A/S' brev af 28. december 2001 til Finanstilsynet ...

"Selskabets hidtidige regler for overskudsdannelsen har været gældende fra og med regnskabsåret 1995, idet selskabet efter aftale med Finanstilsynet fra dette tidspunkt begrænsede forrentningen af egenkapitalen til bonusrenten efter skat med et tillæg på 3 %-point. Reglerne fremgår af brev herfra til Finanstilsynet den 30. august 1995 og er indsendt som en del af det tekniske grundlag den 15. april 1999."

Når bonusrenten til kunderne er fastlagt og årets overskud før bonus (det realiserede resultat) er givet, fastlægger den anmeldte regel entydigt størrelsen af det beløb, der skal til- eller fraføres bonusudjævningshensættelserne. Størrelsen af balanceposten, bonusudjævningshensættelser, fremkommer rent beregningsmæssigt som de akkumulerede til- og fraførsler. Ud fra den regel, som K Livsforsikring hidtil (fra og med 1995) har anvendt, er størrelsen af bonusudjævningshensættelserne således entydigt bestemt ved en forud fastlagt beregningsregel, og den anmeldte regel udelukker anvendelse af regnskabsmæssige skøn i forbindelse med fastsættelsen af bonusudjævningshensættelsernes størrelse.

Med brevet af 28. december 2001 ... har K Livsforsikring A/S anmeldt en ny regel for selskabets fordeling mellem kunder og egenkapital gældende fra og med regnskabsåret 2002. Den nye regel lyder således:

"Resultatet af livsforsikringsvirksomhed efter skat fastsættes således at egenkapitalen forrentes med en rente svarende til selskabets afkast efter pensionsafkastskat – nøgletal 2 – plus et driftsherretillæg på 3 %-point."

Den nye regel fastlægger lige så entydigt som den hidtil anvendte regel størrelsen af den til- eller fraførsel, der skal foretages i bonusudjævningshensættelserne. Størrelsen af bonusudjævningshensættelserne fastlægges derfor også efter den nye regel uden anvendelse af regnskabsmæssige skøn.

Anvendelsen af den hidtidige regel skete ifølge K Livsforsikring A/S "i forventning om at bonusudjævningshensættelserne kunne tjene til styrkelse af fremtidig forrentning for såvel de forsikredes midler som egenkapitalen."

I henhold til Finanstilsynets brev af 26. oktober 2001 ... kan bonusudjævningshensættelserne ikke overføres til egenkapitalen, og de kan følgelig ikke "tjene til styrkelse af fremtidig forrentning for egenkapitalen." Dette er baggrunden for, at K Livsforsikring A/S har anmeldt en ny regel for fordeling mellem kunder og egenkapital.

Den engangskorrektion, som K Livsforsikring A/S foretager primo 2002, er i praksis den ændring i størrelsen af bonusudjævningshensættelserne, der fremkommer, når disse med tilbagevirkende kraft fra 1995 omregnes ved anvendelse af den nye metode, som selskabet har anmeldt den 28. december 2001. Dette fremgår også af følgende, der er anført side 6 i beretningen i Ks Forsikrings A/S's årsrapport 2001:

"Samtidig med ændringen i principperne for anvendelsen af bonusudjævningshensættelserne har Finanstilsynet givet K Livsforsikring mulighed for at foretage en engangskorrektion for tidligere år. Denne engangskorrektion er opgjort som resultatforskellen for perioden 1995-2001 mellem det gamle overskudsprincip og et overskudsprincip baseret på det realiserede investeringsafkast."

...

Det er på baggrund af det ovenfor anførte Finanstilsynets opfattelse, at den engangskorrektion, K Livsforsikring A/S har foretaget primo 2002 i opgørelsen af regnskabsposten bonusudjævningshensættelser, er en effekt af en ændret metode for opgørelse af bonusudjævningshensættelserne.

Efter den gamle metode blev bonusudjævningshensættelserne opgjort med udgangspunkt i en overskudsregel, hvorefter egenkapitalen fik bonusrenten + 3 %-point. Efter den nye metode opgøres bonusudjævningshensættelserne med udgangspunkt i en overskudsregel, hvorefter egenkapitalen får selskabets investeringsafkast efter pensionsafkastskat + 3 %-point. Engangskorrektionen er forskellen mellem de to metoder anvendt på perioden 1995-2001. Begge metoder er beregningsregler, der resulterer entydigt i en størrelse for bonusudjævningshensættelserne. Ingen af de to metoder involverer

anvendelsen af skøn i forbindelse med fastsættelsen af bonusudjævningshensættelserne.

Som følge heraf er engangskorrekturen omfattet af reglen i § 122 a i lov om forsikringsvirksomhed om metodeændringer, der kræver, at engangskorrekturen skal indregnes direkte på åbningsbalancen og ikke må indregnes i resultatopgørelsen.

Finanstilsynet er derfor af den opfattelse, at afgørelsen i henhold til Finanstilsynets brev af 13. maj 2002 til K Forsikring A/S skal fastholdes."

Klageren, der er gjort bekendt med Finanstilsynets redegørelse med udtalelse, har herefter udtalt den 24. juli 2002:

"...

Den af K Livsforsikring A/S anvendte gamle overskudsregel (bonusrente + 3%) er kendetegnet ved, at det var forventningen (regnskabsmæssigt skøn, at den over tid ville give et afkast til egenkapitalen, svarende til selskabets afkast efter pensionsafkastskat (nøgletal 2) med tillæg af driftsherretillæg på 3% Henlæggelse til og forbrug af bonus-udjævningshensættelse har været en residualstørrelse i forhold til denne overskudsregel.

Engangskorrekturen er alene udtryk for, at den hidtil anvendte overskudsregel, hvorefter egenkapitalen fik bonusrenten + 3%, ophørte midt i et forløb, hvilket altid vil give enten et overskud eller et underskud set i forhold til anvendelsen af en overskudsregel, hvorefter egenkapitalen får selskabets afkast efter pensionsafkastskat (nøgletal 2) med tillæg af driftsherretillæg på 3%.

Dette ændrer dog ikke på det forhold, at opbygningen af bonusudjævningshensættelserne i realiteten - herunder valg af metode (algoritme) for det enkelte års fordeling af overskud - til enhver tid involverer anvendelsen af et skøn med det formål over tid at sikre en retmæssig fordeling af resultatet i henhold til kontributionsprincippet mellem selskabets kunder og egenkapitalen."

K A/S har den 12. juli 2002 indbragt en lignende sag for Erhvervsankenævnet. Denne sag vedrører, at Finanstilsynet ved skrivelse af 3. juli 2002 har bestemt, at engangskorrekturen i K Livsforsikring A/S også skal indregnes direkte over egenkapitalen i K A/S.

Finanstilsynet har redegjort for denne sag ved skrivelse af 18. juli 2002. Klageren er gjort bekendt med redegørelsen, og har kommenteret den i den ovennævnte skrivelse af 24. juli 2002.

Ankenævnet har efter anmodning fra parterne behandlet de to klager under eet.

Ankenævnet udtaler:

Den engangskorrektion, der er gennemført i K Livsforsikring A/S m.fl. primo 2002, er gennemført for at bringe bonusudjævningshensættelserne i overensstemmelse med den den 28. december 2001 anmeldte nye beregningsregel for hensættelser med tilbagevirkende kraft fra 1995.

Ankenævnet kan tiltræde, at en sådan korrektion må anses for en metodeændring (ændring af regnskabspraksis), jf. § 122, stk. 1, nr. 2, i lov om forsikringsvirksomhed, hvorfor korrektionen skal indregnes direkte på åbningsbalancen, jf. nævnte lovs § 122 a, stk. 2, og § 17, stk. 1, i bekendtgørelse om forsikringssekskabers og pensionssekskabers koncernregnskab.

4.3. Lov om værdipapirhandel mv.

4) Kendelse af 21. oktober 2003. (j.nr. 02-232.061).

Ikke grundlag for fritagelse for tilbudspligt.

Værdipapirhandelslovens § 31, stk. 1 og stk. 2.

(Lise Høgh, Niels Bolt Jørgensen og Jan Uffe Rasmussen)

Ved skrivelse af 3. december 2002 har advokat A på vegne af K klaget over, at Fonssrådet i skrivelse af 3. december 2002 har afslået at give dispensation fra kravet om tilbudspligt, jf. lov om værdipapirhandel m.v. § 31, stk. 1 og stk. 2.

Sagens omstændigheder

A. Den påklagede afgørelse af 5. november 2002:

Den påklagede afgørelse af 5. november 2002 fra Fondsrådet lyder således:

”Ved brev af 14. oktober 2002 har De i medfør af lov om værdipapirhandel mv. § 31, stk. 2, ansøgt om dispensation fra tilbudspligten i lov om værdipapirhandel mv. § 31, stk. 1. Endvidere har De ved brev af 18. oktober 2002 fremsendt supplerende oplysninger til ansøgningen.

Det fremgår af Deres ansøgning, at K i dag [14. oktober 2002, hvor ansøgning om dispensation blev indgivet] ejer henholdsvis [ca. 49 %] af den stemmeberettigede del af aktiekapitalen i B og [ca. 49 %] af den stemmeberettigede del af kapitalen i C.

K ønsker at erhverve yderligere [ca. 2 %] af den stemmeberettigede del af aktiekapitalen i B og [ca. 2 %] af den stemmeberettigede del af kapitalen i C.

Såfremt disse erhvervelser finder sted, vil K eje [ca. 51 %] af den stemmeberettigede del af aktiekapitalen i såvel B som C.

Til støtte for ansøgningen anføres, at der som følge af den spredte fordeling af den øvrige del af aktiekapitalen i de to selskaber ikke vil ske nogen mærkbar forrykkelse af det indbyrdes forhold mellem de nuværende aktionærer.

Endvidere anføres det, at de påtænkte erhvervelser vil medføre, at K ... dermed får pligt til at udarbejde koncernregnskab.

Det er ikke oplyst, hvem K erhverver aktierne fra.

Det fremgår af lov om værdipapirhandel mv. § 31, stk. 1, at overdrages en aktiepost direkte eller indirekte i et børsnoteret selskab, og erhververen herved kommer til at besidde flertallet af stemmerettighederne i selskabet, skal erhververen give alle selskabets aktionærer mulighed for at afhænde deres aktier på identiske vilkår.

Fondsrådet kan i medfør af lov om værdipapirhandel mv. § 31, stk. 2, fritage for pligten i stk. 1, såfremt særlige forhold gør sig gældende. I praksis er denne dispensationsadgang blevet fortolket snævert af hensyn til mindretalsaktionærerne.

Såfremt de påtænkte erhvervelser gennemføres, vil K eje [ca. 51 %] af den stemmeberettigede del af aktiekapitalen i såvel B som C. Da K har ansøgt om dispensation fra tilbudspligten, og da der efter det oplyste ikke i øvrigt ses at være forhold, der taler for det modsatte, har Fondsrådet lagt til grund, at der er pligt til at fremsætte overtagelsestilbud.

K har oplyst, at formålet med de påtænkte erhvervelser er at opnå en varig stemmeandel på mere end 50% i de to selskaber. Dette er efter Fondsrådets opfattelse netop kerneområdet for tilbudspligten.

Ifølge K vil det indbyrdes forhold mellem de nuværende aktionærer ikke forrykkes mærkbart, da de resterende aktier er spredt på mange aktionærer.

Det er Fondsrådets opfattelse, at uanset om K udøver bestemmende indflydelse eller ej, udgør en spredt fordeling af aktierne ikke i sig selv et sådant forhold, der kan begrunde en dispensation fra tilbudspligten, uden at det understøttes af andre forhold.

Af det af K oplyste fremgår det, at erhvervelsen af aktieposterne i de to selskaber vil medføre, at der skal udarbejdes koncernregnskab.

Fondsrådet har lagt til grund, at konsolideringen vil omfatte B og C. Det er ikke oplyst, hvilke andre selskaber, der måtte være omfattet af konsolideringen.

Udarbejdelsen af koncernregnskab medfører alt andet lige ikke en ændring af værdien af datterselskaberne. Oprettelsen af et koncernforhold medfører således ikke tilførsel/fjernelse af værdier til de børsnoterede datterselskaber. Koncernregnskabet indebærer alt andet lige heller ikke ændringer i informationen vedrørende det enkelte datterselskab, om end der gives et bedre overblik over den økonomiske sammenhæng med de øvrige selskaber, der indgår i konsolideringen.

Det er herefter Fondsrådets vurdering, at udarbejdelsen af koncernregnskab ikke i selv udgør et sådant særligt forhold, som kan begrunde en fravigelse af lovens udgangspunkt om fremsættelse af overtagelsestilbud.

Fondsrådet finder herefter på det foreliggende grundlag ikke, at der kan meddeles K dispensation fra tilbudspligten, da det ikke anses for godtgjort, at der foreligger særlige forhold, der kan begrunde en dispensation eller at hensynet til mindretalsaktionærerne bag tilbudspligten i lov om værdipapirhandel mv. § 31, stk. 1, varetages på anden vis.

..."

B. Klageskrivelsen af 3. december 2002:

I klageskrivelsen af 3. december 2002 har klager gjort følgende gældende:

”...

For Erhvervsankenævnet nedlægger K følgende PÅSTAND:

Fondbådets afgørelse af 5. november 2002 vedrørende K's ansøgning om dispensation fra den i værdipapirhandelslovens § 31, stk. 1, nævnte tilbudspigt ændres, således at dispensation meddeles i henhold til værdipapirhandelslovens § 31, stk. 2.

SAGSFREMSTILLING:

...

Værdipapirhandelslovens § 31, stk. 1 nr. 1 bestemmer, at erhververen af en aktiepost skal afgive indløsningstilbud til alle selskabets aktionærer, såfremt erhververen kommer til at besidde flertallet af stemmerettighederne i selskabet.

I tilknytning hertil bestemmer værdipapirhandelslovens § 31, stk. 2, at Fondbådet kan fritage for forpligtelsen til at afgive indløsningstilbud, såfremt særlige forhold gør sig gældende.

Begrundelsen for, at Fondbådets afgørelse af 5. november 2002 skal ændres, er at det efter K's opfattelse er klart, at der i nærværende sag foreligger særlige forhold.

K er naturligvis ikke uenig i, at der skal afgives indløsningstilbud i situationer, hvor en aktiepost af væsentlig og afgørende størrelse overgår til en ny ejer, der derefter kommer til at besidde flertallet af stemmerettighederne i et selskab.

I en sådan situation er det rimeligt, at selskabets øvrige aktionærer får mulighed for at afhænde dens aktieposter på samme vilkår.

I nærværende sag er forholdene imidlertid ganske anderledes.

K ejer i forvejen ca. 49 % af den stemmeberettigede del af aktiekapitalen i B og i C, og det er kun [ca. 2 %] af den stemmeberettigede del af aktiekapitalerne, der nu tænkes overdraget.

I en sådan situation er der ikke noget beskyttelsesmæssigt hensyn at tage til de øvrige aktionærer.

Yderligere er forholdet det, at den øvrige del af den stemmeberettigede del af Aktiekapitalerne i de 2 selskaber - bortset fra de aktieposter, der ejes af D - er ejet af et stort antal mindre aktionærer.

Som yderligere begrundelse for, at dispensation bør meddeles, skal anføres, at de påtænkte overdragelser vil medføre, at koncernregnskab skal udarbejdes, og at der etableres medarbejderrepræsentation i K's bestyrelse.

K er således ikke enig i Fondbådets begrundelser for ikke at meddele dispensation.

Særligt bemærkes, at K også er uenig i, at det forhold, at oprettelse af et koncernforhold ikke medfører tilførsel/fjernelse af værdier til eller fra de 2 selskaber, skulle tale mod dispensation.

...”

C. Fondsrådets udtalelse af 9. januar 2003 i anledning af klagen:

Fondsrådet har i skrivelse af 9. januar 2003, hvori afgørelsen fastholdes, blandt andet udtalt:

”...

Retlige omstændigheder:

Overtagelsestilbud er overordnet reguleret i lov om værdipapirhandel m.v. kapitel 8. En erhverver af en aktiepost i et børsnoteret selskab har således i medfør af lov om værdipapirhandel mv. § 31, stk. 1, pligt til at fremsætte overtagelsestilbud, hvis han

- 1) kommer til at besidde flertallet af stemmerettighederne i selskabet,
- 2) får ret til at udnævne eller afsætte et flertal af selskabets bestyrelsesmedlemmer,
- 3) får ret til at udøve en bestemmende indflydelse over selskabet på grundlag af vedtægterne eller aftale med dette i øvrigt,
- 4) på grundlag af aftale med andre aktionærer kommer til at råde over flertallet af stemmerettighederne i selskabet eller
- 5) kommer til at kunne udøve bestemmende indflydelse over selskabet og kommer til at besidde mere end en tredjedel af stemmerettighederne.

Bestemmelsen, der inden Børsreform II fremgik af § 7 i de børssetiske regler på Københavns Fondsbørs, blev indsat ved lov nr. 1072 af 20. december 1995.

Bestemmelsen er ændret ved lov nr. 250 af 27. april 1999 for så vidt angår stk. 1, idet der er indsat et femte selvstændigt kriterie for, hvornår der skal fremsættes pligtmæssigt tilbud. Indtil da skulle dette ske, såfremt der ved erhvervelsen blev opnået en retlig kontrol over et selskab. Ved ændringen blev også udøvelsen af faktisk kontrol over et selskab omfattet af bestemmelsen om tilbudspligt, dog først når stemmeandelen kommer over en tredjedel.

Loven indeholdt følgende overgangsbestemmelse: "For aktionærer, der den 12. marts 1999 opfylder betingelserne for at være omfattet af § 31, stk. 1, nr. 5, men ikke nr. 1 - 4, indtræder indløsningsforpligtelsen først, når en af bestemmelserne i nr. 1 - 4 er opfyldt. Det er en betingelse, at aktionæren

inden den 1. august 1999 har anmeldt sin besiddelse til den fondsbørs, hvor aktierne er noteret, samt at fondsbørsen har foretaget en efterprøvning af, at anmelderen er omfattet af 1. pkt. og har meddelt dette til anmelderen."

I medfør af lov om værdipapirhandel mv. § 31, stk. 2, kan Fondsrådet fritage for forpligtelsen til at fremsætte overtagelsestilbud, såfremt særlige forhold gør sig gældende. Hverken lovbemærkningerne til lov nr. 1072/1995 eller nr. 250/1999 omtaler, hvad særlige forhold kunne være.

Fondsrådet har i henhold til lov om værdipapirhandel mv. § 32, stk. 3, hjemmel til at fastsætte regler om tilbudspligten efter § 31, stk. 1, om tilbudsdokumentets indhold samt offentliggørelse og kan herunder fastsætte bestemmelser om ledelsens forpligtelse til at redegøre for tilbudets indhold.

Denne bemyndigelse er senest udmøntet i bekendtgørelse nr. 827 af 10. november 1999 om tilbudspligt, om frivillige overtagelsestilbud samt om aktionærs oplysningsforpligtelser (overtagelsesbekendtgørelsen).

Bestemmelsen i lov om værdipapirhandel m.v. § 31, stk. 1, er stort set gengivet i bekendtgørelsens § 1, stk. 1. Dog fremgår det af bekendtgørelsen, at tilbuddet skal afgives senest 4 uger efter aktieerhvervelsen.

Fondsrådets dispensationsadgang efter lov om værdipapirhandel m.v. § 31, stk. 2, fremgår tillige af § 11 i overtagelsesbekendtgørelsen.

Vurdering:

Såfremt de påtænkte erhvervelser gennemføres, vil K eje [ca. 51 %] af den stemmeberettigede del af aktiekapitalen i såvel B som C. Det er ubestridt, at dette vil medføre pligt til at afgive overtagelsestilbud i medfør af lov om værdipapirhandel mv. § 31, stk. 1, nr. 1.

Da K har ansøgt om dispensation fra tilbudspligten, og da der efter det oplyste ikke i øvrigt ses at være forhold, der taler for det modsatte, har Fondsrådet lagt til grund, at der er pligt til at fremsætte et overtagelsestilbud.

Det bemærkes, at K er omfattet af en overgangsbestemmelse til lov om værdipapirhandel mv. § 31, stk. 1, nr. 5, hvorefter tilbudspligten først indtræder for aktionærer, der ved lovens vedtagelse ville være omfattet af § 31, stk. 1, nr. 5, når aktionæren overskrider grænserne i § 31, stk. 1, nr. 1 - 4.

Beskyttelseshensynet bag reglerne om overtagelsestilbud retter sig mod mindretalsaktionærerne i det børsnoterede selskab, som erhververen har opnået kontrol over. Fondsrådets dispensationsadgang er efter lovtæksten begrænset til "særlige forhold" og Fondsrådets praksis på området er på denne baggrund meget restriktiv.

I den konkrete sag har K oplyst, at formålet med de påtænkte erhvervelser er at opnå en varig stemmeandel på mere end 50 % i de to selskaber. Dette er efter Fondbrådets opfattelse netop kerneområdet for tilbudspligten.

K bemærker i sin klage, at det forhold, at oprettelse af et koncernforhold ikke medfører tilførsel/fjernelse af værdier til eller fra de 2 selskaber, ikke taler imod dispensation. Hertil skal det bemærkes, at det ikke er spørgsmålet, hvorvidt dette forhold taler imod dispensation, men hvorvidt K har anført forhold, der taler for dispensation.

Forholdet mellem de nuværende aktionærer

Ifølge K vil det indbyrdes forhold mellem de nuværende aktionærer ikke forrykkes, da de resterende aktier er spredt på mange aktionærer.

Fondbrådet læser dette således, at det er underordnet, om K ejer [ca. 49 %] henholdsvis [ca. 49 %] eller 51 % af stemmerne. Argumentet skulle således være, at K alligevel allerede bestemmer i de to selskaber, da de øvrige aktier er så spredte, at det i dag ikke vil være muligt at samle de resterende ca. 51 % af stemmerne i selskaberne imod K.

Det er Fondbrådets opfattelse, at uanset om K udøver bestemmende indflydelse eller ej, udgør en spredt fordeling af aktierne ikke i sig selv et sådant forhold, der kan begrunde en dispensation fra tilbudspligten, uden at det understøttes af andre forhold.

Endvidere blev det ved indførelsen af lov om værdipapirhandel mv. § 31, stk. 1, nr. 5, i overgangsbestemmelsen netop bestemt, at selskaber, der på tidspunktet for indførelse af nr. 5, opfyldte betingelserne for at være omfattet af nr. 5, men ikke nr. 1-4, skulle give indløsningstilbud, såfremt en af betingelserne i nr. 1-4 blev opfyldt, jf. den ovenfor citerede overgangsbestemmelse. Der er altså taget højde for den situation, at selskabet har bestemmende indflydelse også inden aktieførøgelsen. Det forhold, at der ikke de facto ændres på kontrolstrukturen, kan altså ikke i sig selv medføre dispensation.

Herudover skal det bemærkes - hvilket Fondbrådet også har lagt til grund i den konkrete afgørelse - at hvis man accepterer argumentet om den allerede eksisterende kontrol forud for overskridelsen af grænserne i lov om værdipapirhandel mv. § 31, stk. 1, medfører det i teorien en mulighed for helt at undgå tilbudspligten. Det vil være tilfældet, hvor en aktionær opnår bestemmende indflydelse, inden han bliver omfattet af tilbudspligten, f.eks. ved at have under 33 % af stemmerne i et børsnoteret selskab, men alligevel mulighed for at udøve bestemmende indflydelse.

Koncernregnskab

Af det af K oplyste fremgår det, at erhvervelsen af aktieposterne i de to selskaber vil medføre, at der skal udarbejdes koncernregnskab.

Spørgsmålet er, om udarbejdelsen af koncernregnskab i sig selv ændrer mindretalsaktionærernes stilling i selskaberne i en sådan grad, at det må

anses som et sådant særligt forhold, der kan begrunde en dispensation fra tilbudspligten.

Øget information af markedet må pr. definition anses som noget positivt. Det er dog en forudsætning, at der er tale om relevant information. Udarbejdelse af regnskaber må efter Fondsrådets opfattelse altid anses som relevant information.

Kravet om koncernregnskab vil følge af årsregnskabsloven og der vil derfor være tale om en årlig information.

Udarbejdelsen af koncernregnskab medfører alt andet lige ikke en forbedring af værdien af datterselskaberne. Oprettelsen af et koncernforhold medfører således ikke tilførsel af værdier til de børsnoterede datterselskaber. Koncernregnskabet indebærer alt andet lige heller ikke ændringer i informationen vedrørende det enkelte datterselskab, om end der gives et bedre overblik over den økonomiske sammenhæng med de øvrige selskaber, der indgår i konsolideringen.

Det er herefter Fondsrådets vurdering, at udarbejdelsen af koncernregnskab i sig selv ikke som sådan medfører en væsentlig ændring i mindretalsaktionærernes stilling i selskaberne. Der vil tilgå aktionærerne og markedet yderligere information om koncernen, men aktionærernes stilling i selskaberne for så vidt angår medindflydelse og økonomisk udbytte forbliver uændret.

Omkostningerne ved en overtagelse

Det økonomiske argument om, at K ikke vil kunne fremskaffe de fornødne midler til at indløse mindretalsaktionærerne, kan efter Fondsrådets opfattelse ikke tillægges vægt. Det må være et internt spørgsmål i K, om man har de fornødne midler til at gennemføre konsekvenserne af en påtænkt erhvervelse. Endvidere er det Fondsrådets vurdering, at accept af argumentet vil medføre stor usikkerhed omkring tilbudspligten, idet det er svært at afgøre, hvor grænserne går for, at man har råd til at erhverve en del af aktiekapitalen men ikke råd til at erhverve den 100 % og derfor kan få dispensation.

Udtalelse:

Fondsrådet skal på baggrund af det ovenfor anførte meddele, at man fastholder afgørelsen af 5. november 2002, da klageren ikke anses at have godtgjort, at mindretalsaktionærerne i B og C, ikke vil have interesse i et overtagelsestilbud i forbindelse med de påtænkte aktieerhvervelser, eller at udarbejdelsen af koncernregnskab udgør sådanne særlige forhold, at det kan begrunde en dispensation fra kravet om afgivelse af pligtmæssigt tilbud.”

D. Klagers supplerende indlæg af 21. februar 2003:

Klager har i skrivelse af 21. februar 2003 supplerende blandt andet udtalt:

” ...

I Fondsrådets skrivelse af 9. januar 2003 er ... korrekt anført, at hverken bemærkningerne til lov nr. 1072/1995 eller til lov nr. 250/1999 omtaler, hvad de særlige forhold er, der i henhold til § 31, stk. 2 i lov om værdipapirhandel kan begrunde, at overtagelsestilbud ikke skal fremsættes.

De i nærværende sag foreliggende omstændigheder er efter min vurdering af en sådan art, at særlige forhold foreligger.

Baggrunden for værdihandelslovens § 31, stk. 1 er, at overtagelsestilbud skal fremsættes, når der vedrørende et selskab indtræder væsentlig ændrede omstændigheder, eksempelvis overdragelse af en væsentlig aktiepost, der medfører, at én eller flere af de i værdipapirhandelslovens § 31, stk. 1 nævnte situationer indtræder.

I nærværende sag ejede K den 14. oktober 2002 ca. 49% af den stemmeberettigede del af aktiekapitalen i henholdsvis B og C.

En overdragelse af yderligere 2 % af den stemmeberettigede del af aktiekapitalen i hvert af de nævnte selskaber medfører ikke, at der i forhold til selskabernes øvrige aktionærer er indtrådt en ændret situation, der kan begrunde, at overtagelsestilbud skal fremsættes overfor disse.

Der foreligger derfor i nærværende sag et sådant særligt forhold, der medfører, at undtagelse for fremsættelse af overtagelsestilbud bør meddeles.

...”

Ankenævnet har ikke fundet grundlag for at imødekomme klagers anmodning om mundtlig forhandling.

Ankenævnet udtaler:

K påtænker at erhverve en yderligere andel af de stemmeberettigede aktier i B samt i C , således at fonden efter erhvervelsen vil eje [ca. 51 %] af den stemmeberettigede del af aktiekapitalen i selskaberne. Det er oplyst, at formålet med de påtænkte erhvervelser er at opnå en varig stemmeandel i selskaberne på mere end 50 %.

Det følger af § 31, stk. 1, nr. 1, i lov om værdipapirhandel m.v., at en erhverver, der som følge af et aktiekøb kommer til at besidde flertallet af stemmerettighederne i et selskab, hvis aktier er optaget til notering på en fondsbørs, skal give alle selskabets øvrige aktionærer tilbud om at overtage disses aktier på identiske vilkår.

I § 31, stk. 2, i lov om værdipapirhandel m.v. hjemles mulighed for, at Fondsrådet, såfremt særlige forhold gør sig gældende, kan fritage fra tilbudspligten efter stk. 1.

Efter det oplyste ses der ikke at foreligge sådanne særlige forhold, som skulle kunne danne grundlag for at fritage fra tilbudspligten.

Det forhold, at der alene er tale om overdragelse af en mindre andel af den stemmeberettigede aktiekapital, og at de resterende stemmeberettigede aktier er spredt på en så stor aktionærkreds, at en overdragelse antageligt ikke de facto vil ændre ved disse aktionærers indflydelse i selskabet, udgør ikke i sig selv et sådan særligt forhold, at det efter ankenævnets opfattelse kan begrunde fritagelse fra tilbudspligten.

Der er herved navnlig lagt vægt på, at der i forbindelse med indførelsen af nr. 5 i § 31, stk. 1, i lov om værdipapirhandel m.v. ved lov nr. 250 af 27. april 1999 ses at være taget højde for den situation, at en erhverver, som det er tilfældet for K, også forud for erhvervelsen havde mulighed for at udøve bestemmende indflydelse over selskabet, og erhvervelsen derfor de facto ikke ændrer ved magtforholdet mellem selskabets aktionærer. Det følger således udtrykkeligt af ikrafttrædelsesbestemmelsen i § 2, stk. 2, i lov nr. 250 af 27. april 1999 om ændring af lov om værdipapirhandel m.v., at indløsningsforpligtelsen, og dermed også tilbudspligten, for aktionærer, der den 12. marts 1999 opfylder betingelserne for at være omfattet af § 31, stk. 1, nr. 5, men ikke nr. 1-4, først indtræder, når en af bestemmelserne i nr. 1 - 4 er opfyldt.

Det er ikke oplyst fra hvem aktierne påtænkes erhvervet. Ankenævnet har således ikke grundlag for at vurdere, hvorvidt erhvervelserne eventuelt i medfør af § 1, stk. 6, i bekendtgørelse nr. 827 af 10. november 1999 (overtagelsesbekendtgørelsen) vil være undtaget fra pligten til at afgive overtagelsestilbud.

Ankenævnet stadfæster således Fondsrådets afgørelse af 3. december 2002.

4.4. Lov om firmapensionskasser

5) Kendelse af 24. april 2003. (j.nr. 02-125.195).

Sag hjemvist til Finanstilsynet til ekstrahering og udlevering til klager.

Firmapensionskasselovens § 66 a, stk. 1.

(Suzanne Helsteen, Kjelde Mors og Ulla Staal)

Advokat A har ved skrivelse af 23. maj 2002 på vegne af K A/S klaget over, at Finanstilsynet i skrivelse af 2. maj 2002 med henvisning til § 66 a, stk. 1, i lov om tilsyn med firmapensionskasser har nægtet K A/S fuld aktindsigt i nogle nærmere angivne dokumenter.

Sagens omstændigheder:

Om sagens faktiske omstændigheder har Finanstilsynet i anledning af klagen udtalt den 24. juni 2002:

"Sagen om aktindsigt udspringer af en sag mellem Finanstilsynet og K A/S om eventuel manglende afdækning af tilsagn om løbende ydelser afgivet af K A/S til tidligere ansatte i selskabet. Finanstilsynet traf afgørelse i denne sag ved skrivelse af 13. september 2000. Finanstilsynet vurderede i sagen, at de afgivne tilsagn var pensionstilsagn og pålagde K A/S omgående at afdække pensionstilsagnene i henhold til § 1 i lov om firmapensionskasser. Denne afgørelse blev ved brev af 11. oktober 2000 af K A/S indbragt for Erhvervsankenævnet. Der henvises til Erhvervsankenævnets j.nr. 00-197.906.

Under denne sag anmodede K A/S i brev af 14. december 2000 om fuld aktindsigt i Finanstilsynets sag, herunder aktindsigt i materiale til og referater af Forsikringsrådets møder vedrørende sagen. Finanstilsynet gav i afgørelse af 21. december 2000 K A/S aktindsigt i Finanstilsynets sag om K A/S, men afslog at give aktindsigt i materiale udvekslet mellem Finanstilsynet og Forsikringsrådet. Begrundelsen herfor følger af Finanstilsynets afgørelse, hvorefter:

"I forhold til K A/S's anmodning om at modtage Forsikringsrådets beslutning i sagen tillige med en meddelelse om det grundlag,

hvorpå Forsikringsrådet har truffet sin beslutning, skal Finanstilsynet anføre, at dokumenter, der udveksles mellem Finanstilsynet og Forsikringsrådet er undtaget for aktindsigt i medfør af § 12 i Forvaltningsloven, idet der er tale om interne arbejdsdokumenter. Finanstilsynet påser i forening med Forsikringsrådet overholdelsen af lov om tilsyn med firmapensionskasser og af de bestemmelser, der er udstedt i medfør af loven, jf. § 65 samt bemærkningerne hertil. Deres ønske om aktindsigt i dokumenter, der er udvekslet mellem Forsikringsrådet og Finanstilsynet, kan tilsynet således ikke imødekomme."

K A/S indbragte ved brev af 16. januar 2001 denne afgørelse for Erhvervsankenævnet. Erhvervsankenævnet traf afgørelse i sagen ved kendelse af 27. november 2001, jf. ankenævnets j.nr. 00-197.906-1, og udtalte følgende vedrørende spørgsmålet om aktindsigt:

"Inddragelse af Forsikringsrådet i tilsynsfunktionen må, som det er sket i § 237, stk. 2, i lov om forsikringsvirksomhed for så vidt angår forsikringsselskaber m.v., kræve en udtrykkelig lovhjemmel. Af § 65 i lov om tilsyn med firmapensionskasser fremgår, at det er Finanstilsynet, der påser overholdelsen af lov om tilsyn med firmapensionskasser. Det er således Finanstilsynet, og alene Finanstilsynet, der påser, at eventuelle løfter om pension er afdækket forsikringsmæssigt, jf. lovens § 1, stk. 1.

Materiale udvekslet mellem Finanstilsynet og Forsikringsrådet i en sag, der skal behandles efter lov om tilsyn med firmapensionskasser, kan derfor ikke anses for internt materiale, jf. forvaltningslovens § 12, stk. 1.

K A/S, der er part i sagen, har derfor ret til aktindsigt i det materiale, der er udvekslet mellem Finanstilsynet og Forsikringsrådet, jf. forvaltningslovens § 10. Finanstilsynet skal dog forinden udlevering sikre sig, evt. efter ekstrahering, som det er sket for notatet af 13. juli 2000, at materialet ikke indeholder oplysninger, som Finanstilsynet er forpligtet til, ifølge § 66 a, stk. 1, i lov om tilsyn med firmapensionskasser, at hemmeligholde også over for K A/S."

Herefter sendte Finanstilsynet i skrivelse af 4. december 2001 det materiale til K A/S, som K A/S i henhold til kendelsen af 27. november 2001 har krav på. Erhvervsankenævnet modtog efter anmodning herom i brev af 4. december 2001 kopi af skrivelsen, samt af det materiale, der var vedlagt skrivelsen, jf. Finanstilsynets skrivelse af 7. december 2001 til Erhvervsankenævnet, ankenævnets j.nr. 00-197.906.

K A/S afgav herefter den 9. januar 2002 et indlæg i sagen om den eventuelle manglende afdækning af pensionstilsagnene, og Erhvervsankenævnet anmodede i brev af 15. januar 2002 Finanstilsynet om bemærkninger hertil. Finanstilsynet valgte ved skrivelse af 13. februar 2002 at tilbagekalde sagen ved Erhvervsankenævnet. Finanstilsynet angav følgende begrundelse herfor:

"Under henvisning til sagen K A/S mod Finanstilsynet, jf. Erhvervsankenævnets journalnummer 00-97.906, skal Finanstilsynet på baggrund af ankenævnets kendelse af 27. november 2001 vedrørende spørgsmålet om aktindsigt i Forsikringsrådets materiale meddele, at tilsynet hermed tilbagekalder sagen fra Erhvervsankenævnet.

Tilsynet er ikke enig i Erhvervsankenævnets retlige vurdering vedrørende Forsikringsrådets kompetence efter firmapensionskasseloven, men da K A/S har fremført, at der er argumenter, der ikke har været vurderet i forbindelse med afgørelsen, finder tilsynet det rigtigst at foretage en fornyet gennemgang.

Sagen vedrørende K A/S' eventuelle manglende afdækning af afgivne tilsagn over for tidligere medarbejdere i forbindelse med disses fratræden vil herefter blive genoptaget af Finanstilsynet."

I brev af 20. februar 2002 fra Erhvervsankenævnet til Finanstilsynet meddelte ankenævnet, at ankenævnet havde henlagt sagen som afsluttet.

Herefter gennemgik Finanstilsynet på ny sagen og sendte den 6. marts 2002 et nyt udkast til afgørelse ... til K A/S med en frist på 4 uger for afgivelse af eventuelle bemærkninger til afgørelsen. K A/S svarede på denne høringskrivelse ved brev af 5. april 2002 ... K A/S afgav en foreløbig udtalelse og anmodede heri om fuld aktindsigt i alt materiale, der har været forelagt for Forsikringsrådet. K A/S anførte bl.a., at det materiale, som Finanstilsynet sendte ved sit brev af 4. december 2001 ikke var fuldkomment, idet der manglede dele af referaterne af møderne i Forsikringsrådet.

Finanstilsynet behandlede denne fornyede anmodning om aktindsigt i forsikringsrådsmateriale og afgjorde i skrivelse af 2. maj 2002 ..., at Finanstilsynet ikke kan imødekomme anmodningen om yderligere aktindsigt. Som begrundelse herfor anførte Finanstilsynet, at:

"Efter en fornyet gennemgang af sagen er det fortsat Finanstilsynets opfattelse, at der alene er udeladt materiale som tilsynet i henhold til § 66 i lov om tilsyn med firmapensionskasser er forpligtet til at hemmeligholde."

K A/S indbragte i brev af 23. maj 2002 denne afgørelse for Erhvervsankenævnet og K A/S anmodede samtidig om at få fuld aktindsigt i en række notater, der har været forelagt Forsikringsrådet.
Det drejer sig om følgende notater:

- Notat af 11. november 1998 (j.nr. 004-0004) om uafdækkede pensionstilsagn.
- Notat af 1. december 1998 (j.nr. 004-0004) om pensionsbegrebet.

- Notat af 13. juli 2000 (j.nr. 565-0036) om verserende sager om uafdækkede pensionstilsagn, hvor spørgsmålet om afgrænsningen af pensionsbegrebet i § 1 i FPL er væsentligt for udfaldet af afgørelserne.
- Notat af 13. juli 2000 (j.nr. 565-0036) om afgrænsning mellem pensionsydelse og andre ydelser udbetalt i medfør af ansættelsesforhold.
- Notat af 13. juli 2000 (j.nr. 565-0037) om uafdækkede pensionstilsagn, hvor fratrædende medarbejdere afskæres fra at bevare de afdækkede pensionsrettigheder (med appendiks til notatet).

Til støtte for klagen har advokat A anført.

"Når Finanstilsynet henviser til, at der med det allerede foreliggende materiale "alene er udeladt materiale, som tilsynet i henhold til § 66 a i lov om tilsyn med firmapensionskasser er forpligtet til at hemmeligholdelse", bemærkes, at denne begrundelse efter min opfattelse ikke er holdbar. Lovens § 66 a indeholder den regel, at Finanstilsynets ansatte m.v. "er forpligtede til at hemmeligholde oplysninger, som de gennem deres virksomhed bliver vidende om".

Efter lovens ordlyd, som svarer til lovens motiver (FT 1998/99, tillæg A, sp. 1543 (1558)), er der tænkt på hensynet til den enkelte pensionskasse, og navnlig til den enkelte pensionskasses medlemmer. Sådanne oplysninger forekommer imidlertid antageligt ikke eller i hvert fald kun i meget beskedent omfang i det her efterspurgte materiale, og skulle der foreligge oplysninger om talmæssige forhold om enkelte pensionskasser eller forholdet til deres medlemmer, er K A/S indforstået med, at sådanne oplysninger ved anonymisering og ekstrahering ikke medtages ved fremlæggelsen. Det er imidlertid for bredt at undtage hele afsnit med generelle retlige betragtninger fra aktindsigten.

Samtidig skal det påpeges, at Finanstilsynets henvisning alene til lovens § 66 a ikke udgør en gyldig og fyldestgørende begrundelse for afvisningen.

De notater, som jeg hermed beder om at få aktindsigt i, er udarbejdet af Finanstilsynet som generelle redegørelser af retlige problemstillinger til brug for Forsikringsrådets afgørelser i de forelagte sager. Det forhold, at Finanstilsynet har udarbejdet sådanne notater, hænger sammen med, at Finanstilsynet - og Forsikringsrådet - indtil Erhvervsankenævnets kendelse af 27. november 2001 urigtigt gik ud fra, at de overordnede beslutninger om anvendelsesområdet for FPL skulle træffes af Forsikringsrådet. Det var derfor naturligt, at Finanstilsynet i generelle, bredt affattede notater skildrede sit syn på den retlige problemstilling.

Det er indlysende, at kendskabet til disse notater kan have væsentlig betydning for den foreliggende klagesag, der, som anført i min redegørelse af 5. april 2002, retligt er af principiel karakter, og som har stor økonomisk betydning for det klagende selskab. Ethvert sagligt hensyn taler således for, at K A/S må

have adgang til indsigt i dette værdifulde materiale, som i høj grad vil kunne belyse Finanstilsynets indstilling til de forelagte problemer.

Dette hensyn illustreres klart gennem det materiale, som jeg tilfældigt er kommet i besiddelse af gennem en klagesag, der føres af en kompagnon her på kontoret. Under denne klagesag, som har Finanstilsynets j.nr. 5781-0109, har Finanstilsynet som et led i min kompagnons anmodning om aktindsigt fremlagt Finanstilsynets notat af 13. juli 2000 (j.nr. 565-0037) om "Sager om uafdækkede pensionstilsagn, hvor fratrædende medarbejdere afskæres fra at bevare de afdækkede pensionsrettigheder". Finanstilsynets analyse af denne problemstilling har i sig selv også interesse for den sag, der foreligger for K A/S, og afgørende interesse har et appendiks (notatets side 12), som hermed fremlægges ...

Finanstilsynet redegør i appendikset for, at supplerende forhøjet førtidspension ikke udgør en pension, og Finanstilsynet fremkommer med følgende begrundelse:

"Tilsynet begrundet denne afvigelse fra de normale principper for afdækning af pensionstilsagn med, at denne ret til begunstiget forhøjet førtidspension ikke er en pensionsret, der optjenes løbende i ansættelsestiden, men en ret som medlemmet kan vælge at benytte efter dets 60. år frem for fortsat ansættelse i virksomheden. Retten er således betinget af overgang til pension og deraf følgende bortfald af løn."

Det vil ses, at dette synspunkt nøjagtig svarer til det standpunkt, jeg har givet udtryk for i mit indlæg til Finanstilsynet af 5. april 2002, og at en anvendelse af det princip, Finanstilsynet her går ind for, uundgåeligt kun kan have den konsekvens, at der ikke kan kræves afdækning af de supplerende ydelser, denne sag handler om.

Det her påpegede forhold understreger også markant behovet for, at K A/S får adgang til alle de redegørelser, Finanstilsynet har afgivet over for Forsikringsrådet, og som vedrører anvendelsesområdet for loven om tilsyn med pensionskasser.

-o0o-

Konkret anmoder jeg om aktindsigt i de nævnte notater i medfør af forvaltningslovens § 9, subsidiært § 4 i offentlighedsloven.

Aktindsigt efter forvaltningsloven støttes på det synspunkt, at de nævnte dokumenter - inklusive de udeladte afsnit - udgør en del af "sagens dokumenter", idet dokumenterne i deres helhed og den fulde tekst har indgået som en del af grundlaget for Finanstilsynets og Forsikringsrådets behandling og afgørelse af K-sagen.

Aktindsigt efter forvaltningsloven kan ikke begrænses med en generel henvisning til en fortrolighedsbestemmelse (§ 66 a i lov om tilsyn med firmapensionskasser), men alene i medfør af en af de specifikke

undtagelsesbestemmelser i forvaltningslovens § 15. Finanstilsynet har dog ikke henvist til forvaltningslovens § 15 i sit afslag på fuld aktindsigt. I teknisk forstand er Finanstilsynets afslag allerede af den grund ugyldig, og sagen bør derfor under alle omstændigheder hjemvises til fornyet behandling.

Det fremlagte appendiks er et klart eksempel på en generel retlig vurdering og oplysning om Finanstilsynets praksis af stor interesse for den foreliggende sag. Det synes også åbenbart, at der i en del af de allerede fremlagte notater er foretaget udeladelser af afsnit, som ikke specielt vedrører nogen enkelt pensionskasse eller dennes medlemmer, men som indeholder generelle retlige betragtninger og oplysninger om Finanstilsynets praksis.

Eksempelvis fremstår notatet af 1. december 1998 som et generelt notat om pensionsbegrebet, der ikke nærmere behandler enkeltsager. Det forekommer derfor ikke at være sandsynligt, at aktindsigt i det udeladte afsnit om ventepenge ... skulle medføre en sådan nærliggende fare for offentlige eller private interesser, at aktindsigt kan nægtes i medfør af forvaltningslovens § 15. Hertil kommer, at Finanstilsynet under alle omstændigheder ved en ukompliceret overstregning af identificerbare faktuelle oplysninger må kunne foretage en behørig anonymisering og ekstrahering, jf. forvaltningslovens § 15, stk. 2, således at alene de generelle retlige betragtninger står tilbage.

-o0o-

Subsidiært anmodes om aktindsigt i det fulde materiale i medfør af § 4 i offentlighedsloven.

I modsætning til forvaltningsloven indeholder offentlighedsloven i § 14 en mulighed for generelt at undtage oplysninger fra aktindsigt, hvis de pågældende oplysninger er omfattet af en særlig tavshedspligt. Det er formodentlig dette forhold, som har fået Finanstilsynet til i sit afslag alene at henvise til § 66 a i lov om tilsyn med firmapensionskasser.

Jeg vedlægger imidlertid et uddrag af professor, dr.jur. Jan Schans Christensens "Eneudredning om tavshedspligt og partsbegreb i den finansielle tilsynslovgivning" ..., som netop behandler omfanget af den særlige tavshedspligt, Finanstilsynet er underlagt.

På side 63 anfører Jan Schans Christensen, at

"Det vil antagelig normalt være en forudsætning for, at en oplysning er omfattet af tavshedspligten, at den under en eller anden form refererer sig til konkrete personers eller selskabers forhold. Generelle statistiske oplysninger, som ikke åbner mulighed for, at konkrete kunder eller pengeinstitutter kan identificeres, er som udgangspunkt ikke omfattet"

Da det nævnte afsnit om ventepenge må antages uden vanskeligheder at kunne anonymiseres på en sådan måde, at konkrete faktuelle forhold ikke kan identificeres, kan Finanstilsynet således ikke blot med henvisning til en generel tavshedspligtsbestemmelse undlade at give aktindsigt.

Dette bekræfter Jan Schans Christensen da også nederst på side 63, hvor det anføres, at

"Det er dog oplagt, at Finanstilsynets særlige tavshedspligt ikke omfatter oplysninger om Finanstilsynets generelle regeludstedelse, herunder korrespondance og møder med andre myndigheder om den generelle fortolkning af tilsynslovgivningen, materiale om Finanstilsynets deltagelse i lovforberedende arbejde og lignende oplysninger af generel, reguleringsmæssig karakter."

I afvejningen af spørgsmålet om aktindsigt efter offentlighedsloven er det endvidere relevant at henvise til undtagelsesbestemmelsen i lovens § 66 a, stk. 3, hvorefter

"Bestemmelsen i stk. 1 er ikke til hinder for, at Finanstilsynet af egen drift videregiver fortrolige oplysninger i summarisk eller sammenfattende form, når hverken den enkelte pensionskasse eller dens medlemmer kan identificeres."

På side 68 i Jan Schans Christensens udredning er det herom anført, at

"Målsætningen med tilføjelsen synes at have været at klargøre, at tavshedspligten principielt ikke bør finde anvendelse på oplysninger, der videregives i en sådan, anonymiseret form, at den ikke bryder hverken bankhemmeligheden eller de øvrige hensyn bag hemmeligholdelse af pengeinstitutternes egne forhold."

Endvidere anfører Jan Schans Christensen midt på side 69, at

"Det forhold, at Finanstilsynet er pålagt en særlig tavshedspligt, medfører, som omtalt ovenfor i kapital I, ikke, at Finanstilsynet generelt er fritaget for anvendelsen af Offentlighedslovens regler om aktindsigt. Den særlige tavshedspligt kan kun medføre indskrænkninger i adgangen til aktindsigt efter Offentlighedsloven, for så vidt angår de fortrolige oplysninger, som er omfattet af den særlige tavshedspligt."

Såvel Offentlighedslovens regler som almindelige principper for god forvaltningsskik tilsiger, at Finanstilsynet i hvert tilfælde må foretage et konkret skøn over, hvorvidt en oplysning, tilsynet er blevet bedt om at udlevere, er omfattet af den særlige tavshedspligt, herunder om udlevering kan ske i anonymiseret eller ekstraheret form, uden at tavshedspligten derved krænkes."

Jeg er helt enig i Jan Schans Christensens bemærkninger, som må føre til, at Finanstilsynet pålægges at give fuld - anonymiseret - aktindsigt i de nævnte notater."

Om sagens retlige forhold har Finanstilsynet oplyst i den ovenfor nævnte udtalelse af 24. juni 2002:

"K A/S anmoder om aktindsigt i de ovenfor angivne notater til Forsikringsrådet i deres fulde omfang. K A/S finder, at selskabet er berettiget til denne indsigt i medfør af forvaltningslovens § 9 eller subsidiært efter offentlighedslovens § 4.

K A/S anfører til støtte for påstanden om aktindsigt til Erhvervsankenævnet, at:

"Når Finanstilsynet henviser til, at der med det allerede foreliggende materiale "alene er udeladt materiale, som tilsynet i henhold til § 66 a i lov om tilsyn med firmapensionskasser er forpligtet til at hemmeligholde", bemærkes, at denne begrundelse efter min opfattelse ikke er holdbar."

Erhvervsankenævnet, udtaler i kendelsen af 27. november 2001, at:

"K A/S, der er part i sagen, har derfor ret til aktindsigt i det materiale, der er udvekslet mellem Finanstilsynet og Forsikringsrådet, jf. forvaltningslovens § 10. Finanstilsynet skal dog forinden udlevering sikre sig, evt. efter ekstrahering, som det er sket for notatet af 13. juli 2000, at materialet ikke indeholder oplysninger, som Finanstilsynet er forpligtet til, ifølge § 66 a, stk. 1, i lov om tilsyn med firmapensionskasser, at hemmeligholde også over for K A/S."

Finanstilsynet har foretaget et skøn over i hvilket omfang aktindsigt kan gives i det omhandlede materiale og tilsynet har herefter ekstraheret de dele af notaterne til Forsikringsrådet, som K A/S i henhold til Finanstilsynets tavshedspligt skal hemmeligholde også over for K A/S.

Finanstilsynets ansatte m.v. er i henhold til § 66 a i lov om tilsyn med firmapensionskasser under ansvar efter straffelovens §§ 152-152 e forpligtet til at hemmeligholde oplysninger, som de gennem deres virksomhed bliver vidende om, og Finanstilsynet har alene ekstraheret oplysninger vedrørende konkrete sager med andre virksomheder, som er underlagt Finanstilsynets tilsyn, herunder selskaber med sager om eventuel manglende forsikringsmæssig afdækning af afgivne tilsagn om pension i henhold til § 1 i lov om tilsyn med firmapensionskasser. Det er Finanstilsynets opfattelse, at tilsynet er berettiget og forpligtet til at ekstrahere disse oplysninger, når der gives indsigt i materiale fra Finanstilsynet eller Forsikringsrådet. Der kan i denne forbindelse henvises til betragtningerne i Dr. Jur., advokat Jan Schans Christensens eneudredning om tavshedspligt og partsbegreb i den finansielle lovgivning s. 57-72 ...

På denne baggrund fastholder Finanstilsynet afgørelsen af 2. maj 2002.

Vedrørende notat af 13. juli 2001 om uafdækkede pensionstilsagn, hvor fratrædende medarbejdere afskæres fra at bevare de afdækkede pensionsrettigheder (med appendiks til notatet), jf. klageskriftets s. 2, skal Finanstilsynet bemærke, at K A/S ikke tidligere har anmodet om aktindsigt vedrørende dette forsikringsrådsnotat. K A/S, der ikke er part i forhold til de sager, der bliver beskrevet og behandlet i notatet, vil snarest få tilsendt en kopi

af notatet, hvor de oplysninger, som Finanstilsynet i henhold til § 66 a i lov om tilsyn med firmapensionskasser er forpligtet til at hemmeligholde, er ekstraheret. En kopi af dette materiale vil samtidig blive sendt til Erhvervsankenævnet. "

Klageren, der er gjort bekendt med Finanstilsynets udtalelse af 24. juni 2002, har udtalt sig yderligere i et indlæg af 23. juli 2002. Klageren har her fastholdt det tidligere anførte.

Efter anmodning modtog nævnet den 10. september 2002 fra Finanstilsynet de dokumenter, som klageren har anmodet om aktindsigt.

Ankenævnet udtaler:

Efter § 66 a, stk. 1, i lov om tilsyn med firmapensionskasser, er ansatte i Finanstilsynet "forpligtede til at hemmeligholde, hvad de gennem deres virksomhed bliver vidende om".

Bestemmelsen indebærer, at tilsynet ikke må indrømme andre end vedkommende part, jf. lovens § 66 b, aktindsigt.

I forbindelse med ankenævnets behandling af nærværende sag, har nævnet gennemgået de dokumenter, som klageren har bedt om aktindsigt i og sammenholdt dem med de tilsvarende dokumenter (efter ekstrahering), som Finanstilsynet har udleveret til klageren.

Nævnet finder efter en konkret gennemgang, at det, uden at det er i strid med de ovennævnte regler, er muligt at ekstrahere notat af 11. november 1998 (j.nr. 004-0004) om uafdækkede pensionstilsagn, side 10-16, notat af 13. juli 2000 (j.nr. 565-0036) om verserende sager om uafdækkede pensionstilsagn, hvor spørgsmålet om afgrænsningen af pensionsbegrebet i § 1 i FPL er væsentligt for udfaldet af afgørelserne, side 6-19 og notat af 13. juli 2000 (j.nr. 565-0037) om sager om uafdækkede pensionstilsagn, hvor fratrædende medarbejdere afskæres fra at bevare de afdækkede pensionsrettigheder, side 2-7.

Sagen hjemvises derfor til ekstrahering i det ovenfor fastslåede omfang.

4.5. Lov om realkreditinstitutter

6) Kendelse af 11. februar 2003. (j.nr. 01-133.367).

Værdiansættelse af forretningsejendom.

Realkreditlovens §§ 94, 26 og 43. § 2 i bekendtgørelse om realkreditinstitutters værdiansættelse og låneudmåling.

(Susanne Nielsen, Peter Wendt og Ulla Staal)

Ved skrivelse af 25. juni 2001 har K (realkreditinstitut) klaget over, at Finanstilsynet i skrivelse af 28. maj 2001 har pålagt K at omlægge den del af et lån ydet med sikkerhed i ejendommen A, X-by, som overstiger 60% af 5.400.000 kr.

Sagens omstændigheder:

I Finanstilsynets skrivelse af 28. maj 2001 til K anførtes følgende:

”Finanstilsynet har i dagene 23. til 25. april 2001, som led i det ordinære tilsyn, jf. realkreditlovens § 94, stk. 1, gennemført en undersøgelse af K a/s’ långivning til kontor- og forretningsejendomme, ...

....

På undersøgelsen gennemgik Finanstilsynet de 27 lånesager, som er gengivet i Finanstilsynets skrivelse af 16. marts 2001 til instituttets direktion. Gennemgangen blev foretaget med henblik på at vurdere, om de pågældende lånetilbud er ydet i overensstemmelse med realkreditloven og bekendtgørelser udstedt i medfør heraf.

...

Efter gennemgang af de 27 lånesager udtog Finanstilsynet følgende ejendomme til besigtigelse, idet værdiansættelsen umiddelbart virkede for høj, eller fordi ejendommene skulle anvendes som reference for andre vurderingssager.

...

7. Ejendomsnummer ...

Ved besigtigelserne var Finanstilsynet repræsenteret ved vurderingsinspektør ...
K a/s var repræsenteret ved egne vurderingsinspektører, ...

På baggrund af gennemgang af lånesagerne samt de gennemførte besigtigelser, skal Finanstilsynet meddele følgende, idet det bemærkes, at Finanstilsynets endelige bemærkninger til værdiansættelserne er meddelt instituttet telefonisk den 23. maj 2001:

...

For så vidt angår ejendommen A vurderer Finanstilsynet, at den maksimalt kan værdiansættes til 5.400.000 kr. I bilag 3 redegør Finanstilsynet nærmere for den foretagne vurdering.

K a/s har værdiansat ejendommen til 7.860.000 kr. og udbetalt et lån på baggrund af denne vurdering.

Finanstilsynet skal på baggrund af ovennævnte pålægge instituttet at omlægge den del af det ydede lån, der overstiger 60% af 5.400.000 kr., jf. realkreditlovens §§ 94, stk. 2 og § 26, stk. 2, nr. 2.

...”

I det i skrivelsen nævnte bilag 3 er følgende anført:

”Bilag 3, jf. Finanstilsynets skrivelse af 23. maj 2001 vedrørende værdiansættelse af ejendommen A, X-by.

Der er tale om en ejerlejlighed på 787 m² indrettet til butik med tilhørende kontor- og lagerfaciliteter.

Ejerlejligheden indgår som en del af et større bygningskompleks indrettet til forretningslokaler i stueplan og beboelseslejligheder på 1. sal.

Ejerlejligheden er udlejet til (dagligvarekæde), som driver en (dagligvarebutik) fra ejerlejligheden.

I lejemålet indgår et parkeringsareal, som lejer er forpligtet til at rengøre og vedligeholde.

Ks værdiansættelse af ejerlejligheden er kr. 7.860.000, der er fremkommet således:

360 m ²	butik	á	950 kr./m ²
432 m ²	lager	á	800 kr./m ²
33 m ²	kontor	á	500 kr./m ²
Markedsleje i alt			kr. 703.247
Driftsudgifter			kr. 55.626
Nettoleje			kr. 648.474
Forrentning 8,25%			kr. 7.860.000
eller			9.987 kr./m ²

Til støtte for anvendelse af ovennævnte lejeniveau har K blandt andet fremført, at man fra (ejendomsrådgiver) i Y-by har fået oplyst, at "I gågaden i X-by kan opnås op til 1.000 kr./m². Der er efterspørgsel på tilsvarende lejemål, blandt andet fordi X-by er en god handelsby".

Finanstilsynet finder, at K a/s' værdiansættelse på kr. 7.860.000 er for høj, dels på grund af forkert angivet areal (K har angivet 825 m², men det rigtige areal er 787 m², jf. allonge til lejekontrakt af 1. juli 1996) og dels på grund af for høje markedslejer.

Det er Finanstilsynets opfattelse, at værdien maksimalt kan ansættes til kr. 5.400.000, jf. nedenfor:

360 m ²	butik	á	kr. 800	kr. 288.000
(432-38) m ²	lager	á	kr. 500	kr. 197.000
33 m ²	kontor	á	kr. 500	<u>kr. 16.500</u>
				kr. 501.500
- drift				<u>kr. 55.626</u>
Nettoleje				<u>kr. 445.874</u>
Forrentning 8,25% =				<u>kr. 5.404.533</u>
Afrundet til				<u>kr. 5.400.000</u>
eller				6.862 kr./m ²

Ved Finanstilsynets værdiansættelse er taget udgangspunkt i følgende forhold og referencer:

1. Lejemålet kan med virkning fra 1. maj 2001 opsiges med 6 måneders varsel, det vil sige at uopsigelighedsperioden fra lejers side nu er ophørt.
2. En bedre beliggende og kvalitetsmæssig bedre ejendom opført i 1998 på (ejendommen B i Z-by). Denne ejendom, som er udlejet til (dagligvarebutik), har igennem en længere periode været til salg som investeringsejendom. Udbudsprisen for ejendommen er kr. 6.100.000, svarende til 8.751 kr./m². Ejendommen er endnu ikke solgt.
3. En bedre beliggende men kvalitetsmæssig fuldt sammenlignelig ejendom (C i Y-by) har igennem en længere periode været til salg som

investeringsejendom. Ejendommen er udlejet til (dagligvarebutik), der har været lejer i ejendommen i mere end 10 år. Udbudsprisen andrager kr. 3.668.362 svarende til 6.921 kr./m².

4. En bedre beliggende og kvalitetsmæssig bedre bebyggelse på (ejendom D i Æ-by). Her er (dagligvarebutik) indgået en lejeaftale på nyindrettede lokaler på i alt 810 m² fordelt med ca. 550 m² butik og ca. 260 m² lager. Det fremgår af K's vurderingsrapport for den pågældende ejendom, at den gennemsnitlige leje andrager 692 kr./m², hvilket kan fordeles på 550 m² butik á 850 kr. og 260 m² lager á 450 kr.”

I en udtalelse af 6. september 2001 har Finanstilsynet suppleret sagsfremstillingen med følgende:

”...

Den 22. juni 2001 fremkom K med en korrektion vedrørende det angivne areal i instituttets vurderingsrapport af 22. august 2000. Et areal på 243 m² ud af 432 m², som var betegnet som lager/depot, burde efter instituttets opfattelse i stedet betegnes som forretningslokale. Forretningslokalet var således på i alt 603 m² og lager/depot på 189 m². Herudover oplyste instituttet, at der var rådighed over et kælderlokale på 35 m², som ikke var medtaget i vurderingsrapporten.

...

For at undgå yderligere tvivl om det korrekte areal af ejendommen A, X-by, indhentede Finanstilsynet herefter tingbogsoplysninger og en målfast plantegning over ejendommen fra X-by Kommune. Heraf fremgik det, at bygningen består af i alt 784 m² tinglyst areal, og at det af K omtalte kælderareal på 35 m² blev fyldt op i forbindelse med en ombygning i 1996. ...

Finanstilsynets reviderede værdiansættelse er herefter kr. 6.300.000. ...”

I udtalelsen af 6. september 2001 har Finanstilsynet om det retlige grundlag for afgørelsen anført:

”For belåning af kontor- og forretningsejendomme fastsætter realkreditlovens § 26, stk. 2, nr. 2, en belåningsgrænse på 60% af ejendommens værdi. ...

Realkreditinstitutter skal som grundlag for udmålingen af realkreditlån ansætte en kontantværdi af den ejendom, som stilles til sikkerhed for lånet, jf. realkreditlovens § 41, stk. 1. Ansættelsen skal ligge inden for det beløb, som en kyn- dig erhverver med kendskab til pris- og markedsforholdene for den pågældende ejendomstype må skønnes at ville betale for ejendommen, jf. realkreditlovens § 41, stk. 2.

Med hjemmel i realkreditlovens § 43 har Finanstilsynet ved bekendtgørelse nr. 647 af 5. august 1999 med senere ændringer fastsat regler om realkreditinstitutters værdiansættelse og låneudmåling. ...

Det fremgår af bekendtgørelsens § 2, stk. 1, at ansættelsen af pantets værdi ikke må overstige ejendommens rimelige kontante handelsværdi, der er opnåelig inden for en salgsperiode på 6 måneder, hvorved forstås det beløb, som flere kyndige erhververe med kendskab til de stedlige pris- og markedsforhold for ejendomme af den pågældende art og med lignende størrelse, kvalitet og udstyr må skønnes kontant at ville betale for ejendommen. Ved værdiansættelsen skal der tages hensyn til en aktuel risiko for ændringer i markedsforhold eller strukturændringer.

Ved værdiansættelse af kontor- og forretningsejendomme skal der foretages en rentabilitetsberegning efter bekendtgørelsens §§ 6-9, som danner maksimum for værdiansættelsen, jf. § 5, stk. 1.

Rentabilitetsberegningen foretages ved at multiplicere ejendommens årlige nettoleje inklusive eventuelle tillæg med en faktor, der afspejler markedets afkastkrav for den pågældende ejendomstype i området, ejendommens karakter og sikkerheden for opretholdelsen af nettoindtægten, jf. bekendtgørelsens § 6.

Ved nettolejen forstås ejendommens bruttolejeindtægt, jf. § 8, stk. 1-4, der tilgår udlejer, med fradrag af driftsudgifter, som afholdes af udlejer, jf. § 7, stk. 1.

Ifølge § 8, stk. 1, kan bruttolejen højest ansættes til den bruttoleje, som lokalerne må antages at kunne udlejes til under hensyntagen til såvel instituttets kendskab til de senest indgåede lejekontrakter for og udbuddet af tilsvarende lokaler med hensyn til beliggenhed, art, størrelse, kvalitet, udstyr og vedligeholdelsesstand (markedslejen). Såfremt der i lokalområdet ikke findes sammenlignelige ejendomme med nyere lejeudbud, ansættes markedslejen under hensyn til markedslejeniveauet for tilsvarende lokaler i tilsvarende lokalområder.

Efter bekendtgørelsens § 8, stk. 2, kan ejendommens dokumenterede faktiske lejeindtægt tillagt maksimalt 2 års gyldige lejestigninger lægges til grund, hvis der er tale om højere leje end markedslejen. Forudsætningerne herfor er bl.a., at lejen ikke er omsætningsbestemt, at lejer er uafhængig af ejeren, og at lejer enten ikke kan opsige lejemålet før tidligst 10 år fra tilbudstidspunktet, eller for egen regning har afholdt meget store udgifter til særindretning af lokaler.

Ifølge bekendtgørelsens § 37, stk. 1, skal det af lånesagen klart fremgå, under hvilke forudsætninger værdiansættelse og låneudmåling er foretaget. For kontor- og forretningsejendomme skal der for hver af ejendommens enkelte kategorier fremgå henholdsvis etageareal og skønnet markedsleje pr. m² etageareal, jf. § 37, stk. 3.

Finanstilsynet skal i medfør af realkreditlovens § 94, stk. 1 og 2, påse, at institutterne overholder bestemmelserne i loven og regler udfærdiget i medfør af

loven, og give påbud om berigtigelse af forhold, der er i strid med bestemmelserne i loven og regler udfærdiget i medfør af loven."

I udtalelsen af 6. september 2001 har Finanstilsynet gentaget, at værdiansættelsen har taget udgangspunkt i de forhold og referencer, som er anført i ovennævnte bilag 3, punkt 1-4, der var vedlagt afgørelsen af 28. maj 2001. Herefter anføres i udtalelsen:

” ...

Ud over ovenstående referencer har Finanstilsynet ved vurderingen anvendt følgende fortrolige reference, som efter lov om finansiel virksomhed § 73, stk. 5, nr. 4, kan videregives til Erhvervsankenævnet. *Det bemærkes, at oplysningen er fortrolig.*

...

(udtaget)

Som supplement til referencerne anvendt i forbindelse med tilsynets afgørelse af 28. maj 2001 har tilsynet anvendt en ny ejendom beliggende (ejendommen E, X-by), som er blevet købt af (dagligvarekæde).

Det fremgår af betinget skøde lyst den 10. april 2001

- at ejendommen er købt for kontant kr. 7.300.000 med overtagelse 6. juli 2001
- at køber på overtagelsesdagen overtager ejendommen med en bolig på 112 m² samt nyindrettet (dagligvarebutik) på 740 m² + 40 m² overdækket varegård med tilhørende parkeringsplads, hvor der indrettes mindst 42 parkeringspladser.

Købesummen på kr. 7.300.000 kan anskueliggøres som følger:

Markedsleje

Bolig	112 m ² x kr. 550	kr. 61.600
Butik	550 m ² x kr. 850	kr. 467.500
Lager	190 m ² x kr. 550	kr. 104.500
Overdækket areal	40 m ² x kr. 200	<u>kr. 8.000</u>

kr. 641.600

Driftsudgifter

Skatter	221.700 x 18,8%	kr. 4.168
Forsikring (anslået)		kr. 6.000
Vedligeholdelse	892 m ² x kr. 25	kr. 22.300
Administration (anslået)		<u>kr. 12.000</u>
		kr. 44.468

kr. 44.468

Nettoleje

kr. 597.132

$$\text{Forrentning } \frac{597.132 \times 100}{7.300.000} = \underline{8,18\%}$$

I klageskrivelsen af 25. juni 2002 har K bl.a. anført:

"...

Den faktiske årlige leje udgør 724.619 kr. svarende til 878 kr. pr. m² baseret på et samlet areal på 825 m².

...

Finanstilsynet anslår den årlige markedsleje til 501.500 kr., hvilket svarer til en gennemsnitlig markedsleje pr. m² på 637 kr. baseret på et samlet areal på 787 m². ...

Den faktiske årlige leje på 724.619 kr. (eller 920 kr. pr. m² baseret på et samlet areal på 787 m²) ligger således ca. 38% over den markedsleje, som Finanstilsynet anslår.

...

K bestrider Finanstilsynets opfattelse vedrørende gennemsnitlig markedsleje pr. m², og kan i den forbindelse henvise til følgende sammenlignelige ejendomme:

Lejer: (dagligvare butikker)	Beliggen- hed:	By: (10 forskelli- ge byer)	Leje pr. m², kr.	Bi- lag
	..		834	11
	..		846	12
	..		1172	13
	..		817	14
	..		805	15
	..		863	16
	..		1008	17
	..		920	18
			1056	19

			945	20
--	--	--	-----	----

I bilag 11-20 vedlægges vurderingsrapporter med foto af de pågældende ejendomme.

Det er K's opfattelse, at ejendommene giver et retvisende billede af markedsniveauet, og at disse udgør et relevant sammenligningsgrundlag i forhold til den konkrete ejendom i X-by. Den gennemsnitlige årlige leje pr. m² ligger for flere ejendomme over eller omkring det markedsniveau, som K har anvendt ved værdiansættelsen.

Finanstilsynet har endvidere fremført det synspunkt, at de af Finanstilsynet nævnte ejendomme i Y-by, Z-by og Æ-by har en bedre beliggenhed end ejendommen i X-by. Derudover skulle ejendommene i Z-by og Æ-by også være af en bedre kvalitet.

Dette bestrides.

Ejendommen i X-by har efter Ks opfattelse samme gode beliggenhed som ejendommene i Y-by, Z-by og Æ-by. Tilsvarende gælder med hensyn til kvalitet.

Ejendommen er beliggende 50 meter fra hovedgaden i X-by med gode tilkørselsforhold og rigeligt med egne og offentlige parkeringsmuligheder. Dagligvarebutikken i ejendommen understøttes også af et net af dagligvarebutikker i den nærmeste omegn.

X-by har et stort opland og flere discount-kæder ønsker at etablere sig i X-by. (supermarked) er således ved at opføre en ny forretning ca. 1 km. fra bymidten, hvilket har været nødvendigt da de eftertragede bygninger i bymidten ikke længere er ledige. Inden for en radius af 500 m fra bymidten er følgende supermarkeds-kæder repræsenteret

Ejendommen i X-by er særdeles godt vedligeholdt, og ca. 60% af ejendommen er nybygget og 100% nyindrettet i 1996 og efter konceptmateriale udarbejdet af (dagligvarebutik).

I den forbindelse kan det nævnes, at (dagligvarebutik), der er lejer i den af Finanstilsynet valgte ejendom i Y-by, har oplyst, at parkeringsforholdene er helt utilstrækkelige, hvorfor man ønsker at købe flere P-pladser. Det overvejes p.t. at købe naboejendommen til nedrivning, hvilket vil medføre en investering på ca. 1 mio. kr. Denne investering vil (dagligvarebutik) acceptere at forrente med 8% eller min. 80.000 kr. årligt svarende til en gennemsnitlig lejestigning på ca. 151 kr. pr. m² til i alt kr. 899 kr. pr. m².

(Dagligvarekæde) har endvidere bekræftet ..., at lejeniveauet for (dagligvarekæde)'s butikker ligger i intervallet 800 kr. - 1.100 kr. pr. m².

Ejendommen i Y-by fremtræder ikke velholdt og virker nedslidt med umoderne faciliteter. Derudover har (dagligvarebutik) oplyst, at ejendommen er for lille til at understøtte behovet i området.

Beliggenheden har naturligvis betydning ved værdiansættelsen, men det er K's opfattelse, at omsætningen i dagligvarebutikken tillægges endnu større vægt. Beliggenheden måles således bedst på den af dagligvarebutikken præsterede omsætning. Dagligvarebutikken i X-by præsterer ifølge supermarkedshåndbogen ... en omsætning på mellem 20-25 mio.kr., hvorimod butikkerne i Z-by og Y-by præsterer en omsætning på mellem 15-20 mio. kr.

...”

Efter at være gjort bekendt med Finanstilsynets udtalelse af 6. september 2001 har K i en skrivelse af 8. oktober 2001 bl.a. anført:

"...

1. GENERELT

...

Det fremgår af Finanstilsynets afgørelse samt K's klageskrift, at der har været usikkerhed om arealets fordeling og størrelse, hvilket skyldes divergerende informationer i tegningsmateriale, lejekontrakt, forsikringsoplysninger og offentlige registre. For at skabe sikkerhed for arealforholdene har (landinspektør) på K's foranledning opmålt ejendommen ..., og det har i den forbindelse vist sig, at det samlede areal er mindre end først antaget, men at salgsarealet er større, idet man ikke tidligere har medregnet kundebetjente køle- og frostdiske.

Finanstilsynet fastholder den af Finanstilsynet fastsatte leje for de forskellige typer af arealer. K er af den opfattelse, at man for discountbutikker, som har en meget fleksibel lokaleindretning, får et mere retvisende billede af markedslejen, hvis man anvender den gennemsnitlige markedsleje pr. m². K er dog principielt enig i den af Finanstilsynet anslåede leje for lager, kontor og depot.

K bestrider derimod størrelsen af markedslejen for salgslokalet, som af Finanstilsynet er fastsat til 800 kr. pr. m². Som det fremgår efterfølgende, har både (dagligvarekæde) ... og (dagligvarekæde) ... bekræftet, at man er villig til at betale en betydelig højere leje. Derudover betaler den nuværende lejer (dagligvarekæde) en faktisk leje for lokalerne, som ligger mere end 25% over Finanstilsynets niveau. Den af Finanstilsynet anslåede markedsleje for salgslokalerne er således for lav.

...

Uenigheden mellem parterne knytter sig således alene til markedslejen vedrørende salgslokalerne, som behandles under afsnit 3. Det fremgår heraf, at K har udøvet et korrekt skøn over markedslejen, samt at flere af de ejendomme, som Finanstilsynet anvender som sammenligningsgrundlag, ikke er sammenlignelige, jf. bekendtgørelsens § 8, stk. 1. Det skyldes f.eks., at der sammenlignes med forskellige butikstyper (Supermarked og Discount) samt til ejendomme, der ikke udlejes men ejes/drives af ejeren.

...

2. AREALER

...

For at skabe sikkerhed for arealets fordeling og størrelse har (landinspektør) den 18. september 2001 foretaget en opmåling af ejendommen. Opmålingen gav følgende resultat:

<u>Lokale:</u>	<u>M²</u>
Salgslokale	629
Lager	93
Kontor	36
Depot	<u>25</u>
Indvendige areal	<u>783</u>
Udvendige arealer (læsserampe, trapper m.v.)	106

...

3. MARKEDSLEJE (SALGSAREALET)

K har den 22. august 2000 beregnet værdien af ejendommen til 7.860.000 kr.

Finanstilsynet har den 28. maj 2001 beregnet værdien på ejendommen til 5.400.000 kr.

Som følge af en ændret fordeling mellem butiks- og lagerarealet har Finanstilsynet den 6. september 2001 forhøjet ejendomsværdien med 900.000 kr. til 6.300.000 kr.

Som det fremgår af bekendtgørelsen fastsættes værdien af ejendommen ved en rentabilitetsberegning, som danner maksimum for værdiansættelsen.

Værdien af ejendommen beregnes ved at multiplicere ejendommens årlige nettoleje med en kapitaliseringsfaktor. Parterne er enige om at anvende en kapitaliseringsfaktor på 12,12 svarende til en investorforrentning på 8,25%.

Nettolejen beregnes som bruttolejen med fradrag af driftsudgifter. Parterne er enige om størrelsen af driftsudgifterne, men vedligeholdelsesudgifterne bør dog reduceres som følge af ændringen af det samlede areal.

Bruttolejen kan, jf. bekendtgørelsen om værdiansættelse og låneudmåling § 8, stk. 1, højst ansættes til den leje, som lokalerne må antages at kunne udlejes til under hensyntagen til såvel instituttets kendskab til de senest indgåede lejekontrakter for og udbuddet af tilsvarende lokaler med hensyn til beliggenhed, art, størrelse, kvalitet, udstyr og vedligeholdelsesstand (markedslejen).

I § 8, stk. 1 i bekendtgørelsen om værdiansættelse og låneudmåling opstilles således et krav om, at ejendommene skal være sammenlignelige. Efter K's opfattelse opfylder flere af ejendommene, som Finanstilsynet har valgt, ikke dette krav, hvilket vil fremgå efterfølgende. Erhvervsankenævnet bør derfor bortse fra disse ejendomme/lejemål.

Finanstilsynet har anslået markedslejen for lager til 500 kr. pr. m², kontor til 500 kr. pr. m² og depot til 250 kr. pr. m². K bestrider ikke dette skøn - og har også foretaget sine beregninger i overensstemmelse hermed - men som det fremgår ovenfor, bør der i henhold til sædvanlig praksis vedrørende discountlejemål fokuseres på den gennemsnitlige leje pr. m².

Parternes uenighed vedrørende værdiansættelsen af ejendommen knytter sig alene til markedslejen for salgslokalet. Finanstilsynet har begrundet og dokumenteret deres afgørelse ved henvisning til forskellige ejendomme, som efter deres opfattelse er sammenlignelige, jf. kravet i § 8, stk. 1 i bekendtgørelsen om værdiansættelse og låneudmåling. Flere af disse ejendomme er efter Ks opfattelse ikke sammenlignelige.

Under afsnit 3.1 behandles de ejendomme, som Finanstilsynet har valgt som sammenligningsgrundlag, og på tilsvarende måde behandles K's referenceejendomme under afsnit 3.2.

3.1. FINANSTILSYNETS SAMMENLIGNINGSGRUNDLAG

Finanstilsynet har i sin afgørelse af 28. maj 2001 henvist til følgende ejendomme i større bysamfund som sammenligningsgrundlag:

- ◆ (ejendommen B i Z-by)
 - Ejendommen er udlejet til (dagligvarebutik).
 - Gennemsnitlige leje pr. m² udgør 782 kr. *)
 - Gennemsnitlige pris pr. m² udgør 8.751 kr.

- ◆ (ejendommen C i Y-by)
 - Ejendommen er udlejet til (dagligvarebutik).
 - Gennemsnitlige leje pr. m² udgør 748 kr. *)
 - Gennemsnitlige pris pr. m² udgør 6.921 kr.

- ◆ (ejendommen D i Æ-by)
 - Ejendommen er udlejet til (dagligvarebutik).
 - Gennemsnitlige leje pr. m² udgør 722 kr.**)

*) Finanstilsynet har i sin afgørelse af 28. maj 2001 ikke oplyst om disse forhold, hvorfor oplysninger er indhentet af K.

**) Finanstilsynet har i sin afgørelse af 28. maj 2001 oplyst, at den gennemsnitlige leje pr. m² udgør 692 kr. (550 m² butik á 850 kr. og 260 m² á 450 kr.) Finanstilsynet har dog ikke taget hensyn til, at lejerne betaler en andel af ejendommens driftsudgifter, således at der skal tillægges 30 kr. pr. m². Den samlede årlige sammenlignelige leje udgør således 584.820 kr. svarende til en gennemsnitlig leje på 722 kr. pr. m².

3.1.1 Finanstilsynets henvisning til § 8, stk. 2 i bekendtgørelsen om værdiansættelse og låneudmåling vedrørende værdiansættelse ud fra en højere faktisk leje end markedslejen

Finanstilsynets ændrede værdiansættelse, jf. udtalelsen af 6. september 2001, er baseret på en gennemsnitlig leje pr. m² på 722 kr., og lejen ligger således under det niveau, som lejerne vil betale i to af de ejendomme, som Finanstilsynet har udvalgt.

Hertil kommer, at den faktiske årlige leje vedrørende ejendommen A, udgør 724.619 kr. svarende til en gennemsnitlig leje på 925 kr. pr. m². Efter Finanstilsynets opfattelse betaler lejerne således en *overpris* på ca. 25% i forhold til den leje, som Finanstilsynet har anslået.

Finanstilsynet har i den forbindelse henvist til bekendtgørelsens § 8, stk. 2, hvor instituttet har mulighed for at anvende en faktisk leje, der er højere end markedslejen, hvis betingelserne herfor er opfyldt.

Finanstilsynets synspunkt er, at det faktiske lejeniveau i en ejendom ikke nødvendigvis er udtryk for det niveau, som aktuelt ville kunne opnås ved udlejning til anden side. Dette bestrides ikke, men K har ikke anvendt § 8, stk. 2 ved værdiansættelsen af ejendommen. Lejen, som K anslår, er derimod udtryk for en rimelig markedsleje, jf. § 8, stk. 1. § 8, stk. 2 er derfor ikke relevant.

3.1.2 Ejendommene i Z-by og Y-by

For så vidt angår disse ejendomme hæfter Finanstilsynet sig ved den gennemsnitlige købspris pr. m², hvilket er et kriterium, som der ikke må lægges vægt på ved værdiansættelsen, jf. bekendtgørelsens §§ 5-9. Årsagen til den lavere gennemsnitlige pris pr. m² er med stor sandsynlighed, som det fremgår af K's klageskrivelse s. 6, at størrelsen af skatter og afgifter er væsentlig højere i Z-by og Y-by sammenholdt med X-by.

Dette betyder, at nettolejen (bruttolejen - driftsudgifterne, herunder skatter og afgifter) vil være lavere, og som følge heraf vil den beregnede værdi af ejendommen (nettolejen multipliceret med en kapitaliseringsfaktor på 12,12) som udgangspunkt også skulle fastsættes lavere.

3.1.3 Ejendommen i Æ-by

For så vidt angår denne ejendom henviser Finanstilsynet til, at den gennemsnitlige leje pr. m² andrager 692 kr. Som det fremgår ovenfor bør Finanstilsynet dog medtage lejerens bidrag til ejendommens driftsudgifter, hvorfor lejen bør fastsættes til 722 kr. pr. m².

Lejemålet er imidlertid ikke sammenligneligt i forhold til lejemålet i X-by.

Som det fremgår af K's rapport ... er lejemålet beliggende i et nyt indkøbscenter med 12 lejere. Ifølge litteraturen indenfor det lejeretlige område kan lejemål, som er beliggende i centre (centerlejemål), imidlertid ikke sammenlignes med lejemål i butikker i byen, jf. Preben Bang Henriksen og Stephan Muurholm, Erhvervslejeretten, Juridisk Forlag 1997, s. 68-69.

Hvis dette bestrides af Finanstilsynet, vil K anbefale, at der indhentes udtalelser fra eksperter på området samt relevante domme.

Ejendommen bør ikke indgå i sammenligningsgrundlaget, jf. § 8, stk. 1 i bekendtgørelsen af [om] værdiansættelse og låneudmåling.

3.1.4 Finanstilsynets nye ejendomme, jf. udtalelsen af 6. september 2001:

Finanstilsynet har i sin udtalelse af 6. september 2001 derudover henvist til følgende ejendomme:

- (dagligvarebutik), X-by,
- ejendommen E, X-by ...,
- ejendommen F, Ø-by (K har tillige henvist til denne ejendom som reference).

(dagligvarebutik), X-by:

Finanstilsynet har i sin udtalelse af 6. september 2001 henvist til, at G (realkreditinstitut) den 16. august 2000 har værdiansat (dagligvarebutik) i X-by til kr. 6.189.776. Finanstilsynet henviser i den forbindelse til, at lejen for salgsarealet er fastsat til 600 kr. pr. m².

Finanstilsynet har ikke udleveret dokumentationen i sagen, men K vil ikke afvise, at denne leje for et supermarked er korrekt.

Lejen for et supermarked, kan imidlertid ikke sammenlignes med lejen for et discountlejemål, hvorfor lejemålet bør udgå af sammenligningsgrundlaget, jf. § 8, stk. 1 i bekendtgørelse om værdiansættelse og låneudmåling.

K kan henvise til bl.a. Preben Bang Henriksen og Stephan Muurholm, Erhvervslejeretten, Juridisk Forlag 1997, s. 68-69, hvoraf det fremgår, at supermarkeder (uden for centre) ikke kan sammenlignes med supermarkeder i centre, jf. ovenfor. Så meget desto mere må det følge, at man heller ikke kan sammenligne to forskellige koncepter af dagligvarebutikker (supermarked og discountmarked).

Hvis Finanstilsynet bestrider dette, vil K anbefale, at der indhentes udtalelser fra eksperter på området.

K kan endvidere henvise til en boligretsdom afsagt af Tårnby Ret den 25. maj 1999 ... hvor dette spørgsmål blev berørt. Sagen drejer sig om, hvorvidt udlejer kan kræve lejen vedrørende et supermarked forhøjet fra 598.644 kr. p.a. med

285.066 kr. p.a. til 883.710 kr. p.a. Lejeren blev frifundet. Udlejeren havde som sammenligningslejemål anvendt bl.a. (supermarked) og (supermarked). Retten udtaler følgende:

"Sammenligningslejemål nr. 2 og nr. 3 er væsentligt mindre end det sagen omhandlede lejemål og dækker lejemålet for discountforretninger med et mindre og andet vareudbud end et traditionelt supermarked, som det foreliggende på (adresse)j. Lejestørrelsen af sammenligningslejemål 2 afviger i væsentlig grad fra de lejemål, der i øvrigt indgår i sagen, og det findes vedrørende sammenligningslejemål 3 ikke på det foreliggende grundlag at kunne afvises, at lejefastsættelsen er sket ud fra kriterier, som ikke ganske svarer til de forhold, som markedslejen bestemmes af. Under hensyn hertil findes disse lejemål højst at kunne tillægges begrænset værdi som sammenligningslejemål i den foreliggende sag."

Udlejeren kunne således ikke hæve lejen vedrørende et supermarked med henvisning til lejen i to discountlejemål, og modsætningsvis må det antages, at man ikke vil kunne opnå en nedsættelse af lejen for discountlejemål med henvisning til lejemål vedrørende supermarkeder.

Supermarkeder og discountforretninger er helt forskellige koncepter med hensyn til vareudbud, indretning, areal og økonomi mv. F.eks. omsætter dagligvarebutik i X-by for mellem 25-30 mill.kr. med et salgsareal på 750 m² ... og i (discountforr.) i X-by omsætter næsten det samme, 20-25 mill.kr., med et salgsareal på kun 629 m². Dette har naturligvis afgørende indflydelse på lejeniveauet.

Endelig er lejen derudover fastsat som "egenleje" af G, idet ejendommen ejes af dagligvarekæde. Der foreligger således ikke et lejeforhold mellem to uafhængige parter.

Ifølge litteraturen indenfor det lejeretlige område er det imidlertid antaget, at man ikke kan anvende ejede lokaler (det vil sige ikke-lejemål) som sammenligningslejemål, således at der konstrueres en "fiktiv leje" for de ejede lokaler, jf. Preben Bang Henriksen og Stephan Muurholm, Erhvervslejeretten, Juridisk Forlag 1997, s. 57.

Hvis Finanstilsynet bestrider dette, vil K anbefale, at der indhentes udtalelser fra eksperter på området.

Det vil ikke være i overensstemmelse med § 8, stk. 1 i bekendtgørelsen om værdiansættelse og låneudmåling at inddrage dette "lejemål" i sammenligningsgrundlaget.

Ejendommen E:

Finanstilsynet har i sin udtalelse den 6. september 2001 henvist til ejendommen beliggende Ejendommen E, X-by, hvor (supermarkeds-kæde) har fået opført (købt) en ejendom, som anvendes af en ... dagligvareforretning.

Ejendommen er ifølge Finanstilsynet blevet købt for 7.300.000 kr. med overtagelse den 6. juli 2001.

Som det fremgår ovenfor, er det antaget inden for lejeretten, at man ikke kan anvende ejede lokaler (det vil sige ikke-lejemål) som sammenligningslejemål, således at der konstrueres en "fiktiv leje" for de ejede lokaler, jf. Preben Bang Henriksen og Stephan Muurholm, Erhvervslejeretten, Juridisk Forlag 1997, s. 57.

"Lejemålet" kan derfor ikke anvendes som sammenligningsgrundlag, jf. § 8, stk. 1 i bekendtgørelse om værdiansættelse og låneudmåling.

K kan dog oplyse, at (supermarkedskæde) har bekræftet ..., at de foretrækker at eje ejendomme og dermed selv investere i disse frem for at leje, idet dette for dem erfaringsmæssigt har været økonomisk fordelagtigt frem for at leje.

Endvidere bekræfter (supermarkedskæde), at et realistisk lejeniveau vedrørende salgsarealet skønnes til 900 kr. m² med tillæg af ejendommens driftsudgifter. (Supermarkedskæde) har efterfølgende bekræftet ..., at den af dem skønnede leje er anslået eksklusiv ejendommens driftsudgifter. Hvis K anvender de af Finanstilsynet fastsatte driftsudgifter på 44.468 kr., svarer dette til en samlet brutto-leje på 950 kr. pr. m² for salgsarealet.

K kan derudover henvise til ..., hvor (discountbutik) har bekræftet, at lejeniveauet for deres butikker i gennemsnit ligger mellem 800-1.000 kr. pr. m². Det vil sige, at (discountbutik) betaler mere end 1.100 kr. pr. m² for salgsarealet i deres butikker.

Efter K's opfattelse dokumenterer dette, at det lejeniveau, som Finanstilsynet har fastsat, er for lavt.

Ejendommen F, Ø-by:

Finanstilsynet har endvidere i sin udtalelse af 6. september 2001 fastslået, at de ejendomme, som K har fremlagt som sammenligningsgrundlag, ikke ændrer Finanstilsynets opfattelse, idet ejendommene for hovedpartens vedkommende er beliggende i større bysamfund og er nyere bebyggelser. Dette kommenteres nedenfor under afsnit 3.2.

Finanstilsynet finder dog, at den af K valgte ejendom beliggende Ejendommen F, Ø-by er relevant. K anvender ejendommen som dokumentation for en markedsleje, der ligger over den leje, som Finanstilsynet har fastsat. Finanstilsynet er dog mere optaget af at fokusere på den pris ejendommen blev handlet til i 1999. Dette kriterium må dog ikke indgå i vurderingen, jf. § 8, stk. 1 i bekendtgørelsen om værdiansættelse og låneudmåling. Man skal i øvrigt være opmærksom på, at der er tale om et salg fra et kommanditselskab, hvor vilkårene for en eventuel (senere) overdragelse til lejerer ofte er aftalt på et tidligt tidspunkt i forløbet. Overdragelsesvilkårene vil derfor ofte ikke være sædvanlige.

Finanstilsynet oplyser, at den faktiske leje på købstidspunktet udgjorde 496.264,20 kr. svarende til en gennemsnitlig leje pr. m² på 798 kr. Samtidig bemærker Finanstilsynet, at K har oplyst, at lejer, .. i Ø-by, betaler en gennemsnitlig leje på 863 kr. pr. m². Finanstilsynet kommer ikke med nogen redegørelse for afvigelsen, men K kan oplyse, at dette skyldes, at det i lejekontrakten side 3 er aftalt ..., at den til enhver tid gældende leje hvert år den 1. januar kan forhøjes med 4% af den i det nærmest forudgående år betalte leje.

3.2. K'S SAMMENLIGNINGSGRUNDLAG

K er i klageskriftet af 25. juni 2001 fremkommet med 10 lejemål, som alle dokumenterer et højere lejeniveau i forhold til den leje, som Finanstilsynet har fastsat.

Finanstilsynet har i sin udtalelse af 6. september 2001 fastholdt, at referencerne ikke ændrede deres værdiansættelse, idet ejendommene efter Finanstilsynets opfattelse for hovedpartens vedkommende er beliggende i større bysamfund og er nyere bebyggelser.

Finanstilsynets indvendinger bestrides.

K skal gøre opmærksom på, at Finanstilsynet i sin afgørelse af 28. maj 2001 har henvist til ejendomme beliggende i Z-by, Y-by og Æ-by, som bestemt må betegnes som større bysamfund.

Det fremgår også af klageskriftet, at ejendommen A, X-by, er særdeles godt vedligeholdt. Cirka 60% af ejendommen er således nybygget og 100 % nyindrettet i 1996 efter konceptmaterialer udarbejdet af (supermarkeds-kæde). De ejendomme, som K har fremlagt er opført i 1920, 1966, 1978, 1988, 1996, 1997 samt 2000.

K fastholder derfor, at sammenligningsgrundlaget er relevant. Dog har K fejlagtigt anført ejendommen ...,by, hvor (dagligvarebutik) er lejer, og ..., hvor (dagligvarebutik) er lejer, som sammenlignelige. Disse lejemål bør udgå af vurderingen.

4. ANDRE BEMÆRKNINGER

Finanstilsynet har i sin udtalelse af 6. september 2001 anført, at den aktuelle omsætning i en butik ikke indgår som et kriterium i forbindelse med værdiansættelsen af ejendommen, jf. bekendtgørelsen om realkreditinstitutters værdiansættelse og låneudmåling.

Hvis Finanstilsynet er af den opfattelse, at omsætningen (indtægtpotentialet) for discountlejemaal ikke påvirker niveauet for markedslejen, bestrides dette.

Den markedsleje, som fastsættes ved udlejning af discountbutikker afspejler i høj grad det indtægtpotentiale, som den enkelte butik råder over. K tænker i

den forbindelse ikke på reguleringsklausuler eller lignende i lejekontrakten vedrørende omsætningsbestemt leje. Hvis Finanstilsynet bestrider dette, vil K anbefale, at der indhentes udtalelser fra eksperter på området.

5. VÆRDIANSÆTTELSE

Finanstilsynets ændrede værdiansættelse af ejendommen til 6.300.000 kr. er efter K's opfattelse for lav.

For det første har landinspektørens opmåling vist, at salgsarealet er større end først antaget, hvilket påvirker værdien i opadgående retning. Derudover afspejler den leje, som Finanstilsynet anvender vedrørende salgslokalet, ikke en markedsleje for discountbutikker.

Markedslejen for salgslokalet bør ikke fastsættes lavere end det niveau, som (supermarkedskæde) i X-by som Finanstilsynet har inddraget i sagen) har bekræftet, at man er villig til at betale for salgsarealet, hvilket er 900 kr. pr. m² med tillæg af ejendommens driftsudgifter. På baggrund af Finanstilsynets skøn over driftsudgifterne kan brutto-lejen derfor beregnes til cirka 950 kr. pr. m².

Ejendommens værdi kan herefter beregnes som følger:

<u>Areal (m²)</u>	<u>Lokale</u>		
629	Salgslokale á kr. 950	Kr.	597.550
93	Lager á kr. 500	Kr.	46.500
36	Kontor á kr. 500	Kr.	18.000
<u>25</u>	Depot á kr. 250	Kr.	<u>6.250</u>
783		Kr.	668.300
4% forrentning af depositum *)		Kr.	<u>6.683</u>
		Kr.	674.983
 <u>- Driftsudgifter:</u>			
	Skatter og afgifter	Kr.	2.326
	Forsikring	Kr.	3.300
	Administration	Kr.	17.000
	Vedligeholdelse 783 á kr. 40 pr. m ²	Kr.	<u>31.320</u>
		Kr.	<u>621.037</u>
	Værdi: 621.037 x 12,12	Kr.	7.526.968
	Afrundet	Kr.	7.527.000

*) beregnet som 4% af 3 mdr. leje af 167.075 kr.

Den gennemsnitlige leje pr. m² udgør herefter 854 kr. pr. m², hvilket ligger indenfor et rimeligt skøn.

6. SAMMENFATNING

Som det fremgår, er parterne uenige om markedslejen for salgslokalet, som Finanstilsynet har anført til 800 kr. pr. m².

Det fremgår af bekendtgørelsens § 8, stk. 1, at bruttoleje for sådanne lokaler skal fastsættes ud fra følgende kriterier:

"Bruttolejen kan højst ansættes til den leje, som lokalerne må antages at kunne udlejes til under hensyntagen til såvel instituttets kendskab til de senest indgåede lejekontrakter for og udbuddet af tilsvarende lokaler med hensyn til beliggenhed, art, størrelse, kvalitet, udstyr og vedligeholdelsesstand (markedslejen)."

Det er således et krav, at de lejemål, som indgår i sammenligningsgrundlaget, er sammenlignelige med hensyn til beliggenhed, art, størrelse mv.

K har i den forbindelse fremlagt 8 lejemål, som "matcher" de lejemål i Z-by og Y-by, som Finanstilsynet har fremhævet.

De af Finanstilsynet fremlagte lejemål vedrørende (3 butiksejendomme) i X-by, Æ-by og X-by er ikke sammenlignelige, jf. § 8, stk. 1 i bekendtgørelsen om værdiansættelse og låneudmåling, hvorfor disse bør udgå af sammenligningsgrundlaget.

(Discountkæde) har oplyst, at de i deres discountbutikker betaler en gennemsnitlig leje i intervallet 800-1.100 kr. pr. m². (Discountbutik) betaler således mere end 1.100 kr. pr. m² for salgsarealer.

(Supermarkedskæde) har oplyst, at man foretrækker at eje bygningerne, da dette er økonomisk fordelagtigt i forhold til at leje disse, samt at en realistisk leje eksklusiv ejendommens driftsudgifter udgør 900 kr. pr. m² svarende til en brutto-leje på ca. 950 kr. pr. m² baseret på Finanstilsynets tal.

Den faktiske årlige leje vedrørende ejendommen A, X-by, udgør 724.619 kr. svarende til en gennemsnitlig leje på 925 kr. pr. m². I lejekontrakten er lejen ikke opdelt efter lokalernes anvendelse, og der betales således en væsentlig højere leje for salgsarealet. Efter Finanstilsynets opfattelse betaler lejereren en overpris på ca. 25% i forhold til den leje, som de har anslået. Finanstilsynet er ikke fremkommet med nogen begrundelse for, hvorfor lejereren skulle være villig til at betale en sådan overpris.

K vurderer på den baggrund, at den markedsleje, som K anvender ved værdiansættelsen, er velbegrundet og veldokumenteret, og at den leje, som Finanstilsynet har fastsat, er for lav.

K's værdiansættelse på 7.860.000 kr. opretholdes. Subsidiært nedlægges for en god ordens skyld påstand om nedsættelse til et lavere beløb efter Erhvervsankenævnets skøn.

Der bør tages hensyn til en bagatelgrænse på cirka 10%, idet man skal være meget opmærksom på, at en værdiansættelse af fast ejendom i henhold til bekendtgørelsen om værdiansættelse og låneudmåling altid vil basere sig på et sagligt skøn og ikke en på forhånd givne matematisk beregning, hvilket diskussionen mellem parterne måske kan antyde.

Ejendomsværdien bør ikke fastsættes lavere end 7.527.000 kr., hvorfor Finanstilsynets påbud om omlægning af realkreditlånet bør ophæves."

I en supplerende udtalelse af 13. november 2001 har Finanstilsynet yderligere anført:

" ...

1. Arealer

...

Efter landinspektøropmålingen udleder K

- at det samlede salgsareal inkl. Vindfang, toilet og køle- og frostdiske er 629 m²
- at lager andrager 93 m²
- at kontor andrager 36 m²
- at depot andrager 25 m²

Under hensyn til, at det er en landinspektør, som har opmålt arealerne, har Finanstilsynet ingen bemærkninger til det samlede areal.

Det skal dog præciseres, at toilet ikke indgår som salgsareal, hvorfor salgsarealet skal reduceres med 4 m² til 625 m² og kontor/personalefaciliteter forøges fra 36 til 40 m².

2. Markedslejen

A. Generelt om markedslejebegrebet

På baggrund af K's kommentarer finder Finanstilsynet anledning til at fremkomme med nogle overordnede betragtninger vedrørende forskellen mellem fastsættelse af markedslejen efter erhvervslejeretten og efter bekendtgørelse nr. 647 af 5. august 1999 om realkreditinstitutters værdiansættelse og låneudmåling med senere ændringer (værdiansættelsesbekendtgørelsen).

Af bekendtgørelsens § 8, stk. 1, fremgår det, at "markedslejen" er udgangspunktet for den bruttoleje, som anvendes ved værdiansættelsen af kontor- og forretningsejendomme. At begrebet "markedsleje" ikke er identisk med den gældende erhvervslejelovs markedslejebegreb ses af, at man på tidspunktet for bekendtgørelsens udstedelse anvendte begrebet "det lejedes værdi" i lejelovgivningen. At begreberne ikke er identiske kan også indirekte ses af værdiansættelsesbekendtgørelsens § 8, stk. 3 og 4. Det kan bemærkes, at K's brancheorganisation af Realkreditrådet af samme årsag har anmodet om en æn-

dring af bekendtgørelsen og den tilhørende vejledning således at det præciseres, at der ikke er overensstemmelse mellem bekendtgørelsens definition af markedsleje og den lejeretlige definition af samme.

Erhvervslejelovens regler om lejefastsættelse m.v. tager sigte på at regulere *forholdet mellem udlejer og lejer* i en konkret lejeaftale. Således skal der ved fastsættelsen af markedslejen i henhold til erhvervslejelovens § 13 tages hensyn til de vilkår, der fremgår af den foreliggende lejekontrakt, eksempelvis om, at lokalerne kun kan anvendes til en bestemt type af forretning, jf. Preben Bang Henriksen i U.2000B.110. Værdiansættelsesbekendtgørelsen tager derimod sigte på at regulere realkreditinstitutternes værdiansættelse af ejendomme og herunder bl.a. at sikre, at der er betryggende pantsikkerhed bag realkreditinstitutternes udlån. For kontor- og forretningsejendomme sker dette med udgangspunkt i de *generelle* muligheder for indtægter ved udlejning.

På denne baggrund er det Finanstilsynets opfattelse, at der ikke i den foreliggende tvist bør lægges vægt på erhvervslejeloven, lejeretlig domspraksis eller den litteratur om krav til dokumentation af lejeniveau efter den tidligere erhvervslejereguleringslov, som K har henvist til i instituttets skrivelser.

B. Bemærkninger til sammenligningsgrundlaget

Forskellige butikstyper

Tilsynet er uenig med K i, at lejen for et discountsupermarked ikke kan sammenlignes med lejen for andre butikstyper. Ifølge p. 22 i vejledningen til værdiansættelsesbekendtgørelsen fra april 1998, ..., kan der kun i særlige tilfælde lægges vægt på markedslejen ved uændret anvendelse af lokalerne. Efter det oplyste kan det ikke lægges til grund, at ejendommen A, X-by, med tilstrækkelig sikkerhed ville kunne genudlejes som netop discountsupermarked.

Det kan i øvrigt bemærkes, at korrektheden af K's synspunkt også ud fra en lejeretlig synsvinkel ville være usikker, jf. Preben Bang Henriksen og Stephan Muurholm, *Erhvervslejeretten*, 1997, p. 66ff, og Niels Gangsted-Rasmussen i U.1995B.83.

Finanstilsynet er derimod enig med K i, at størrelsen af butiksarealet kan have indflydelse på lejeniveauet, således at der gives en "mængderabat" på kvadratmeterlejen på store lejemål, jf. p. 21 i vejledningen til værdiansættelsesbekendtgørelsen.

Dette forhold har tilsynet også taget højde for ved sammenligningen med (dagligvarebutik) i X-by, jf. skemaet nedenfor. Finanstilsynet skal i denne forbindelse minde om, at oplysningerne vedrørende denne referenceejendom er afgivet i fortrolighed til Erhvervsankenævnet, idet der er tale om oplysninger modtaget fra et institut under tilsyn og omfattet af Finanstilsynets tavshedspligt.

Ejendom ----- Lokale	Supermarked i X-by 1.205 m ² + 120 m ² kælder	dagligvarebutik, X- by 784 m ²
Butik	600 kr./ m ²	800 kr./ m ²
Vindfang	550 kr. m ²	800 kr./ m ²
Lager	275 kr./ m ²	500 kr./ m ²
Kontor	400 kr./m ²	500 kr./m ²
Depot	175 kr./ m ²	250 kr./ m ²

Bedre ejendomme

Når Finanstilsynet henviser til, at de af tilsynet anvendte referenceejendomme har bedre kvalitet og/eller beliggenhed end ejendommen A, X-by, sker det for at understrege, at anvendelsen af referenceejendommene er sket til fordel for K, idet lejeniveauet herved trækkes opad. At en af referenceejendomme ligger i et center, understreger dette.

Priser på referenceejendomme

Som tidligere anført er referenceejendommene i Z-by og Y-by, hvor den gennemsnitlige udbudte kvadratmeterpris er angivet, medtaget af Finanstilsynet som bekræftelse på, at den samlede ejendomsvurdering er rimelig. Finanstilsynet skal i den forbindelse henvise til værdiansættelsesbekendtgørelsens § 2, stk. 1, hvoraf det fremgår, at en ejendom maksimalt må værdiansættes til det beløb, som flere kyndige erhververe må skønnes at ville betale for ejendommen inden for en salgsperiode på 6 måneder.

Den aktuelle gennemsnitlige leje i de nævnte ejendomme på hhv. 782 kr./m² og 748 kr./m² indikerer desuden, at den af K ansatte gennemsnitlige markedsleje på 898 kr./m² for ejendommen A, X-by, er sat for højt, idet ejendomme i Z-by og Y-by har en bedre beliggenhed og bedre hhv. sammenlignelig kvalitet. I denne sammenligning er skatter og afgifter markedslejen uvedkommende.

Tilsvarende indgår den investering, som (Supermarkeds-kæde) har afholdt i forbindelse med etablering af en forretning i X-by, også i den samlede bedømmelse af K's værdiansættelse af ejendommen A, X-by. Ud fra ejendommens pris kan der ved en "omvendt" rentabilitetsberegning, jf. værdiansættelsesbekendtgørelsens § 6, ansættes en markedsleje for ejendommen. Beregningen indikerer, at den af K anvendte markedsleje er for høj.

Også for K's referenceejendom i Ø-by har Finanstilsynet anvendt ejendommens salgspris som grundlag for beregning af en markedsleje. Som det fremgår af Finanstilsynets brev af 6. september 2001 er ejendommen handlet til kr. 4.200.000 pr. 1. juli 1999, hvilket ud fra den konkrete lejeindtægt på salgstidspunktet svarer til en forrentning på 10,83% ved en "omvendt" rentabilitetsberegning. Den høje investorforrentning indikerer, at ejendommens lejeindtægter ud fra det givne niveau er behæftet med høj usikkerhed.

"Egenleje"

K anfører, at lejen for (dagligvarebutik i X-by) af G er fastsat som "egenleje", idet ejendommen ejes af (dagligvarekæde). Efter K's opfattelse kan der ikke foretages sammenligning mellem lejede lokaler og konstruerede fiktive lejer i ejede lokaler.

Finanstilsynet skal her oplyse, at værdiansættelsen er medtaget til illustration af G's vurdering af lokalernes markedsleje.

Bud på lejeniveau

K har fremlagt et brev af 13. september 2001, hvori (supermarkedskæde) giver et rent teoretisk bud på, hvad virksomheden ville anse for et realistisk lejeniveau, og dette uden specifikt at kende det generelle lejeniveau i X-by. Ligeledes har K over for tilsynet oplyst, at et lokalt ejendomsmæglerfirma angiver, at der kan opnås op til 1.000 kr./m² i leje på gågaden i X-by.

Finanstilsynet finder disse udsagn ufyldstgørende som dokumentation for markedslejeniveauet.

C. Yderligere referencer

Som nævnt i Finanstilsynets skrivelse af 6. september 2001 har tilsynets vurderingsinspektør ved værdiansættelsen af ejendommen A, bl.a. lagt vægt på sin generelle erfaring med markedslejer i tilsvarende bysamfund. Tilsynet finder dog anledning til yderligere at illustrere, at det af K anvendte markedslejeniveau er for højt, ved fremlæggelse af supplerende referencemateriale. Det bemærkes, at nogle af referencerne er fortrolige.

(ejendom H i Å-by)

Ejendommen, som ligger ca. 30 km. fra X-by, blev i maj måned 1999 udbudt til salg som investeringsejendom, jf. ... På udbudstidspunktet var ejendommen udlejet til (dagligvarebutik), arbejdsformidlingen og 8 beboelseslejemål. På udbudstidspunktet var (dagligvarebutik)'s årlige leje 933 kr./m².

Det fremgår, at (dagligvarebutik) på udbudstidspunktet kunne opsigte lejemålet med 6 måneders varsel. Dette er efterfølgende sket, idet (dagligvarebutik) er fraflyttet de lejede lokaler i februar 2001. Efterfølgende har lokalerne været udbudt til leje, men er pr. 1. november 2001 endnu ikke udlejet. Ejendommen er efter 2 ½ års salgsbestræbelser endnu ikke solgt.

Det forhold, at ejendommen blev udbudt til salg for kontant kr. 9.000.000 ud fra det faktiske lejeniveau med fradrag af driftsudgifter og en investorforrentning på 8,92%, samt at ejendommen endnu ikke er solgt, illustrerer, at udbudsprisen har været for høj. Herved kan der enten lægges vægt på, at den anvendte markedsleje er for høj eller at den anvendte forretningsprocent er for lav.

Fortrolige referencer

Finanstilsynet henviser til bilag m hvori yderligere fortrolige referencer er fremlagt.

3. Værdiansættelsen

Under henvisning til, at der nu foreligger redegørelse fra en landinspektør over bygningens samlede areal samt bygningens indvendige opdeling, kan Finanstilsynet ansætte værdien af ejendommen A, X-by, til kr. 6.400.000, jf. nedenfor.

Markedsleje:

Butik	625 m ² x kr. 800	kr. 500.000
Lager	93 m ² x kr. 500	kr. 46.500
Kontor	40 m ² x kr. 500	kr. 20.000
Depot	25 m ² x kr. 250	<u>kr. 6.250</u>
		kr. 572.750
Driftsudgifter:		
K's angivne udgift	<u>kr. 53.946</u>	
		kr. 518.804
+ depositum x 4%		<u>kr. 5.728</u>
		<u>kr. 524.532</u>
Forrentning 8,25% (faktor 12,12)		<u>kr. 6.357.964</u>
Afrundet til		<u>kr. 6.400.000</u>

4. Finanstilsynets bemærkninger i øvrigt

K nedlægger subsidiært påstand om værdiansættelse af ejendommen A, til et lavere beløb end kr. 7.860.000 efter Erhvervsankenævnets skøn. K angiver i den forbindelse, at der ved værdifastsættelsen bør tages hensyn til en bagatelgrænse på ca. 10%.

Finanstilsynet skal hertil bemærke, at tilsynet af hensyn til at sikre overholdelsen af de belåningsgrænser, som realkreditloven foreskriver, ikke opererer med en sådan bagatelgrænse.

Tilsynet kan oplyse, at forskellen mellem K's oprindelige værdiansættelse af ejendommen og tilsynets aktuelle opfattelse af den korrekte værdiansættelse er på ca. 19% og således må betegnes som betydelig.

5. Finanstilsynets konklusion

På baggrund af, at der nu foreligger en konkret opmåling af ejendommen A, er det Finanstilsynets vurdering, at ejendommen maksimalt kan værdiansættes til kr. 6.400.000, svarende til en maksimal realkreditbelåning på kr. 3.840.000."

K er herefter fremkommet med et indlæg af 12. december 2001, hvori bl.a. er anført:

"... Investorenes krav til afkast vil i høj grad være styret af sikkerheden for opretholdelse af lejeindtægten i en periode fremover (lavere leje betyder større sikkerhed og dermed lavere afkastkrav) ...

...

K har i nærværende sag beregnet nettolejen til 648.474 kr. Derefter har K vurderet afkastkravet i henhold til ovennævnte retningslinier og har skønnet dette til 8,25% svarende til en kapitaliseringsfaktor på 12,12:

$$\frac{100}{8,25} = 12,12$$

Finanstilsynet har beregnet nettolejen til 524.532 kr., og Finanstilsynet har åbenbart den opfattelse, at afkastkravet stadig skal være 8,25% på trods af, at Finanstilsynet reducerer lejen markant, hvorfor sikkerheden for opretholdelse af nettolejen forøges, hvilket taler for et lavere afkastkrav.

...”

Finanstilsynet har yderligere kommenteret sagen ved skrivelser af 7. januar 2002 og 21. februar 2002, ligesom K er fremkommet med et indlæg af 5. februar 2002.

Ankenævnet udtaler:

Efter realkreditlovens § 26, stk. 2, nr. 2), kan der inden for en lånegrænse på 60% ydes realkreditlån til kontor- og forretningsejendomme. Efter lovens § 41 skal realkreditinstituttet ansætte en kontantværdi af ejendommen til brug for låneudmålingen, og værdien skal ligge inden for det beløb, som en kyndig erhverver med kendskab til pris- og markedsforholdene for den pågældende type ejendom må skønnes at ville betale for ejendommen. Forhold, der betinger en særlig høj pris, må ikke indgå i værdiansættelsen, ligesom instituttet ved værdiansættelsen skal tage hensyn til eventuel risiko for ændringer i markeds- eller strukturforhold.

I medfør af lovens § 43 har Finanstilsynet fastsat regler om værdiansættelse, senest ved bekendtgørelse nr. 647 af 5. august 1999 om realkreditinstitutters værdiansættelse og låneudmåling. Af bekendtgørelsen fremgår bl.a.:

”§ 2. Ansættelsen af pantets værdi må ikke overstige ejendommens rimelige kontante handelsværdi, der er opnåelig inden for en salgsperiode på 6 måneder, uanset om ejendommen netop er handlet til et højere beløb, ... Ved ejendommens rimelige kontante handelsværdi forstås det beløb, som flere kyndige erhververe med kendskab til de stedlige pris- og markedsforhold for ejendomme af den pågældende art og med lignende størrelse, kvalitet og udstyr, må skønnes kontant at ville betale for ejendommen. Skønnes forholdene at betinge en

særlig knaphedspris, skal der ved værdiansættelsen ses bort herfra. Ved værdiansættelsen skal der tages hensyn til en aktuel risiko for ændringer i markedsforhold eller strukturændringer.

...

§ 5. Ved værdiansættelsen af kontor- og forretningsejendomme skal der foretages en rentabilitetsberegning efter bestemmelserne i §§ 6-8, der med tillæg og fradrag i henhold til § 9 danner maksimum for værdiansættelsen.

...

§ 6. Rentabilitetsberegningen foretages ved at multiplicere ejendommens årlige nettoleje inkl. tillæg, jf. §§ 7 og 8, med en faktor, der afspejler markedets afkastkrav for den pågældende ejendomstype i området, ejendommens karakter og sikkerheden for opretholdelse af nettoindtægten på ejendommen.

§ 7. Ved nettolejen forstås i denne bekendtgørelse ejendommens bruttolejeindtægt, jf. § 8, stk. 1-4, der tilgår udlejer, med fradrag af driftsudgifter, som afholdes af udlejer.

...

§ 8. Bruttolejen for de pågældende lokaler kan højst ansættes til den bruttoleje, som de må antages at kunne udlejes til under hensyntagen til såvel instituttets kendskab til de senest indgåede lejekontrakter for og udbuddet af tilsvarende lokaler med hensyn til beliggenhed, art, størrelse, kvalitet, udstyr og vedligeholdelsestilstand (markedslejen). Såfremt der i lokalområdet ikke findes sammenlignelige ejendomme med nyere lejeudbud, ansættes markedslejen under hensyntagen til markedslejeniveauet for tilsvarende lokaler i tilsvarende lokalområder.

Stk. 2. Er lokaler i ejendommen udlejet til lejere, der er uafhængige af ejendommens ejere, til en højere leje end lokalernes markedsleje, og er lejen ikke omsætningsbestemt, kan den faktiske, dokumenterede lejeindtægt tillagt maksimalt 2 års aftalte eller gyldigt varslede lejestigninger lægges til grund, såfremt det må anses for forsvarligt efter en bedømmelse af lejers soliditet, og såfremt lejer enten ikke kan opsige lejemålet før tidligst 10 år fra tilbudstidspunktet, eller for egen regning har afholdt meget store udgifter til særindretninger.

...”

K's og Finanstilsynets værdiansættelser af ejendommen ..., X-by, er begge foretaget efter rentabilitetsberegninger i overensstemmelse med ovennævnte bekendtgørelses §§ 5-8, som danner maksimum for værdiansættelsen. Såvel K som Finanstilsynet har revideret egne beregninger og er herefter kommet frem til maksimale værdiansættelser på henholdsvis 7.527.000 kr. henholdsvis 6.400.000 kr.

Rentabilitetsberegningerne adskiller sig fra hinanden for så vidt angår ansættelsen af markedslejen for butiksarealet, idet denne ifølge K er 950 kr. pr. m², mens den ifølge

Finanstilsynet alene udgør 800 kr. pr. m². En anerkendelse af den af tilsynet ansatte lavere leje for butiksarealet vil efter K's opfattelse i øvrigt medføre, at afkastkravet til ejendommen vil være lavere, således at den faktor, hvormed ejendommens årlige nettoleje efter bekendtgørelsens § 6 skal multipliceres, bliver større. I rentabilitetsberegningerne har K endvidere ladet et toilet på 4 m² indgå i butiksarealet, mens Finanstilsynet har ladet dette inkludere i kontorarealet.

Efter de foreliggende oplysninger finder ankenævnet, at K har godtgjort, at markedslejen for butiksarealet i ejendommen ..., X-by, kan ansættes til 950 kr. pr. m².

Ankenævnet tiltræder derfor allerede af denne grund K's værdiansættelse af ejendommen ..., X-by, dog med regulering for 4 m² toilet, idet dette areal i rentabilitetsberegningen rettelig skal indgå som en del af kontorarealet. Herved fremkommer en maksimal værdiansættelse på 7.505.000 kr., hvorfor K pålægges at omlægge den del af det ydede lån, der overstiger 60% af denne værdiansættelse, jf. realkreditlovens § 94, stk. 2, jf. § 26, stk. 2, nr. 2.

4.6. Lov om aktieselskaber og lov om anpartsselskaber

7) Kendelse af 29. april 2003. (j.nr. 01-98.852).

Havn registreringspligtig i henhold til aktieselskabsloven.

Aktieselskabslovens § 1 og § 11.

(Suzanne Helsteen, Lise Høgh og Ulla Staal)

Ved skrivelse af 9. april 2001 har advokat K på vegne A Havn G/S klaget over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i skrivelse af 29. marts 2001 har meddelt, at styrelsen vil optage A Havn G/S i registeret for aktieselskaber.

Sagens omstændigheder:

I en udtalelse af 13. november 2001 til Erhvervsankenævnet har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om sagens faktiske omstændigheder oplyst:

"A HAVN AKTIESELSKAB blev anmeldt til "Aktieselskabs-Registeret" 23. maj 1918 og blev optaget i registeret 8. februar 1921 med reg. nr. 5000.

A HAVN AKTIESELSKAB blev slettet på selskabets foranledning af registeret 22. oktober 1975 i henhold til aktieselskabslovens § 174. Bestemmelsen gav hjemmel til sletning af selskaber uden likvidation, når de i medfør af reglerne i lovens § 1, stk. 4 og 5, ikke var omfattet af aktieselskabsloven.

Selskabet blev med ændret navn A HAVN G/S anmeldt 17. maj 1995 til registrering i h.t. lov om erhvervsdrivende virksomheder. Ved brev af 28. juni 1995 blev registreringen nægtet, idet styrelsen meddelte, at selskabet fortsat var et aktieselskab, og at afgørelsen kunne indbringes for Erhvervsministeriets Erhvervsankenævn senest 4 uger fra dato.

Fristen for klagen blev udsat, da advokat K i brev af 4. juli 1995 udtrykte uenighed med styrelsens afgørelse og ønskede at fremkomme med en nærmere redegørelse herfor.

Forinden der blev afholdt møde i sagen, fremsendte advokat K sine bemærkninger i brev af 8. september 1995. I brevet blev anført muligheden af, at selskabet evt. var en fond.

Der er afholdt møder i styrelsen den 27. september 1995, 6. december 1996 og 9. oktober 1997. Uanset flere forskellige vedtægtsudkast har styrelsen fastholdt, at selskabet A HAVN G/S ifølge dets vedtægter er et aktieselskab, som det også fremgår af breve herfra af 10. oktober 1997 og 15. marts 2000.

I brev af 1. maj 2000 oplyste advokat K, at bestyrelsen for selskabet havde anbefalet selskabets ejer, B Kommune, at A HAVN G/S omdannes til en fond. Ved brev af 24. maj 2000 påpegede styrelsen, at selskabet er et registreringspligtigt selskab i henhold til aktieselskabsloven, og bemærkede, at en "omdannelse" af et aktieselskab til en fond, først ville være mulig, når aktieselskabet var likvideret.

I brev af 28. juni 2000 oplyste advokat K, "at styrelsen har ønsket, at selskabet registreres enten som et aktieselskab eller som en fond." Dette blev imødegået ved brev fra styrelsen af 10. juli 2000, hvor det også blev dokumenteret ved kopier af tidligere breve, at styrelsen alene har anmodet selskabet anmeldt som aktieselskab.

Advokat C sendte 15. februar 2001 et orienterende udkast af vedtægter for A HAVN A/S, som skulle forelægges B Kommunalbestyrelse inden der afholdtes generalforsamling.

Ved brev af 23. februar 2001 anmodede B Kommunes borgmester D styrelsens direktør Ole Blöndal om et møde, idet borgmesteren oplyste, at kommunalbestyrelsen den 27. november 2000 havde truffet principbeslutning om at søge havnen omdannet til et aktieselskab.

Mødet blev afholdt 29. marts 2001 og resulterede i, at selskabet A HAVN ved brev af s.d. blev oplyst om, at styrelsen ville optage selskabet i registeret for aktieselskaber og med henblik herpå blev selskabet anmodet om inden 14 dage at oplyse navne og adresser for selskabets revisor og bestyrelse. Oplysningerne er imidlertid ikke modtaget.

... "

I klageskrivelsen af 9. april 2001 har advokat K anført:

"...

A Havn blev stiftet i 1921 af B Sogneråd og lokale fiskere med et indskud på 300.000 kr., hvoraf 200.000 kr. fremskaffedes af B Sogneråd og resten af lokale privatpersoner, fortrinsvis fiskere. Havnen blev stiftet med følgende selskabsretlige karakteristika:

- Kapitalindskyderne kunne kun få en normal forrentning af deres kapital, idet restoverskud udelukkende kunne anvendes til havnens formål.
- I tilfælde af likvidation kunne kapitalindskyderne kun få deres kapital ud til pari.
- Likvidationsoverskud skulle gå til anlæg og drift af en havn i A.
- Selskabet valgte ikke selv flertallet af bestyrelsesmedlemmerne.
- Formålet var således ikke at fremme kapitalindskydernes økonomiske interesser og måtte derfor karakteriseres som almennyttigt.

Ingen af disse karakteristika er kendetegnende for et aktieselskab.

I dag ville man klart lade en juridisk person med disse karakteristika være selvejende - eller en fond.

Men man ikklædte alligevel dengang havnen den juridiske form af et aktieselskab.

Havnen var således fra starten en selskabsretlig hybrid, idet der indbygget i vedtægterne lå en uforenelig sammenblanding af ejerinteresser. Konstruktionen var efter datidens tankegang ikke usædvanlig, idet mange almennyttige selskaber og selskaber, som vi i dag vil kalde sociale boligselskaber, blev stiftet som aktieselskaber, idet den selskabsretlige tankegang dengang ikke var kommet længere.

Disse selskaber blev imidlertid efter lovændringen i 1973 (ASL § 1, stk. 5) bedt om at forlade Aktieselskabs-Registeret, idet dette anmodede selskaberne om at slette aktieselskabsbetegnelsen, da selskaberne var almennyttige. Dette skete for A Havns vedkommende i 1975.

Set i den selskabsretlige bagkunds klare lys burde Aktieselskabs-Registerets aktion have givet selskaberne anledning til overvejelser om deres rette selskabsretlige struktur. Men der skete blot det, at A/S blev ændret til et garantiselskab, G/S. Aktieselskabs-Registeret gav ikke samtidig vejledning til selskaberne om de indbyggede interessemodsætninger i vedtægterne.

Jeg vedlægger et eksemplar af havnens nugældende vedtægter ..., som efter revisionen i 1974, så vidt vides, i hovedtræk har været uændrede siden stiftelsen.

Efter vedtagelsen af loven om erhvervsdrivende selskaber i 1995 kom disse selskaber på ny i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens søgelys. For A Havn G/S's vedkommende betød dette, at selskabet lod sig registrere som erhvervsdrivende selskab i medfør af den nye lov (selv om selskabet ikke faldt ind under loven, da selskabets formål var almenyttigt, men bestyrelsen havde intet imod at offentliggøre sine regnskaber). Herudover krævede Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, at selskabet omdannede sig, enten på ny til et aktieselskab eller til en erhvervsdrivende fond. ... Styrelsen er herefter - med mellemrum - blevet orienteret om havnens beslutningsproces.

Havnebestyrelsen har siden (!) overvejet havnens juridiske struktur. Erhvervs- og Selskabsstyrelsens reaktion af 29. f.m. er udtryk for, at styrelsens tålmodighed er bristet.

Det erkendes, at normal sagsbehandlingstid kan forekomme overskredet.

Men den indbyggede ejerkonflikt i selskabets vedtægter er imidlertid ikke ensbetydende med, at A Havn G/S skulle være blevet et ulovligt selskab. Havnen overholder alle gældende regler, har sikker og stabil indtjening og en egenkapital og kapitalforhold, der er tilfredsstillende. Det er måske den bedste og mest attraktive lystbådehavn på Øresundskysten. Det senest vedtagne regnskab for havnen vedlægges ...

Havnen kan derfor efter havnebestyrelsens opfattelse i medfør af den selskabsretlige frihed lovligt bestå under sin nuværende form uden for aktieselskabsloven, så længe de indbyggede interessemodsætninger endnu ikke er løst.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen opfordres til at oplyse om styrelsen for selskaber uden for aktieselskabsloven med en tilsvarende historie har anerkendt deres lovlighed.

...

Havnebestyrelsen indstillede i marts 1999 til B Kommune, at havnen burde være en erhvervsdrivende fond - i øvrigt i lighed med havnens nabo, E Havn, der er en fond. Havnebestyrelsens begrundelse var en frygt for, at kommunen ellers kunne sælge havnen. B Kommune stillede tilskud og gunstig finansiering til rådighed for den store udvidelse i begyndelsen af 1970'erne. Men lånene er snart tilbagebetalt, og havnen er derfor blevet betalt af brugerne, som har skabt

havnens egenkapital, medens indehaverne af havnens garantikapital, der i dag kun er på nom. 267.000 kr., efter vedtægterne kun kan få deres garantikapital indløst til pari.

Havnen har - så vidt vides - aldrig udbetalt udbytte. Der er derfor opbygget en betydelig kapital i havnen, som i tilfælde af omdannelse til aktieselskab automatisk vil tilfalde aktionærene.

Af kendte garanter er der i dag kun en enkelt privatperson, medens de øvrige kendte garanter - heldigvis! - kun er B Kommune, som ejer ca. 200.000 kr. ud af den samlede garantikapital på 267.000 kr.

Havnen søgte for nogle år siden - forgæves - at få de mange ukendte garanters garantibeviser mortificeret, men dommeren i B fandt - formentlig korrekt - at der savnedes den fornødne lovhjemmel hertil.

B Kommune indledte i efteråret 2000 forhandlinger med Erhvervs- og Selskabsstyrelsen uden om havnen. Kommunen tog i november 2000 principbeslutning om, at havnen bør overgå til et aktieselskab.

Situationen er altså den, at havnebestyrelsens flertal ønsker en fond, idet havnebestyrelsen frygter, at hvis havnen overgår til aktieselskab, vil kommunen sælge havnen til fordel for en slunken kommunekasse. Kommunen ønsker et aktieselskab, vil omdanne garantikapitalen til normale aktier og dermed tilegne sig værdierne, der er betalt af havnens brugere, og opnå fuld kontrol med havnen.

Kommunens beslutning er indbragt for Tilsynsrådet af nogle borgere, og en kreds af havnens brugere søger efter det oplyste fri proces for at anlægge sag mod B Kommune i anledning af kommunens beslutning. Havnebestyrelsen er ikke involveret og står ikke bag disse tiltag.

Bs borgmester havde den 29. marts d.å. et møde med Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om havnens sag. Havnen var ikke repræsenteret på mødet og ved derfor ikke, hvad der er foregået.

Havnen konstaterer, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen efter mødet har ændret holdning i sagen. Hidtil har det været styrelsens standpunkt, at havnen måtte vælge mellem de bestående selskabsretlige alternativer - en erhvervsdrivende fond eller et aktieselskab.

Når styrelsen nu kræver havnen registreret som aktieselskab, er den kommet til at tage parti i tvisten til fordel for B Kommune.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsens tålmodighed med havnens beslutningsproces siden 1995 har ellers været engleblid.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsens nuværende holdning, at havnen bør overgå til aktieselskab, skyldes muligvis, at havnens vedtægter mere ligner et aktieselskabs end en fonds, og at omdannelse til aktieselskab kan ske umiddelbart, me-

dens en fond kræver nystiftelse. Men styrelsen kommer herved til at bortse fra de økonomiske aspekter, og at hele havnens kapitalopbygning er sket af havnens brugere, medens havnens garantier efter de nugældende vedtægter kun har krav på den nominelle garantikapital. Havnen sætter spørgsmålstegn ved, om det er styrelsens opgave at tage parti i spørgsmålet om, hvilken selskabsform der [er] i tvisten.

Havnen finder det usædvanligt, at styrelsen tager et møde om selskabs forhold, uden at selskabet er indkaldt af styrelsen og derfor ikke repræsenteret på mødet. I hvert fald bør styrelsen ikke under et sådant møde træffe nogen beslutninger om selskabet.

Styrelsen bad i 1975 havnen om at forlade aktieselskabsformen. Når styrelsen nu beder havnen om at lade sig registrere som aktieselskab, må dette skyldes en ny lovbestemmelse. Hvilken? Når havnen lovligt kunne omdanne sig til garantiselskab i 1975 og har eksisteret lovligt lige siden, hvad er så årsagen til, at havnen nu skulle blive ulovlig? Styrelsens hjemmel til at stille krav til juridiske personer hidrører fra aktieselskabsloven, anpartsselskabsloven, lov om erhvervsdrivende fonde etc. Hvor er styrelsens hjemmel til at stille krav til et selskab uden for disse love?

Da havnen i dag - fortsat, gøres det gældende - er et lovligt selskab, anmoder havnebestyrelsen derfor Erhvervsankenævnet om at sikre havnen den fornødne ro til selv at løse sine problemer.

...

Det er fortsat havnebestyrelsens mål at nå til enighed med B Kommune i sagen, og havnebestyrelsen agter at fortsætte dialogen med kommunen om en løsning uafhængig af denne sag."

I den ovenfor nævnte udtalelse af 13. november 2001 har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om sagens retlige omstændigheder:

"Selskabet har i sin retlige konstruktion fremtrådt som aktieselskab i henhold til aktieselskabsloven lige siden stiftelsen i 1918.

Da aktieselskabsloven ved lovændring i 1973 indeholdt mulighed for, at et selskab kunne blive slettet formløst, forudsat vedtægten indeholdt begrænsning om udbytte, blev dette forsøgt indsat i AKTIESELSKABET A HAVNs vedtægt i 1975, men anmeldelsen om vedtægtsændringen blev registreringsnægtet.

Efter omstændighederne blev selskabet alligevel slettet på selskabets foranledning, efter at selskabet havde oplyst, at betingelserne herfor i h.t. aktieselskabslovens § 174, jf. § 1, stk. 4, og stk. 5, allerede var til stede.

Aktieselskabslovens § 1, stk. 4, fastsatte, at *"Loven finder ikke anvendelse på selskaber, som gennem medlemmernes deltagelse i virksomheden som aftagere, leverandører eller på anden lignende måde har til formål at virke til fremme af medlemmernes fælles interesse, såfremt vedtægterne bestemmer, at udbyttet - bortset fra normal forrentning af den indskudte kapital - alene anvendes til fordeling blandt medlemmerne i forhold til deres andel i omsætningen, og at formuen ved selskabets opløsning - efter tilbagebetaling af den indskudte kapital - fordeles på samme måde."*

Aktieselskabslovens § 1, stk. 5, fastsatte, at *"Loven omfatter ikke selskaber, hvis vedtægter bestemmer, at udbyttet - bortset fra normal forrentning af den indskudte kapital - alene anvendes til velgørende eller almennyttige formål, og at formuen ved selskabets opløsning - efter tilbagebetaling af kapitalen - udelukkende anvendes til velgørende eller almennyttige formål."*

Fra selskabets side blev det oplyst, at der aldrig var udbetalt udbytte og at dette heller ikke var hensigten. Samtidig blev det udtrykkelig oplyst, at selskabet ville fortsætte, således at der ikke var tale om en ulovlig likvidation i forbindelse med, at selskabet ønskede at blive slettet af registeret. Det var alene af hensyn til selskabsbeskatningen, det formelt skulle fremgå, at selskabet havde karakter af almennyttig virksomhed.

I forbindelse med vedtagelsen af lov om erhvervsdrivende fonde i 1984 ophævedes aktieselskabslovens bestemmelse om almennyttige selskaber på baggrund af, at erhvervsdefinitionen generelt i selskabs- og fondslovgivningen blev koordineret og gjort bredere. Det var netop denne bestemmelse, som var baggrunden for den formløse sletning af AKTIESELSKABET A HAVN. Herefter var der ingen lovmæssig baggrund for, at selskabet stod uden for registeret.

Konstruktionen AKTIESELSKABET A HAVN adskiller sig ikke fra andre aktieselskaber, som blev slettet, da den snævre erhvervsdefinition var gældende, og selskabet er at sammenligne med de kooperative selskaber, som efter sletning i medfør af den tidligere hjemmel i aktieselskabslovens § 174, er optaget på ny i registeret som aktieselskaber.

Selskabet A HAVN anmeldte sig i 1995 under navnet A HAVN G/S til registrering i h.t. lov om erhvervsdrivende virksomheder, som var trådt i kraft samme år. Men anmeldelsen blev registreringsnægtet, da styrelsen fastslog, at der reelt er tale om et aktieselskab.

Af den seneste vedtægt af 5. december 1994 fremgår:

Det erhvervsdrivende formål af § 1, stk. 2: "Dets formål er at anlægge og drive en havn i A samt anden virksomhed, som passende kan forbindes hermed."

Selskabets kapital og opdeling fremgår af § 2, stk. 1: "Selskabets kapital udgør kr. 267.000,-, der er fuldt indbetalt, fordelt på garantibeviser á kr. 1.000,-, kr. 500,- og kr. 100,-, og

stemmeretten af § 7, stk. 2: "Ethvert garantibeløb på kr. 100,- giver 1 stemme."

Konklusion.

På denne baggrund finder Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, at A Havn G/S skal registreres som et aktieselskab med vedtægter tilpasset den nugældende aktieselskabslov."

I supplerende udtalelse af 6. maj 2002 har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen yderligere anført:

"Aktieselskabsloven indeholder ingen definition af et aktieselskab, men beskriver de væsentlige elementer i selskabet, hvorefter et aktieselskab begrebsmæssigt er et erhvervsdrivende selskab, i hvilket ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, men hvor hæftelsen er begrænset til den af deltagerne indskudte aktiekapital og selskabets øvrige formue jf. Ida Rosenberg, Lone Sneholt m.fl. "A/S-loven med kommentarer" 6. udgave, s. 73ff.

Det fremgår i Betænkningen fra 1964 s. 52 at betegnelsen "erhvervsdrivende" betyder, at et selskab skal have til formål at indvinde økonomisk udbytte. Det er ikke en betingelse, at virksomheden skal tilsigte et udbytte, der skal fordeles mellem deltagerne. Også aktieselskaber, der alene tjener almennyttige formål, er omfattet af loven.

Aktieselskabsloven er ikke til hinder for oprettelse af andre selskaber med begrænset ansvar, som hverken er aktieselskaber eller andelsselskaber, jf. 1969-Betænkningen s. 52. Denne adgang har i praksis vist sig i visse tilfælde at blive misbrugt med det formål at holde et selskab, som efter sin struktur i realiteten er et aktieselskab, udenfor aktieselskabslovens forskrifter. En sådan fremgangsmåde er selvsagt en omgåelse. Som fremhævet i Gomard 1992 s. 49f, er et selskab registreringspligtigt, når det "ikke på væsentlige punkter afviger fra et aktieselskab eller et anpartsselskab, således som disse er beskrevet i selskabslovene."

Erhvervsankenævnet har således i en kendelse af 7. januar 1993 fastslået, at et selskab, der alene adskilte sig fra et aktieselskab eller et anpartsselskab ved ikke at have en aktie-/indskudskapital, ikke kunne optages i handelsregisteret som et andelsselskab, men var anmeldelsespligtigt til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen som omfattet af selskabslovene.

Nedenfor sammenholdes vedtægterne for A HAVN med aktieselskabsloven.

Aktiekapitalen skal være et nærmere fastsat beløb.

I aktieselskaber skal aktiekapitalen være et bestemt beløb og fuldt indbetalt senest på anmeldelsestidspunktet, jf. ASL § 11, stk. 2.

Af A HAVNs vedtægter henholdsvis af 1947 og 1994 fremgår, at kapitalen er fastsat til et bestemt beløb og fuldt indbetalt.

Yderligere kan oplyses, at vedtægten fra 1947 indeholder en udtrykkelig bestemmelse om begrænset hæftelse i § 5. Denne bestemmelse gentages ikke i vedtægten fra 1994.

Den begrænsede hæftelse fremgår imidlertid på forsiden af A HAVN vedtægten af 1994. Under navnet A HAVN er anført med små bogstaver: selskab med begrænset ansvar.

Vedtægtsændringer

I aktieselskaber har generalforsamlingen kompetencen til at ændre vedtægterne, jf. ASL § 78, og denne kompetence er tillagt aktionærerne, jf. lovens § 65, stk. 1.

Af A HAVNs vedtægter fra 1947 fremgår det af § 10, at ændringer af vedtægten beslutes af kapitalejerne. Dette fremgår uændret af § 9, stk. 2, i 1994-vedtægten. Herudover er det i §19 bestemt, at B kommunalbestyrelse skal godkende ændringer i selskabets vedtægter. Der er her tale om en betingelse, som ikke er ukendt i andre tilfælde, hvor offentlig tilsyn ønskes.

Opløsning

Beslutning om opløsning af et aktieselskab træffes af generalforsamlingen med den majoritet, der fremgår af ASL § 78, eller de eventuelt skærpede krav, der fremgår af vedtægterne.

I A HAVNs vedtægter er der indsat bestemmelser, hvorefter beslutning om selskabets opløsning træffes af kapitalejerne, jf. § 20 i 1947-vedtægten og § 9 i 1994-vedtægten.

Valg/udpegning af bestyrelse m.v.

Kompetencen til at vælge flertallet af bestyrelsen er tillagt aktionærerne, jf. ASL § 49, stk. 6.

Af A HAVNs vedtægt af 1947 oplyser § 15: Bestyrelsen består af 7 medlemmer, hvoraf 5 vælges af aktionærerne, mens 1 medlem udpeges af B Sogneraad og 1 medlem af F Amtsråd.

Af A HAVNs vedtægt af 1994 oplyser § 11, at bestyrelsen består af 9 medlemmer, hvoraf 4 vælges af generalforsamlingen, mens 1 medlem udpeges af B kommunalbestyrelse, 1 medlem af F Amtsråd, 1 medlem af A Sejlklub, 1 medlem af Kongelig Dansk Yachtklub og 1 medlem af fællesudvalget for Søsports-klubberne i A havn. Senere i bestemmelsen oplyses, at ønsker nogen af de nævnte institutioner eller organisationer ikke at udpege et bestyrelsesmedlem, vælges de pågældende medlemmer af generalforsamlingen på sædvanlig måde. Generalforsamlingen kan dog tillige beslutte, at bestyrelsen i disse tilfælde kun skal bestå af 8 medlemmer.

Det er i 1996 oplyst til styrelsen, at F Amtsråd p.t. ikke gør brug af sin ret til at udpege 1 bestyrelsesmedlem.

Dette medfører, at ASL § 49, stk. 6 opfyldes de facto, da 4 af de 8 medlemmer vælges af generalforsamlingen, hvor hovedaktionæren er B kommune, der samtidig udpeger det 5. medlem. De 3 resterende medlemmer udpeges af de 3 sejlklubber.

Stemmeret

Stemmeretten i aktieselskaber udøves af aktionærerne på generalforsamlingen, jf. ASL § 65, stk. 1, sammenholdt med § 67, stk. 1.

Af A HAVNs 1947-vedtægt fremgår af § 11, at ethvert aktiebeløb på 100 kr. giver 1 stemme. Af A HAVNs 1994 vedtægt fremgår af § 7, at ethvert garantibeløb på kr. 100,- giver 1 stemme.

Fordeling af overskud

Aktieselskabsloven opstiller ikke regler om hvordan overskuddet skal fordeles, bortset fra, at i det omfang et aktieselskabs midler uddeles til aktionærene i selskabet, skal det ske som udbytte eller udlodning i forhold til kapitalandel, jf. ASL § 109.

A HAVNs 1947-vedtægt har i § 19 en bestemmelse, hvorefter der udredes udbytte til aktionærene efter forskellige afskrivninger og henlæggelser.

Af § 20 fremgår at vedtages ophør af aktieselskabet..."vælger generalforsamlingen likvidatorer, der foretager afviklingen i overensstemmelse med loven."

Af 1994-vedtægtens § 16 omtales selskabets overskud:..."I øvrigt kan den del af selskabets overskud, der ikke medgår til normal forrentning af garantikapitalen, udelukkende anvendes til havnens formål." Opløsningsbestemmelsen i § 17 oplyser:"I tilfælde af selskabets opløsning skal et eventuelt likvidationsprovenu ud over den nominelle garantikapital anvendes til anlæg og drift af en havn i A."

I forbindelse med aktieselskabet A HAVNs slettelse af Aktieselskabs-Registeret den 19. august 1975 underskrev bestyrelsen en erklæring om, at "selskabet vil, uanset at det ikke længere er registreret som aktieselskab, bibeholde sine vedtægter med de ændringer, som følger af, at selskabet ikke længere er registreret som aktieselskab" ...

De ændringer af vedtægten, som er sket siden selskabet blev slettet af Aktieselskabs-Registeret og indtil det blev anmeldt i 1995 er efter Erhvervs- og Selskabsstyrelsens opfattelse af en så uvæsentlig karakter, at de ikke kan medføre, at selskabet falder udenfor aktieselskabslovens område.

Ændringerne er følgende:

- Selskabets navn indeholder ikke længere betegnelsen A/S,
- B kommunalbestyrelse godkender ændringer i selskabets vedtægter, jf. vedtægtens § 19, og
- flertallet af bestyrelsens medlemmer vælges ikke længere iflg. vedtægten af generalforsamlingen.

Konklusion.

På baggrund af ovenstående finder styrelsen fortsat ud fra en samlet bedømmelse, at selskabet er et aktieselskab, da:

1. selskabet har et erhvervsdrivende formål,
2. en bestemt fastsat kapital, der er fuldt indbetalt,
3. kapitalejernes stemmeret følger kapitalopdelingen og i øvrigt på samtlige punkter har en struktur der i al væsentlighed svarer til strukturen i et aktieselskab.

I forbindelse med, at A HAVN G/S i 1995 blev anmeldt til registrering i henhold til lov om erhvervsdrivende virksomheder, kan det oplyses, at følgende betingelser for en registrering i henhold til denne lov ikke er opfyldt:

- Den begrænsede hæftelse skal fremgå af vedtægten,
- der skal være både vekslende kapital og vekslende antal medlemmer, samt at
- selskabet skal have til formål gennem erhvervsdrift at fremme deltageres økonomiske interesser.

I et supplerende indlæg af 4. juni 2002 har advokat K på vegne A Havn G/S yderligere anført:

"...

Det fastholdes, at A Havn G/S indenfor den selskabsretlige aftalefrihed lovligt består i sin nuværende form uden at være et aktieselskab. Dermed er A Havn G/S ikke forpligtet til at lade sig registrere som et aktieselskab.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen gennemgår i sin udtalelse A Havn G/S' vedtægter og sammenholder disse med Aktieselskabsloven. Det er korrekt, at vedtægterne på visse punkter har lighed med de krav, der opstilles i Aktieselskabsloven. Dette skyldes at havneselskabet, der blev stiftet i 1921, oprindeligt blev stiftet som et aktieselskab. Det er således ikke et udtryk for et forsøg på at omgå aktieselskabsloven. Den fastsatte garantikapital ifølge vedtægternes § 2 oprinder ligeledes fra selskabets status som aktieselskab. Den angivne kapital er på ingen måde i overensstemmelse med de reelle værdier i A Havn G/S, og kapitalbeløbet er ikke reguleret siden 1947. Det forhold at det som levn fra 1921 fremgår af vedtægterne, at kapitalen er et nærmere bestemt beløb og fuldt indbetalt er derfor ikke noget afgørende kriterium, når det skal fastslås om selskabet i sin struktur afviger fra et aktieselskab.

Efter ændring af Aktieselskabsloven i 1973 blev A havn slettet fra aktieselskabsregisteret. Baggrunden var, at almennyttige selskaber, det vil sige selskaber, hvis vedtægter bestemte, at udbyttet alene anvendes til velgørende eller almennyttige formål og ikke til fordeling mellem kapitalindskyderne, ikke opfyldte den nye aktieselskabslovs krav til erhvervsdrivende virksomhed. Siden har A Havn ikke været registreret eller virket som et aktieselskab.

I den nugældende aktieselskabslov har anvendelsen af indtjeningen ikke nogen selvstændig betydning for afgørelsen af om et selskab er omfattet af selskabslovgivningen. Som anført hos Gomard, "Aktieselskaber og Anpartsselskaber", 4. udg. 2000 side 52, kan anvendelse af indtjeningen til et særligt formål og ikke til udbytte til deltagerne i forbindelse med andre karakteristika ved et selskab, som er forskellige fra aktieselskaber mm. dog stadig være af betydning for vurderingen af om selskabet er omfattet af selskabslovgivningen.

Dette er [efter] min opfattelse afgørende i denne sag. Ifølge A Havn G/S' vedtægter §§ 16 og 17 skal overskud og evt. likvidationsprovenu anvendes til anlæg og drift af en havn i A og ikke til udbytte mellem deltagerne. Der er

endvidere en række væsentlige karakteristika ved selskabet A Havn G/S, der gør dette selskab forskelligt fra selskaber i selskabslovgivningens forstand.

Disse karakteristika er:

Havnens almennyttige formål.

Havnens ledelsesforhold.

Havnens ejerskab.

Ad Havnens almennyttige formål:

A Havn G/S har alene til formål at anlægge og drive en havn i A og dermed relaterede aktiviteter. A Havn G/S udøver ikke nogen egentlig erhvervsvirksomhed og fremmer ikke deltagernes økonomiske eller øvrige interesser. A Havn G/S' eneste formål er at drive A Havn i havnens brugeres interesser.

Ad Havnens ledelsesforhold:

Det fremgår af A Havn G/S' vedtægter § 11, at flertallet af bestyrelsesmedlemmerne i havnebestyrelsen udpeges af repræsentanter for havnens forskellige brugere og kun et mindretal af generalforsamlingen. Dette er en meget væsentlig forskel fra et selskab i selskabslovgivningens forstand. Det er således ikke garantene i B [A] Havn G/S, der er tillagt hovedindflydelsen, men repræsentanterne for havnens brugere. Jeg er derfor uenig i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens beskrivelse af, at valg af bestyrelsen i A Havn G/S er i overensstemmelse med aktieselskabslovens § 49, stk. 6.

Ad Havnens ejerskab:

Garanterne for den samlede garantikapital på kr. 267.000,00 består af B kommune for ca. kr. 200.000,00 og en enkelt kendt privatperson. De øvrige garantier er ukendte og kan ikke forventes på noget tidspunkt at ville gøre deres ejerinteresser gældende. A Havn G/S er således for hovedparten ejet af B kommune. Dette understreger det almennyttige formål med A Havn G/S' virke, og denne konstruktion er forskellig fra selskaber omfattet af selskabslovgivningen.

Garanterne i A Havn G/S savner de to væsentligste rettigheder for at være aktionærer i selskabslovgivnings forstand, nemlig forvaltningsbeføjelser og økonomiske rettigheder. Selskabets ledelse er overladt til repræsentanter for havnens brugergrupper, og havnens overskud såvel løbende som ved likvidation skal udloddes til anlæg og drift af A Havn. Dette er formentlig også årsagen til, at en lang række af de private investorer, der oprindeligt udgjorde selskabets deltagere, ikke har gjort deres rettigheder gældende og dermed i dag er ukendte. Vedtægternes bestemmelse om at deltagernes stemmeret følger kapitalopdelingen er derfor i dag reelt en formalitet. Dette understreges yderligere af at bestyrelsens flertal og dermed selskabets ledelse ikke vælges af deltagerne.

Der kan nævnes andre forskelle mellem selskabslovgivningen og vedtægterne for A Havn G/S, herunder at A Havn G/S ikke har nogen direktør, og at der ikke fastsat nogen minoritetsbeføjelser.

Til bemærkningerne om at de foretagne ændringer siden A Havn G/S blev slettet af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen som aktieselskab er af uvæsentlig karakter bemærker jeg, at § 19's krav om kommunal godkendelse af ændring i selskabets vedtægter efter min opfattelse er en meget væsentlig ændring, der adskiller A Havn G/S fra selskaber i selskabslovgivningens forstand, og det samme er tilfældet for bestemmelsen om at flertallet af bestyrelsens medlemmer og dermed at selskabets ledelse ikke vælges af selskabets generalforsamling som redegjort for ovenfor."

I skrivelse af 12. juli 2002 har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen hertil bl.a. bemærket:

"Klager anfører, at den angivne kapital på ingen måde er i overensstemmelse med de reelle værdier i A Havn G/S. Argumentet ændrer ikke ved, at det er en fast kapital. Herudover er der ingen krav i aktieselskabsloven om, at aktiekapitalens størrelse skal være udtryk for de reelle værdier i selskabet.

Da aktieselskabet i 1975 blev slettet i Aktieselskabs-Registeret var det på baggrund af en udtalelse fra bestyrelsen om, at der aldrig var udbetalt udbytte og at dette heller ikke var hensigten, se brev herfra af 13. november 2001. Der var således ingen udbyttebegrænsninger i vedtægterne, og siden 1984 har der heller ikke i aktieselskabsloven været et krav om at der skal være udbytte til aktionærerne.

Kopi af side 52 fra Gomards, "Aktieselskaber og Anpartsselskaber" 4. udg. 2000 vedlægges til dokumentation for, at Gomard nævner at "anvendelsen af indtjeningen har ikke en selvstændig betydning for afgørelsen af, om et selskab er omfattet af ASL eller ApSL, men anvendelsen af indtjeningen til et særligt formål og ikke til udbytte til deltagerne kan i forbindelse med andre **væsentlige** karakteristika ved et selskab, som er forskellige fra aktieselskaber m.m. være af betydning for, om selskabet er omfattet af **Selskabslovens, LEV eller Erhvervsfundsloven.**" Det med fed fremhævet adskiller sig fra det som klageren anfører i sit brev.

Til de af klageren nævnte karakteristika skal oplyses:

Det erhvervsdrivende formål fremgår såvel af selve formålsbestemmelsen som af selskabets vedlagte årsregnskab for 1994 hvoraf det fremgår, at af omsætningen på ca. 3,5 mill.kr. fremkommer de 3 millioner fra leje indtægter, henholdsvis plads- og grundleje.

Ledelsesforholdene blev gennemgået i brevet herfra af 6. maj 2002 ..., hvor det afsluttes med, at de facto har hovedaktionæren B Kommune retten til at bestemme over 5 af de 8 pladser i bestyrelsen og at sejlklubberne/brugerne alene har indflydelse på 3 af bestyrelsens pladser.

Styrelsen kan ikke tilslutte sig det anførte om almennyttige formål på baggrund af at hovedparten af ejerskabet ligger hos B Kommune. Selskabet er stadig et aktieselskab, uanset hvem der er hovedaktionær.

Om aktionærernes forvaltningsbeføjelser og økonomiske rettigheder kan oplyses:

Forvaltningsbeføjelserne fremgår af vedtægternes § 7 om aktionærernes stemmeret, og af § 9, stk. 2 om aktionærernes beføjelser ved vedtægtsændringer og opløsning af selskabet.

Aktionærerne har økonomiske rettigheder men dog indskrænkede økonomiske beføjelser, som omtalt ovenfor og i brevet herfra af 6. maj 2002 ... Vedtægterne indeholdt oprindelig almindelige udbytte- og ophørsbestemmelser, men bestemmelsen blev ændret i vedtægten af 1994 – uanset selskabets bestyrelse erklærede i 1975, at vedtægten ville blive bibeholdt – således at aktionærerne alene kan forvente at få en normal forrentning af kapitalen, og ved selskabets opløsning vil aktionærerne modtage den nominelle kapital, idet det resterende overskud i alle tilfælde skal tilfalde anlæg og drift af en havn i A.

Lovændringen af aktieselskabsloven i 1985 bevirkede netop, at de økonomiske rettigheder i form af udbyttebetaling blev af mindre betydning for afgørelsen af hvorvidt et selskab er et aktieselskab.

Til slut nævner klageren at selskabet ikke har nogen direktør, og at der ikke er fastsat nogen minoritetsbeføjelser. Hertil kan bemærkes, at først i 1982 blev det obligatorisk for alle aktieselskaber at de skulle have en direktion, og dette krav i aktieselskabsloven næppe er svært at opfylde for selskabet, og minoritetsbeføjelserne fremgår af aktieselskabsloven og kræves ikke gentaget i vedtægten.”

I et indlæg af 26. august 2002 har advokat K yderligere bl.a. anført:

"Det fastholdes fortsat, at A Havn G/S indenfor den selskabsretlige aftalefrihed lovligt består i sin nuværende form uden at være et aktieselskab. Dermed er A Havn G/S ikke forpligtet til at lade sig registrere som et aktieselskab.

I Gomard "Aktieselskaber og Anpartsselskaber" 4. udg. 2000, side 45, fremgår følgende:

"En virksomhed, der vælger en organisationsform, som er omfattet af beskrivelsen af et aktieselskab, anpartsselskab eller fond, er undergivet loven om den organisationsform og også en virksomhed, hvis organisation ikke afviger væsentligt fra en af disse organisationsformer, skal opfylde kravene i en af disse love, jf. UfR 1997.504 Ø om A.M.B.A. Der må skelnes mellem fundamentale afvigelser i et selskabs organisation fra reglerne i ASL, APSL eller fondslove, og som medfører, at selskabet ikke er et aktieselskab, anpartsselskab eller erhvervsdrivende fond, og mindre væsentlige afvigelser der ikke betager selskabet dets karakter af aktieselskab, anpartsselskab eller

fond, men må anses som en overtrædelse af disse love bestående i optagelsen i selskabskontrakten eller vedtægter af en bestemmelse, der er i strid med den lov, som er nærmest til at finde anvendelse, f.eks. om at indskudskapitalen skal være mindre end 125.000 kr."

Det fastholdes, at A Havn G/S' organisationsform og virke afviger så væsentligt fra reglerne i aktieselskabsloven, at selskabet ikke er et aktieselskab. A Havn G/S adskiller sig i praksis så meget fra et aktieselskab med hensyn til formål, ejerindflydelse, finansiering m.v., at den manglende anmeldelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke er en omgåelse af aktieselskabsloven.

Den af A Havn G/S valgte organisationsform er ikke et forsøg på at omgå nogen af de regler, som varetages i aktieselskabsloven, nemlig den begrænsede personlige hæftelse overfor kravene til varetagelse af henholdsvis ejernes interesser i form af minoritetsbeskyttelsesregler, forvaltningsbeføjelser, forkøbsrettigheder m.v. og kreditorernes interesser i form af krav om selskabskapital, kapitalens udlodning, kapitaltabsregler m.v.

Af kendte garantier, det vil sige ejere, er der i dag kun en enkelt privatperson med en garantistillelse på 100 kr., og B kommune som ejer ca. 200.000 kr. af den samlede garantikapital på 267.000 kr. Ejerforholdene er således usædvanlige i forhold til ejerforholdene i et aktieselskab, og de hensyn til minoritetsaktionærer m.v., der beskyttes i aktieselskabsloven, gør sig ikke gældende i A Havn G/S.

Egenkapitalen i A Havn G/S er meget høj i forhold til den angivne garantikapital. Organisationsformen er således ikke noget forsøg på at omgå reglerne om kapitalkrav. Væsentligere er dog, at de hensyn, der ligger bag aktieselskabslovens regler om kapitalkrav, ikke gør sig gældende for A Havn G/S. Da havnen i begyndelsen af 1970'erne blev udvidet, blev denne udvidelse i første omgang finansieret af 3 lån fra B kommune og en række private lån. I slutningen af 1970'erne indskød sejlerne, der anvender havnen, rentefri deposita, der i dag udgør ca. 10,5 mio. kr. I denne forbindelse blev det private lån og 2 ud af 3 af lånene optaget hos B kommune indfriet. A Havn G/S kreditorer består således stort set kun af ejeren, nemlig B kommune, og brugerne nemlig i form af rentefri indskud foretaget af sejlerne. Der er således ikke optaget fremmedkapital i traditionel forstand, hvorfor de hensyn som selskabslovgivningens kapitalkrav i traditionel forstand, hvorfor de hensyn som selskabslovgivningens kapitalkrav varetager ikke gør sig gældende for så vidt angår A Havn G/S.

Det er i den forbindelse væsentligt, at sejlernes rentefri indskud er sikret ved, at disse ikke kan tilfalde havnens ejere i form af udbytte, idet det fremgår af vedtægternes § 16, at A Havn G/S' overskud udover normal forrentning af garantikapitalen udelukkende kan anvendes til havnens formål og af vedtægternes § 17, at et eventuelt likvidationsprovenu udover den nominelle garantikapital alene kan anvendes til anlæg og drift af en havn.

...

På baggrund af det gennemgåede er det min opfattelse, at det er klart, at A Havn G/S' organisation adskiller sig klart fra aktieselskabsloven, og det er endvidere klart, at der ikke er tilsigtet nogen form for omgåelse i den organisation A Havn G/S har valgt.

Mere overordnet er det således klart, at A Havn G/S med sin nuværende organisation ikke er et selskab, der tilsigter at give ejeren noget økonomisk udbytte eller bestemmende indflydelse, men alene er et selskab, der skal drive havn i A til fordel for brugere, borgere m.v., og således at indflydelsen og medfinansieringen er delvist placeret hos brugerne."

I skrivelse af 14. oktober 2002 er advokat K fremkommet med følgende yderligere bemærkninger til sagen:

"... Bestemmelserne i A Havns vedtægter om, at A Havn G/S' overskud, udover normal forrentning af garanti/aktiekapitalen, udelukkende kan anvendes til havnens formål og om, at et eventuelt likvidationsprovenu, udover dækning af den nominelle garanti/aktiekapital, alene kan anvendes til anlæg og drift af en havn i A har ikke fremgået af A Havn G/S' vedtægter siden stiftelsen i 1921.

Bestemmelserne er vedtaget på en ekstraordinær generalforsamling i det daværende A/S A Havn 17. december 1974. På dette tidspunkt blev vedtægtsændringen nægtet registreret af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen med henvisning til, at dette ikke var en lovlig vedtægt for et aktieselskab.

Efter en del korrespondance mellem bestyrelsen for daværende A/S A Havn og Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, herunder afgivelse af en erklæring, hvori A/S A Havns bestyrelse og aktionærer meddelte, at selskabet ikke hidtil havde tilsigtet og heller ikke fremover ville tilsigte at tilvejebringe mulighed for udbetaling af udbytte, blev selskabet slettet af Erhvervs- og Selskabsstyrelsens aktieselskabsregister. Dermed var den vedtagne vedtægtsændring ikke længere i strid med aktieselskabsloven, idet selskabet ikke længere var omfattet af aktieselskabsloven. Vedtægtsændringen må derfor efter min opfattelse betragtes som gyldig, i hvert fald senest fra det tidspunkt, hvor selskabet bliver slettet af aktieselskabsregisteret ultimo 1975.

Forudsætningen i vedtægterne om, at havnen ikke længere var et aktieselskab med mulighed for udlodning af udbytte og likvidationsprovenu til ejerne, udover normal forrentning, og den nominelle kapital, men derimod et garantiselskab af almennyttig karakter, hvor overskud og eventuelt likvidationsprovenu alene kunne anvendes til havnens drift var således til stede, da de sejlere der anvender havnen i slutningen af 1970'erne indskød rentefri deposita til finansiering af havnens udvidelse. Det er bl.a. denne billige finansiering, der har gjort det muligt for A Havn G/S at opbygge den betydelige egenkapital, som i dag er til stede i A Havn G/S.

Såfremt A Havn G/S havde været eller ville blive et kommunalt ejet aktieselskab med adgang for B kommune til at sælge aktierne, udlodde udbytte

eller likvidere selskabet med udlodning til følge svigter denne væsentlige forudsætning for brugernes rentefri indskud. Formålet med disse har aldrig været at finansiere en stor egenkapitalopbygning, der på et tidspunkt kan udnyttes af garantierne, som hovedsageligt er B kommune, men alene at sikre havnens fortsatte drift og udvikling.”

Erhvervsankenævnet har endvidere modtaget indlæg af 6. juni 2001 fra B Kommune samt indlæg af 6. september, 1. oktober og 23. oktober 2002 fra Intereseforeningen for Bådejere i A Havn.

Ankenævnet udtaler:

Af de på generalforsamling den 28. juli 1947 vedtagne vedtægter for A Havn A/S, fremgår bl.a., at ”Selskabets formål er at anlægge og drive en havn i A samt anden virksomhed som passende kan forbindes hermed” (§ 2), at ”Selskabets kapital udgør 318.500 kr., der er fuldt indbetalt, fordelt på aktier á 1.000 kr., 500 kr. og 100 kr.” (§ 3), at ”... ingen lovforandring eller generalforsamlingsbeslutning [kan] pålægge en aktionær at hæfte for selskabets forpligtelser ud over hans aktiers pålydende beløb” (§ 5), at ”Generalforsamlingens beslutning tages ved simpel stemmeflerhed. Dog udkræves til vedtagelse af forandringer i selskabets love, der ikke foreslås af bestyrelsen, eller til aktiekapitalens udvidelse ... samt til selskabets opløsning ..., at en tredjedel af aktiekapitalen er repræsenteret på generalforsamlingen, og at to tredjedel af de givne stemmer er for forslaget ...” (§ 10), at ”... ethvert aktiebeløb på 100 kr. giver 1 stemme” (§ 11), og at der efter henlæggelser m.m. ”... udredes udbytte til aktionærene efter bestyrelsens indstilling og generalforsamlingens bestemmelse” (§ 19).

På en den 17. december 1974 afholdt generalforsamling for A Havn A/S ændredes selskabets vedtægter således, at bestemmelsen om udbetaling af udbytte til aktionærene udgik og erstattedes med bestemmelsen ”I øvrigt kan den del af selskabets overskud, der ikke medgår til normal forrentning af aktiekapitalen, udelukkende anvendes til havnens formål” (§ 19), og i bestemmelsen om opløsning af selskabet indføjedes bestemmelsen ”Et eventuelt likvidationsprovenu ud over den nominelle aktiekapital skal anvendes til anlæg og drift af en havn i A” (§ 20).

I erklæring af 24. juni 1975 afgivet af A Havn A/S i tilslutning til en anmodning om, at selskabet udslettedes i Aktieselskabs-Registeret, anførtes bl.a. "... er det af hensyn til selskabsbeskatningen blevet aktuelt at få selskabets karakter af almennyttig virksomhed formelt fastslået i vedtægterne. ... A Havn A/S har ikke hidtil og vil heller ikke fremover tilsigte et overskud udover, hvad der er nødvendigt til havnens virksomhed. Selskabet har således ikke hidtil og vil heller ikke fremover tilsigte at tilvejebringe mulighed for udbetaling af udbytte. Man ønsker udtrykkeligt at fastslå, at anmodningen om, at selskabet slettes i aktieselskabs-registeret ikke sigter på en likvidation. Havnen ønskes videreført som hidtil, og selskabet vil uanset, at det ikke længere er registreret som aktieselskab, bibeholde sine vedtægter med de ændringer, som følger af, at selskabet ikke længere er registreret som aktieselskab."

A Havn A/S blev herefter udslettet i Aktieselskabs-Registeret under henvisning til dagældende aktieselskabslovs § 1, stk. 5, hvorefter loven ikke omfattede selskaber, hvis vedtægter bestemte, at udbyttet – bortset fra normal forrentning af den indskudte kapital – alene anvendtes til velgørende eller almennyttige formål, og at formuen ved selskabets opløsning – efter tilbagebetaling af kapitalen – udelukkende anvendtes til velgørende formål.

På en den 5. december 1994 afholdt generalforsamling for A Havn blev nye vedtægter vedtaget. På vedtægternes forside er anført "selskab med begrænset ansvar (garantiselskab)", og af vedtægtsbestemmelserne fremgår bl.a., at bestemmelsen om selskabets formål er uændret (§ 1), at "Selskabets kapital udgør kr. 267.000,-, der er fuldt indbetalt, fordelt på garantibeviser á kr. 1.000,-, kr. 500,- og kr. 100,-" (§ 2), at "Generalforsamlingens beslutning tages ved simpel stemmeflerhed. Til vedtagelse af forslag om ændring af vedtægterne eller opløsning af selskabet kræves dog, at garantier, der ejer to tredjedele af garantikapitalen, møder selv eller ved fuldmægtig, og at to tredjedele af stemmerne afgives for forslaget ..." (§ 9), at "... Ethvert garantibeløb på kr. 100,- giver 1 stemme" (§ 7), at "... I øvrigt kan den del af selskabets overskud, der ikke medgår til normal forrentning af garantikapitalen, udelukkende anvendes til havnens formål" (§ 16), at "I tilfælde af selskabets opløsning skal et eventuelt likvidationsprovenu ud over den nominelle garantikapital anvendes til anlæg og drift af en havn i A" (§ 17), og at "Med de ændringer, der følger af nærværende vedtægter,

finder aktieselskabslovens bestemmelser tilsvarende anvendelse på dette garanti-selskab” (§ 18).

Et selskab, der ikke på væsentlige punkter afviger fra et aktieselskab, således som dette er beskrevet i aktieselskabsloven, skal overholde aktieselskabsloven og er herunder registreringspligtig.

Aktieselskabslovens § 1 beskriver nogle væsentlige karakteristika ved selskaber, som er omfattet af loven, nemlig at selskaberne er erhvervsdrivende, at de har en fast aktiekapital, og at selskaberne hæfter med hele deres formue for deres forpligtelser, mens deltagernes økonomiske forpligtelser i almindelighed er begrænset til pligten til at indbetale deres indskud.

Efter den ved lov nr. 286 af 6. juni 1984 om erhvervsdrivende fonde § 62 skete op-hævelse af dagældende aktieselskabslovs § 1, stk. 5, anses som erhvervsdrivende sel-skab i aktieselskabslovens forstand ethvert selskab, der driver eller efter sit formål kan drive virksomhed med henblik på at opnå økonomisk udbytte, uanset hvad ind-tjeningen anvendes til, herunder eventuelle almennyttige formål. At vedtægterne fra 1994 for A Havn foreskriver, at den del af selskabets overskud, der ikke medgår til normal forrentning af garantikapitalen, udelukkende kan anvendes til havnens formål, og at et eventuelt likvidationsprovenu ud over den nominelle garantikapital i tilfælde af selskabets opløsning skal anvendes til anlæg og drift af en havn i A, ændrer således ikke ved, at A Havn i aktieselskabslovens forstand er et erhvervsdrivende selskab. Da A Havn endvidere har en fast indskudskapital, har begrænset ansvar og ikke har væsentlige karakteristika, som adskiller det fra selskaber omfattet af aktieselskabsloven, tiltræder ankenævnet, at A Havn er et registreringspligtigt selskab i henhold til aktieselskabsloven.

Ankenævnet stadfæster derfor Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 29. marts 2001.

8) Kendelse af 1. september 2003. (j.nr. 01-232.566).

Sletning af filial af selskabsregistret stadfæstet.

(Finn Møller Kristensen, Eskil Trolle og Jan Uffe Rasmussen)

Ved skrivelse af 19. december 2001 har advokat A på vegne af K GmbH & Co. KG klaget over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i skrivelse af 12. oktober 2001 har meddelt, at styrelsen vil slette selskabets filial af styrelsens selskabsregister.

Klagen har under ankenævnets behandling af sagen og med Erhvervs- og Selskabsstyrelsens tiltræden været tillagt opsættende virkning.

Sagens omstændigheder:

Om sagens faktiske omstændigheder har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen oplyst den 7. marts 2002:

"Styrelsen modtog den 16. december 1999 anmeldelse om registrering af filialen som filial af et udenlandsk anpartsselskab.

Af den med anmeldelsen fremsendte dokumentation fremgik det, at det udenlandske selskab, der i sit navn bar den tyske betegnelse "KG", svarede til et dansk kommanditselskab, idet selskabet efter dets vedtægter havde en personligt hæftende deltager og en deltager med begrænset hæftelse. Ifølge de tyske vedtægter var såvel den personligt hæftende komplementar (i autoriseret oversættelse: anpartshaver) som den begrænset hæftende kommanditist begge tyske kapitalselskaber, der bar forkortelsen "GmbH" i deres navne. Disse selskabers retsforhold var, jævnfør de tyske registreringsbeviser fra handelsregistret ved retten i X-by, på dansk oversat med, at selskaberne var anpartsselskaber efter tysk ret. Selskaberne var således tyske kapitalselskaber, der stort set kunne ligestilles med danske anpartsselskaber.

Styrelsen afslog på denne baggrund i første omgang at registrere filialen med henvisning til, at hverken anpartsselskabsloven eller lov om erhvervsdrivende virksomheder indeholdt hjemmel til at registrere kommanditselskaber, "kommanditanpartsselskaber" eller filialer af sådanne udenlandske selskaber. Afslaget på registreringen blev telefonisk meddelt den anmeldende advokat. Forelagt styrelsens standpunkt oplyste advokaten, at den tyske komplementar var et aktieselskabslignende selskab eller selskab med tilsvarende retsform, og der var således tale om en filial af et udenlandsk kommanditaktieselskab (partnerselskab) efter aktieselskabslovens bestemmelser. Som resultat af den telefoniske

drøftelse blev filialen herefter den 13. januar 2000 registreret som filial af et udenlandsk kommanditaktieselskab.

Ved registreringen af filialen blev denne således omfattet af aktieselskabs- og årsregnskabslovens regler med de rettigheder og pligter, der gælder for filialer af udenlandske kapitalvirksomheder.

Efter årsregnskabsloven påhviler der filialbestyreren en pligt til at indsende det udenlandske hovedselskabs reviderede årsregnskab til styrelsen senest 6 måneder efter regnskabsåret afslutning. Årsregnskabet for 1999 blev efter flere rykkere modtaget med en forsinkelse på 4 måneder og 3 dage i forhold til nævnte tidsfrist, hvorfor styrelsen pålagde filialbestyreren en afgift. Styrelsens afgørelse om pålagt afgift blev indklaget for Erhvervsankenævnet, jf. nævnets J.nr. 01-53.192.

I udtalelsen af 23. februar 2001 til Erhvervsankenævnet i anledning af klagen fremførte styrelsen bl.a.:

”I forbindelse med nærværende klage over afgift har styrelsen på ny gennemgået og nærlæst de dokumenter, der ligger til grund for filialens registrering. Det er ved denne gennemgang konstateret, at der kan rejses spørgsmål om, hvorvidt der er reelt grundlag for at registrere filialen hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Det fremgår af dokumenterne, at den udenlandske kommanditist ikke efter sit navn er et tysk aktieselskab, men derimod et efter dansk ret ligestillet anpartsselskab. Der findes alene regler om kommanditaktieselskaber og filialer heraf i aktieselskabsloven, hvorimod der ikke eksisterer tilsvarende regler i anpartsselskabsloven.

Selvom der således kan rejses tvivl om, hvorvidt en sådan filial kan registreres i styrelsens register, er der sket registrering på baggrund af anmelders oplysninger og hovedselskabets intentioner, og styrelsen har derfor ikke umiddelbart til hensigt at slette filialen i styrelsens register. For at opretholde og fortsætte filialens registrering må styrelsen dog kræve, at filialen opfylder de pligter, der er fastsat i den lovgivning, efter hvilken filialen er registreret.

Såfremt klager til brug for anmodning om fritagelse for afgiften efterfølgende vil påberåbe sig, at registreringen er sket uden lovhjemmel, er styrelsen indstillet på at tilbagekalde registreringen og i sagens natur frafalde afgiften.”

Erhvervsankenævnet ophævede i sin kendelse af 15. august 2000 styrelsens pålæg af afgift, idet styrelsen ikke havde haft hjemmel til at pålægge filialbestyreren en afgift for ikke at have sørget for rettidig indsendelse af regnskabet. Klagerens oplysning om, at det tyske hovedselskab ikke skulle indsende årsregnskab til offentliggørelse i Tyskland, og at selskabet således heller ikke skulle indsende sit årsregnskab til styrelsen til offentliggørelse, blev lagt til grund.

Kendelsens præmis støttede sig således alene til klagers oplysning, som ikke var bestridt af styrelsen.

Styrelsens bevæggrund for at undlade at bestride klagers oplysning var, at filialen var registreret i henhold til aktieselskabsloven som filial af et udenlandsk kommanditaktieselskab, der havde hjemsted i en anden EU-medlemsstat. Efter forholdets natur fulgte således, at filialen ved filialbestyreren skulle sørge for de offentlige forpligtelser, der påhvilede filialen, bl.a. overholdelse af forskrifterne i aktieselskabs- og årsregnskabsloven. Efter årsregnskabsloven er filialbestyreren pligtig til at indsende revideret årsregnskab til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen efter lovens normale indsendelsesfrist. Manglende indsendelse af årsregnskab medfører, at filialen slettes, jf. aktieselskabslovens regel. Det omtalte årsregnskab er det tyske kommanditaktieselskabs årsregnskab, som selskabet efter 4. selskabsdirektiv var underlagt pligt til at udarbejde og efter 1. selskabsdirektiv at indsende til bekendtgørelse i medlemsstatens nationale offentlige tidende, som et dokument, der efter direktivet er omfattet af den obligatoriske offentlighed.

Som følge af Erhvervsankenævnets udtalelse om styrelsens manglende hjemmel til at kræve indsendelse af regnskabet, har styrelsen derfor måttet konkludere, at der ikke er tale om en filial af et tysk kommanditaktieselskab. Filialen er således ikke omfattet af registreringspligten efter den lovgivning, som styrelsen administrerer. I lyset heraf udsendte styrelsen meddelelsen af 12. oktober 2001 om tilbagekaldelsen af den uden lovhjemmel foretagne registrering og sletning af filialen i styrelsens offentlige register."

Til støtte for klagen har klageren anført i klageskrivelsen af 19. december 2001:

"...

Min klient er et tysk GmbH & Co. KG, dvs. et tysk kommanditanpartsselskab, hvilken selskabsform er alment accepteret og anvendt i Tyskland.

...

Til Erhvervs- og Selskabsstyrelsens baggrund for ønske om sletning af filialen har jeg i øvrigt følgende bemærkninger:

Erhvervs- og Selskabsstyrelsens ønske om sletning af filialen baserer sig på følgende påstande: Filialen er registreret på baggrund af en retsvildfarelse i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, idet Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke finder fornøden hjemmel til registrering af filialen i EU's selskabsretlige direktiver, aktieselskabsloven kap. 17 eller anpartsselskabsloven § 68.

Hertil skal jeg principalt bemærke, at den primære EU-ret - TEF art. 52 og art. 58 (nu: art. 43 og 44) - indeholder hjemmel for den frie erhvervsudøvelse og sekundære etablering af et EU-selskab i en anden medlemsstat gennem et agentur, en filial eller et datterselskab efter EU-selskabets frie valg.

Denne grundlæggende ret til erhvervsudøvelse og etablering i andre medlemsstater kommer endvidere - delvist - til udtryk i den sekundære EU-ret, hvor særligt Rådets første direktiv af 9. marts 1968 er af betydning for det materielle grundlag for registrering af filialer:

Rådets første direktiv af 9. marts 1968 om samordning af de garantier, som kræves i medlemsstaterne af de i traktatens artikel 58, stk. 2, nævnte selskaber til beskyttelse af såvel selskabsdeltagernes som tredjemands interesser, med det formål at gøre disse garantier lige byrdefulde indeholder i art. 1 alene en opremsning af de selskabsformer med begrænset hæftelse (kapitalselskaber), som var kendte på tidspunktet for direktivets udstedelse.

Som det fremgår af direktivets titels henvisning til TEF art. 58, stk. 2 (nu: art. 44) omfatter direktivet dog **alle** former for selskaber alene med undtagelse af selskaber, som ikke arbejder med gevinst for øje.

For så vidt angår de i direktivets art. 1 oplistede selskabsformer fremgår for Tysklands vedkommende alene de i 1968 kendte selskaber med begrænset hæftelse: Die Aktiengesellschaft, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Direktivet er ikke tilpasset den efterfølgende udvikling i mulige former for kapitalsselskaber i de enkelte medlemslande, hvor bl.a. Tyskland efter 1968 har tilladt oprettelse af kommanditanpartsselskaber, hvilket i dag er en ganske udbredt selskabsform.

- Jeg vedlægger til dokumentation heraf autoriseret oversættelse af min klients registrering i det tyske handelsregister som kommanditanpartsselskab.

Direktivet er således ikke udtryk for en udtømmende opremsning af de selskabsformer, som tillades fri etablering i et andet EU-land gennem en registreret filial, idet denne etableringsret følger direkte af traktatens art. 52 og 58 (nu: art 43 og 44).

Jeg må derfor afvise, at direktivet kan anvendes som grundlag for afvisning af registrering af min klients filial af sit lovligt registrerede tyske selskab.

Den danske aktieselskabslov kap. 17 og anpartsselskabslov § 68 indeholder selvstændig hjemmel til en registrering i overensstemmelse med såvel den primære som den sekundære EU-ret, idet fx registrering af

filialer er mulig for: "... udenlandske anpartsselskaber og selskaber med tilsvarende retsform", jfr. anpartsselskabsloven § 68.

EF-domstolens praksis på området er endvidere klar og indeholder Erhvervs- og Selskabsstyrelsens erkendelse af den gældende retstilstand:

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har således under Centros-sagen (Domstolens dom af 9. marts 1999 i sag C-212/97) angående registrering af en filial af et udenlandsk anpartsselskab i præmis 15 giver udtryk for følgende holdning:

Præmis 15:

"Styrelsen anerkender således, at en filial af et selskab, der er stiftet efter en anden medlemsstats lovgivning, som udgangspunkt kan registreres i Danmark".

EF-domstolens syn på et EU-selskabs ret til at registrere en filial i et EU-land fremgår af samme doms præmis 21 og 22:

Præmis 22:

"Heraf følger, at en sådan praksis udgør en hindring for udøvelsen af de friheder, der er garanteret ved de nævnte bestemmelser".

I præmis 26 og 27 slår domstolen endvidere de overordnede etableringsfrihedsrettigheder efter den primære EU-ret (traktaten) fast.

Præmis 26:

"Traktatens bestemmelser om etableringsfrihed har imidlertid netop til formål at sætte selskaber, der er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Fællesskabet, i stand til at udøve virksomhed i andre medlemsstater gennem et agentur, en filial eller et datterselskab".

Præmis 27:

"Retten til at stifte et selskab i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning og at oprette filialer i andre medlemsstater er således indenfor et enhedsmarked et led i udøvelsen af den etableringsfrihed, som er garanteret ved traktaten".

Den manglende konsekvente gennemførelse af den sekundære EU-ret (direktiver og forordninger) er efter domstolens opfattelse uden betydning for de rettigheder, som tilkommer selskaber efter traktaten, hvilket udtrykkes i præmis 28:

Præmis 28:

"Det har i denne sammenhæng ingen betydning, at selskabsretten ikke er fuldstændigt harmoniseret indenfor Fællesskabet. Hertil kommer, at Rådet i medfør af sine beføjelser efter TEF art. 54, stk. 3, litra g) på ethvert tidspunkt kan foretage yderligere harmonisering".

Endelig kan jeg til støtte for min principale argumentation henvise til den danske litteratur, hvor Erik Werlauff i "Selskabsret", 4. udg., 2000, s. 29. f., konkluderer, at der tilkommer EU-selskaber en ubetinget ret til at etablere sig gennem en filial ved en grænseoverskridende etablering.

Hermed er Erhvervs- og Selskabsstyrelsens grundlag for ønsket om sletning af filialen ikke til stede.

Min klient har således krav på registrering af filialen i overensstemmelse med traktatens indhold, første selskabsdirektivs indhold (og dets tilsigtede indhold i overensstemmelse med traktaten), samt EF-domstolens praksis med fortolkning af den primære og sekundære EU-ret.

Subsidiært gør jeg til støtte for min klients filials fortsatte registrering gældende, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsens tilbagekaldelse af registrering af min klients danske filial er en hindring for min klients frie og uindskrænkede erhvervsudøvelse som kapitalselskab gennem en registreret filial, med den heri indeholdte mulighed for at etablere sig effektivt i Danmark gennem en offentlig registrering, idet min klients danske filial således fratages sin publicitet og den særlige tilværelse som følger af registreringen.

Der foreligger således en begrænsning af min klients muligheder for at udøve erhvervsvirksomhed, såfremt min klient henvises til at udøve sin erhvervsvirksomhed gennem en uregistreret filial, som konsekvens af, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsens ønske om sletning af den registrerede filial opretholdes.

..."

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der har fastholdt afgørelsen, har i anledning af klagen udtalt den 7. marts 2002:

"Filialer af udenlandske kommanditselskaber, herunder "kommanditanpartsselskaber", er i modsætning til filialer af udenlandske kommanditaktieselskaber ikke underlagt eller reguleret i den danske selskabslovgivning. Sådanne filialer er således heller ikke omfattet af EFs 1. og derved 11. selskabsdirektiv, der er implementeret i den danske selskabslovgivning.

Klagers principale påstand om, at styrelsen ikke skulle have grundlag for at slette filialen, og at filialen skulle have krav på registrering i overensstemmelse med indholdet i 1. selskabsdirektiv sammenholdt med EF-domstolens praksis med fortolkning af den primære og sekundære EU-ret, bygger på en retsvildfarelse både m.h.t. indholdet af EU-retten og

m.h.t., hvad et kommanditaktieselskab og et ”kommanditanpartsselskab” er.

Til klagers principale bemærkning om hjemlen i Traktat om Det Europæiske Fællesskab, TEF, for den frie etableringsret i den primære EU-ret i art. 43 (tidligere art. 52) og ligestilling af selskaber i art. 48 (tidligere art. 58), skal styrelsen bemærke, at styrelsen ved sin beslutning om sletning af filialen ikke herved tilsidesætter traktatens grundlæggende ret til fri etablering her i landet. Der skabes på ingen måde forbud mod eller lægges hindring for, at det tyske kommanditselskab opretter en dansk filial. Spørgsmålet angår alene filialens adgang til registrering og offentliggørelse heraf, men ikke etableringsfriheden.

Styrelsen skal derfor tilbagevise klagers påstand om, at Rådets 1. direktiv af 9. marts 1968 ikke kan anvendes som grundlag for afvisning af registrering af filialen, der begrundes med, at opremsningen af kapitalselskabsformer i direktivets art. 1, ikke er udtømmende og mangler tilpasning med efterfølgende udvikling.

De i direktivet under de enkelte medlemsstater opregnede selskabsformer er udtømmende. Direktivet påtænkes alene ajourført med hensyn til tilkomne medlemsstaters tilsvarende selskabsformer med begrænset hæftelse, f.eks. for Danmarks vedkommende de danske anpartsselskaber. Direktivets anførte 3 selskabsformer er alle selskabsformer med et begrænset ansvar, dvs. selskabsformer med juridisk personlighed i form af rets-, handle-, parts- og procesevne. Efter sin tekst åbner direktivet ikke mulighed for en udvidet fortolkning af selskabsformerne, f.eks. til selskabsformer uden begrænset ansvar (dvs. selskaber, der ikke er kapitalselskaber). Dette fremgår udover opremsningen i art. 1, tydeligt af direktivets Betragtning, hvor det er anført:

”Den samordning, der omtales i [TEF] artikel 54, stk. 3, litra g), og i den almindelige plan om ophævelse af begrænsninger i etableringsfriheden er tvingende nødvendig, især i forhold til aktieselskaber og selskaber med begrænset ansvar, da disse selskabers virksomhed ofte rækker ud over den enkelte stats område;

samordning af medlemsstaternes bestemmelser om offentlighed, om gyldigheden af disse selskabers forpligtelser og om selskabernes ugyldighed er af særlig betydning, navnlig for at beskytte tredjemand;

på de nævnte områder må fællesskabsbestemmelser gives samtidigt for disse selskaber, da de kun giver tredjemand selskabsformuen at holde sig til som sikkerhed for fyldestgørelse;”

Der er, som det tydeligt fremgår, kun tale om de 3 selskabsformer, aktieselskaber, herunder kommanditaktieselskaber og anpartsselskaber, der forekommer overalt i Unionen.

Dette følger også af, at Traktatens art. 44, stk. 2, litra g), (tidligere art. 54, stk. 3, litra g)) ved ordlyden ”i det nødvendige omfang” tilkendegiver, at Traktaten ikke forudsætter, at den omhandlede samordning af garantier er nødvendig for alle de i art. 48, stk. 2, opregnede selskabsformer. Tværtimod fremgår det af Betragtning 1 til 1. direktiv, at der kun er tale om den samordning, der er tvingende nødvendig, hvilket i Betragtningen netop markeres som især nødvendigt i forhold til aktieselskaber og selskaber med begrænset hæftelse (anpartsselskaber), fordi netop disse selskabers virke ofte rækker ud over de enkelte staters område.

Det fremgår af registerudskriften for det tyske kommanditselskab, at det netop er et kommanditselskab, der efter tysk ret ikke har retspersonlighed. At komplementaren er et GmbH, der som kapitalselskab har retspersonlighed, ændrer imidlertid ikke på selskabets retsform. Det betyder blot, at et medlem af selskabet (komplementaren) er et kapitalselskab, hvilket giver visse praktiske fordele samt fordele på andre retsområder, f.eks. skatteret, men det ændrer ikke kommanditselskabets status i retlig henseende. Komplementarens retsform er således ikke et forhold, der kan berettige til at anse selskabets form som en parallelform til kommanditaktieselskaber. Dette er en vildfarelse fra klagers side. Kommanditaktieselskabet er netop karakteriseret ved kommanditisternes forhold, ikke komplementarernes forhold. Der er således ikke muligt at oversætte GmbH & Co. KG til hverken kommanditaktieselskab eller ”kommanditanpartsselskab”. Det forhold, at det pågældende selskabs eneste kommanditist også er et GmbH, synes ikke efter tysk ret at tillægge kommanditselskabet nogen særlig status i retlig henseende.

Såvidt styrelsen er orienteret, har der også forud for direktivets vedtagelse i Tyskland eksisteret sådanne kommanditselskaber, hvori kommanditister er et anpartsselskab (”Gesellschaft mit beschränkter Haftung”), ligesom komplementaren kan være et anpartsselskab. Styrelsen ser sig ikke i stand til at udtale sig om rigtigheden af oplysningen om, at Tyskland efter 1. direktivs vedtagelse har tilladt oprettelsen af ”kommanditanpartsselskaber”, hvilket i dag skulle være en ganske udbredt selskabsform. Hvad der eksakt menes med ”tilladt oprettelse”, har klager ikke uddybet, hvorfor styrelsen forudsætter, at der formentligt hentydes til en anvendt og accepteret ureguleret selskabsform, som baserer sig på den almindelige aftaleretlige frihed. I øvrigt finder styrelsen, at oplysningen om udbredelsen af selskabsformen i Tyskland er uden betydning og ikke kan tillægges værdi i nærværende sag, da selskabsformen ikke er lovhjemlet i den danske lovgivning og ikke er omfattet af de selskabsretlige direktiver.

Klagers påberåbte ret til og krav på filialens registrering samt de overordnede etableringsfrihedsrettigheder efter den primære og sekundære EU-ret med henvisning til citerede præmisser i EF-domstolens dom af 9. marts 1999 i sag C-212/97 (Centros-sagen) angående registrering af en filial af et udenlandsk anpartsselskab (lovhjemlet selskab med begrænset ansvar) må for så vidt angår retten til og kravet på registrering i styrelsen afvises. Dette er en naturlig følge af den manglende lovhjemmel for filialen.

Styrelsens registreringsnægtelse (sletning) af nærværende filial berøver ikke selskabet dets mulighed for at udøve den frie etableringsret i Danmark, som efter EU-retten er tillagt et selskab, der er stiftet og har hjemsted i en anden medlemsstat, jf. TEF art. 44 og 48 (tidligere 52 og 58). Da filialens sletning skyldes, at styrelsen ikke gennem lovgivningen har hjemmel eller pligt til at optage en sådan filial i sit offentlige register, så kan det udenlandske selskab ikke påberåbe sig eller finde støtte for ret og krav på registrering af den udenfor den danske selskabslovgivning regulerede filial.

Til klagers oplysning om EF-domstolens praksis på området som værende ”klar” med uddrag af citat af dommens præmis 15 i Centros-sagen, skal styrelsen påpege, at styrelsens partsindlæg konkret angik en filial af et udenlandsk aktie- eller anpartsselskab. Dette fremgår tydeligt af præmissen, der i sin helhed lyder:

”Indledningsvis bemærkes, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke bestrider, at ethvert aktie- eller anpartsselskab, som er hjemmehørende i en anden medlemsstat, kan drive virksomhed i Danmark gennem en filial. Styrelsen anerkender således, at en filial af et selskab, der er stiftet efter en anden medlemsstats lovgivning, som udgangspunkt kan registreres i Danmark. Styrelsen har bl.a. tilføjet, at hvis Centros havde drevet erhvervsmæssig virksomhed i England og Wales, ville den have accepteret at registrere en filial i Danmark.”

Til støtte for klagers principale argumentation henviser klager slutteligt til den danske litteratur, hvor det ud fra Erik Werlauf’s ”Selskabsret”, 4. udg., 2000, s.29 f. kan konkluderes, ”at der tilkommer EU-selskaber en ubetinget ret til at etablere sig gennem en filial ved en grænseoverskridende etablering”. Styrelsen bestrider som tidligere nævnt ikke filialens ret til etablering og virksomhedsdrift i henhold til traktaten, men udelukkende det påberåbte krav på registrering i styrelsens offentlige register. På s. 29 nederst i nævnte bog kan traktatens rettigheder udmøntes i et udsagn om en 4-dobbelt selskabsfrihed, hvor den fjerde selskabsfrihed beskrives som ”Retten til at nyde samme rettigheder, som filialstatens egne selskaber m.v. har”. Da danske kommanditselskaber ikke nyder ret til eller har krav på retsskabende eller –bevarende registrering, ville en opretholdelse af filialen af det tyske kommanditselskab være en sådan forskelsbehandling, der netop er forbudt i traktaten.

Det skal i den forbindelse bemærkes, at hensynet til regnskabsoffentlighedens praktiske gennemførelse i Danmark, hvor der ikke er krav om egentlig registeroffentlighed for personselskaber, har ført til fastsættelse i Lov om visse erhvervsdrivende virksomheder (§ 2, stk. 3, 2. pkt.) af en pligt til registrering af personselskaber, hvori alle de fuldt ansvarlige deltagere (komplementarer eller interessenter) er kapitalselskaber direkte eller indirekte. Denne registrering er imidlertid ikke retsskabende eller –bevarende og falder således ikke ind under 1. selskabsdirektivs regler om registeroffentlighed. Det følger også modsætningsvis af regnskabsdirektiverne (4. og 7. selskabsretsdirektiv), at de omtalte personselskaber undtagelsesvist er omfattet af direktivernes regnskabsoffentlighed, men ikke af 1. selskabsdirektivs registeroffentlighed. Her skal det i øvrigt påpeges, at Forbundsrepublikken Tyskland jo også er forpligtet til at indføre regnskabsoffentlighed for de omhandlede personselskaber, hvilket altså også må gælde for det omtalte kommanditselskab.

Klager har subsidiært påstået, at en sletning filialen er en hindring for det udenlandske kapitalselskabs frie og uindskrænkede erhvervsudøvelse gennem en registreret filial, med den heri indeholdte mulighed for at etablere sig effektivt i Danmark gennem en offentlig registrering, således at det udenlandske selskab fratages sin publicitet og den særlige tilstedeværelse som følge af registreringen. Udover hvad der i øvrigt er anført ovenfor, skal styrelsen hertil bemærke, at der for det første ikke er tale om et fuldstændigt og formelt kapitalselskab med fast tilvejebragt kapital og begrænset ansvar og for det andet ej heller en selskabsform, der er underlagt den danske selskabslovgivning. En manglende registrering af filialen udgør, som tidligere nævnt, ingen hindring for filialens frie og uindskrænkede erhvervsudøvelse eller mulighed for at etablere sig i Danmark. Styrelsen er for så vidt enig med klager i synspunktet om, at det udenlandske selskab på grund af filialens sletning forudsætningsvis fratages den publicitet, der følger af en offentlig registrering. Behandlingen af denne problematik ligger imidlertid uden for styrelsens område og kompetence.

Klagers anbringende om, at der foreligger en begrænsning i det tyske selskabs mulighed for at udøve erhvervsvirksomhed, såfremt selskabet henvises til at udøve erhvervsvirksomhed gennem en uregistreret filial, må tilbagevises som værende grundløs. Filialens sletning indebærer på ingen måde begrænsninger i selskabets mulighed for at udøve erhvervsvirksomhed i Danmark.

Styrelsen fastholder med ovenstående begrundelser og bemærkninger, at den skete registrering af filialen er sket uden lovmæssig hjemmel på et fejlagtigt og vildledende grundlag. konsekvensen heraf er, at styrelsen er berettiget og forpligtet til at tilbagekalde uretmæssige registrering og slette filialen i styrelsens offentlige register.

...

Lovgrundlag

Aktieselskabslovens § 173 indeholder reglerne for kommanditaktieselskaber. Definitionen på et sådant selskab er efter stk. 7 et erhvervsdrivende kommanditselskab, i hvilket et aktieselskab med hele sin kapital er kommanditist, eller hvor kommanditisterne i selskabet har indskudt en bestemt kapital, som er fordelt på aktier.

Anpartsselskabsloven indeholder ikke tilsvarende regler for kommanditselskaber, i hvilket kommanditisten er et anpartsselskab med hele sin kapital, eller kommanditistkapitalen er fordelt på anparter.

Kommanditselskaber skal, jf. § 2, stk. 3, 1. pkt. i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, lovbekendtgørelse nr. 11 af 9. januar 2002, ikke anmeldes til registrering. Dog skal efter samme bestemmelses 2. pkt. (før 1. januar 2002 i årsregnskabslovens § 1a, stk. 4) danske interessent- og kommanditselskaber, hvori alle interessenter eller komplementarerne er aktieselskaber, partnerselskaber (kommanditaktieselskaber), anpartsselskaber eller selskaber med tilsvarende retsform anmeldes til registrering. Loven indeholder kun bestemmelser om filialer af udenlandske virksomheder med begrænset ansvar, som efter loven er defineret som virksomheder, hvor ingen af deltagerne hæfter personligt, uden begrænsning og solidarisk.

I aktieselskabslovens kapitel 17 om filialer af udenlandske aktieselskaber, fremgår det af § 147, stk. 1, at udenlandske aktieselskaber, kommanditaktieselskaber og selskaber med tilsvarende retsform, der er hjemmehørende i en af De Europæiske Fællesskabers medlemsstater, kan drive virksomhed gennem en filial her i landet.

Af anpartsselskabsloven § 68 fremgår det, at aktieselskabslovens kapitel 17 finder tilsvarende anvendelse på udenlandske anpartsselskaber og udenlandske selskaber med en tilsvarende retsform. En filial af et til aktieselskabslovens ækvivalent kommanditaktieselskab, et ”kommanditanpartsselskab”, findes ikke i anpartsselskabsloven.

De efter selskabslovgivningen nævnte filialer skal anmeldes til registrering i henhold til aktieselskabsloven § 151 henholdsvis anpartsselskabslovens § 68.

Filialen blev anmeldt som oprettet til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, og Erhvervs- og Selskabsstyrelsen registrerede på baggrund af fejlagtige og vildledende oplysninger denne som filial af et udenlandsk kommanditaktieselskab i henhold til aktieselskabslovens § 151.

..."

Klageren har suppleret klagen ved indlæg af 8. april, 22. august og 22. oktober 2002.

Af indlægget af 8. april 2002 fremgår bl.a.:

"5. Mere subsidiært - krav på registrering efter lov om erhvervsdrivende virksomhed:

Supplerende til det ovenfor og i mit brev af 19. december 2001 anførte, gøres det mere subsidiært gældende, at min klient - såfremt en filial af min klients tyske kommanditanpartsselskab fortsat nægtes registreret i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens officielle register - har krav på offentlig registrering i henhold til lov om erhvervsdrivende virksomhed kapitel 3, jfr. § 1, stk. 2, jfr. § 3.

Denne ret til registrering støttes principalt på, at klager er et selvstændigt kommanditanpartsselskab efter tysk ret. Subsidiært gøres det gældende, at klager er en erhvervsdrivende virksomhed i Tyskland, hvorfor klager har ret til registrering af en filial af denne erhvervsdrivende virksomhed i Danmark. Mere subsidiært gøres det endelig gældende, at klagers virksomhed i Danmark er at betragte som en selvstændig erhvervsdrivende virksomhed i Danmark, hvorfor denne har krav på selvstændig registrering."

I indlægget af 22. august 2002 har klageren bl.a. anført:

"Indledningsvis fremsætter jeg på vegne klager endvidere en ny mere subsidiær påstand:

At klager i medfør af anpartsselskabsloven § 68 har krav på registrering af filialen, som filial af de to kapitalselskaber bag det tyske GmbH & Co KG - henholdsvis B GmbH, som komplementar og C GmbH, ..., som kommanditist, jfr. nedenfor Ad. 2-4.

Ad. 1: Opregningen af selskabsformer efter EF's 1. selskabsdirektiv er ikke udtømmende:

På baggrund af det fremkomne forslag fra EU-kommissionen, KOM 2002/279, frafalder klager sit ovenstående anbringende, idet klager herefter anerkender, at anvendelsesområdet for 1. selskabsdirektiv er begrænset til de positivt oplyste selskabsformer i direktivets art. 1, uagtet direktivets øvrige ordlyd og hjemmelsgrundlag.

Som konsekvens heraf frafalder ligeledes ovenstående anbringende i forhold til anvendelsesområdet for EF's 11. selskabsdirektiv.

Ad. 2: Hindring af etableringsretten gennem nægtelse af publicitet - primær og sekundær fællesskabsret:

EF's 11. selskabsdirektiv angiver som sit formål: *"samordning af de garantier, som kræves i medlemsstaterne af de i traktatens art. 58, stk. 2, nævnte selskaber til beskyttelse af såvel selskabsdeltagernes, som tredjemands interesser, med det formål at gøre disse garantier lige byrdefulde"*.

I tilslutning til det tidligere anførte angående direktivets 1. betragtning og dets regulering af "især aktieselskaber og selskaber med begrænset ansvar", skal det understreges, at direktivets formål udtrykkeligt angiver beskyttelse af tredjemands interesser gennem publicitet.

Beskyttelsesformålet og -behovet i forhold til tredjemand er gentaget i direktivets 6. betragtning:

"for at sikre beskyttelsen af personer, som gennem en filial kommer i kontakt med et selskab, er offentlighedsskabende foranstaltninger nødvendige i den medlemsstat, hvor filialen er beliggende; en filials økonomiske og sociale indflydelse kan i visse henseender sammenlignes med et datterselskabs økonomiske og sociale indflydelse, og der er derfor en offentlig interesse i offentlighed om selskabet på det sted, hvor filialen er beliggende; ved tilrettelæggelsen af denne offentlighed bør der gøres brug af den procedure, som allerede er indført for kapitalselskaber inden for Fællesskabet".

Dette beskyttelsesformål vil - på baggrund af det seneste indlæg fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen - alene kunne opnås i forhold til en filial af et udenlandsk selskab med begrænset ansvar tilsvarende klagers, såfremt offentlig registrering af en filial af de udenlandske kapitalselskaber, som indgår i det udenlandske selskab, gennemføres.

Klager gør herefter gældende, at den registrerede filial fortsat bør registreres, dog som filial af begge eller et af de tyske kapitalselskaber. Hjemlen til denne registrering følger allerede af anpartsselskabsloven § 68, samt af den primære EU-ret.

Ad 3: De danske filialregler er ens for A/S og ApS - ej forskel mellem et kommanditaktieselskab og et kommanditanpartsselskab i relation til begrænsning af ansvar:

Det tidligere anførte fastholdes tillige i relation til den nye mere subsidiære påstand.

I tillæg hertil skal klager - i forhold til de tidligere anførte påstande - uddybe, at som det fremgår af aktieselskabsloven § 173, stk. 7 omfatter begrebet "kommanditaktieselskab" såvel et partnerselskab (P/S), dvs. et kommanditaktieselskab, hvor kommanditisternes ejerandele er fordelt på aktier, som et kommanditaktieselskab, hvor et A/S med hele sin kapital er kommanditist.

Hermed omfatter begrebet "kommanditaktieselskab" såvel et selskab med en ubegrænset hæftende komplementar, som et selskab med en begrænset hæftende komplementar.

Anpartsselskabsloven indeholder i § 68 hjemmel til registrering af en udenlandsk filial af både udenlandske anpartsselskaber og "udenlandske selskaber med en tilsvarende retsform", dvs. selskaber med begrænset ansvar.

Det bestrides, at et kommanditselskab med et kapitalselskab som komplementar kan sidestilles med et selskab med ubegrænset hæftelse, idet komplementarens hæftelse er begrænset til selskabsformuen, hvormed hæftelsen reelt er begrænset, jfr. betragtning 6 i 11. selskabsdirektiv.

Såvel et kommanditaktieselskab og et kommanditanpartsselskab vil således de facto have begrænset ansvar, såfremt både kommanditisten og komplementaren er et selskab med begrænset ansvar, som klagers selskab. Dette gælder uanset om kommanditanpartsselskabet ikke er en formelt anerkendt selskabsform i Danmark.

Ved vurderingen af registreringspligt (eller registreringsret) efter aktieselskabsloven § 173 og anpartsselskabsloven § 68 foreligger således i realiteten og substansen ingen forskel mellem et kommanditaktieselskab eller et kommanditanpartsselskab, hvorfor registreringsretten for kommanditanpartsselskabet fastholdes efter anpartsselskabsloven § 68, subsidiært efter lov om visse erhvervsdrivende virksomheder kapitel 3 for et kommanditanpartsselskab med en komplementar med begrænset hæftelse.

Ad. 4: Nægtelse af registrering er udtryk for nationalitetsdiskrimination:

I sagens natur kan en registrering af en filial af et udenlandsk selskab alene finde sted for udenlandske selskaber.

Klager gør derfor - af de tidligere fremførte grunde - gældende, at en registreringsnægtelse overfor en filial af kapitalselskaberne i klagers tyske selskab tillige vil være udtryk for nationalitetsdiskrimination, idet en registrering af tilsvarende danske anpartsselskaber ved erhvervsudøvelse i Danmark vil være mulig.

Ad. 5: Mere subsidiært - krav på registrering efter lov om visse erhvervsdrivende virksomheder:

Til støtte for de med mit brev af 8. april 2002 fremsatte subsidiære påstande kan yderligere anføres det subsidiære anbringende, at klagers filial skal registreres i medfør af lov om visse erhvervsdrivende virksomheder §§ 10-17, idet filialen er omfattet af definitionen i § 2, stk. 3, 2. punktum.

Dette følger af § 1, stk. 2, sidste punktum, hvorefter filialer af "tilsvarende udenlandske virksomheder" er omfattet af loven.

..."

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har yderligere udtalt sig ved skrivelser af 24. juni 2002 og 14. oktober 2002.

Af indlægget af 14. oktober 2002 fremgår bl.a.:

"Med hensyn til [klagers advokats] nye påstand [om at klager i medfør af anpartsselskabsloven § 68 har krav på registrering af filialen, som filial af de to kapitalselskaber bag det tyske GmbH & Co. KG - henholdsvis B GmbH som komplementar og C GmbH ..., som kommanditist] skal styrelsen påpege, at også denne er ulovmedholdelig. Det klagers advokat nu forsøger at postulere er, at det er muligt at omdanne den uden lovhjemmel fejlagtigt registrerede filial af det tyske kommanditselskab til en filial af de to tyske anpartsselskaber. Påstanden må tilbagevises, da en sådan ændring savner retligt grundlag. ..."

Ankenævnet udtaler:

Indledningsvis bemærkes, at det spørgsmål Erhvervsankenævnet skal behandle, er spørgsmålet om, hvorvidt det klagende selskab har ret til at få en filial registreret i Danmark - ikke spørgsmålet om, hvorvidt klagerens filial må drive virksomhed i Danmark.

Ankenævnet kan tiltræde, at Rådets 11. direktiv (89/666) af 21. december 1989 om filialer alene giver de i Rådets 1. direktiv (68/151) (filialdirektivet) omhandlede selskaber ret til at få en filial registreret i en anden medlemsstat, jf. 11. direktivs artikel 1, stk. 1.

For Tysklands vedkommende er det således kun de selskaber, der er nævnt i 1. direktivs artikel 1: "die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, der har ret til filialregistrering.

§ 3 i vedtægterne for det klagende selskab har i dansk oversættelse følgende ordlyd:

"(1) Personligt hæftende anpartshaver er

B GmbH med hjemsted i

Den personligt hæftende anpartshaver har ingen indskud i kommanditselskabet og er ikke berettiget og forpligtet til noget kapitalindskud.

(2) Kommanditist i selskabet er C KG, med et indskud på 250.000 DM..

(3)"

Det følger direkte af den citerede vedtægtsbestemmelse, at klageren ikke er et "Aktiengesellschaft" eller et "Kommanditgesellschaft auf Aktien". Da selskabet endvidere ikke har begrænset hæftelse, idet anpartshaveren (komplementaren) hæfter personligt, er selskabet heller ikke et "Gesellschaft mit beschränker Haftung".

Klageren er derfor ikke omfattet af de selskaber, der efter filialdirektivet har ret til filialregistrering.

Efter kapitel 17 i aktieselskabsloven, der blandt andet implementerer filialdirektivet, har udenlandske aktieselskaber, kommanditaktieselskaber og selskaber med tilsvarende retsform hjemmehørende inden for EU ret til at drive virksomhed gennem en filial her i landet, jf. § 147, stk. 1, og (pligt) ret til at få filialen registreret, jf. § 151, stk. 1.

Klageren er ikke et (udenlandsk) aktieselskab. Da kommanditisten i det klagende selskab ikke er et (udenlandsk) aktieselskab, eller et selskab med tilsvarende retsform, er det klagende selskab efter ankenævnets opfattelse heller ikke et (udenlandsk) kommanditaktieselskab, jfr. aktieselskabslovens § 147, stk. 2.

Klageren har derfor efter ankenævnets opfattelse ikke ret til filialregistrering efter aktieselskabslovens kapitel 17.

Klageren, der er et kommanditselskab, er heller ikke et udenlandsk anpartsselskab eller et selskab med tilsvarende retsform. Klageren har derfor heller ikke ret til filialregistrering efter anpartsselskabslovens kapitel 12, jfr. lovens § 68.

Efter § 8, stk. 2, i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder skal filialer af udenlandske virksomheder med begrænset ansvar anmeldes til registrering.

Da klageren ikke er en virksomhed med begrænset ansvar, som defineret i § 3 i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke hjemmel til at registrere filialen i henhold til lovens § 8, stk. 2.

Da klagerens filial i øvrigt ikke er noget selvstændigt retssubjekt, kan filialen allerede af den grund heller ikke registreres som et sådant.

Spørgsmålet om, hvorvidt klagerens komplementarselskab eller kommanditistselskab kan få en filial registreret i Danmark kan ikke afgøres under nærværende sag, men forudsætter at der foretages selvstændig anmeldelse heraf til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Ankenævnet stadfæster derfor Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 12. oktober 2001.

9) Kendelse af 3. november 2003. (j.nr. 03-95.165).

Vejledende udtalelse vedrørende udlodning af midler i et aktieselskab under likvidation kunne ikke indbringes for ankenævnet.

(Suzanne Helsteen, Finn Møller Kristensen og Jan Uffe Rasmussen)

Ved skrivelse af 13. marts 2003 har advokat A på vegne af K A/S klaget over Erhvervs- og Selskabsstyrelsens skrivelse af 13. februar 2003, hvoraf fremgår, at det efter styrelsens opfattelse ikke er muligt at foretage udbyttebetaling i et aktieselskab i likvidation. Klager mener, at styrelsen med sin udtalelse reelt har truffet en afgørelse i forhold til klager.

Sagens omstændigheder:

Om sagens faktiske omstændigheder har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i anledning af klagen oplyst i en udtalelse af 22. april 2003:

”...

Ved skrivelse af 29. januar 2003 henvendte advokat A sig til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen for at forespørge om og i bekræftende fald, i hvilket omfang det efter aktieselskabs- og regnskabslovgivningen er muligt at foretage udbyttebetaling i et aktieselskab i likvidation. En række forudsætninger var lagt til grund for forespørgslen, men det fremgik ikke af skrivelserne, om der var tale om en konkret sag og i givet fald, hvilket selskab det drejede sig om.

I skrivelse af 13. februar svarede styrelsen, at udbyttebetaling ikke kan ske i et selskab under likvidation, idet indtræden af likvidation forudsætter selskabets afvikling under iagttagelse af opløsningsbestemmelserne i aktieselskabslovens kap. 14, herunder udlodning af selskabets midler under overholdelse af lovens § 124. Som afslutning oplyste styrelsen, at spørgsmålets endelige afgørelse henhører under domstolene.”

I klageskrivelsen af 13. marts 2003 anfører klageren vedrørende spørgsmålet om der foreligger en afgørelse, som kan indbringes for Erhvervsankenævnet følgende:

”.....

Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse i brevet af 13. februar 2003..... fremtræder som en generel og konsekvent afgørelse, og den afholder mig i min egenskab af likvidator reelt fra at stille forslag til selskabets eneaktionær om at deklare udbytte på den kommende ordinære generalforsamling. Styrelsens afgørelse er dermed konkret og endelig i forholdet til mig.

Jeg anser følgelig betingelserne for at indbringe styrelsens afgørelse i den i øvrigt anonyme forespørgsel for Erhvervsankenævnet for opfyldt.

.....”

Om sagens retlige omstændigheder har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i udtalelsen af 22. april 2003 oplyst:

”Det er Erhvervs- og Selskabsstyrelsens opfattelse, at styrelsens skrivelse af 13. februar 2003 ikke kan indbringes for Erhvervsankenævnet, idet styrelsen alene er kommet med en vejledende udtalelse – afgivet som et led i den oplysningsvirksomhed, som er forbundet med styrelsens administration af aktieselskabsloven – om, hvorvidt der kan ske udbyttebetaling i aktieselskaber under likvidation. Sagens endelige afgørelse henhører således under domstolene.

...

Ankemulighed

... Efter § 1, stk. 1, i lov om Erhvervsankenævnet er ankenævnet klageinstans for administrative afgørelser i det omfang, dette er fastsat i lov eller i henhold til lov. I denne sag er der alene tale om en vejledende udtalelse afgivet som et led i den oplysningsvirksomhed, som er forbundet med styrelsens administration af aktieselskabsloven.

At klagers henvendelse til styrelsen er en generel forespørgsel om udbyttebetaling i selskaber under likvidation taler så meget desto mere for, at der er alene er tale om en vejledende udtalelse fra styrelsens side.

Styrelsen skal i øvrigt henvise til Erhvervsankenævnets kendelse af 7. februar 1994 (j.nr. 93-44.141). I den pågældende sag udtaler styrelsen sig om, hvorvidt udenlandske moderselskaber har adgang til i medfør af aktionærlånsreglerne at låne fra danske datterselskaber. Ankenævnet udtaler i sin kendelse, at ankenævnet er enig med Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i, at der hverken efter aktieselskabsloven, årsregnskabsloven eller almindelige forvaltningsmæssige principper påhviler styrelsen nogen pligt til at træffe en afgørelse om lovligheden af de påtænkte dispositioner. Ankenævnet lægger således vægt på, at de nævnte dispositioner ikke skal registreres i styrelsen og ikke kræver styrelsens tilladelse eller godkendelse. Det samme forhold gør sig gældende i denne sag – udlodning i forbindelse med likvidation kræver ikke tilladelse eller godkendelse fra styrelsen.

Styrelsen skal tillige henvise til Erhvervsankenævnets afgørelse af 6. december 2000 (j.nr. 00-212.923), hvor ankenævnet ikke fandt at have ”kompetence til at tage stilling til den rejste kritik mod styrelsens sagsbehandling eller den af styrelsen tilkendegivne retsopfattelse.”

Ankenævnet henviser i sin udtalelse til lovmotiverne til årsregnskabslovens § 63 c, stk. 2, 1. pkt., hvoraf fremgår:

”Der er stadig mulighed for at anke styrelsens andre afgørelser, herunder pålæg til selskaber, fonde m.v. om at bringe overtrædelser til ophør. Erhvervs- og Selskabsstyrelsens vejledning efter den foreslåede bestemmelse til årsregnskabslovens § 63 c, stk. 2, 1. pkt., kan derimod ikke indbringes for Erhvervsankenævnet, idet denne, *ligesom det generelt er*

tilfældet med styrelsens vejledninger, ikke er en afgørelse i lovens forstand.” (styrelsens fremhævelse).

Det fremgår således af bemærkningerne til den gamle årsregnskabslov, at de vejledninger styrelsen måtte komme med ikke er afgørelser i lovens forstand, og derfor heller ikke kan indbringes for ankenævnet.

Sagens materielle indhold:

.....

Det er på den baggrund, at styrelsen som sin opfattelse vejledende har udtalt, at der ikke kan ske a conto udlodning før likvidationen er tilendebragt. Styrelsen har således ikke – som hævdet af klager – truffet en konkret afgørelse, der er bindende for dennes virke som likvidator.”

I klagerens supplerende indlæg af 7. maj 2003 anføres videre vedrørende spørgsmålet om der foreligger en afgørelse, som kan indbringes for Erhvervsankenævnet:

”...

Styrelsen anfører, "At klagers henvendelse til styrelsen er en generel forespørgsel om udbyttebetaling i likvidation taler så meget desto mere for, at der alene er tale om en vejledende udtalelse fra styrelsens side."

Det er korrekt, at vores forespørgsel af 29. januar 2003 fandt sted i anonymiseret form og var holdt på et generelt niveau. Dog er det efter vores opfattelse ikke et forhold, der taler for, at der alene er tale om en vejledende udtalelse og ikke en afgørelse, da styrelsens svar på vores forespørgsel af 29. januar 2003 er udtryk for en generel og konsekvent afvisning af, at udbyttebetaling kan finde sted i selskaber i likvidation, og dermed reelt afgrænser muligheden for at stille forslag om deklareret af udbytte på den kommende generalforsamling henset til risikoen for efterfølgende ansvar efter aktieselskabsloven § 160, stk. 2. Såfremt vi havde indbragt en konkret forespørgsel for styrelsen, ville styrelsen have fremkommet med en tilsvarende afvisning af muligheden for at foretage udbyttebetaling i det konkrete selskab, da styrelsens brev af 13. februar 2003 må opfattes som styrelsens generelle holdning hertil uanset sagens konkrete omstændigheder.

Endvidere bemærkes i sammenhæng med ovenstående, at det faktum, at styrelsen ikke skal godkende eller tillade udbytte i forbindelse med likvidation, efter vores opfattelse ikke kan være afgørende for, hvorvidt der i det konkrete tilfælde er tale om en afgørelse eller blot en vejledende udtalelse, idet styrelsens svar af 13. februar 2003 reelt afskærer selskabet for muligheden for at deklare og udbetale udbytte.

...”

Ankenævnet udtaler:

Efter § 1, stk. 1, i lov om Erhvervsankenævnet er ankenævnet klageinstans for administrative afgørelser i det omfang, dette er fastsat i lov eller i henhold til lov. Ankenævnet har således ikke det almindelige administrative tilsyn med de myndigheder, hvis afgørelser kan påklages til ankenævnet. Vejledende udtalelser afgivet af de pågældende myndigheder kan derfor ikke påklages til ankenævnet, medmindre udtalelserne reelt indeholder en afgørelse vedrørende et spørgsmål, som er omfattet af ankenævnets kompetence.

Der findes i lovgivningen ingen udtrykkelige krav om, at udbyttebetaling eller aconto udlodning af likvidationsprovenu i selskaber under likvidation skal registreres i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Lovgivningen stiller ej heller krav om indhentelse af tilladelse til eller godkendelse af sådanne dispositioner i styrelsen. At Erhvervs- og Selskabsstyrelsen foranlediget af en konkret forespørgsel afgiver en vejledende udtalelse om, hvorvidt de nævnte dispositioner efter styrelsens opfattelse er lovlige, indebærer således ikke, at der reelt foreligger en afgørelse, som kan påklages til ankenævnet.

Styrelsens skrivelse af 13. februar 2003 kan således ikke indbringes for ankenævnet.

10) Kendelse af 18. november 2003. (j.nr. 02-219.129).

Registreret hjemstedsadresse skal være der, hvor selskabets ledelse og administration rent faktisk foregår.

Anpartsselskabslovens § 5, nr. 2 og § 69, stk. 3 samt anmeldelsesbekendtgørelsen.

(Ellen Andersen, Mads Bryde Andersen og Ulla Staal)

Ved skrivelse af 13. august 2002 har K ApS klaget over Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 28. juni 2002, hvorved styrelsen har fastholdt, at selskabet er forpligtet til at ændre hjemstedsadressen til den adresse, hvorfra selskabets ledelse og administration foregår.

Sagens omstændigheder:

Den 8. august 2001 traf Told- og Skatteregion Æ-by afgørelse om, at K ApS registreringsmæssigt skulle flytte adresse fra, X-by, til, Y-by. Af afgørelsen fremgik endvidere bl.a.:

”...

K er stiftet den 7/7-2000. Selskabets formål er udvikling, handel, produktion, import/export og service samt investering, herunder i fast ejendom. Selskabet importerer ... (reservedele) fra Holland. ...

Selskabets adresse ... i X-by er hos virksomheden A, der bl.a. sælger adresseservice, telefonbesvarelse og videreomstilling, idet virksomheden virker som en telefonreception. Ved telefonisk kontakt til A har regionen fået oplyst, at al K ApS's post videresendes til adressen ..., Z-by.

Selskabet K ApS er ejer af ejendommen ..., Y-by. Varer fra Holland leveres til denne adresse, hvorefter der sker videreforsendelse til bl.a. kunder. ...

Det er regionens vurdering at adressen ..., X-by, ikke kan anses for at være selskabets adresse (beliggenhedsadresse), idet selskabet ikke drives fra denne adresse, og regnskabet opbevares heller ikke på denne adresse. Det er heller ikke muligt for regionen at foretage kontrolbesøg på ... i X-by, idet der ikke kan træffes repræsentanter for selskabet, men alene ansatte i virksomheden A. Da regionen har konstateret, at der er aktivitet på selskabets ejendom ..., Y-by, har regionen flyttet selskabets registreringsadresse hertil. Adressen ..., X-by er af regionen bibeholdt som postadresse til selskabet.

...”

Den 19. marts 2002 fremsendte Told- og Skatteregion Æ-by en kopi af afgørelsen til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen til videre foranstaltning og under henvisning til anpartsselskabslovens § 5, stk. 1, nr. 2.

I anledning af klagen har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i skrivelse af 28. november 2002 bl.a. anført:

”...

Sagens faktiske omstændigheder:

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen registrerede den 16. november 2000 selskabets hjemstedsadresse som værende ..., X-by. Tidligere var selskabets adresse: c/o B, ..., Ø-by. Told- og Skatteregion Æ-by oplyser i skrivelse af

19. marts 2002 til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, at det ved kontrolbesøg er erfaret, at der ikke er nogen selskaber, der har driftssted eller ledelse på adressen. Told og Skat Region Æ-by har på den baggrund registreringsmæssigt flyttet adressen fra ..., X-by til ..., Y-by.

Styrelsen bad ved skrivelse af 8. april 2002 selskabet om at anmelde den korrekte adresse til styrelsen. Da der ikke er nogen reaktion herpå, meddelte styrelsen ved anbefalede skrivelser af 7. maj 2002, at direktør B, såfremt berigtigelse ikke er modtaget i styrelsen senest den 4. juni 2002, ville blive pålagt en ugentlig bøde på kr. 2000,00 indtil berigtigelse sker. Da styrelsen ved udløbet af fristen fortsat ikke har modtaget anmeldelse, skrev styrelsen til direktøren, at såfremt berigtigelse ikke er sket, eller indbetaling af bøderne ikke har fundet sted inden fristens udløb, vil styrelsen uden yderligere varsel anmode fogeden om at foretage udlæg. Ved fax af henholdsvis 25. og 28. juni 2002 gjorde selskabet indsigelser over den ønskede adresseændring. Vedhæftet faxen var et udkast til klage over Told og Skats afgørelse udfærdiget af selskabets advokat.

Den 25. juni 2002 kontaktede C fra K ApS, telefonisk sagsbehandleren i styrelsen, jf. telefonnotat af samme dato. Under samtalen forklarer C, at selskabet ikke ledes fra adressen ... i X-by. Der er alene tale om en reception, der tager telefoner og videresender post til direktøren B, der har bopæl i Jylland. Selskabet ønsker dog ikke direktørens adresse registreret som hjemstedsadresse, da kunder m.v. ikke kan komme i kontakt med selskabet her. C forklarer videre, at selskabet ledes af direktøren, der ikke har noget fast kontor men kører rundt i sin bil, og leder selskabet herfra.

Som svar på selskabets fax af 25. og 28. juni sendte styrelsen et anbefalet brev til direktøren den 28. juni 2002 på direktørens privat adresse. I skrivelserne fastholder styrelsen, at K ApS er forpligtet til at ændre adressen til det sted, hvor selskabets ledelse og administration foregår. Samtidig bliver direktøren truet med tvangsbøder, hvis berigtigelse ikke sker. Brevet af 28. juni 2002 kom efterfølgende retur til styrelsen grundet manglende afhentning. I anbefalet skrivelse af 22. august 2002 til direktionen oplyser styrelsen igen, at direktøren vil blive pålagt en ugentlig bøde på kr. 2000,00 indtil berigtigelse sker, såfremt berigtigelse ikke sker inden den 19. september 2002.

Sagens retlige omstændigheder:

I henhold til anpartsselskabslovens § 69, stk. 3, 1. pkt. fastsætter styrelsen de nærmere regler om anmeldelse og registrering. Af den af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen med hjemmel heri udstedte anmeldelsesbekendtgørelse nr. 72 af 11. februar 2002, § 6, stk. 1, fremgår, at ved selskabets stiftelse skal bl.a. selskabets adresse anmeldes. Det fremgår endvidere, at senere ændringer i anmeldte forhold skal anmeldes, jf. bekendtgørelsens § 9, stk. 1, 1. pkt. Ændringer i selskabets adresse skal således anmeldes.

En registrering af selskabets adresse har til formål at sikre offentlighedens kendskab til den adresse, hvor selskabet har hovedkontor, og hvorfra selskabet ledes, jf. anpartsselskabslovens § 5, nr. 2, således at man officielt kan

rette henvendelse til selskabets ansvarlige ledelse på adressen. En henvendelse til selskabets ledelse på den registrerede adresse vil som udgangspunkt ikke kunne blive mødt med den indsigelse, at henvendelse er sket til en ukorrekt adresse. Det er selskabets ansvar at sørge for, at en ændring i selskabets adresse bliver anmeldt til styrelsen. Hvis selskabet vælger en anden adresse end den adresse, hvorfra selskabet ledes, vil det nævnte formål ikke kunne opfyldes. Dette gælder f.eks. en postadresse.

Efter det oplyste ledes selskabet ikke fra adressen ..., X-by. På adressen er alene en reception, der tager telefoner og videresender post til direktøren. På den baggrund fastholder Erhvervs- og Selskabsstyrelsen sin afgørelse.

...”

I skrivelse af 12. februar 2003 har K ApS ved direktør B bl.a. anført:

”...

I forbindelse med registreringen af navnet K ApS, blev selskabet i forbindelse med undertegnede indkøb af anparterne i starten registreret på min hjemstedsadresse: ..., Z-by.

Det viste sig imidlertid, at denne adresse ikke var administrativ håndterbar. Det drejede sig om post, som ikke kom frem, samt personlige henvendelser på adressen i dagstimerne som ikke kunne modtages (da der ingen mennesker er på adressen i dagtimerne).

I den anledning indledte vi et samarbejde med A, som også bor på adressen ..., X-by.

For at forstå baggrunden for dette samarbejde, er det nødvendigt at forstå K's struktur. Dags dato har virksomheden ansatte, samt samarbejdspartnere flere steder i Danmark.

... Samtlige arbejder hjemmefra koblet op til vores server, som p.t. er placeret i ... (Sverige). Herudover har vi 1 ansat og 1 samarbejdspartner, som er bosiddende i Y-by, og som ekspederer ordrer via vort lager på adressen. ...

...

Angående telefonsvar foretaget af A

Det er afgørende for os, som virksomhed, at have telefonsvar hele dagen. Vores daglige telefonhenvendelser er i gennemsnit 4-6 indgående samtaler. Da vi jo ikke ved hvornår disse henvendelser kommer i løbet af dagen, end-sige hvordan de fordeler sig i løbet af ugen er samarbejdet med A ideelt for os.

Vort alternativ ville være en heltidsansat medarbejder, hvilket i sig selv ville betyde en merudgift på 225.000-250.000 om året.

Dette er der ikke basis for i virksomheden.

Angående lejemålet hos A, ..., X-by

A repræsenterer os på samme måde som enhver anden ansat i firmaet kunne gøre, dog med den undtagelse at A tillige ekspederer vores post.

D.v.s. at A kan tage imod ordrer fra kunder (der er folk på kontoret fra kl. 8-16 52 uger om året), tillige med at alle personlige henvendelser bliver behandlet. Dette giver os større troværdighed, end folk som kommer til en "tom" adresse.

..., X-by er således adressen hvor alle henvendelser til firmaet fra off. myndigheder, Erhvervsankenævnet, Erhvervs- & Selskabsstyrelsen, leverandører, kunder mv. bliver modtaget og behandlet.

...

Vores adresse opfylder således betingelserne i anpartsselskabslovens § 5, nr. 2.

Vi forstår naturligvis, at den konventionelle opfattelse af en virksomhed, med fast kontorsted, med fastansatte medarbejdere bedre passer til anpartsselskabslovens § 5, nr. 2. Imidlertid er konkurrencevilkårene i dag så hårde, at enhver virksomhed er nødt til at anvende alle de nye teknologier som står til rådighed for at holde omkostningerne på et niveau, så man kan opretholde sin konkurrenceevne. ...

Hvis vi skulle blive tvunget til at ændre vores adresse, ville det medføre at vi enten var nødt til, at ansatte en heltidsmedarbejder (samt tillige indgå nyt kontorlejemål til en væsentlig højere pris), som kan modtage personlig henvendelser, eller alternativt acceptere, at der ingen bemanning var på vor adresse, undtagen måske 3-5 timer om ugen. Begge dele vil på henholdsvis kort/lang sigt gøre vores virksomhed urentabel.

Tidsforløbet november 2000 til februar 2003

I den periode (mere end 2 år), hvor vi har haft adressen ..., X-by, har alle haft mulighed for at komme i kontakt med firmaets ledelse.

Tværtimod har vi konstateret, at da Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved skrivelse af 28. juni 2002 fremsender afgørelse til min privatadresse, og samtidig angiver en 4-ugers ankefrist, da udløber denne ankefrist inden jeg kommer tilbage fra ferie. Var firmaets adresse anvendt var dette ikke sket.

...

Materiale fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

I skrivelse af 28. november fra E og S, angives i andet afsnit side 2: "... selskabet ledes af direktøren, der ikke har noget fast kontor, men kører rundt i sin bil, og leder selskabet herfra". Dette er et citat fra det af E og S interne notat dateret 25. juni 2002. ... det indføjede i notatet er ikke korrekt. B(undertegnede) passer et salgsdistrikt i det sydlige Jylland og jeg har ikke noget fast kontorsted, men kører rundt og besøger kunder mhb. optagelse af ordrer. De opgaver, som jeg skal udføre i min egenskab af direktør,

foretages med min mobiltelefon, når jeg ikke besøger kunder. Der er tale om 3-6 opkald om ugen.

...”

Ankenævnet udtaler:

I medfør af lov om anpartsselskaber § 69, stk. 3, har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i bekendtgørelse nr. 72 af 11. februar 2002 om anmeldelse, registrering, gebyr samt offentliggørelse m.v. i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (Anmeldelsesbekendtgørelsen) § 2, stk. 1, § 6, nr. 1, og § 9, stk. 1, jf. de af styrelsen udarbejdede anmeldelsesblanketter, bl.a. bestemt, at stiftelses- og ændringsanmeldelser skal angive et selskabs adresse som dets hjemstedsadresse sammenfaldende med det i anpartsselskabslovens § 5, nr. 2, indeholdte krav om angivelse af den kommune her i landet, hvor selskabet skal have sit hjemsted (hovedkontor).

Efter de foreliggende oplysninger lægges det til grund, at adressen ..., X-by, tilhører virksomheden A, som bl.a. sælger addresseservice, telefonbesvarelse og videreomstilling, og som på vegne K ApS alene besvarer telefonhenvendelser til selskabet og videresender post til selskabet til en nærmere angiven postboks. På adressen forefindes ikke bogføringsmateriale eller andet, som indikerer, at selskabet rent faktisk ledes og administreres fra adressen.

Det tiltrædes derfor, at K ApS ikke har hovedkontor på adressen ..., X-by, og at denne adresse derfor ikke kan være registreret som selskabets hjemstedsadresse.

Ankenævnet stadfæster derfor Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 28. juni 2002.

11) Kendelse af 27. november 2003. (j.nr. 03-108.415).

Vejledende udtalelse vedrørende udlodning af midler fra aktieselskab i likvidation kunne ikke indbringes for ankenævnet.

(Suzanne Helsteen, Finn Møller Kristensen og Ulla Staal)

Ved skrivelse af 10. april 2003 har advokat A som likvidator i K i likvidation klaget over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved skrivelse af 2. april 2003 på likvidators

forespørgsel bl.a. har udtalt, at det er styrelsens opfattelse, at uddeling af midler fra et aktieselskab i likvidation til selskabets aktionærer kun kan ske under iagttagelse af aktieselskabslovens § 124, og at udlodning efter denne bestemmelse først kan finde sted i forbindelse med likvidationens afslutning med det endelige likvidationsprovenu.

Sagens omstændigheder:

I skrivelsen af 2. april 2003 anførte Erhvervs- og Selskabsstyrelsen følgende:

”Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har modtaget Deres brev af 20. marts 2003, hvori De anmoder styrelsen om at besvare nogle spørgsmål vedrørende udlodning i forbindelse med et selskab under likvidation.

K trådte i likvidation den 31. december 2002, og De blev valgt som likvidator.

Selskabet har kalenderåret som regnskabsår.

Selskabet har i regnskabsårene 2001 og 2000 udbetalt et udbytte på henholdsvis 30% og 35%. De vil som likvidator foreslå på selskabets ordinære generalforsamling, at der for regnskabsåret 2002 udbetales et udbytte af tilsvarende størrelse.

De er imidlertid bekendt med, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er af den opfattelse, at udbyttebetaling ikke kan ske i selskaber under likvidation.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal bemærke, at det følger af aktieselskabslovens § 109, at uddeling af selskabets midler udelukkende kan ske som udbytte på grundlag af den senest reviderede og godkendte årsrapport eller som udlodning i forbindelse med nedsættelse af aktiekapitalen eller overkursfonden eller i forbindelse med selskabets opløsning.

Aktieselskabslovens § 124 fastslår udtrykkeligt, at udlodning til aktionærer ved et selskabs likvidation først kan ske, når proklamafristen i § 123, stk. 1, er udløbet, og gælden er betalt, ligesom bobehandlingen ikke må afsluttes, før mulige tvistigheder i henhold til bestemmelsen i § 123, stk. 2, er afgjort.

Det er Erhvervs- og Selskabsstyrelsens opfattelse, at betingelserne i § 124, stk. 1, ikke er iagttaget, hvis der foretages udlodning inden udløbet af tre måneders fristen, og inden selskabets gæld er betalt, uanset om udlodningen sker som egentlig a conto udlodning eller som udbytte.

Det er styrelsens opfattelse, at når der på en generalforsamling er truffet beslutning om at lade selskabet træde i likvidation, indebærer det, at selskabet skal afvikles i overensstemmelse med bestemmelserne i aktieselskabslovens

kapitel 14, og at uddeling af selskabets midler derfor kun kan ske efter aktieselskabslovens § 124.

Det kan i den forbindelse oplyses, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen finder, at bestemmelsen i aktieselskabslovens § 124 medfører, at udlodning til aktionærerne først kan ske i forbindelse med likvidationens afslutning med det endelige likvidationsprovenu, idet det først er på dette tidspunkt, at selskabet er opløst, og uddelingen af selskabets midler som følge deraf kan finde sted.

De anfører i Deres brev, at spørgsmålet om acontoudlodning i litteraturen blandt andet er behandlet af Noe Munck, Paul Krüger Andersen og Erik Werlauff, og De henviser i den forbindelse til nogle relevante steder, hvor spørgsmålet er behandlet af de pågældende teoretikere. De finder, at disse tre forfattere alle er af den opfattelse, at acontoudlodning ikke er i strid med lovens § 124, når betingelserne i § 124 i øvrigt er iagttaget.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er opmærksom på den selskabsretlige litteratur men finder ikke, at dette giver styrelsen anledning til at ændre sin opfattelse, qua bestemmelsens klare ordlyd samt formålet med bestemmelsen. Formålet med bestemmelsen er at beskytte selskabets kreditorer, idet der er en risiko for, at beskyttelsen af selskabets kreditorer kunne blive forringet, hvis det var muligt at foretage uddeling af selskabets midler før selskabets nøjagtige passivmasse er kendt, og selskabets gældsposter er betalt.

Såfremt der foretages a conto udlodning inden selskabets opløsning, kan selskabets likvidator ifalde såvel erstatningsansvar efter aktieselskabslovens § 140 som strafansvar efter lovens § 160, stk. 2.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal afslutningsvist bemærke, at ovenstående udtalelse er styrelsens fortolkning af loven, idet sagens endelige afgørelse henhører under domstolene.”

I anledning af klagen har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i skrivelse af 12. maj 2003 bl.a. udtalt:

”...

Det er Erhvervs- og Selskabsstyrelsens opfattelse, at styrelsens udtalelse af 2. april 2003 ikke kan indbringes for Erhvervsankenævnet, idet styrelsen udelukkende har afgivet en vejledende udtalelse, som styrelsen er fremkommet med som led i den oplysningsvirksomhed, som er forbundet med styrelsens administration af selskabslovene, herunder aktieselskabsloven. Sagens endelige afgørelse henhører således under domstolene.

...

Efter § 1, stk. 1, i lov om Erhvervsankenævnet er ankenævnet klageinstans for administrative afgørelser i det omfang, dette er fastsat i lov eller i hen-

hold til lov. I denne sag er der alene tale om en vejledende udtalelse afgivet som et led i den oplysningsvirksomhed, som er forbundet med styrelsens administration af aktieselskabsloven.

Det fremgår desuden udtrykkeligt af aktieselskabslovens § 159 b, stk. 1, at udelukkende afgørelser truffet af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i henhold til loven eller forskrifter udstedt i medfør af loven kan indbringes for Erhvervsankenævnet.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsens besvarelse af klagerens henvendelse har således udelukkende karakter af en vejledende udtalelse fra styrelsens side, idet der ikke er tale om en bindende afgørelse vedrørende en konkret virksomhed, men udelukkende har karakter af styrelsens fortolkning af loven. Det skal i den forbindelse nævnes, at det fremgår direkte af styrelsens besvarelse til klager, at svaret udelukkende er en vejledende udtalelse, og at sagens endelige afgørelse derfor henhører under domstolene.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal i øvrigt henvise til Erhvervsankenævnets kendelse af 7. februar 1994 (j.nr. 93-44.141). I den pågældende sag udtalte styrelsen sig om, hvorvidt udenlandske moderselskaber havde adgang til i medfør af aktionærlånsreglerne at låne fra danske datterselskaber. Ankenævnet udtalte i den pågældende kendelse, at ankenævnet var enig med Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i, at der hverken efter aktieselskabsloven, årsregnskabsloven eller almindelige forvaltningsmæssige principper påhviler styrelsen nogen pligt til at træffe en afgørelse om lovligheden af de påtænkte dispositioner. Ankenævnet lagde således vægt på, at de nævnte dispositioner ikke skulle registreres i styrelsen, ligesom der ikke var krav om styrelsens tilladelse eller godkendelse. Det samme forhold gør sig gældende i denne sag vedrørende udlodning i forbindelse med et selskabs likvidation, hvilket også er en disposition, der hverken kræver en tilladelse fra eller registrering i styrelsen.

...”

I skrivelse af 20. juni 2003 har klager vedrørende spørgsmålet om Erhvervsankenævnets kompetence anført:

”...

Jeg må fastholde, at den pågældende sag kan indbringes for Erhvervsankenævnet, idet der i lovens forstand foreligger en afgørelse til behandling af nævnet som klageinstans.

....

Jeg må konkludere som min opfattelse, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsens udtalelse har retlige konsekvenser af en sådan karakter, at likvidator måtte se sig nødsaget til at følge denne, og at der derved er tale om en administra-

tiv afgørelse omfattet af § 1 i loven om erhvervsankenævnet, samt at Erhvervs- og Selskabsstyrelsens opfattelse må tilsidesættes.”

Ankenævnet udtaler:

Efter § 1, stk. 1, i lov om Erhvervsankenævnet er ankenævnet klageinstans for administrative afgørelser i det omfang, dette er fastsat i lov eller i henhold til lov. Ankenævnet har således ikke det almindelige administrative tilsyn med de myndigheder, hvis afgørelser kan påklages til ankenævnet. Endvidere kan vejledende udtalelser ikke påklages til ankenævnet, medmindre udtalelserne reelt indeholder en afgørelse vedrørende et spørgsmål, som er omfattet af ankenævnets kompetence.

Aktieselskabers udbyttebetaling eller acontoudlodning skal ikke registreres i eller godkendes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og vil derfor ikke give anledning til, at styrelsen i medfør af aktieselskabsloven træffer en afgørelse, men styrelsen kan efter årsregnskabslovens § 159, stk. 1, efter modtagelse af et selskabs årsrapport reagere over for åbenbare overtrædelser af bl.a. bestemmelser i aktieselskabsloven. I årsregnskabslovens § 161 hedder det:

”Med henblik på at sikre, at den i § 159, stk. 1, nævnte lovgivning overholdes, kan erhvervs- og Selskabsstyrelsen

- 1) yde vejledning,
- 2) påtale overtrædelser og
- 3) påbyde, at fejl skal rettes, og at overtrædelser skal bringes til ophør.”

Bestemmelserne i årsregnskabslovens § 159 og § 161 er en videreførelse af den tidligere årsregnskabslovs § 63 c, og i lovmotiverne til § 63 c, stk. 2, er bl.a. anført, jf. Folketingstidende 1993-94, tillæg A, sp. 1646:

”Der er stadig mulighed for at anke styrelsens andre afgørelser, herunder pålæg til selskaber, fonde m.v. om at bringe overtrædelser til ophør. Erhvervs- og Selskabsstyrelsens vejledning efter den foreslåede bestemmelse til årsregnskabslovens § 63 c, stk. 2, 1. pkt., kan derimod ikke indbringes for Erhvervsankenævnet, idet denne, ligesom det generelt er tilfældet med styrelsens andre vejledninger, ikke er en afgørelse i lovens forstand.”

Efter det anførte har ankenævnet ikke kompetence til at tage stilling til den af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen tilkendegivne retsopfattelse, hvorfor klagen afvises.

12) Kendelse af 9. december 2003. (j.nr. 03-187.242).

4-ugers frist fra spaltningsplanens underskrivelse til dens modtagelse i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke overholdt, hvorfor spaltningsplanens modtagelse ikke kunne bekendtgøres.

Aktieselskabslovens § 136, stk. 2, jf. § 134 d, stk. 1.

(Lise Høgh, Morten Iversen og Jan Uffe Rasmussen)

Ved skrivelse af 12. august 2003 har registreret revisor A på vegne K A/S klaget over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i skrivelse af 5. august 2003 har meddelt, at en af selskabet underskrevet spaltningsplan ikke kan bekendtgøres, da den ikke er modtaget i styrelsen senest 4 uger efter dens underskrivelse, jf. aktieselskabslovens § 136, stk. 2, jf. § 134 d, stk. 1.

Sagens omstændigheder:

Den 5. august 2003 modtog Erhvervs- og Selskabsstyrelsen en spaltningsplan vedrørende K A/S, som var underskrevet den 25. juni 2003, med henblik på at bekendtgøre modtagelsen. Ved skrivelse af 5. august 2003 afslog styrelsen at bekendtgøre modtagelsen med følgende begrundelse:

”...

Da spaltningsplanen ikke er modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest 4 uger efter underskrivelsen, kan styrelsen ikke bekendtgøre dens modtagelse, jf. aktieselskabslovens § 134 d, stk. 1, jf. § 136, stk. 2.

Spaltningsplanen skulle være modtaget i styrelsen senest den 23. juli 2003 for at være rettidigt modtaget, jf. § 154 a, stk. 2.

Til orientering kan det oplyses, at fristen i § 134 d, stk. 1, er indispensabel, og styrelsen derfor ikke har mulighed for at bekendtgøre planen uanset grunden til forsinkelsen.

Der vil heller ikke kunne indsendes en ny spaltningsplan med et spaltningstidspunkt den 1. januar 2003, da en fælles regnskabsopstilling ikke må have en opgørelsesdag, der ligger mere end 6 måneder forud for spaltningsplanens underskrivelse, jf. aktieselskabslovens § 134 b, stk. 2.

...”

I klageskrivelsen af 12. august 2003 har registreret revisor A bl.a. anført:

”...

Tilbagevendt fra ferie har undertegnede meget beklageligt modtaget afslag fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen omkring spaltning af ovennævnte selskab, på grund af indsendelsesfristen beklageligvis var overskredet ved en misforståelse mellem undertegnede og vor klient.

Vi vil hermed ... tillade os at anmode om dispensation omkring fristen for indsendelse af spaltningsplan m.v. § 154 a, stk. 2.

Sagens forløb kan kort skitseres således:

Jf. vedlagte kopi af skrivelse til Told- og Skattestyrelsen d. 16. juni 2003, ansøgte vi styrelsen om tilladelse til skattefri spaltning d. 4. februar 2003. Vi rykkede telefonisk flere gange for svar hos Told & Skat, X-by. Den medarbejder der oprindeligt havde med sagen at gøre, blev i forløbet flyttet til Y-by Kommune, jf. telefonisk oplysning, hvorfor vores opfattelse var, at sagen var blevet henlagt hos Told & Skat, X-by. Først efter skriftlig kontakt til Told- og Skattestyrelsen d. 16. juni 2003 modtog vi tilladelsen til spaltningen d. 20. juni 2003.

De respektive dokumenter blev udfærdiget og fremsendt til vor klient til underskrift og videreforsendelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Beklageligvis er der opstået en misforståelse mellem undertegnede og vor klient omkring ferieafholdelse, hvorefter direktør B ikke var tilstede, da dokumenterne blev fremsendt. Ved direktør B's tilbagekomst fra ferie d. 4/8 2003 bliver dokumenterne derfor først underskrevet og videresendt til Erhvervs- og [Selskabs]Styrelsen ...

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen modtager derfor først dokumenterne d. 5/8 2003, hvilket er meget beklageligt fra vores side.

Spaltningen blev ansøgt på det grundlag, at der skulle ske et generationsskifte med selskabets mangeårige medarbejder C. For blandt andet at minimere købesummen på aktierne for medarbejderen, ønskedes erhvervsjendommen derfor udskilt fra driftsselskabet. Da selskabet modtog Told- og Skattestyrelsens godkendelse af spaltningen, stiftede medarbejderen sit selskab og aktiehandlen på medarbejderens køb på 20% af aktierne blev gennemført. At Spaltningen ikke kan godkendes, er samtidig meget beklageligt overfor medarbejderen, idet medarbejderen har afholdt udgifter til rådgivning og stiftelse af sit selskab.

Set i lyset af den lange behandlingstid fra Told & Skat, X-by, og Told- og Skattestyrelsen, samt at medarbejderen nu er sat i en situation der gør, at stiftelsen af hans selskab dermed er overflødig, tillader vi os dermed at søge om dispensation omkring indsendelsesfristen, som var den 23. juli 2003 i henhold til § 154 a, stk. 2.

...”

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har i skrivelse af 25. august 2003 fastholdt sin afgørelse.

Ankenævnet udtaler:

Da spaltningsplanen for K A/S er underskrevet den 25. juni 2003 og først modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen den 5. august 2003, er den i aktieselskabslovens § 136, stk. 2, jf. § 134 d, stk. 1, anførte frist på 4 uger fra spaltningsplanens underskrivelse til dens modtagelse i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke overholdt. Det tiltrædes derfor, at styrelsen har afslået at bekendtgøre modtagelsen af planen.

Ankenævnet stadfæster derfor Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 5. august 2003.

4.7. Årsregnskabsloven

13) Kendelse af 26. juni 2003. (j.nr. 02-217.263).

Afgift i forbindelse med for sent indsendt årsregnskab ikke eftergivet.

(Ellen Andersen, Morten Iversen og Ulla Staal)

Ved skrivelse af 18. oktober 2002 har registreret revisor A på vegne af de enkelte ledelsesmedlemmer i K ApS klaget over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i skrivelse af 24. september 2002 har afslået at fritage de pågældende ledelsesmedlemmer for betaling af pålagt afgift for ikke rettidig indsendelse af selskabets årsregnskab.

Sagens omstændigheder:

K ApS har kalenderåret som regnskabsperiode. Da selskabets årsregnskab for 2001 ikke var modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen inden den i den hidtidige årsregnskabslovs § 62, stk. 1, fastsatte frist på 6 måneder efter regnskabsårets udløb, sendte styrelsen i henhold til lovens § 62, stk. 6, den 10. juli 2002 brev til selskabets

ledelse på selskabets registrerede adresse med påkrav om at modtage regnskabet senest den 22. juli 2002. Samtidig meddelte styrelsen, at såfremt regnskabet blev modtaget senere, ville hvert medlem af selskabets ledelse i medfør af den hidtidige årsregnskabslovens § 62, stk. 6 og 7, blive pålagt afgift for overskridelse af indsendelsesfristen. Regnskabet blev først modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen den 16. august 2002, og ved skrivelser af 30. august 2002 pålagde styrelsen herefter under henvisning til den nye årsregnskabslovs § 151, stk. 3, de to ledelsesmedlemmer i selskabet, B og C, hver en afgift på 2.000 kr.

Ved skrivelse af 24. september 2002 afslog Erhvervs- og Selskabsstyrelsen en anmodning af 10. september 2002 fra B og C om afgiftsfritagelse. I Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse anførtes:

"...

De begrundede anmodningen om afgiftsfritagelse med, at selskabets eneste aktivitet er at eje aktier i D AS, hvorfor regnskabet for dette selskab er en forudsætning for regnskabet for K ApS. Da regnskabet for D AS ikke forelå tids nok til at K ApS's regnskab kunne udarbejdes rettidigt rykkede De for regnskabet. Regnskabet for D AS forelå medio juli, hvorefter regnskabet for K ApS blev udarbejdet og indleveret til styrelsen.

Hertil bemærkes, at ifølge årsregnskabslovens § 138, stk. 1, skal et selskabs årsregnskab indsendes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, så det er modtaget rettidigt i styrelsen. Det er således **modtagelsestidspunktet** i styrelsen, som er afgørende for, om årsregnskabet er rettidigt indsendt.

Efter årsregnskabslovens § 139, stk. 1, [?] er det muligt at fritage det enkelte ledelsesmedlem for betaling af afgiften i særlige tilfælde. Ifølge lovmotiverne til denne bestemmelse foreligger disse særlige tilfælde dog "kun, hvor medlemmet over for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan godtgøre, at vedkommende har søgt at fremme indsendelsen, og at forsinkelsen derfor ikke kan lægges den pågældende til last".

Deres begrundelse med at regnskabet er blevet forsinket grundet afventning af regnskabet for et andet selskab, hvori selskabet ejer aktier, er ikke et forhold, der kan ... berettige til afgiftsfritagelse. I en sådan situation må selskabets ledelse sørge for i god tid inden seneste rettidige modtagelsesfrist at indhente de oplysninger, der er nødvendige for at kunne udarbejde selskabets regnskab. Sådanne informationer behøver ikke nødvendigvis at komme fra et fuldt revideret årsregnskab, men kan ofte bestå af informationer fra et regnskabsudkast. I øvrigt er aktier i selskabets regnskab værdiansat til anskaffelsessummen, dvs. uafhængig af egenkapital i det investerede selskab.

Da der ikke er oplyst sådanne særlige omstændigheder, som kan begrunde hel eller delvis afgiftsfritagelse, må man beklage at måtte meddele, at styrelsen fastholder den pålagte afgift.

..."

I klageskrivelsen af 18. oktober 2002 til Erhvervsankenævnet har registreret revisor A anført:

"...

Ultimo juni 2002 blev vi bedt om udarbejdelse af årsregnskabet for ovennævnte kunde. Selskabets eneste aktiv var aktiebesiddelse i D A/S cvr.nr. ... Der var i foråret stor tvivl om D A/S kunne fortsætte, og store forsinkelser omkring regnskabsaflæggelsen bevirkede henstand med indgivelsen af regnskabet til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Da der i K ApS er kreditorinteresser, anmodede vi om, at få udkast til regnskabet for D for året 2001, da regnskabet resultat sammenholdt med årsberetning og revisionspåtegning var afgørende for værdiansættelsen af ovennævntes aktiebesiddelse. Vi modtog regnskabet for D medio juli 2002 hvorefter regnskabet blev udarbejdet og afleveret medio august.

Det er derfor vor opfattelse, at direktionen i K ApS ikke kan lægges til last for forsinkelsen af indsendelsen af regnskabet."

I anledning af klagen har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i skrivelse af 22. november 2002 bl.a. udtalt:

"...

Hertil skal styrelsen bemærke, at så godt som al regnskabsaflæggelse er behæftet med visse usikkerheder med hensyn til posters indregning og måling (værdiansættelse) eller fremtidige forhold og forløb. Sådanne usikkerheder fritager eller udskyder imidlertid ikke tidspunktet for rettidig indlevering af regnskabet, indtil man har opnået fuld sikkerhed eller risikoen er afdækket i form af be- eller afkræftende dokumentation. I sådanne situationer er det ledelsens opgave at vurdere forholdet og på baggrund af foreliggende oplysninger foretage en neutral og objektiv værdiansættelse. Er værdiansættelsen forbundet med væsentlig usikkerhed, må dette oplyses i årsregnskabet, og således meddeles regnskabsbrugerne.

Det forekommer noget besynderligt, at selskabet har måttet bruge godt en måned efter modtagelsen af årsregnskabet for D A/S til [at] udarbejde eget regnskab henset til, at selskabets eneste aktivitet har bestået i investering i D A/S, og at færdiggørelsen af årsregnskabet alene afventede D A/S's regnskab. K ApS's årsregnskab indeholder endvidere ingen oplysning om usikkerhed

vedrørende værdiansættelsen af aktiebesiddelsen, idet denne post er værdiansat til anskaffelsesværdien, som er lig med den nominelle værdi. Der oplyses ej heller om det investerede aktieselskabs eventuelle økonomiske problemer eller foranstaltninger til afhjælpning heraf.

Klagers ordvalg med ”henstand” er misvisende, idet styrelsen ikke på noget tidspunkt har tilkendegivet muligheden for henstand med indsendelse af regnskabet til efter årsregnskabslovens seneste frist. En sådan henstandsmulighed eller hjemmel hertil findes slet ikke i årsregnskabsloven, hvilket i givet fald ville blive meddelt en eventuel ansøger. I denne klagesag må ”henstand” derfor forstås som ”forsinkelse”.

Sagens retlige omstændigheder

Lovgrundlaget

I henhold til ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelserne i § 165, stk. 3, i lov nr. 488 af 7. juni 2001 om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. (årsregnskabsloven, ny ÅRL) gælder reglerne i den samtidigt ophævede årsregnskabslov jf. lovbekendtgørelse nr. 526 af 17. juni 1994 af 488 (gl. ÅRL) for regnskabsår, der påbegyndes før 1. januar 2002 men med de ændringer, der følger af lovens § 169.

Efter årsregnskabslovens § 62, stk. 1, (gl. ÅRL) skal et selskabs årsregnskab indsendes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, så det er modtaget i styrelsen uden ugrundet ophold efter godkendelsen på generalforsamlingen eller ved tilsvarende lovlig beslutning og senest 6 måneder efter regnskabsårets afslutning. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan ikke dispensere herfra.

Lovens § 62, stk. 6, (gl. ÅRL), indeholder bestemmelse om en særlig adfærdregulerende afgift, der pålægges de enkelte medlemmer af selskabets bestyrelse, direktion eller lignende ansvarligt organ, såfremt årsregnskabet er modtaget senere end 6 måneder efter regnskabsårets afslutning. Det følger af samme stykke, at det er en forudsætning for at pålægge afgifter, at styrelsen sender påkrav om indsendelse af årsregnskab til selskabets ledelse på selskabets adresse med en frist på 8 hverdage fra påkravsbrevenes datering.

I henhold til årsregnskabslovens § 62, stk. 7 (gl. ÅRL), kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen helt eller delvist fritage et ledelsesmedlem for betaling af en allerede pålagt afgift, hvis særlige omstændigheder taler herfor. I den nye årsregnskabslovs § 152, stk. 1, er dispensationen betinget af ganske særlige forhold, og at den pågældende kan godtgøre, at man har søgt at fremme indsendelsen, og at forsinkelsen derfor ikke kan lægges den pågældende til last. Med tekstændringen i den nye lov er der ikke tilsigtet nogen materiel ændring i forhold til den tidligere lov, men alene en præcisering af retstilstanden.

I den foreliggende klage til Erhvervsankenævnet har registreret revisor FRR A anført, at selskabets sene regnskabsaflæggelse skyldtes, at man afventede regnskabet for D A/S, hvori selskabet ejede aktieandele. Dette skete med

henvisning til at dette regnskab var afgørende for værdiansættelsen af selskabets aktiebesiddelse.

Styrelsen skal i den forbindelse udtale, at det er ledelsens ansvar at tilrettelægge selskabets bogføring og regnskabsforhold, herunder værdiansættelser, således, at årsregnskab m.v. kan udarbejdes og revideres i så god tid, at godkendelse og indsendelse kan ske inden for lovens frister, jf. årsregnskabslovens § 2 og § 62, stk. [?] (gl. ÅRL).

Usikkerheder omkring opgørelsen af regnskabet berettiger ikke i sig selv til afgiftsfritagelse uanset hvad grunden hertil måtte være. Af hensyn til kreditorer og investorer er det netop særlig vigtigt i denne situation, at årsregnskabet beskriver usikkerhederne og offentliggøres rettidigt.

På denne baggrund og da klageren ikke har godtgjort, at den sene indlevering af årsregnskabet ikke kan lægges bestyrelsesmedlemmerne til last, eller at der i øvrigt har foreligget sådanne særlige forhold, som berettiger til fritagelse for de pålagte afgifter, skal styrelsen fastholde de pålagte afgifter. Ledelsens rykker for det ikke modtagne udkast eller endelige årsregnskab for 2001 for D A/S kan efter styrelsens opfattelse ikke sidestilles med at fremme indsendelsen af selskabets eget årsregnskab. Sidstnævnte årsregnskab skal efter loven under alle omstændigheder udarbejdes og indleveres rettidigt, selvom der foreligger usikre omstændigheder eller risici.

..."

Ankenævnet udtaler:

Da sagen vedrører K ApS' årsregnskab for kalenderåret 2001, er det reglerne i den hidtidige årsregnskabslov (bekendtgørelse nr. 526 af 17. juni 1996 af lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v.), som finder anvendelse, jf. den nye årsregnskabslov (lov nr. 448 af 7. juni 2001 om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. (årsregnskabsloven)) § 165, stk. 3, med de ændringer, der følger af den nye lovs § 169. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen burde derfor i sine skrivelser af 30. august 2002, hvorved ledelsesmedlemmerne i selskabet blev pålagt afgifter for ikke rettidig indsendelse af selskabets årsregnskab, rettelig have henvist til den nye årsregnskabslovs § 169, stk. 1, nr. 3, og stk. 3, jf. den hidtidige årsregnskabslovs § 62, stk. 6, som hjemmel for pålægget. Tilsvarende burde Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i den påklagede afgørelse af 24. september 2002, hvorved styrelsen afslog at fritage de pågældende ledelsesmedlemmer for betaling af de pålagte afgifter, rettelig have henvist til den hidtidige årsregnskabslovs § 62, stk. 7, som hjemmel for mulig afgiftsfritagelse.

Væsentlig usikkerhed om regnskabsgrundlaget, som der i givet fald skal gives oplysning om i årsberetningen, jf. den hidtidige årsregnskabslov § 56, stk. 1, findes ikke at kunne anses for en sådan særlig omstændighed, som efter den hidtidige årsregnskabslov § 62, stk. 7, kan danne grundlag for hel eller delvis eftergivelse af pålagte afgifter for ikke rettidig indsendelse af årsregnskaber.

Ankenævnet tiltræder derfor, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved afgørelsen af 24. september 2002 har afslået at fritage ledelsesmedlemmerne i K ApS for betaling af de pålagte afgifter.

14) Kendelse af 18. august 2003. (j.nr. 03-19.612).

Afgift i forbindelse med for sent indsendt årsregnskab ikke eftergivet.

(Morten Iversen, Lise Høgh og Ulla Staal)

Ved skrivelse af 7. januar 2003 har advokat A på vegne af de enkelte bestyrelsesmedlemmer i K A/S klaget over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i skrivelse af 11. december 2002 har afslået at fritage de pågældende bestyrelsesmedlemmer for betaling af pålagt afgift for ikke rettidig indsendelse af selskabets årsregnskab.

Sagens omstændigheder:

K A/S har kalenderåret som regnskabsperiode. Da selskabets årsregnskab for 2001 ikke var modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen inden den i den hidtidige årsregnskabslovs § 62, stk. 1, fastsatte frist på 6 måneder efter regnskabsårets udløb, sendte styrelsen i henhold til lovens § 62, stk. 6, den 8. august 2002 brev til selskabets ledelse på selskabets registrerede adresse med påkrav om at modtage regnskabet senest den 20. august 2002. Samtidig meddelte styrelsen, at såfremt regnskabet blev modtaget senere, ville hvert medlem af selskabets ledelse i medfør af den hidtidige årsregnskabslovs § 62, stk. 6 og 7 blive pålagt afgift for overskridelse af indsendelsesfristen. Regnskabet blev først modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen den 21. august 2002, og ved skrivelse af 13. september 2002 pålagde styrelsen her-

efter under henvisning til den nye årsregnskabslovs § 151, stk. 3, de fire bestyrelsesmedlemmer i selskabet B, C, D og E, hver en afgift på 2.000 kr.

Ved skrivelse af 16. oktober 2002 til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anmodede advokat A på vegne af bestyrelsesmedlemmerne om afgiftsfritagelse. I skrivelsen anførtes bl.a.:

”På bestyrelsesmedlemmernes vegne skal jeg herved søge om fritagelse for betaling af afgiften i medfør af årsregnskabslovens § 62, stk. 7. Baggrunden herfor er, at bestyrelsesmedlemmerne i høj grad har søgt at fremme indgivelse af årsregnskabet mest muligt, men at dette som følge af revisorskift ikke kunne færdiggøres rettidigt. Som det vil fremgå af selskabets registreringer hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, udskiftede selskabet revisor relativt kort tid før udløbet af fristen for afgivelse af regnskab, hvilket indebar, at selskabets revisorer ikke havde mulighed for at færdiggøre regnskabet til tiden. Bestyrelsesmedlemmerne fandt det naturligvis afgørende, at årsregnskabet blev udfærdiget korrekt, hvilket naturligvis også var revisors forudsætning for at påtage dette.”

Ved skrivelse af 11. december 2002 afslog Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anmodningen om afgiftsfritagelse og anførte i den forbindelse bl.a.:

”Hertil bemærkes, at efter årsregnskabsloven har selskabets bestyrelsesmedlemmer ansvar for, at selskabets bogførings- og regnskabsforhold tilrettelægges således, at årsregnskabet kan udarbejdes og revideres så betids, at godkendelse og indsendelse af regnskabet til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan ske – og sker – inden for tidsfristerne i årsregnskabsloven.

Der påhviler selskabets bestyrelsesmedlemmer et selvstændigt ansvar for, at indsendelsesfristerne overholdes.

Det enkelte medlem kan fritages for betaling af afgiften i særlige tilfælde. Disse særlige tilfælde foreligger, hvor medlemmet over for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har godtgjort, at vedkommende har søgt at fremme indsendelsen, og at forsinkelsen derfor ikke kan lægges den pågældende til last.

Det er forudsat, at fritagelsesbestemmelsen skal have et meget snævert anvendelsesområde. Det kan f.eks. ikke begrunde fritagelse, at revisor ikke har kunnet nå at revidere regnskabet.

Efter styrelsens opfattelse bør der i planlægningen af regnskabsaflæggelsen tages højde for, at der kan opstå problemer med revisionen. Der foreligger derfor ikke et særligt tilfælde for bestyrelsesmedlemmers vedkommende i sådanne tilfælde.

Styrelsen må derfor afslå Deres anmodning om eftergivelse af pålagte afgifter.

Eventuelle fejl i revisor arbejde må være et forhold mellem selskabet og revisor.

Det kan endelig oplyses, at blot indsendelsesfristen overskrides med én dag, udløser dette afgift. Styrelsen har fået medhold i denne praksis ved Erhvervsankenævnet.”

I klageskrivelsen af 7. januar 2003 har advokat A bl.a. anført:

”Det er min opfattelse, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen reelt forhindrer en virksomhed i at foretage revisorskift i tiden kort efter afslutningen af en årsregnskabsperiode, idet et sådant skift typisk vil umuliggøre rettidig indsendelse af årsregnskabet. Det er næppe sigtet med de ganske strenge frister, at revisorskift reelt umuliggøres.”

I anledning af klagen har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i skrivelse af 26. februar 2003 bl.a. udtalt:

"...

3. Sagens retlige omstændigheder

I henhold til årsregnskabslovens § 138, stk. 1, jf. overgangsreglen i § 165, stk. 3, skal et selskabs årsrapport være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest 6 måneder efter regnskabsårets afslutning.

Modtages et regnskab for sent, finder reglerne i årsregnskabslovens §§ 150 – 152 anvendelse.

Årsregnskabslovens § 151 omhandler den afgift, som bliver pålagt hvert medlem af virksomhedens øverste ansvarlige ledelse ved for sen modtagelse af årsregnskabet. Bestemmelsen er udtryk for, at det er af stor betydning, at årsrapporterne modtages rettidigt i styrelsen, og ikke mindst af hensyn til regnskabsbrugerne er det vigtigt, at oplysningerne i de offentliggjorte årsrapporter er aktuelle. Pålæggelse af afgift til den øverste ansvarlige ledelse på grund af for sen indsendelse af årsregnskab skal tilskynde virksomhedsledelserne til at prioritere regnskabsaflæggelsen højt. Der påhviler derfor selskabets bestyrelsesmedlemmer et selvstændigt ansvar for, at indsendelsesfristerne overholdes.

I henhold til § 152, stk. 1, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen under ganske særlige omstændigheder helt eller delvis fritage et ledelsesmedlem for betaling af afgift efter § 151, hvis den pågældende kan godtgøre over for styrelsen, at han eller hun har søgt at fremme indsendelsen m.v., og at forsinkelsen derfor ikke kan lægges ham eller hende til last.

I sin klage til Erhvervsankenævnet har advokat A anført, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen reelt forhindrer en virksomhed i at foretage revisorskift i tiden kort efter afslutningen af en årsregnskabsperiode, idet et sådant skift vil umuliggøre rettidig indsendelse af årsregnskabet, hvilket næppe er sigtet med de ganske strenge frister.

Hertil bemærkes, at i forarbejderne er der gjort opmærksom på, at hvor forsinkelsen skyldes visse ganske upåregnelige forhold, kan dette efter en konkret vurdering give hel eller delvis afgiftsfritagelse. Det nævnes, at det ikke kan give afgiftsfritagelse, hvis revisor ikke har kunnet nå at revidere regnskabet.

Det er således forudsat, at fritagelsesbestemmelsen, jf. nu den nye årsregnskabslovs § 152, skal have et meget snævert anvendelsesområde.

Selskabet har 6 måneder til at gøre et årsregnskab færdigt, og det er derfor kun i det tilfælde, hvor færdiggørelsen først sker tæt på udløbet af perioden, at et revisorskift kan have den konsekvens, at regnskabet ikke kan aflægges rettidigt. Det er således ikke revisorskiftet, der er årsagen til forsinkelsen, men at selskabets bogførings- og regnskabsforhold ikke er tilrettelagt således, at årsregnskabet kan udarbejdes og revideres så betids, at godkendelse og indsendelse af regnskabet til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan ske – og sker – inden for tidsfristerne i årsregnskabsloven.

Herefter finder styrelsen ikke, at der foreligger de ganske særlige omstændigheder, som kan begrunde afgiftsfritagelse, jf. § 152, stk. 1.

4. Konklusion

Styrelsen skal hermed fastholde sin afgørelse af 11. december 2002, da der ikke er oplyst sådanne særlige omstændigheder, som kan begrunde hel eller delvis fritagelse for afgifter.”

Advokat A har i skrivelse af 28. marts 2003 bl.a. bemærket:

”...

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen henviser først og fremmest til, at selskabsbestyrelsen bør tage højde for, at der *"kan opstå problemer med revisionen"*. Det skal understreges, at der på intet tidspunkt er opstået *"problemer med revisionen"*. Forholdet er derimod det, at selskabet modtog et pålæg fra sit moderselskab om at gennemføre revisorskifte.

Revisorskiftet skete den 28. juni 2002 og de for revisor fremsendte regnskaber er dateret den 30. juli 2002. Nøjagtigt hvilken dato de således daterede regnskaber er tilgået K A/S kan ikke fastslås på nuværende tidspunkt.

Efter modtagelsen af regnskaberne måtte bestyrelsen i K A/S gennemføre generalforsamling samt underskrift af regnskaberne. Da bestyrelse og

ejerkreds i vidt omfang er bosiddende i udlandet, lod dette sig ikke gennemføre indenfor den fastsatte frist, men dog så hurtigt, at fristen alene blev overskredet med en dag.

... skal det bemærkes, at bestyrelsen har opfyldt sit ansvar vedrørende selskabets bogførings- og regnskabsforhold, idet disse har været tilrettelagt således, at årsregnskabet kunne udarbejdes og revideres indenfor sædvanlige tidsrammer. Der er fra revisionens side ikke på noget punkt rejst kritik med hensyn til bogføring m.v., hvorfor den medgåede tid ikke skyldes mangler ved dette materiale, men derimod beror på, at regnskabsrevision ganske enkelt tager tid i en større virksomhed som den omhandlede.

Jeg vedlægger kopi af revisionsprotokol som dokumentation for, at der ikke er rejst kritik vedrørende regnskabsførelsen i virksomheden.

På dette grundlag fastholdes det, at der i den foreliggende situation kan og bør dispenseres vedrørende afgifter pålagt bestyrelsesmedlemmerne, idet forsinkelsen alene var af en dags varighed, ikke beroede på uorden i regnskabsførelsen på nogen måde, men alene skyldes pålagt revisorskifte samt ledelse/ejerkreds placeret i flere forskellige lande.”

Ankenævnet udtaler:

Indledningsvis bemærkes, at da sagen vedrører K A/S' årsregnskab for kalenderåret 2001, er det reglerne i den hidtidige årsregnskabslov (bekendtgørelse nr. 526 af 17. juni 1996 af lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v.), som finder anvendelse, jf. den nye årsregnskabslov (lov nr. 448 af 7. juni 2001 om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. (årsregnskabsloven)) § 165, stk. 3, med de ændringer, der følger af den nye lovs § 169. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen burde derfor i sine skrivelser af 13. september 2002, hvorved bestyrelsesmedlemmerne i selskabet blev pålagt afgifter for ikke rettidig indsendelse af selskabets årsregnskab, rettelig have henvist til den nye årsregnskabslovs § 169, stk. 1, nr. 3 og stk. 3, jf. den hidtidige årsregnskabslovs § 62, stk. 6, som hjemmel for pålægget. Tilsvarende burde Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i udtalelsen af 26. februar 2003, hvorved styrelsen fastholdt den påklagede afgørelse af 11. december 2002 om afslag på fritagelse for betaling af pålagt afgift, rettelig have henvist til den hidtidige årsregnskabslovs § 62, stk. 7, som hjemmel for mulig afgiftsfritagelse.

At selskabet kort forud for udløbet af fristen for indsendelse af årsregnskabet vælger at udskifte selskabets revisor, findes ikke at udgøre en sådan særlig omstændighed,

som efter den hidtidige årsregnskabslov § 62, stk. 7, kan danne grundlag for hel eller delvis eftergivelse af pålagte afgifter for ikke rettidig indsendelse af årsregnskabet.

Ankenævnet tiltræder derfor, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved afgørelsen af 11. december 2002 har afslået at fritage bestyrelsesmedlemmerne i K A/S (...) for betaling af de pålagte afgifter.

15) Kendelse af 11. september 2003. (j.nr. 02-219.146).

Afgift i forbindelse med for sent indsendt årsregnskab ikke eftergivet.

(Morten Iversen, Kjeld Mors og Jan Uffe Rasmussen)

Ved skrivelse af 22. oktober 2002 har A på vegne af de enkelte ledelsesmedlemmer af K 1 A/S, K 1 Holding A/S og K 2 ApS klaget over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i skrivelse af 26. september 2002 har afslået at fritage de pågældende ledelsesmedlemmer for betaling af pålagt afgift for ikke rettidig indsendelse af selskabernes årsregnskaber.

Sagens omstændigheder:

Om sagens faktiske omstændigheder har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved skrivelse af 6. december 2002 oplyst:

"Selskabernes godkendte årsregnskaber for perioden 1. januar – 31. december 2001 skulle efter lovgivningens regler være modtaget i styrelsen senest mandag den 1. juli 2002. Den 10. juli 2002 fremsendte styrelsen påkravsbreve til selskabernes ledelse. Det fremgik af påkravsbrevet, at fristen for indsendelse af årsregnskaberne uden pålæg af afgifter udløb den 22. juli 2002. Styrelsen modtog imidlertid først selskabernes årsregnskaber den 27. august 2002, dvs. i den anden påbegyndte måned efter udløbet af indsendelsesfristen. På denne baggrund pålagde styrelsen derfor samtlige de på regnskabsmodtagelsestidspunktet registrerede ledelsesmedlemmer en afgift på kr. 2.000.

A anmodede ved brev af 16. september 2002 styrelsen om fritagelse for afgifterne med henvisning til, at der lå særlige omstændigheder til grund for, at regnskaberne ikke blev afleveret til tiden. De særlige omstændigheder

bestod – ifølge det oplyste - i, at der var blevet gennemført en [...] politimæssig efterforskning af selskaberne i februar 2002, samt at man afventede en afklaring af selskabernes mellemværende med Farum Kommune, der blev løst ultimo juni 2002. Klager oplyste endvidere, at 4 personer først var indtrådt i selskabernes ledelse på den ordinære generalforsamling, den 15. august 2002.

Styrelsen besvarede A's henvendelse ved brev af 26. september 2002, hvori styrelsen fastholdt de pålagte afgifter for de "gamle" ledelsesmedlemmer, men fritog afgifterne for de "nye" ledelsesmedlemmer.

Som følge af styrelsens svar med de fejlagtigt anførte 4 sidste afsnit, kontaktede A telefonisk styrelsen den 4. oktober 2002 for at høre nærmere om afgørelsens indhold. Indholdet og baggrunden for fejlen blev nævnt, og styrelsen beklagede fejlen. Foreholdt disse oplysninger, forhørte A til, om fejlen i brevet ikke også kunne komme de "gamle" ledelsesmedlemmer til gode. Dette afviste styrelsen, idet der blot var tale om en formel og ikke materiel fejl. Fejlen burde i øvrigt være åbenlys for modtager henset til, at de fejlagtigt angivne afsnit omhandler fritagelse for afgift for en person, der har tiltrådt en stilling efter indsendelsesfristens udløb – dvs. selvsamme udfald som anført i 3. afsnit på side 2 i styrelsens brev vedrørende de 4 navngivne personer.

Styrelsens begrundelse for fastholdelse af afgifterne for de "gamle" ledelsesmedlemmer støttede sig på, at så godt som al regnskabsaflæggelse er behæftet med visse usikkerheder med hensyn til posters indregning og måling (værdiansættelse), herunder fremtidige forhold. Sådanne usikkerheder fritager eller udskyder imidlertid ikke tidspunktet for rettidig indlevering af regnskabet, indtil man har opnået fuld sikkerhed eller risikoen er afdækket i form af be- eller afkræftende dokumentation. I sådanne situationer er det ledelsens opgave at vurdere forholdet og på baggrund af foreliggende oplysninger foretage en neutral og objektiv værdiansættelse. Er værdiansættelsen forbundet med væsentlig usikkerhed, må dette oplyses i årsregnskabet, og således meddeles regnskabsbrugerne.

Samtidigt lagde styrelsen til grund, at der var gået uforholdsmæssigt lang tid med udarbejdelsen og indsendelsen af regnskabet henset til, at afklaringen af mellemværenderne med kommunen skete i juni måned, og henset til lovens krav om indsendelse af regnskaberne uden ugrundet ophold efter godkendelsen."

I skrivelsen af 6. december 2002 har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om sagens retlige omstændigheder bemærket:

"Lovgrundlag

I henhold til ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelserne i § 165, stk. 3, i lov nr. 488 af 7. juni 2001 om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. (årsregnskabsloven, ny ÅRL) gælder reglerne i den samtidigt ophævede årsregnskabslov jf. lovbekendtgørelse nr. 526 af 17. juni 1994 [1996?] (gl. ÅRL) for regnskabsår, der påbegyndes før 1. januar 2002 men med de ændringer, der følger af lovens § 169.

Efter årsregnskabslovens § 62, stk. 1, (gl. ÅRL) skal et selskabs årsregnskab indsendes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, så det er modtaget i styrelsen uden ugrundet ophold efter godkendelsen på generalforsamlingen eller ved tilsvarende lovlig beslutning og senest 6 måneder efter regnskabsårets afslutning. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan ikke dispensere herfra.

Lovens § 62, stk. 6, (gl. ÅRL), indeholder bestemmelse om en særlig adfærdsregulerende afgift, der pålægges de enkelte medlemmer af selskabets bestyrelse, direktion eller lignende ansvarligt organ, såfremt årsregnskabet er modtaget senere end 6 måneder efter regnskabsårets afslutning. Det følger af samme stykke, at det er en forudsætning for at pålægge afgifter, at styrelsen sender påkrav om indsendelse af årsregnskab til selskabets ledelse på selskabets adresse med en frist på 8 hverdage fra påkravsbrekets datering.

I henhold til årsregnskabslovens § 62, stk. 7 (gl. ÅRL), kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen helt eller delvist fritage et ledelsesmedlem for betaling af en allerede pålagt afgift, hvis særlige omstændigheder taler herfor. I den nye årsregnskabslovs § 152, stk. 1, er dispensationen betinget af ganske særlige forhold, og at den pågældende kan godtgøre, at man har søgt at fremme indsendelsen, og at forsinkelsen derfor ikke kan lægges den pågældende til last. Med tekstændringen i den nye lov er der ikke tilsigtet nogen materiel ændring i forhold til den tidligere lov, men alene en præcisering af retstilstanden.

Styrelsens opfattelse

I den foreliggende anmodning til styrelsen om fritagelse for afgifter har A anført, at der efter hans vurdering forelå særlige omstændigheder, der medførte, at regnskaberne ikke blev afleveret til tiden. Disse særlige omstændigheder bestod i dels den politimæssige efterforskning og dels det uafklarede mellemværende med kommunen.

Styrelsen skal i den forbindelse udtale, at det er ledelsens ansvar at tilrettelægge selskabets bogføring og regnskabsforhold, herunder værdiansættelser, således, at årsregnskab m.v. kan udarbejdes og revideres i så god tid, at godkendelse og indsendelse kan ske inden for lovens frister, jf. årsregnskabslovens § 2 og § 62, stk. (gl. ÅRL).

Usikkerheder omkring opgørelsen af regnskabet berettiger ikke i sig selv til afgiftsfritagelse uanset hvad grunden hertil måtte være. Af hensyn til kreditorer og investorer er det netop særlig vigtigt i denne situation, at årsregnskabet beskriver usikkerhederne og offentliggøres rettidigt.

På denne baggrund og da klageren ikke yderligere har godtgjort, at den sene indlevering af årsregnskabet ikke kan lægges bestyrelsesmedlemmerne til last, eller at der i øvrigt har foreligget sådanne særlige forhold, som berettiger til fritagelse for de pålagte afgifter, skal styrelsen fastholde de pålagte afgifter for de "gamle" ledelsesmedlemmer. Der er ikke i klagesagen fremkommet nye argumenter som begrundelse for den sene indlevering af årsregnskaberne eller dokumentation for forsøg på at fremme indleveringen. Klagen angår således alene en stillingtagen til indholdet i styrelsens afgørelse af 26. september 2002. Den hændelige fejl i styrelsens afgørelse er efter styrelsens opfattelse uden betydning for spørgsmålet om fritagelse for pålagte afgifter for de "gamle" ledelsesmedlemmer."

I et indlæg af 12. december 2002 har klageren anført:

"Når Bagmandspolitiet midt i arbejdet med årsregnskaberne beslaglægger alt regnskabsmateriale og vi efterfølgende skal anmode om kopi af relevant materiale, er det vel ikke urimeligt, at betragte det som "særlige omstændigheder". Når endvidere samme politiundersøgelse medfører komplicerede forhandlinger med kommunen om afklaring af et mellemværende med vital indflydelse på aflæggelsen af regnskaberne, er det for os uforståeligt, at det ikke omfattes af "særlige omstændigheder".

Ingen af de bestyrelsesmedlemmer, der er blevet pålagt den adfærdsregulerende afgift, er i tvivl om nødvendigheden af, at regnskaber afleveres til tiden, men der var ikke, under de særlige omstændigheder der herskede på daværende tidspunkt, ressourcer nok i administrationen til at færdiggøre arbejdet tidligere, end det er sket.

Vi skal derfor anmode om, hvis udtrykket "særlige omstændigheder" skal have nogen mening, at denne usædvanlige situation omfattes heraf."

I en supplerende udtalelse af 22. januar 2003 har styrelsen bl.a. oplyst følgende:

"...

Klager fremfører som påstand for særlige omstændigheder, at sådanne forelå som følge af dels politiets beslaglæggelse af regnskabsmaterialet, der ifølge tidligere oplysning fandt sted i februar 2002, og dels de komplicerede forhandlinger med kommunen om afklaring af mellemværendet, hvilket havde vital indflydelse på regnskabsaflæggelsen.

Styrelsen kan hertil bemærke, at de påberåbte omstændigheder ikke har en karakter, som efter styrelsens opfattelse hindrer rettidig regnskabsaflæggelse, jf. bemærkningerne nedenfor, og derfor ikke er omfattet af udtrykket "særlige omstændigheder" i årsregnskabslovens § 62, stk. 7.

Forarbejderne til årsregnskabsloven om fritagelse for afgifter forudsætter da også, at den pågældende konkret kan dokumentere over for styrelsen, at indsendelsen er søgt fremmet indsendelsen, og at forsinkelsen ikke kan lægges den pågældende til last.

Fra styrelsens administrative praksis vedrørende afgiftsfritagelse kan nævnes, at hvor forsinkelsen skyldes ganske upåregnelige forhold, kan dette efter en konkret vurdering give hel eller delvis afgiftsfritagelse. Dette gælder navnlig alvorlig sygdom, som medfører dokumenteret længerevarende uarbejdsdygtighed i perioden op til indsendelsesfristens udløb hos en person, som er af afgørende betydning for regnskabsaflæggelsen. Det er dog en forudsætning, at den pågældende har gjort alt, hvad der var muligt for at sikre, at årsregnskabet trods hindringen blev aflagt og indsendt så hurtigt som muligt, således at forsinkelsen ikke kan lægges den pågældende til last.

Styrelsen må på denne baggrund afvise, at politiets beslaglæggelse tilbage i februar 2002 af hele eller en stor del af selskabets regnskabsmateriale er en efter loven særlig omstændighed. Dette skal ikke mindst ses i lyset af, at der burde være adgang til materialet, og at beslaglæggelsen fandt sted lang tid forud for seneste rettidige modtagelsesestidspunkt.

Det må ligeledes gentages, at afklaringen af mellemværendet med kommunen ej heller er begrundelse for afgiftsfritagelse. Der henvises i denne forbindelse til styrelsen tidligere udtalelse og argumentation.

Styrelsen **fastholder** derfor de pålagte afgifter, da der ikke er fremkommet nye væsentlige oplysninger i sagen."

Ankenævnet har ved skrivelse af 23. januar 2003 anmodet klager om oplysninger vedrørende nogle nærmere angivne forhold vedrørende politiets beslaglæggelse af regnskabsmateriale i selskaberne.

Klager har ved skrivelse af 24. januar 2003 bl.a. oplyst, at beslaglæggelsen skete 9/2-2002 og at der var tale om store dele af regnskabsmateriale. Skrivelsen var vedlagt kopier af tre skriftlige henvendelser fra K 1 A/S til politiet - dateret henholdsvis 21. februar 2002, 20. marts 2002 og 16. maj 2002 - med anmodning om at få noget nærmere angivet regnskabsmateriale returneret. Af skrivelsen fremgår det videre, at "Som hovedregel modtog vi det ønskede materiale indenfor 8 dage. På grund af usikkerheden om hvor materialet var arkiveret og lå, da det blev beslaglagt, kunne det ske, at det ikke var det rigtige med deraf følgende yderligere forsinkelse.". Skrivelsen var endvidere vedlagt kopier af 2 meddelelser dateret henholdsvis 23. maj

2002 og 19. juni 2002 til aktionærerne i K 1 A/S vedrørende udsættelse af generalforsamlingerne i K 1 Holding A/S og K 1 A/S.

I meddelelsen af 23. maj 2002 oplyses det bl.a.:

”Udsættelse af generalforsamling

I henhold til vedtægternes § 10 skal de ordinære generalforsamlinger i K 1 A/S og K 1 Holding A/S afholdes hvert år inden 5 måneder efter udløbet af hvert regnskabsår. Da regnskabsåret i de to selskaber følger kalenderåret betyder dette, at generalforsamlingerne skal være afholdt inden udgang af maj måned.

Efter samråd med selskabernes revisorer har bestyrelsen imidlertid besluttet at udsætte generalforsamlingerne, så de afholdes således:

Generalforsamling i K 1 Holding A/S den 26. juni 2002 kl. 10.00

Generalforsamling i K 1 A/S den 26. juni 2002 kl. 19.00

Årsagen til udsættelsen er, at vi har nogle mellemværender med Farum Kommune, som vi har behov for at få afklaret, inden vi kan aflægge et regnskab for 2001.

Baggrunden for, at dette ikke allerede er sket er, at X-by Kommune som alle har kunnet følge i medierne har været igennem en meget turbulent tid med politimæssig beslaglæggelse af bilag samt borgmesterskifte.

....”

Af meddelelsen af 19. juni 2002 fremgår bl.a.:

”Udsættelse af generalforsamling/indkaldelse til ny generalforsamling

Som nævnt i en tidligere aktionærmeddelelse har K 1 A/S længe haft behov for at få afklaret sit forhold til X-by Kommune. Der har derfor været ført forhandlinger herom igennem en længere periode, som glædeligvis nu er mundet ud i indgåelsen af en aftale med kommunen, som skaber ro omkring K 1 A/S' økonomiske relationer med kommunen.

Denne aftale er vedtaget af byrådet mandag aften den 17. juni 2002. Da aftalen har indflydelse på årsregnskabsaflæggelsen for 2001, har det ikke været muligt at fremlægge et revideret årsregnskab tirsdag den 18. juni 2002, som er den vedtægtsmæssige frist for fremlæggelsen af årsregnskabet inden generalforsamlingen, som var indkaldt til den 26. juni 2002.

Det er derfor nødvendigt at udskyde generalforsamlingen yderligere, hvilket er meget beklageligt, men samtidig vil bestyrelsen dog gerne udtrykke sin tilfredshed med, at der nu er skabt ro omkring K 1 A/S' økonomiske situation i forhold til kommunen.

Da den nye generalforsamling skal indkaldes med 14 dages varsel i henhold til vedtægterne, og da bestyrelsen ikke ønsker at afholde en generalforsamling midt i sommerferieperioden, er det besluttet at afholde den ordinære generalforsamling

Torsdag, den 15. august 2002, kl. 19.00

...

Selskabets årsregnskab for 2001 ligger til eftersyn på selskabets kontor fra den 7. august 2002.

...”

Ankenævnet udtaler:

Indledningsvis bemærkes, at da sagen vedrører K 1 A/S' og K 1 Holding A/S' årsregnskaber for kalenderåret 2001 samt K 2 ApS' årsregnskab for perioden 1. september 2000 til 31. december 2001, er det reglerne i den hidtidige årsregnskabslov (bekendtgørelse nr. 526 af 17. juni 1996 af lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v.), som finder anvendelse, jf. den nye årsregnskabslov (lov nr. 448 af 7. juni 2001 om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. (årsregnskabsloven)) § 165, stk. 3, med de ændringer, der følger af den nye lovs § 169. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen burde derfor i sine skrivelser af 6. september 2002, hvorved ledelsesmedlemmerne i selskaberne blev pålagt afgifter for ikke rettidig indsendelse af selskabernes årsregnskaber, rettelig have henvist til den nye årsregnskabslovs § 169, stk. 1, nr. 3, og stk. 3, jf. den hidtidige årsregnskabslovs § 62, stk. 6, som hjemmel for pålægget. Tilsvarende burde Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i den påklagede afgørelse af 26. september 2002, hvorved styrelsen med undtagelse af de 4 ledelsesmedlemmer, som først tiltrådte efter indsendelsesfristens udløb, afslog at fritage medlemmerne for betaling af de pålagte afgifter, rettelig have henvist til den hidtidige årsregnskabslovs § 62, stk. 7, som hjemmel for mulig afgiftsfritagelse.

Foreligger der væsentlig usikkerhed om regnskabsgrundlaget skal der gives oplysning herom i årsberetningen, jf. den hidtidige årsregnskabslov § 56, stk. 1, og væsentlig usikkerhed om regnskabsgrundlaget kan som udgangspunkt ikke anses for en sådan særlig omstændighed, som efter den hidtidige årsregnskabslov § 62, stk. 7, kan danne grundlag for hel eller delvis eftergivelse af pålagte afgifter for ikke rettidig indsendelse af årsregnskaber.

Henset til, at politiet ikke senere end den 16. maj 2002 ses at være blevet anmodet om at returnere beslaglagt regnskabsmateriale og at forhandlingerne med Farum Kommune allerede i midten af juni 2002 blev tilendebragt samt under hensyntagen til, at bestyrelserne i K1 A/S og K 1 Holding A/S ikke ønskede at afholde generalforsamling midt i sommerferieperioden, men i stedet valgte at udskyde afholdelsen heraf til den 15. august 2002, jf. nærmere meddelelsen af 19. juni 2002, synes de pågældende ledelsesmedlemmer ikke i tilstrækkelig grad at have søgt at fremme indsendelsen af årsregnskaberne. Der foreligger derfor ikke sådanne særlige omstændigheder, som efter nævnte bestemmelse kan berettige, at de pålagte afgifter eftergives.

Med hensyn til de sidste 4 afsnit i styrelsens afgørelse af 26. september er det ankenævnets opfattelse, at der kendeligt er tale om et fejlцитat, hvilket heller ikke er bestridt af klager.

Ankenævnet tiltræder derfor, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved afgørelsen af 26. september 2002 har afslået at fritage de pågældende ledelsesmedlemmer for betaling af de pålagte afgifter.

16) Kendelse af 18. september 2003. (j.nr. 02-195.251).

Afgift i forbindelse med for sent indsendt årsregnskab ikke eftergivet.

(Ellen Andersen, Morten Iversen og Ulla Staal)

Ved skrivelse af 20. september 2002 har A på vegne af de enkelte bestyrelsesmedlemmer i K klaget over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved

skrivelser af 13. september 2002 har pålagt de pågældende ledelsesmedlemmer afgifter for ikke rettidig indsendelse af selskabets årsregnskab.

Sagens omstændigheder:

K har kalenderåret som regnskabsperiode og første regnskabsperiode fra den 2. juli til den 31. december 2001. Da selskabets årsregnskab for første regnskabsperiode ikke var modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen inden den i den hidtidige årsregnskabslovs § 62, stk. 1, fastsatte frist på 6 måneder efter regnskabsårets udløb, sendte styrelsen i henhold til lovens § 62, stk. 6, den 10. juli 2002 brev til selskabets ledelse på selskabets registrerede adresse med påkrav om at modtage regnskabet senest den 22. juli 2002. Samtidig meddelte styrelsen, at såfremt regnskabet blev modtaget senere, ville hvert medlem af selskabets ledelse i medfør af den hidtidige årsregnskabslovs § 62, stk. 6 og 7, blive pålagt afgift for overskridelse af indsendelsesfristen. Regnskabet blev først modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen den 5. september 2002, og ved skrivelser af 13. september 2002 pålagde styrelsen herefter under henvisning til den nye årsregnskabslovs § 151, stk. 3, de tre ledelsesmedlemmer i selskabet, K1, K2 og K3 hver en afgift på 3.000 kr.

I klageskrivelsen af 20. september 2002 til Erhvervsankenævnet har A som begrundelse for anmodningen om fritagelse for betaling af de pålagte afgifter anført:

”

...

I november 2001 købte A A/S rederiaktiviteterne af boet efter B, ..., bestående af ... [3 datterselskaber]

I forbindelse med forberedelsen af regnskabsudarbejdelsen for 2001 for den nye tilkøbte gruppe blev vi vedr. K konfronteret med et bogholderi, som var særdeles vanskeligt at gennemskue, da man havde gennemført 2 rekonstruktioner i de 3 underliggende partsrederier uden at der var blevet lavet egentlige opgørelser og dermed åbningsbalancer. Årsagen til disse mangler skyldes dels kurator for dødsboet efter B (partsreder i alle tre partsrederier), som ikke ville betale for opgørelserne, som kunne bibringe os de oplysninger vi manglede og dels den tidligere revisor C fordi denne havde anbefalet at fortsætte bogholderiet i samme bogholderikreds til trods for, at transaktioner vedrørende gammel og ny aktivitet dermed blev sammenblandet. Sagen blev

yderligere kompliceret af, at pengeinstituttet D allerede havde tabt et anseligt millionbeløb på engagementerne og havde udsigt til yderligere tab ved salget af skibene, som var under forberedelse i foråret 2002. D havde derfor heller ikke interesse i, at der blev udarbejdet opgørelser i forbindelse med rekonstruktionerne, idet det kun ville forøge deres tab. Engagementerne fortsatte derfor på samme konti til trods for, at der var tale om nye aktiviteter, hvilket gjorde gennemskueligheden endnu mere vanskelig.

Det var derfor nødvendigt at foretage et omfattende oprydningsarbejde i partsrederierne forinden regnskabet i K kunne udarbejdes. Det er vores opfattelse, at det ikke har været muligt at vurdere situationen, før vi kom ned i detaljerne. Det har af denne grund ikke været muligt for os at fremme processen yderligere, således at regnskabet kunne indsendes rettidigt.

...”

I anledning af klagen har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i skrivelse af 11. november 2002 bl.a. udtalt:

"

...

Sagens retlige omstændigheder

I medfør af årsregnskabsloven har selskabets ledelse et selvstændigt ansvar for, at selskabets bogførings- og regnskabsforhold tilrettelægges således, at årsregnskabet kan udarbejdes og revideres så betids, at godkendelse og indsendelse af regnskabet til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan ske – og sker – inden for tidsfristerne i årsregnskabslovens § 62.

Er et regnskab ikke modtaget rettidigt, pålægger Erhvervs- og Selskabsstyrelsen hvert medlem af bestyrelsen i selskabet en afgift. Afgiften beregnes i overensstemmelse med årsregnskabslovens § 62, stk. 6, 3. og 4. pkt.

Det fremgår af årsregnskabslovens § 62, stk. 6, 1. og 2. pkt., at er årsregnskab m.v. ikke modtaget senest 6 måneder efter regnskabsårets afslutning, sender Erhvervs- og Selskabsstyrelsen påkrav om indsendelse af årsregnskab m.v. til selskabets ledelse på selskabets adresse. Er årsregnskab m.v. ikke modtaget senest 8. hverdag efter dagen for påkravets datering, bliver afgiften opkrævet.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fritage for afgiften, hvis ”særlige omstændigheder taler derfor”, jf. årsregnskabslovens § 62, stk. 7, 2. pkt.

Ifølge lovmotiverne til denne bestemmelse foreligger sådanne særlige omstændigheder dog ”kun, hvor medlemmet overfor Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan godtgøre, at vedkommende har søgt at fremme indsendelse, og forsinkelsen derfor ikke kan lægges den pågældende til last”, jf. bemærkningerne til Lovforslag L 83, Folketinget 1993-94 vedrørende den dagældende § 62, stk. 5.

Styrelsens opfattelse

K's årsregnskab for perioden 2. juli – 31. december 2001 skulle være modtaget i styrelsen senest den 30. juni 2002. A A/S' køb af selskabet skete i november 2001. Den nye bestyrelse har således haft mere end 7 måneder til at få foretaget det omfattende oprydningsarbejde i selskabets bogholderi og til at få tilrettelagt nogle forretningsgange som kan sikre årsregnskabets rettidige indsendelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

På det grundlag finder styrelsen ikke, at der er tale om sådanne særlige omstændigheder, at bestyrelsesmedlemmerne kan fritages for den pålagte afgift."

Ankenævnet udtaler:

Indledningsvis bemærkes, at da sagen vedrører K's årsregnskab for perioden 2. juli til 31. december 2001 er det reglerne i den hidtidige årsregnskabslov (bekendtgørelse nr. 526 af 17. juni 1996 af lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v.), som finder anvendelse, jf. den nye årsregnskabslov (lov nr. 448 af 7. juni 2001 om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. (årsregnskabsloven)) § 165, stk. 3, med de ændringer, der følger af den nye lovs § 169. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen burde derfor i sine skrivelser af 13. september 2002, hvorved ledelsesmedlemmerne i selskabet blev pålagt afgifter for ikke rettidig indsendelse af selskabets årsregnskab, rettelig have henvist til den nye årsregnskabslovs § 169, stk. 1, nr. 3, og stk. 3, jf. den hidtidige årsregnskabslovs § 62, stk. 6, som hjemmel for pålægget.

Ankenævnet finder det ikke godtgjort, at det "oprydningsarbejde", som ifølge klageskrivelsen var nødvendigt at foretage, inden årsregnskabet kunne udarbejdes, og som selskabet har haft mere end 7 måneder til at udføre, har forhindret selskabet i rettidigt at indsende årsregnskabet. Ankenævnet finder det derfor ikke godtgjort, at der foreligger en sådan særlig omstændighed, som efter den hidtidige årsregnskabslov § 62, stk. 7, kan danne grundlag for hel eller delvis eftergivelse af de pålagte afgifter for ikke rettidig indsendelse af årsregnskabet.

Ankenævnet tiltræder derfor Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelser af 13. september 2002.

17) Kendelse af 6. oktober 2003. (j.nr. 02-212.969).

Afgift i forbindelse med for sent indsendt årsregnskab ikke eftergivet.

(Lise Høgh, Ellen Andersen og Jan Uffe Rasmussen)

Ved skrivelse af 7. oktober 2002 har advokat A på vegne K 1, K 2, K3 og K 4 mfl. klaget over de pålagte afgifter på 3.000 kr. pr. ledelsesmedlem.

Sagens omstændigheder:

I klagen af 7. oktober 2002 har klageren anført:

"På vegne mine klienter K mfl. skal jeg under hensyntagen til den af Dem meddelte frist påklage afgørelsen om betaling af afgift stor kr. 3000,00 pr. selskab til Erhvervsankenævnet.

Jeg er bekendt med, at de udstedte afgifter helt eller delvist retter sig mod de nævnte. Jeg har ikke på nuværende tidspunkt fuldt overblik over, hvor mange og til hvem af den nævnte personkreds Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har udstedt afgiftskrav under henvisning til Årsregnskabslovens bestemmelser.

Min klage over nærværende omfatter imidlertid samtlige afgiftskrav, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har udstedt i denne anledning.

Jeg skal høfligt anmode om, at der til brug for sagens videre behandling meddeles, hvilket krav Styrelsen har fremsat overfor de enkelte.

Jeg skal orientere om, at årsagen til overskridelsen af indsendelsesfristen er, at der har været væsentlig usikkerhed om, hvorvidt det var muligt at fortsætte selskaberne. Det har således i perioden været undersøgt, om der var mulighed for at foretage kapitalindsud i anledning af kapitaltabene i de enkelte selskaber.

Jeg er bekendt med, at der i den nævnte periode og forud herfor har været iværksat alle bestræbelser på at fremme en afklaring af disse forhold og dermed fremme indsendelse m.v. af årsregnskabet. Indsendelsen sker på det tidspunkt, hvor der principielt træffes beslutning om, at selskaberne skal fortsætte. Jeg skal bemærke, at situationen i de enkelte selskaber dog fortsat er uafklaret, således at det ikke på nuværende tidspunkt er afklaret, om selskaberne kan fortsættes.

...

Må jeg i øvrigt for god ordens skyld bemærke, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsens paragrafhenvvisninger i de nævnte afgørelser er forkerte, hvilket har givet mine klienter anledning til en vis retsusikkerhed."

I en af Erhvervsankenævnet indhentet redegørelse for sagen af 25. november 2002 har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen udtalt:

"...

Sagens faktiske omstændigheder:

Klagens sagsgenstand er ikke præciseret af A. Ud fra det påberåbte og de af klageren anførte journalnumre lægges det til grund, at klagen angår pålagte afgifter til ledelsesmedlemmerne af den øverste ledelse i følgende selskaber:

...[10 selskaber oplyst]

Selskabernes årsregnskab for 2001 skulle efter lovgivningens regler være modtaget i styrelsen senest den 30. juni 2002.

Den 10. juli 2002 har styrelsen fremsendt påkravsbreve til selskabernes øverste ledelse. Af påkravsbrevene fremgår det, at selskabets årsregnskab skal være modtaget i styrelsen senest den 22. juli 2002. Modtages det senere, vil hvert medlem af selskabets øverste ledelse blive pålagt en afgift.

Den 4. september 2002 modtog styrelsen selskabernes årsregnskaber.

Ved skrivelser af 13. september 2002 har styrelsen for hvert selskab pålagt de enkelte ledelsesmedlemmer en afgift på 3.000 kr. for for sen indsendelse af selskabets årsregnskab.

B klagede ved skrivelse af 29. september 2002 over at være blevet pålagt en afgift som følge af for sen indsendelse af C A/S' årsregnskab. Han begrundede klagen med, at han var blevet fyret fra sin stilling som butiksbestyrer pr. 31. maj 2001. I skrivelse af 16. oktober 2002 frafaldt styrelsen den pålagte afgift.

Ved skrivelse af 7. oktober 2002 har A på vegne af sine klienter K klaget over afgiftspålæggelser til disse i ovennævnte selskaber. Som begrundelse for klagesagen anføres det, "at der har været væsentlig usikkerhed om, hvorvidt det var muligt at fortsætte selskaberne". Det nævnes videre, at det i perioden har været undersøgt, om der var mulighed for at foretage kapitalindsud i selskaberne, samt at der har været iværksat alle bestræbelser på at fremme en afklaring af forholdene. Det oplyses, at indsendelsen af årsregnskaberne sker på det tidspunkt, hvor der træffes beslutning om, at selskaberne skal fortsætte.

Sagens retlige omstændigheder

I medfør af årsregnskabsloven har selskabets ledelse et selvstændigt ansvar for, at selskabets bogførings- og regnskabsforhold tilrettelægges således, at årsregnskabet kan udarbejdes og revideres så betids, at godkendelse og indsendelse af regnskabet til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan ske – og sker – inden for tidsfristerne i årsregnskabslovens § 62.

Er et regnskab ikke modtaget rettidigt, pålægger Erhvervs- og Selskabsstyrelsen hvert medlem af bestyrelsen i selskabet en afgift. Afgiften beregnes i overensstemmelse med årsregnskabslovens § 62, stk. 6, 3. og 4. pkt.

Det fremgår af årsregnskabslovens § 62, stk. 6, 1. og 2. pkt., at er årsregnskab mv. ikke modtaget senest 6 måneder efter regnskabsårets afslutning, sender Erhvervs- og Selskabsstyrelsen påkrav om indsendelse af årsregnskab m.v. til selskabets ledelse på selskabets adresse. Er årsregnskab m.v. ikke modtaget senest 8. hverdag efter dagen for påkravets datering, bliver afgiften opkrævet.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fritage for afgiften, hvis ”særlige omstændigheder taler derfor”, jf. årsregnskabslovens § 62, stk. 7, 2. pkt.

Ifølge lovmotiverne til denne bestemmelse foreligger sådanne særlige omstændigheder dog ”kun, hvor medlemmet overfor Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan godtgøre, at vedkommende har søgt at fremme indsendelse, og forsinkelsen derfor ikke kan lægges den pågældende til last”, jf. bemærkningerne til Lovforslag L 83, Folketinget 1993-94 vedrørende den dagældende § 62, stk. 5.

Styrelsens opfattelse

Det enkelte selskabs årsregnskab for 2001 skulle have været modtaget i styrelsen senest den 30. juni 2002. Den omstændighed, at der hersker væsentlig usikkerhed om et selskabs fortsatte drift, berettiger ikke, at selskabets årsregnskab ikke indsendes rettidigt. I en sådan situation er årsregnskabet netop særligt betydningsfuldt for selskabets kreditorer og øvrige samhandelsparter. Aflæggelse af årsregnskab indebærer ofte betydelige elementer af skøn. Såfremt der er væsentlig usikkerhed om selskabets fortsatte drift, må der blot oplyses herom i årsregnskabet, herunder i ledelsens beretning, jfr. årsregnskabslovens § 56, stk. 1.

Styrelsen finder således ikke, at der er tale om sådanne særlige omstændigheder, at bestyrelsesmedlemmerne kan fritages for den pålagte afgift.”

Klager har den 3. januar 2003 endvidere udtalt:

“ ...

Mod de to driftsselskaber D ApS, CVR-nr. ... og E ApS, CVR-nr. ... blev der af selskabernes bankforbindelse indledt konkursbehandling ved Skifteretten den 10. oktober 2002. Konkursbehandlingen blev udsat under henvisning til Konkurslovens § 24 på at undersøge mulighederne for opnåelse af en kreditorordning, dvs. at selskaberne i realiteten pt. er undergivet betalingsstandsreglerne i Konkursloven. Selskabet F København ApS, CVR-nr. er ikke undergivet hverken betalingsstandsning eller konkursbehandling. I de øvrige selskaber er der ikke egentlige aktiviteter.

Som det fremgår af min klageskrivelse var der i juni, juli og august måned usikkerhed om selskabets fortsatte drift. På et møde den 29. august blev det imidlertid besluttet at fortsætte driften og fremsende årsregnskaberne til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Revisor der deltog i mødet blev straks anmodet herom, og arbejdet var færdiggjort, således at årsregnskaberne kunne underskrives den 2. september, hvorefter de blev fremsendt til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen straks herefter.

Såfremt Erhvervsankenævnet ikke finder at kunne bortse fra fristoverskridelsen, gøres det supplerende gældende, at Erhvervsankenævnet skal bortse fra den overskridelse der beror på tidspunktet fra 29. august 2002 og til årsregnskabs modtagelse i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen den 4. september, idet det ikke rent praktisk har været muligt at fremskynde fremsendelsen, og således at årsregnskaberne var modtaget i Styrelsen inden den 1. december 2002.

Jeg skal yderligere anføre, at K 1 og K2 hver især er blevet pålignet kr. 30.000,00, hvilket forekommer at være ude af proportioner med overskridelsens art og karakter og særlig baggrund."

Ankenævnet udtaler:

Indledningsvis bemærkes, at da sagen vedrører de af ... [10 navngivne selskaber] indsendte årsregnskaber for perioden 1. januar 2001 – 31. december 2001, er det reglerne i den hidtidige årsregnskabslov (bekendtgørelse nr. 526 af 17. juni 1996 af lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v.), som finder anvendelse, jf. den nye årsregnskabslov (lov nr. 448 af 7. juni 2001 om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. (årsregnskabsloven) § 165, stk. 3, med de ændringer, der følger af den nye lovs § 169. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen burde derfor i sine skrivelser af 13. september 2002, hvorved ledelsesmedlemmerne i selskaberne blev pålagt afgifter for ikke rettidig indsendelse af selskabernes årsregnskaber, rettelig have henvist til den nye årsregnskabslovs § 169, stk. 1 og stk. 3, jf. den hidtidige årsregnskabslovs § 62, stk. 6 som hjemmel for pålægget.

Det tiltrædes, at selve et selskabs økonomiske forhold, herunder forhold omkring selskabets økonomi, der er kernen i pligten til regnskabsaflæggelse og regelsættet i årsregnskabsloven ikke kan anses for omfattet af sådanne særlige omstændigheder, som anført i årsregnskabslovens § 62, stk. 7, og dermed danne grundlag for at fritage et selskabs ledelse for at indsende regnskaberne rettidigt.

Såvel afgifternes størrelse som forfaldstidspunktet er lovbestemte, således at afgifterne udløses ved blot en dags overskridelse. Adgangen til efterfølgende at fritage for afgifter beror ikke på længden af fristoverskridelsen, men af årsagen til fristoverskridelsen.

Ankenævnet tiltræder derfor, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved afgørelser af 13. september 2002 har pålagt K 1, K 2, K3 og K 4 afgifter for for sen indsendelse af selskabernes årsregnskaber.

18) Kendelse 18. november 2003. (j.nr. 02-228.907).

Afgift i forbindelse med for sent indsendt årsregnskab ikke eftergivet.

(Ellen Andersen, Niels Bolt Jørgensen og Ulla Staal)

Ved skrivelse af 21. november 2002 har advokat A på vegne af de enkelte ledelsesmedlemmer i K 1 ApS, K 2 A/S, K 3 ApS, K 4 ApS og K 5 ApS klaget over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i skrivelse af 22. oktober 2002 har afslået at fritage de pågældende ledelsesmedlemmer for betaling af pålagt afgift for ikke rettidig indsendelse af selskabernes årsregnskaber.

Sagens omstændigheder:

De omhandlede selskaber har alle kalenderåret som regnskabsperiode. Da selskabernes årsregnskaber for 2001 ikke var modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen inden den i den hidtidige årsregnskabslovs § 62, stk. 1, fastsatte frist på 6 måneder efter regnskabsårets udløb, sendte styrelsen i henhold til lovens § 62, stk. 6, den 10. juli 2002 brev til selskabernes ledelse på selskabernes registrerede adresser med påkrav

om at modtage regnskaberne senest den 22. juli 2002. Samtidig meddelte styrelsen, at såfremt regnskaberne blev modtaget senere, ville hvert medlem af selskabernes øverste ledelse i medfør af den hidtidige årsregnskabslovs § 62, stk. 6 og 7, blive pålagt afgift for overskridelse af indsendelsesfristen. Regnskaberne blev først modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen den 23. august 2002, for K 2 A/S's vedkommende dog først den 3. september 2002, og ved skrivelser af 30. august og 13. september 2002 pålagde styrelsen herefter under henvisning til den nye årsregnskabslovs § 151, stk. 3, de enkelte ledelsesmedlemmer i selskaberne en afgift for ikke rettidig indsendelse af årsregnskaberne.

Ved skrivelse af 22. oktober 2002 afslog Erhvervs- og Selskabsstyrelsen en anmodning af 27. september 2002 fra advokat A om afgiftsfritagelse. I Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse anførtes:

”...

De begrundede anmodningen om afgiftsfritagelse med, at opstarten i juni/juli 2001 af K 1 ApS blev meget turbulent. En række bygningsarbejder trak ud, og omkostningerne oversteg væsentligt budgettet. Starten blev forsinket, og en forventet omsætning udeblev, hvorfor selskabet allerede i løbet af 2001 fik et meget betydeligt underskud. Som følge af dette negative resultat krævede selskabets revisor, at selskabets resultat var præcist afspejlet i selskabets bogføring. Denne opgave var ikke forudsat, og resultatet blev, at det ikke var muligt at færdiggøre regnskabet for K 1 ApS ved fristen for indsendelse af regnskabet.

Som følge af det dårlige resultat i K ApS blev selskabet endevendt for at sikre, at regnskabsaflæggelsen blev korrekt. Da det ikke var muligt at afslutte regnskabet for K ApS, var det heller ikke muligt at afslutte de regnskaber, der vedrører selskaber, som havde mellemregning eller ejerskab [til K 1 ApS] før regnskabet for [K 1 ApS] var afsluttet.

De har tilføjet, at hvis Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke kan eftergive afgiften til direktionen i K 1 ApS, da at eftergive afgifterne til bestyrelsen/direktion i de øvrige selskaber, som uden indflydelse har måttet afvente K 1 ApS' regnskab.

Hertil bemærkes, at efter årsregnskabsloven har et selskabs ledelse ansvar for, at selskabets bogførings- og regnskabsforhold tilrettelægges således, at årsregnskabet kan udarbejdes og revideres så betids, at godkendelse og indsendelse af regnskabet til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan ske – og sker – inden for tidsfristerne i årsregnskabsloven.

Der påhviler således selskabets ledelse et selvstændigt ansvar for, at indsendelsesfristerne overholdes.

Under ganske særlige omstændigheder kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen helt eller delvis fritage et ledelsesmedlem for betaling af afgift, hvis ledelsesmedlemmet har godtgjort over for styrelsen, at vedkommende har søgt at fremme indsendelsen m.v., og at forsinkelsen derfor ikke kan lægges vedkommende til last, jf. årsregnskabslovens § 152.

Af årsregnskabslovens § 142 fremgår, at andre bestræbelser for at rekonstruere en virksomhed end de i §§ 140 (betalingsstandsning) og 141 (konkurs) nævnte ikke fritager virksomheden for pligten til at indsende årsrapport inden udløbet af lovens indsendelsesfrister.

Der kunne således ikke være givet udsættelse med indsendelsen i det foreliggende tilfælde, hvor der forelå betydelige økonomiske problemer i K 1 ApS.

Den omstændighed, at der hersker usikkerhed om den økonomiske situation i et selskab, kan ikke begrunde, at årsregnskabet ikke udarbejdes og indsendes rettidigt. I forarbejderne til § 152 hedder det: ”Usikkerhed omkring opgørelsen af regnskabet berettiger heller ikke i sig selv til afgiftsfritagelse, uanset hvad grunden hertil måtte være. I så fald må der oplyses om usikkerheden i årsrapporten, se forslaget § 77, nr. 2. Af hensyn til kreditorer og investorer er det netop særlig vigtigt, at årsrapporten offentliggøres rettidigt i denne situation.”

Problemer i et datterselskab eller en handelsparter kan heller ikke i sig selv begrunde, at årsregnskabet ikke indsendes rettidigt. Regnskabet har også i denne situation betydning for selskabets kreditorer, hvorfor oplysningerne i regnskabet skal stilles til kreditorernes rådighed. Aflæggelse af årsregnskab indebærer ofte betydelige elementer af skøn og vurderinger, fordi en lang række forhold ikke kan opgøres entydigt. Hvis der er en væsentlig usikkerhed forbundet med en eller flere af årsregnskabet poster, må ledelsen således oplyse herom i årsrapporten.

På denne baggrund finder styrelsen ikke, at [der] er oplyst sådanne særlige omstændigheder, som kan begrunde hel eller delvis afgiftsfritagelse for bestyrelse/direktion i selskaberne.

De pålagte afgifter fastholdes således.

...”

I klageskrivelsen af 21. november 2002 til Erhvervsankenævnet har advokat A anført:

”...

I Erhvervs- og Selskabsstyrelsens skrivelse af 22. oktober d.å. anføres bl.a. følgende:

”... Aflæggelse af årsregnskab indebærer ofte betydelige elementer af skøn og vurderinger, fordi en lang række forhold ikke kan opgøres entydigt. Hvis der er en væsentlig usikkerhed forbundet med en eller flere af årsregnskabet poster, må ledelsen således oplyse herom i årsrapporten.”

Det citerede har ikke sammenhæng med realiteterne. Alle regnskaberne, bortset fra K 1 ApS, var klar til indsendelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen inden fristens udløb, men af hensyn til værdiansættelserne i K 1 ApS var det bestyrelsernes opfattelse, at det ville være mere korrekt at indsende årsregnskaberne med viden om den økonomiske situation i K 1 ApS og ikke ved at anvende et skøn som kunne indebære en betydelig ændring i selskabernes regnskaber. Det var bestyrelsernes opfattelse, at det ville være urimeligt og utilfredsstillende blot at anføre en bemærkning i regnskaberne om usikkerheden vedrørende K 1 ApS i betragtning af, at bestyrelserne sad inde med en bedre viden.

Jeg skal for god ordens skyld gentage, at det ikke hos bestyrelserne har været til hensigt ikke at ville indsende årsregnskaberne rettidigt, at bestyrelserne netop sikrede, at årsregnskaberne var klar til indsendelse, selv om K 1 ApS endnu ikke var færdigrevideret, men at bestyrelserne bedømte, at det ville være rigtigst først efterfølgende at indlevere regnskaberne. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at det ikke er usikkerhederne i de enkelte regnskaber, men usikkerhederne i K 1 ApS’ afsmittende virkning på de nævnte selskabers regnskaber, der var afgørende.

Da bestemmelserne i årsregnskabslovens § 152 har baggrund i et krav om, at selskaber skal indsende regnskaberne til tiden, og da en skærpelse alene er begrundet i, at det var den almindelige erfaring, at regnskaberne før den lovmæssige skærpelse ikke blev afleveret til tiden, bør der tages hensyn til, at det ikke er udtryk for, at bestyrelserne finder fristen for underordnet, men begrundet i konkrete omstændigheder. Der må i denne forbindelse tages hensyn til, at de enkelte bestyrelsesmedlemmer i almindelighed altid har overholdt indlevering af regnskaber til tiden, og der bør også tages hensyn til, at der trods alt gik relativ kort tid efter fristens overskridelse før regnskaberne blev indleveret. Når dette var muligt, skyldtes det, at der blev sat betydelige ressourcer ind på at færdiggøre K 1 ApS så tæt på fristen som muligt.

...”

I skrivelse af 9. december 2002 har advokat A yderligere anført:

...”

Den nærmere undersøgelse af sagen giver anledning til at nedlægge følgende yderligere påstand:

Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelser (der vedlægges alene afgørelse af 13. september 2002 til B for selskabet K 2 A/S, men de andre afgørelser vedrørende ovennævnte selskaber til de øvrige bestyrelsesmedlemmer er tilsvarende) om afgiftspålæg til samtlige bestyrelsesmedlemmer i de ovennævnte selskaber (herefter "afgørelserne" samt Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 22. oktober 2002 vedrørende afslag på dispensation fra afgiftspålæg (herefter "afgørelse af 22. oktober 2002")) erklæres ugyldige, jf. § 24, stk. 1, 1. pkt., forvaltningsloven, lov nr. 571 af 19/12/1985.

Til støtte for denne påstand vil jeg fremføre følgende:

Denne sag skal ikke afgøres på grundlag af lov om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v., lov nr. 448 af 07/06/2001 (herefter "den nye årsregnskabslov"), men bekendtgørelse af lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v. lbk. nr. 526 af 17/06/1996 (herefter "den gamle årsregnskabslov"), ifølge overgangsbestemmelsen i den nye årsregnskabslov § 165, stk. 3.

I henhold til ikrafttrædelses bestemmelse i den nye lov § 165, stk. 1, er hovedreglen, at loven træder i kraft den 1. januar 2002 med virkning for regnskabsår, der begynder **den 1. januar 2002 eller senere**.

Modifikationen af hovedreglen er, at den gamle lov fortsat finder anvendelse for regnskabsår, der begynder **før den 1. januar 2002**, jfr. § 165, stk. 3 i den nye lov, dog med de ændringer, der følger af denne lovs § 169.

Idet det i disse sager drejer sig om årsregnskaber for perioden **01.01.2001 - 31.12.2001**, skal reglerne i den gamle årsregnskabslov anvendes. Dette medfører, at sagerne skal bedømmes efter § 62 i den gamle lov, og ikke efter §§ 138, 151 samt 152 som anført i afgørelserne.

Ifølge de grundlæggende forvaltningsretlige principper om afgørelses begrundelse, navnlig § 24, stk. 1, 1. pkt. skal begrundelse indeholde henvisning til de retsregler, i henhold til hvilke afgørelsen er truffet.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen bruger i afgørelserne alene henvisninger til paragrafferne samt betegnelse "årsregnskabsloven".

Det antages almindeligvis, at det i tilfælde hvor der findes en entydig, almindelig betegnelse for en lov som er kendt for parten, vil det være tilstrækkeligt at henvise til loven ved denne betegnelse, jf. John Vogter, Forvaltningsloven med kommentarer, 1999, s. 422. "Årsregnskabsloven" må vel som udgangspunkt anses for en sådan almindelig kendt lov.

Dog er det nødvendigt at angive af lovens (lovbekendtgørelsens) nummer og dato samt lovens rigtige betegnelse i andre tilfælde, især i tilfælde af

hvor den almindeligt kendte lov er afløst af en ny lov på området, således som det er tilfældet med den nye årsregnskabslov.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen henviser tilsyneladende i afgørelserne både til de nye og gamle bestemmelser uden at præcisere nærmere, hvilken af lovene de pågældende bestemmelser hører under, og hvilken af lovene afgørelserne er truffet efter.

Desuden anfører Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i afgørelsernes sidste afsnit følgende:

"Til orientering er årsregnskabsloven § 62 og § 63 a gengivet i uddrag på bagsiden". Men i realiteten er der gengivet uddrag af §§ 151, 152, 138 samt 165 i den nye lov og ingen uddrag af §§ 62 og 63a.

I øvrigt har selve henvisningen til § 63a vedrørende filialbestyrernes ansvar ingen relevans for nærværende sag, idet ingen af de omhandlede selskaber er filialer.

Yderligere bygger Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fejlagtig sin afgørelse af 22. oktober 2002 på den nye lov. I denne afgørelse henviser Erhvervs- og Selskabsstyrelsen bl.a. til forarbejderne til § 152 i den nye lov og ikke til forarbejderne til § 62, stk. 7 i den gamle lov: "Usikkerhed omkring opgørelse af regnskabet berettiger heller ikke i sig selv til afgiftsfritagelse, uanset hvad grunden hertil måtte være. I så fald må der oplyses om usikkerhed i årsrapporten, se forslagens § 77, nr. 2. Af hensyn til kreditorer og investorer er det netop særlig vigtigt, at årsrapporten offentliggøres rettidigt i denne situation".

Dette medfører dels, at man fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsens side ikke får taget stilling til motiverne til § 62, stk. 7, dels følger det deraf, at man formentlig anvender mere skærpede motiver på et sæt regler, som ikke har så skærpet en baggrund.

Folketingets Ombudsmand har bl.a. udtalt, at en ordning, hvorefter afgørelser skal begrundes, må antages i almindelighed at give øget garanti for afgørelsernes rigtighed, herunder for at afgørelsesgrundlaget er sagligt og fyldestgørende, og at en begrundelse kan hjælpe modtageren til bedre at forstå afgørelsen og kan få afgørende betydning for hans accept af en (rigtig) afgørelse, der går ham imod, jf. Folketingets Ombudsmand, beretning 1978, 134. Disse betragtninger om øget garanti for afgørelsernes rigtighed må så meget desto mere gælde ved ufuldstændige eller fejlagtige begrundelser.

På baggrund af det ovennævnte, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsens begrundelse af afgørelserne ikke betragtes som saglig og fyldestgørende, således som dette tilsigtes med de forvaltningsretlige principper, men derimod som utilstrækkelige og misvisende.

Til yderligere støtte for de i min klage af 21. november 2002 nævnte synspunkter anføres følgende:

Indledningsvis skal det bemærkes, at med støtte i det ovennævnte, skal denne sag afgøres på grundlag af § 62 i den gamle lov og ikke efter § 152 i den nye lov som tidligere anført i min skrivelse af 26. september 2002 til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen samt min skrivelse af 21. november 2002 til Erhvervsankenævnet.

I henhold til § 62, stk. 6, pålægges de enkelte medlemmer af selskabets bestyrelse, direktion eller lignende ledelsesorgan en særlig afgift, såfremt årsregnskabet er modtaget for sent i forhold til fristerne i § 62, stk. 1, jf. § 169 i den nye årsregnskabslov.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan, jf. § 62, stk. 7, 2. pkt. undlade at pålægge et ledelsesmedlem en afgift eller fritage den pågældende for betaling af en allerede pålagt afgift, hvis særlige omstændigheder taler herfor.

Hvad er så de "særlige omstændigheder"?

Det kan konstateres, at begrebet "særlige omstændigheder" ikke er defineret i selve loven. Forarbejderne til denne kommer heller ikke med en klar definition af disse.

Ifølge lovmotiverne til bestemmelsen foreligger disse særlige tilfælde "kun, hvor medlemmet over for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan godtgøre, at vedkommende har søgt at fremme indsendelse, og at forsinkelsen derfor ikke kan lægges den pågældende til last", jf. bemærkningerne til lovforslag nr. L 83, Folketinget 1993-94 A 1640, vedrørende den dagældende § 62, stk. 5.

Idet der ikke er noget i forarbejderne, der angiver præcis fortolkning af de "særlige omstændigheder", har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen en friere adgang til at fortolke bestemmelsen om afgifts fritagelse.

Til støtte for, at der dog er en vis fortolkning af reglen fremføres nedenfor politikernes motiver til § 62.

Hovedsigten med stramningerne af reglerne i den gamle årsregnskabslov for indsendelse af årsregnskaber var at fremme rettidig indsendelse af disse, jf. bemærkninger til lovforslag nr. L 83, Folketinget 1993-94, samt lovforslag L 223, Folketinget 1994-95.

Dog udtaler Kirsten Jacobsen bl.a., at "Fremskridtspartiet er enig med ministeren i, at vi må have sat en stopper for dem, der bevidst spekulerer i at lade være med at indsende regnskaber. Så grundideen i og sigtet med forslaget er vi helt enige i", Folketinget 1994-95, 5175.

Sonja Mikkelsen erklærer sig enig i sin udtalelse med Kirsten Jacobsen i, "at dem, der er ude på at misbruge det her og spekulerer i ikke at indsende årsregnskaber, skal man komme efter".

Det kan således udledes fra det ovenfor anførte, at hensigten med strammingerne af reglerne vedrørende indsendelse af årsregnskaber var at ramme de tilfælde, hvor loven bliver mere eller mindre bevidst misbrugt.

...”

I anledning af klagen har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i skrivelse af 17. januar 2003 bl.a. udtalt:

”...

3. Sagens retlige omstændigheder

I henhold til årsregnskabslovens § 138, stk. 1, jf. overgangsreglen i § 165, stk. 3, skal et selskabs årsrapport være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest 6 måneder efter regnskabsårets afslutning.

Modtages et regnskab for sent, finder reglerne i årsregnskabslovens §§ 150 – 152 anvendelse, jf. § 2, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 1076 af 17. december 2001 om indsendelse og offentliggørelse af årsrapporter m.v. i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Det gælder også for regnskaber aflagt efter den tidligere årsregnskabslov.

Modtages årsrapporten for sent, efter at styrelsen har sendt et påkravsbrev, pålægger styrelsen hvert medlem af virksomhedens øverste ansvarlige ledelse en afgift, jf. § 151, stk.1.

I henhold til § 152, stk. 1, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen under ganske særlige omstændigheder helt eller delvis fritage et ledelsesmedlem for betaling af afgift efter § 151, hvis den pågældende kan godtgøre over for styrelsen, at han eller hun har søgt at fremme indsendelsen m.v., og at forsinkelsen derfor ikke kan lægges ham eller hende til last.

I afgørelsen, hvorved afgiften blev pålagt, gjorde styrelsen opmærksom på muligheden for afgiftsfritagelse.

...

5. Bemærkninger til klagen

5.1 Det er fortsat styrelsen opfattelse, at det forhold, at indsendelse af årsregnskaberne for de øvrige selskaber afventede afklaring i K 1 ApS, ikke er ganske særlige omstændigheder i den forstand udtrykket er anvendt i § 152, stk. 1.

...

Det forhold, at der er usikkerhed i K 1 ApS og den dermed afsmittende virkning på de øvrige selskabers regnskaber, kan der tages højde for i disses regnskaber, således at de kan aflægges og indsendes rettidigt i styrelsen. Der er derfor ikke tale om ganske særlige omstændigheder i den forstand, som

dette begreb anvendes i § 152. I forarbejderne til bestemmelsen hedder det herom: *”Usikkerhed omkring opgørelsen af regnskabet berettiger heller ikke i sig selv til afgiftsfritagelse, uanset hvad grunden hertil måtte være. I så fald må der oplyses om usikkerheden i årsrapporten, se forslaget § 77, nr. 2. Af hensyn til kreditorer og investorer er det netop særlig vigtigt, at årsrapporten offentliggøres rettidigt i denne situation.”* Det har således ikke været hensigten, at nogen usikkerhed i opgørelsen skulle kunne begrunde afgiftsfritagelse heller ikke usikkerhed i opgørelsen af økonomiske forhold i andre selskaber. Eventuel usikkerhed ved indregning skal beskrives i ledelsesberetningen i henhold til årsregnskabsloven § 77, nr. 2.

Med § 152, stk. 1, er retstilstanden efter den tidligere årsregnskabslovs § 62, stk. 7, 2. pkt., videreført, og i forarbejderne til bestemmelsen er anført nogle af de forhold, der er truffet afgørelser om under den tidligere årsregnskabslov. Usikkerhed ved opgørelsen af årsregnskabet, f.eks. på grund af usikkerhed om oplysninger, kan ikke fritage for afgift. Dette er fastslået i kendelser afsagt af ankenævnet under den tidligere årsregnskabslov. Der henvises til ankenævnets kendelse af 14. juni 2001 (00-177.851), som omhandlede problemer med udarbejdelse af koncernforbundne selskabers årsregnskab på grund af det ene selskabs tvangsakkord.

I forarbejderne til afgiftsbestemmelserne er det forudsat, at fritagelsesbestemmelsen, jf. nu den nye årsregnskabslovs § 152, skal have et meget snævert anvendelsesområde.

Herefter finder styrelsen ikke, at der foreligger de ganske særlige omstændigheder, som kan begrunde afgiftsfritagelse, jf. § 152, stk. 2.

5.2 Advokat A har under ankesagen påstået, at styrelsens afgørelser, hvorved der blev pålagt afgifter, er ugyldige. Det er nu advokat A's opfattelse, at styrelsen i sine afgørelser har henvist til en forkert lov og dermed forkerte paragraffer, da der er henvist til den nye årsregnskabslov.

Hertil bemærkes, at det er styrelsens afgørelse af 22. oktober 2002, som er indbragt for ankenævnet, og afgørelsen ikke indeholder stillingtagen til denne påstand, da advokat A i sin klage af 26. september 2002 til styrelsen ikke havde anført noget om ugyldighed.

Indsendelsesreglerne i den nye årsregnskabslov, som trådte i kraft den 1. januar 2002, finder anvendelse, jf. § 2 i indsendelsesbekendtgørelsen, jf. bekendtgørelse nr. 1076 af 17. december 2001 om indsendelse og offentliggørelse af årsrapporter m.v. i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Det følger af bestemmelserne i § 165, stk. 3, og § 168, at en virksomhed, hvis regnskabsår er startet før den 1. januar 2002 med udløb efter den 1. januar 2002, frit kan vælge, om virksomheden vil aflægge årsrapport efter reglerne i den nye årsregnskabslov, eller virksomheden vil aflægge årsregnskab efter de hidtil gældende regler i den gamle årsregnskabslov.

Som en konsekvens heraf fastsættes det i indsendelsesbekendtgørelsen, at den nye årsregnskabslovs regler om indsendelse af årsrapport finder tilsvarende anvendelse på årsregnskaber m.v., som virksomheden har valgt at aflægge efter reglerne i den gamle årsregnskabslov, da det ville være upraktisk, hvis styrelsen skulle henvise til begge regelsæt i sin automatiske regnskabs-rykker-procedure. Bekendtgørelsen trådte i kraft den 1. januar 2002.

Det fremgår af indsendelsesbekendtgørelsens § 2, stk. 2, at modtages årsrapporten ikke, eller modtages den ikke rettidigt i behørig stand, finder reglerne i årsregnskabslovens §§ 150 – 152 anvendelse.

Det er følgelig styrelsen opfattelse, at det er det rigtige lovgrundlag – som i øvrigt svarer til det tidligere – som er anvendt af styrelsen i afgørelserne om afgiftspålæggelse.

...

I ”Revision & Regnskab”, nr. 3, 2002, er på side 34 anført, at *”Uanset om virksomheden aflægger årsregnskab mv. efter de hidtidige regler, eller den aflægger årsrapport efter de nye regler, skal indsendelsen heraf til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen dog ske efter reglerne i den nye ÅRL og indsendelsesbekendtgørelsen.”*

Styrelsen kan naturligvis beklage, at der pga. fejlskrift er tale om forkerte henvisninger i standardteksten for afgiftspålæggelse. Der er imidlertid ikke tale om materielle forskelle på de relevante bestemmelser efter den tidligere og den nye årsregnskabslov, som har nogen betydning for resultatet af styrelsens afgørelse.

...”

I et supplerende indlæg af 25. februar 2003 har advokat A bl.a. bemærket:

”...

Det fastholdes, at afgørelsen er truffet på det forkerte lovgrundlag. Dermed er forvaltningslovens bestemmelser om rigtig begrundelse ikke overholdt.

Af hensyn til overblikket redegøres der hermed for gældende ret.

Årsregnskabsloven:

Den 1/1 2002 trådte den nye årsregnskabslov i kraft, lov nr. 448 af 07/06/2001 om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v., med virkning for regnskabsår, der **begynder den 1/1 2002 eller senere**, jf. § 165, stk. 1 i den nye årsregnskabslov.

Efter § 165, stk. 2 ophæves den gamle årsregnskabslov, bekendtgørelse af lov nr. 526 af 17/06/1996 om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v., men

efter § 165, stk. 3 skal den gamle lovs bestemmelser dog fortsat være gældende for regnskabsår, der **begynder før den 1. januar 2002**, dog med de ændringer, der gælder efter den nye lovs § 169, medmindre man vælger at aflægge årsrapport efter de nye regler, jf. § 168 i den nye årsregnskabslov. Ændringerne i § 169 består alene i ændring af afgiftsstørrelse samt frister for indsendelse af regnskaber mv.

Endelig fremgår det af § 165, stk. 3 sidste punktum, at indsendelsesfristen for årsregnskaber efter den nye lovs § 138, stk. 1 finder anvendelse for regnskabsperioder, der **begynder før den 1. januar 2002, men slutter efter den 31. december 2002**.

...

I denne sag drejer det sig om årsregnskaber for perioden **01.01.2001-31.12.2001** og selskaberne har ikke valgt at aflægge regnskab efter den nye årsregnskabslovs bestemmelser.

Det følger således af gældende ret, at regnskaber, der er påbegyndt før den 1. januar 2002 og som afsluttes inden den 31. december 2001, skal behandles efter de dagældende regler, nemlig lovebekendtgørelse nr. 526 af 17. juni 1996, § 62, stk. 1-7.

Indsendelsesbekendtgørelsen:

I den seneste redegørelse henviser Erhvervs- og Selskabsstyrelsen til reglerne i indsendelsesbekendtgørelsen, jf. bekendtgørelse nr. 1076 af 17. december 2001 og gør gældende, at denne finder anvendelse, uanset om virksomheden aflægger årsregnskab m.v. efter de hidtidige regler eller den aflægges årsrapport m.v. efter de nye regler. Dette begrundes med, at indsendelsesbekendtgørelsen skulle lette arbejdet for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, *"da det ville være upraktisk, hvis styrelsen skulle henviser til begge regelsæt i sin automatiske regnskabs-rykker-procedure."*

Anvendelsen af indsendelsesbekendtgørelsen, må fortolkes i overensstemmelse med den nye årsregnskabslov, herunder overgangsbestemmelserne i § 165, der som hovedregel henviser til, at de gamle regler om indsendelse af regnskaber med regnskabsår, der er begyndt før den 1. januar 2002 og som slutter senest den 31. december 2001, skal finde anvendelse.

Efter indsendelsesbekendtgørelsens § 1, stk. 3 gælder denne i overensstemmelse med den nye lov som hovedreglen også for regnskaber med regnskabsår påbegyndt før den 1. januar 2002, som aflægges efter reglerne i den gamle lov, dog med de undtagelser, der følger af § 165, stk. 3 og 4 i den nye lov.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsens begrundelse:

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen henviser i sin seneste redegørelse, side 6, 4. afsnit til indsendelsesbekendtgørelsens § 2.

Denne henvisning er for så vidt ukorrekt, idet § 2 vedrører årsrapporter (ikke årsregnskaber) efter den nye lovs bestemmelser. Det fremgår dog af § 2, stk. 6, at bestemmelserne i § 2, stk. 1- 4 finder tilsvarende anvendelse på indsendelse af årsregnskaber (den gamle lov) m.v., men der henvises dog til § 1, stk. 3, der netop undtager gamle regnskaber, som ikke vælger at anvende de nye regnskabsprincipper, jf. den nye årsregnskabslov § 168.

Derfor burde Erhvervs- og Selskabsstyrelsen have henvist til § 1, stk. 3, der er hovedreglen for indsendelsesbekendtgørelsens anvendelse for årsregnskaber fra før 1. januar 2002.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen henviser herefter på side 6, afsnit 7 til indsendelsesbekendtgørelsens § 2, stk. 2, hvoraf det fremgår, at reglerne i den nye årsregnskabslov §§ 150-152 finder anvendelse, hvis årsrapporten ikke modtages eller ikke modtages rettidigt i behørig stand.

Denne henvisning vedrører alene årsrapporter og ikke årsregnskaber, da disse er undtaget i § 2, stk. 6, jf. henvisning til § 1, stk. 3, jf. henvisningen her til § 165, stk. 3 i den nye årsregnskabslov.

På side 6, 5. afsnit henviser Erhvervs- og Selskabsstyrelsen til § 165, stk. 3 og § 168 i den nye årsregnskabslov. Henvisningen til § 165, stk. 3 må bero på en fejl, da denne alene omhandler de ”gamle ” regnskaber – altså fra før 1. januar 2002. Det er rigtigt, at der frit kan vælges, men det fremgår alene af § 168.

Da Erhvervs- og Selskabsstyrelsen både henviser til § 165, stk. 3 og til § 168 i afsnit 5 og da dette som nævnt ikke kan være korrekt, bliver fortolkning af afsnit 6 fejlagtig, idet der ikke af indsendelsesbekendtgørelsen fremgår nogen formuleringer, som kan fortolkes som antaget af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen med den virkning, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen af praktiske grunde skulle kunne henvise til regler efter eget for godt befindende.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen henviser i øvrigt på side 7, 1. afsnit til artikel i ”Revision & Regnskab”, nr. 3, 2000, s. 34 skrevet af Grethe Krogh Jensen, der er fuldmægtig i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Det må antages, at det citerede om lovens anvendelse, herunder fortolkning af indsendelsesbekendtgørelsens afsnit om hvilke regler der finder anvendelse på regnskaber, som er påbegyndt før den 1. januar 2002, beror på en fejlfortolkning af reglerne, jf. ovenfor.

For så vidt angår Erhvervs- og Selskabsstyrelsens bemærkning på side 7, 2. afsnit om, at forkerte henvisninger i standardteksten for afgiftspålæggelse skyldes en fejlskrift, fritager dette ikke Erhvervs- og Selskabsstyrelsen for ansvar for overholdelse af forvaltningsretlige principper. I øvrigt burde Erhvervs- og Selskabsstyrelsen henvise til indsendelsesbekendtgørelsen i sine

afgørelser, da Erhvervs- og Selskabsstyrelsen yderligere støtter sin begrundelse på denne.

Ifølge ombudsmandspraksis er der en række krav til anvendelse af standardbegrundelser, blandt andet at kravene i forvaltningsloven § 24 til begrundelsens indhold også gælder standardskrivelser samt, at angivelse af regler skal være klar og specifik, således at de for afgørelsen relevante retsregler "uden videre kan identificeres af den pågældende", jf. FOB 1996.335 vedrørende Københavns Universitets anvendelse af standardskrivelser til meddelelser af afslag på ansøgning om optagelse ... Ombudsmanden har derudover udtalt, at ressourcemæssige hensyn ikke fritager for korrekt begrundelsespligt.

Sammenfattende kan det efter min vurdering ud fra de anførte hensyn i denne samt tidligere skrivelser udledes, at en fyldestgørende begrundelse er særdeles vigtig i afgørelser, som pålægger afgift. Det må således antages, at § 169 i den nye årsregnskabslov ikke ophæver § 62 i den gamle lov, men blot indfører de enkelte ændringer i denne bestemmelse om frister og afgiftsstørrelser m.v. Dette medfører, at § 62 stadig er gældende for selskaber med regnskabsår, der begynder før den 1. januar 2002. Derfor er Erhvervs- og Selskabsstyrelsens henvisning i afgørelserne om afgiftspålæg til § 138 samt §§ 150-152 i den nye årsregnskabslov ukorrekt. "

Ved skrivelse af 21. marts 2003 har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen heroverfor bemærket:

" ...

Advokat A har fastholdt, at styrelsens afgørelse er truffet på forkert lovgrundlag, og dermed er forvaltningslovens bestemmelser om rigtig begrundelse ikke overholdt.

Hertil bemærkes, at det følger både af forholdets natur og forudsætningsvis af overgangsbestemmelsen i § 165, stk. 3, i den nye årsregnskabslov, at de virksomheder, som i overgangsperioden vælger at aflægge årsregnskab efter den gamle årsregnskabslov, skal indsende dette til offentliggørelse i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Såvel efter den gamle som efter den nye årsregnskabslov har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen hjemmel til at fastsætte regler herom.

Det følger således af § 64, stk. 1, i den gamle årsregnskabslov, at "Erhvervsministeren fastsætter bestemmelser om indsendelse og offentliggørelse af årsregnskaber m.v. ...". Erhvervsministerens kompetence til at fastsætte sådanne bestemmelser er henlagt til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, jf. § 64 a i den gamle årsregnskabslov, jf. § 1, nr. 3, i bekendtgørelse nr. 371 af 3. juni 1997 om henlæggelse af visse beføjelser til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen samt om klageadgang over visse afgørelser. Med hjemmel i § 64, stk. 1, i den gamle årsregnskabslov udstedte styrelsen bekendtgørelse nr. 788 af 29. august 1996, som er ændret ved bekendtgørelse nr. 560 af 18. juni 2001, om udarbejdelse, indsendelse og offentliggørelse af årsregnskab

m.v. og andre regnskabsmæssige dokumenter. Denne bekendtgørelse er ophevet ved den nye indsendelsesbekendtgørelse som omtalt nedenfor.

Tilsvarende følger det af § 155, stk. 3, i den nye årsregnskabslov, at ”Styrelsen fastsætter regler om indsendelse og offentliggørelse af årsrapporter ...”. Med hjemmel heri har styrelsen udstedt den nye indsendelsesbekendtgørelse, bekendtgørelse nr. 1076 af 17. december 2001 om indsendelse og offentliggørelse af årsrapporter m.v. i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Bekendtgørelsen ophæver som nævnt samtidig den tidligere bekendtgørelse, jf. § 17, stk. 2. Bestemmelserne i §§ 1-22 og § 33 samt bilag 1 i den tidligere bekendtgørelse om opstilling og udarbejdelse af årsregnskab, den indre værdis metode samt koncernregnskaber finder dog fortsat anvendelse for virksomheder, som aflægger årsregnskab m.v. efter lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v., jf. lovbekendtgørelse nr. 526 af 17. juni 1996, jf. § 165, stk. 3, i den nye årsregnskabslov.

Den nye indsendelsesbekendtgørelse finder anvendelse for såvel indsendelse og offentliggørelse af årsregnskaber m.v. aflagt efter den gamle årsregnskabslov som årsrapporter aflagt efter den nye årsregnskabslov, jf. den nye bekendtgørelses § 1, stk. 3.

Styrelsen har ikke - heller ikke tidligere - i sine afgørelser om pålæggelse af afgifter henvist til indsendelsesbekendtgørelsen, da denne yderligere information ville kunne komplicere forståelsen af afgiftsbrevet unødigt for langt de fleste af modtagerne af styrelsens afgiftsbreve.

Konklusion

Styrelsen skal – som i brev af 17. januar 2003 – fastholde sin afgørelse af 22. oktober 2002, da der ikke er oplyst sådanne særlige omstændigheder, som kan begrunde hel eller delvis fritagelse for afgifter.

Styrelsen skal samtidig fastholde, at afgørelserne om pålæggelse af afgifter er truffet fuldt lovligt.”

I skrivelse af 15. april 2003 har advokat A yderligere anført:

”...

Det er uforståeligt, hvad Erhvervs- og Selskabsstyrelsen mener med, at ”det følger af forholdets natur, at virksomheder, som i overgangsperioden vælger at aflægge årsregnskab efter den gamle årsregnskabslov, skal indsende dette til offentliggørelser i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen”.

Som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen selv fremhæver, følger det af overgangsbestemmelsen i den nye årsregnskabslov § 165, stk. 3, der fastsætter, at det er regler i den gamle årsregnskabslov, som finder anvendelse for regnskabsår, der begynder før den 1. januar 2002.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen redegør i øvrigt for, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har kompetence til at fastsætte bestemmelser om indsendelse og offentliggørelse af årsregnskaber m.v. efter den gamle årsregnskabslovs § 64a, hvilket derefter er sket, som anført i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens seneste skrivelse.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen gennemgår også § 155, stk. 3 i den nye årsregnskabslov samt redegør for den bekendtgørelse, der er udstedt i forbindelse hermed. Det fremhæves samtidig, at bestemmelserne i § 1-22 og § 33 samt bilag 1 i den gamle indsendelsesbekendtgørelse finder fortsat anvendelse.

Endelig fremhæves det, at den nye indsendelsesbekendtgørelse finder anvendelse for så vidt angår indsendelse og offentliggørelse af årsregnskaber og årsrapporter m.v. aflagt efter henholdsvis den gamle og den nye årsregnskabslov i henhold til § 1, stk. 3 i den nye indsendelsesbekendtgørelse.

Det anførte er – måske, bortset fra påstanden om ”forholdets natur” – korrekt gengivet, men det berører ikke det centrale i sagen, nemlig hvorledes Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anvender og fortolker de relevante love og bekendtgørelser.

Eneste relevante afsnit er sidste afsnit forud for Erhvervs- og Selskabsstyrelsens konklusioner, hvor det fremhæves, hvorledes Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fortolker brugen af indsendelsesbekendtgørelsen. En i sig selv tvivlsom retlig fortolkning, men mindre relevant, idet de fejlagtige henvisninger og fejlagtige gengivelser af relevante bestemmelser i afgiftsbrevene er, som tidligere påpeget, en klar overtrædelse af forvaltningsloven.”

Ankenævnet udtaler:

Da sagen vedrører de pågældende selskabers årsregnskaber for kalenderåret 2001, er det reglerne i den hidtidige årsregnskabslov (bekendtgørelse nr. 526 af 17. juni 1996 af lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v.), som finder anvendelse, jf. den nye årsregnskabslov (lov nr. 448 af 7. juni 2001 om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. (årsregnskabsloven)) § 165, stk. 3, med de ændringer, der følger af den nye lovs § 169. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen burde derfor i sine skrivelser 30. august og 13. september 2002, hvorved ledelsesmedlemmerne i selskaberne blev pålagt afgifter for ikke rettidig indsendelse af selskabernes årsregnskaber, rettelig have henvist til den nye årsregnskabslovs § 169, stk. 1, nr. 3, og stk. 3, jf. den hidtidige årsregnskabslovs § 62, stk. 6, som hjemmel for pålægget. Tilsvarende burde Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i den påklagede afgørelse af 22. oktober 2002, hvorved styrelsen afslog at fritage de pågældende ledelsesmedlemmer

for betaling af de pålagte afgifter, rettelig have henvist til den hidtidige årsregnskabslovs § 62, stk. 7, som hjemmel for mulig afgiftsfritagelse.

At Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i begrundelserne for afgørelserne om pålæg af afgift ikke har henvist til de relevante bestemmelser i den hidtidige årsregnskabslov, men i stedet fejlagtigt har henvist til de tilsvarende regler herom i den nye årsregnskabslov, findes ikke at kunne berøre afgørelsernes gyldighed.

Væsentlig usikkerhed om regnskabsgrundlaget, som der i givet fald skal gives oplysning om i årsberetningen, jf. den hidtidige årsregnskabslov § 56, stk. 1, findes ikke at kunne anses for en sådan særlig omstændighed, som efter den hidtidige årsregnskabslov § 62, stk. 7, kan danne grundlag for hel eller delvis eftergivelse af pålagte afgifter for ikke rettidig indsendelse af årsregnskaber.

Ankenævnet tiltræder derfor, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved afgørelsen af 22. oktober 2002 har afslået at fritage ledelsesmedlemmerne i de pågældende selskaber for betaling af de pålagte afgifter.

19) Kendelse af 27. november 2003. (j.nr. 03-105.886).

Afgift i forbindelse med for sent indsendt årsregnskab ikke eftergivet.

(Suzanne Helsteen, Kjeld Mors og Ulla Staal)

Ved skrivelse af 2. april 2003 har A på vegne af bestyrelsesmedlemmerne i K 1 A/S og K 2 ApS klaget over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsens i skrivelse af 21. marts 2003 har afslået at fritage de pågældende bestyrelsesmedlemmer for betaling af pålagte afgifter for ikke rettidig indsendelse af selskabernes årsregnskaber.

Sagens omstændigheder:

K 1 A/S og K 2 ApS har perioden 1. juli - 30. juni som regnskabsperiode. Da selskabernes årsregnskaber for perioden 1. juli 2001 - 30. juni 2002 ikke var modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen inden den i den hidtidige årsregnskabslovs § 62, stk. 1, fastsatte frist på 6 måneder efter regnskabsårets udløb, sendte styrelsen i hen-

hold til lovens § 62, stk. 6, den 15. januar 2003 breve til de pågældende selskabers ledelse på selskabernes registrerede adresser med påkrav om at modtage selskabernes regnskaber senest den 27. januar 2003. Samtidig meddelte styrelsen, at såfremt regnskaberne blev modtaget senere, ville hvert medlem af selskabernes øverste ledelse i medfør af den nye årsregnskabslovs §§ 150-152 blive pålagt afgift for overskridelse af indsendelsesfristen. Regnskaberne blev først modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen den 21. februar 2003, og ved skrivelser af 28. februar 2003 pålagde styrelsen herefter under henvisning til den nye årsregnskabslovs § 151, stk. 3, de fire bestyrelsesmedlemmer i begge selskaber, A, B, C og D, hver to afgifter á 2.000 kr.

I to i det væsentlige ligelydende skrivelser af 12. marts 2003 anmodede A på vegne af bestyrelsesmedlemmerne i de to selskaber Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om afgiftsfritagelse. I skrivelserne vedrørende K 1 A/S anførtes bl.a.:

”...

Bestyrelsen har den 30.11.2002 afholdt møde, hvor årsregnskabet for 2001/2002 var på dagsordenen. Bestyrelsen forventede en fremlæggelse af revisors udkast til årsregnskab på dette møde. Alene administrationens udkast kunne gennemgås, da selskabets revisor ikke ønskede at modtage regnskabsmaterialet og påbegynde revision, før selskabet var i stand til at stille sikkerhed for betaling af revisionsarbejdet.

I forlængelse af dette møde pålagde bestyrelsen direktionen at fremsende brev til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (dateret 19.12.2002) med anmodning om udsættelse af indsendelsen.

Bestyrelsen har i den efterfølgende periode jævnligt været i telefonisk kontakt med selskabets administration for at få oplysning om færdiggørelsen af revisionsarbejdet.

Der har siden oktober 2002 pågået forhandlinger om salg af selskabets væsentligste aktiv – ejendom i datterselskab K 2 ApS. Af forskellige årsager er denne handel først blevet gennemført pr. 15.01.03, hvorefter selskabet har været i stand til at stille sikkerhed for betaling af revisionsarbejde. Revisor har herefter revideret regnskabet, og selskabet har afholdt generalforsamling med godkendelse af årsregnskab den 19.02.2003.

Som det fremgår af ovennævnte samt vedlagte kopi af bestyrelsesreferat samt erklæring fra Ernst & Young, har bestyrelsen gjort sit til at fremme indsendelsen af årsregnskabet, og forsinkelsen kan derfor ikke lægges dem til last. Vi skal derfor anmode om, at bestyrelsen fritages for afgiften.”

Ved skrivelse af 21. marts 2003 afslog Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anmodningen om afgiftsfritagelse og anførte i den forbindelse bl.a.:

”...

Hertil bemærkes, at efter årsregnskabsloven har selskabets ledelse ansvar for, at selskabets bogførings- og regnskabsforhold tilrettelægges således, at årsregnskabet kan udarbejdes og revideres så betids, at godkendelse og indsendelse af regnskabet til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan ske - og sker - inden for tidsfristerne i årsregnskabslovens § 138 og § 165.

Det påhviler således hvert enkelt medlem af selskabets ledelse et selvstændigt ansvar for, at indsendelsesfristerne overholdes.

Det enkelte medlem kan fritages for betaling af afgiften i ganske særlige tilfælde, jf. § 152, stk. 1. Ifølge lovmotiverne til denne bestemmelse foreligger disse ganske særlige tilfælde dog "kun, hvor medlemmet over for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan godtgøre, at vedkommende har søgt at fremme indsendelsen, og at forsinkelsen derfor ikke kan lægges den pågældende til last".

Manglende betalingsevne til honorering af omkostninger ved revisors arbejde med heraf følgende forsinkelse af indlevering af regnskaberne - kan således ikke berettige til afgiftsfritagelse. Det er ledelsens pligt at sørge for, at der er midler til betaling, jf. anpartsselskabsloven § 20, stk. 1, og aktieselskabslovens § 54, stk. 3, om betryggende formueforvaltning og kapitalberedskab. Vedrørende anmodningen om udsættelse kan styrelsen oplyse, at der ikke er hjemmel for nogen myndighed til at give udsættelse. Indsendelsesfristen i årsregnskabsloven er således ufravigelig.

Da der ikke er oplyst sådanne særlige omstændigheder, som kan begrunde hel eller delvis afgiftsfritagelse, beklager styrelsen at måtte meddele, at man fastholder de pålagte afgifter.

...”

I klageskrivelsen af 2. april 2003 til Erhvervsankenævnet har A bl.a. anført:

”...

... Som bestyrelser for selskaberne har vi netop haft formueforvaltningen og kapitalberedskabet i tankerne ved vore dispositioner. For at forbedre kapitalberedskabet indledtes der i oktober 2002 forhandlinger om salg af selskabernes væsentligste aktiv - ejendommen ... (adresse). Denne handel kunne af forskellige årsager først gennemføres pr. 15.01.2003, hvorefter vi var i stand til at stille sikkerhed for betaling af revisionsarbejdet, og revisionen af årsregnskaberne for 2001/02 kunne gennemføres. Alternativet til denne disposition havde været en betalingsstandsning/konkurs og en tvangsauktion

af ejendommen. Begge dele blev af bestyrelsen vurderet som værende i strid med lovens tekst om betryggende formueforvaltning og kapitalberedskab, idet en tvangsauktion alt andet lige ville betyde en lavere pris for ejendommen med risiko for ikke at kunne honorere ikke-tinglyste krav fra andre kreditorer. Eftersom der siden oktober pågik seriøse forhandlinger med køber om salg af ejendommen og alene juridiske formuleringer i endelig købsaftale og ikke prisen var til forhandling, har bestyrelserne opfattet, at konkurs/tvangsauktion ville være en tilsidesættelse af deres pligt til betryggende formueforvaltning og kapitalberedskab.

De øvrige bestyrelsesmedlemmer – B, C og D - har gjort hvad de kunne for at fremskynde handlen, så de kan ikke gøres ansvarlige for forsinkelse. Betingelsen for fritagelse er, at de har taget initiativ til fremskyndelse, hvilket er sket på ekstraordinært bestyrelsesmøde samt telefonisk opfølgning, hvorved vi mener, at de har gjort deres pligt.

...”

I anledning af klagen har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i skrivelse af 10. juni 2003 bl.a. udtalt:

”...

Sagens retlige omstændigheder

Lovgrundlag

I henhold til ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelserne i § 165, stk. 3, i lov nr. 488 af 7. juni 2001 om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. (årsregnskabsloven, ny ÅRL) gælder reglerne i den samtidigt ophævede årsregnskabslov jf. lovbekendtgørelse nr. 526 af 17. juni 1994 (gl. ÅRL) for regnskabsår, der påbegyndes før 1. januar 2002 men med de ændringer, der følger af lovens § 169.

Efter årsregnskabslovens § 62, stk. 1, (gl. ÅRL) skal et selskabs årsregnskab indsendes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, så det er modtaget i styrelsen uden ugrundet ophold efter godkendelsen på generalforsamlingen eller ved tilsvarende lovlig beslutning og senest 6 måneder efter regnskabsårets afslutning. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan ikke dispensere herfra.

Lovens § 62, stk. 6, (gl. ÅRL), indeholder bestemmelse om en adfærdregulerende afgift, der pålægges de enkelte medlemmer af selskabets bestyrelse, direktion eller lignende ansvarligt organ, såfremt årsregnskabet er modtaget senere end 6 måneder efter regnskabsårets afslutning. Det følger af samme stykke, at det er en forudsætning for at pålægge afgifter, at styrelsen sender påkrav om indsendelse af årsregnskab til selskabets ledelse på selskabets adresse med en frist på 8 hverdage fra påkravsbrekets datering.

I henhold til årsregnskabslovens § 62, stk. 7, (gl. ÅRL), kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen helt eller delvist fritage et ledelsesmedlem for betaling af en allerede pålagt afgift, hvis særlige omstændigheder taler herfor. I den nye årsregnskabslovs § 152, stk. 1, er fritagelsen betinget af ganske særlige forhold, og kun hvis vedkommende kan godtgøre at have søgt at fremme indsendelsen, og at forsinkelsen derfor ikke kan lægges den pågældende til last. Med tekstændringen i den nye lov er der ikke tilsigtet nogen materiel ændring i forhold til den tidligere lov, jf. dennes bemærkninger, men alene en præcisering af retstilstanden.

Styrelsens opfattelse

...

Styrelsen skal i den forbindelse udtale, at det er ledelsens ansvar at tilrettelægge selskabets bogføring og regnskabsforhold, herunder værdiansættelser, således, at årsregnskab m.v. kan udarbejdes og revideres i så god tid, at godkendelse og indsendelse kan ske inden for lovens frister, jf. årsregnskabslovens § 2 og § 62, stk. 1, (gl. ÅRL).

Samtidig må styrelsen med henvisning til revisors udtalelse af 11. marts 2003 også lægge til grund, at revisors krav og betingelse for at påbegynde revisionen af selskabernes årsregnskaber for 2001-02 angik betaling af honorarregninger for tidligere års assistance. Dette understøtter således styrelsens begrundelse for ledelsernes manglende opfyldelse af deres pligt til løbende varetagelse og kontrol af betryggende formueforvaltning og stillingtagen til et forsvarligt kapitalberedskab.

Det er styrelsens opfattelse, at ledelsen burde vide, at den gjorde sig skyldig i overtrædelsen af årsregnskabslovens indsendelsesfrister ved ikke forud for ejendomssalget at have løst revisors honorering, der resulterede i forsinkelse med revisionen af årsregnskaberne. Denne opfattelse bekræftes af klagers ansøgning om udsættelse med indlevering af årsregnskaberne.

På denne baggrund og da klageren ikke har godtgjort, at den sene indlevering af årsregnskaberne ikke kan lægges bestyrelsesmedlemmerne til last, eller at der i øvrigt har foreligget sådanne særlige forhold, som berettiger til fritagelse for de pålagte afgifter, finder styrelsen således ikke, at ledelsesmedlemmerne kan fritages for de pålagte afgifter. Der er ikke i klagesagen fremkommet nye argumenter som begrundelse for den sene indlevering af årsregnskaberne eller dokumentation for forsøg på at fremme indleveringen.

...”

I skrivelse af 2. juli 2003 har A yderligere bemærket:

”...

På grund af manglende likviditet og eksterne lånemuligheder var K 1 og K 2 ikke i stand til at stille sikkerhed for betaling af revisorassistance.

Der var for ledelsen og bestyrelsen kun 2 alternativer:

1. Konkursbegæring
2. Udsættelse af indsendelse af regnskab

Løsning 1 ville have påført selskaberne et tab på mere end 2 mio. DKK, og kreditorer, herunder Told & Skat, ville have lidt betydelige tab.

Løsning 2 – udsættelse af indsendelse af regnskab – blev afvist med den begrundelse, at det er ledelsens pligt at sørge for rettidig aflæggelse af regnskabet.

Ledelsen og bestyrelsen havde nu valget mellem pest og kolera. Hensynet til værdierne i selskabet og dets kreditorer vejede tungest, idet bestyrelsen ikke ønskede at overtræde anpartsselskabslovens § 20, stk. 1 og aktieselskabslovens § 54 stk. 3, ifølge hvilke ledelserne skal sørge for en betryggende formueforvaltning og kapitalberedskab. Konkursbegæringen blev af selskaberne ledelse betragtet som dårlig formueforvaltning, idet der allerede i efteråret var fundet en seriøs køber til ejendommen. Af forskellige årsager kunne handlen dog ikke gennemføres før 15. januar 2003.

Bødens størrelse set i lyset af valgmuligheder findes urimelig, især da der er tale om en bestyrelse sammensat af kone og børn, der har virket i begge selskaber. De har gjort hvad de kunne for at fremme indsendelsen, men de har ikke haft magt og evne til at gennemføre det. Derfor er det helt urimeligt at, disse 3 bestyrelsesmedlemmer tilsammen skal svare DKK 12.000 i bøde for begge selskaber, når de bevisligt har forsøgt at fremme rettidig indsendelse.

Som jeg tolker loven, er det tilstrækkeligt at dokumentere, at man har forsøgt at fremme indsendelsen, og ikke at man har misligholdt loven, der er afgørende for, om bøden kan nedsættes eller helt undgås.

Handlen blev gennemført og alle kreditorer betalt, så dette bekræfter den ledelsesmæssige validitet omkring, hvad der bedst sikrede virksomhedens værdier og dermed også samfundets.

Jeg forventer derfor, at bøden frafaldes helt, og i værste fald kun kommer til at omfatte undertegnede, der er den daglige direkte ansvarlige leder.

Opfyldelsen af lovens bogstav og ønsket om at forvalte virksomhedens værdier forsvarligt har i dette specielle tilfælde været konfliktende, men jeg appellerer til brug af sund fornuft og ser frem til en for undertegnede positiv afgørelse.

...”

Ankenævnet udtaler:

Indledningsvis bemærkes, at da sagen vedrører K 1 A/S og K 2 ApS' årsregnskaber for perioden 1. juli 2001 – 30. juni 2002, er det reglerne i den hidtidige årsregnskabslov (bekendtgørelse nr. 526 af 17. juni 1996 af lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v.), som finder anvendelse, jf. den nye årsregnskabslov (lov nr. 448 af 7. juni 2001 om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. (årsregnskabsloven)) § 165, stk. 3, med de ændringer, der følger af den nye lovs § 169. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen burde derfor i sine skrivelser af 28. februar 2003, hvorved bestyrelsesmedlemmerne i de to selskaber blev pålagt afgifter for ikke rettidig indsendelse af selskabernes årsregnskaber, rettelig have henvist til den nye årsregnskabslovs § 169, stk. 1, nr. 3 og stk. 3, jf. den hidtidige årsregnskabslovs § 62, stk. 6, som hjemmel for pålægget. Tilsvarende burde Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i den påklagede afgørelse af 21. marts 2003, hvorved styrelsen afslog at fritage de pågældende ledelsesmedlemmer for betaling af de pålagte afgifter, rettelig have henvist til den hidtidige årsregnskabslovs § 62, stk. 7, som hjemmel for mulig afgiftsfritagelse.

Selskabernes manglende evne til rettidigt at stille sikkerhed for betaling af revisor med deraf følgende forsinkelse med indlevering af årsregnskaberne findes ikke at udgøre en sådan særlig omstændighed, som efter den hidtidige årsregnskabslov § 62, stk. 7, kan danne grundlag for hel eller delvis eftergivelse af pålagte afgifter for ikke rettidig indsendelse af årsregnskaber.

Ankenævnet tiltræder derfor, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved afgørelsen af 21. marts 2003 har afslået at fritage bestyrelsesmedlemmerne i K 1 A/S og K 2 ApS for betaling af de pålagte afgifter.

20) Kendelse af 11. december 2003. (j.nr. 03-96.602).

Afgift i forbindelse med for sent indsendt årsregnskab ikke eftergivet.

(Lise Høgh, Morten Iversen og Jan Uffe Rasmussen)

Ved skrivelse af 18. marts 2003 har statsautoriseret revisor A på vegne af direktøren i K1 ApS og K2 ApS klaget over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i skrivelse af 14. marts 2003 har afslået at fritage den pågældende direktør for betaling af de pålagte afgifter for ikke rettidig indsendelse af selskabernes årsregnskaber.

Sagens omstændigheder:

K 1 ApS og K 2 ApS har perioden 1. juli til 30. juni som regnskabsår. Da selskabernes årsregnskaber for perioden 1. juli 2001 til 30. juni 2002 ikke var modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen inden den i den hidtidige årsregnskabslovs § 62, stk. 1, fastsatte frist på 6 måneder efter regnskabsårets udløb, sendte styrelsen i henhold til lovens § 62, stk. 6, den 15. januar 2003 breve til selskabernes direktør på selskabernes registrerede adresser med påkrav om at modtage regnskaberne senest den 27. januar 2003. Samtidig meddelte styrelsen, at såfremt regnskaberne blev modtaget senere, ville hvert medlem af selskabernes ledelse i medfør af den hidtidige årsregnskabslovs § 62, stk. 6 og 7, blive pålagt afgift for overskridelse af indsendelsesfristen. Regnskaberne blev først modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen den 12. februar 2003, og ved skrivelser af 21. februar 2003 pålagde styrelsen herefter under henvisning til den nye årsregnskabslovs § 151, stk. 3, direktøren i de to selskaber, B, en afgift på 2.000 kr. for hvert selskab.

Ved skrivelse af 14. marts 2003 afslog Erhvervs- og Selskabsstyrelsen en anmodning af 25. februar 2003 fra statsautoriseret revisor A om afgiftsfritagelse, idet der ikke var oplyst sådanne særlige omstændigheder, som kan begrunde hele eller delvis afgiftsfritagelse.

I to enslydende klageskrivelser af 18. marts 2003 til Erhvervsankenævnet har statsautoriseret revisor A anført:

”...

Grunden til at vi søger fritagelse er, at der var betydelige edb problemer ved status revisionen og at vi var nødt til at få disse problemer løst før vi kunne aflægge et regnskab der efterlevede kravene iht. årsregnskabsloven og skattelovgivningen.

Samtidig har vores medarbejder der udførte revisionen, betydelig regnskabsmæssig og bogføringsmæssig assistance i K 2 ApS m.m. ligget i skilsmisse i slutningen af 2002 og i starten af 2003. Der var også børn der skulle tages stilling til. Dette har medført et fravær fra medarbejderens side hvilket har betydet at vi ikke har kunnet overholde tidsfristen.

Det at SMC's økonomistyringssystem i K 2 samtidigt er svært at håndtere uden meget stort og bredt kendskab til systemet har medført at det ikke har været muligt at overdrage opgaven til en anden medarbejder.

Vi mener ikke at ovennævnte problemer kan lastes ledelsen i selskabet.

Disse problemer er blevet løst og vil ikke fremover give problemer med regnskabsaflæggelsen.

...”

I en af Erhvervsankenævnet indhentet redegørelse for sagen af 8. april 2003 har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen bl.a. udtalt:

”...

Sagens retlige omstændigheder

Efter den tidligere årsregnskabslovs § 62, stk. 1, jf. lovbekendtgørelse nr. 526 af 17. juni 1996, skal et selskabs årsregnskab være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest 6 måneder efter regnskabssårets afslutning.

Er årsregnskabet ikke modtaget senest 6 måneder efter regnskabsårets udløb, sender Erhvervs- og Selskabsstyrelsen et påkrav om indsendelse af årsregnskabet til selskabets ledelse. Er årsregnskabet ikke modtaget senest den 8. hverdag efter dagen for påkravsbrevets datering, pålægger styrelsen hvert medlem af selskabets øverste ledelsesorgan en afgift, jf. den tidligere årsregnskabslovs § 62, stk. 6.

Det er selskabets ledelse, som efter årsregnskabsloven har ansvaret for, at selskabets bogførings- og regnskabsforhold tilrettelægges således, at årsregnskabet kan udarbejdes og revideres så betids, at godkendelse og indsendelse af regnskabet til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen sker inden for tidsfristerne i årsregnskabsloven, jf. den tidligere årsregnskabslovs § 2 og § 62, stk. 1.

Et ledelsesmedlem kan dog fritages for betaling af den pålagte afgift, hvis særlige omstændigheder taler herfor, jf. den tidligere årsregnskabslovs § 62, stk. 7. Ifølge lovbemærkningerne til den pågældende bestemmelse foreligger disse særlige omstændigheder dog ”kun, hvor medlemmet over for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan godtgøre, at vedkommende har søgt at fremme indsendelsen, og at forsinkelsen derfor ikke kan lægges den pågældende til last”, jf. bemærkningerne til lovforslag nr. L 83, Folketinget 1993-94, vedrørende den dagældende § 62, stk. 5.

Klageren gør gældende, at selskabernes direktør skal fritages for de pålagte afgifter, idet forsinkelsen skyldes problemer, som selskabernes direktør ikke kan lastes for. Anmodningen om afgiftsfritagelse begrundes som tidligere nævnt med, at der var betydelige edb problemer ved statusrevisionen, og det var nødvendigt at få disse problemer løst, inden selskaberne kunne aflægge årsregnskaber, der efterlevede kravene i henhold til årsregnskabsloven og skattelovgivningen.

Det anføres endvidere som en begrundelse for klagerne, at den medarbejder hos selskabets revisor, der udførte revisionen og yder betydelig regnskabsmæssig og bogføringsmæssig assistance i selskaberne, har ligget i skilsmisse i slutningen af 2002 og i starten af 2003. Da økonomistyringssystemet i K 2 ApS samtidig efter klagerens oplysninger er svært at håndtere uden et meget stort og bredt kendskab til systemet, var det ikke muligt at overdrage opgaven til en anden medarbejder.

Edb problemerne

Det er som nævnt selskabets ledelse, som har ansvaret for, at selskabets bogførings- og regnskabsforhold tilrettelægges således, at årsregnskabet indsendes rettidigt til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, jf. den tidligere årsregnskabslovs § 2 og § 62, stk. 1.

Det fremgår desuden af anpartsselskabslovens § 20, stk. 1, 1. pkt., at et selskabs direktion skal sørge for, at selskabets bogføring sker under iagttagelse af lovgivningens regler herom, og at formueforvaltningen foregår på en betryggende måde.

Det følger af den generelle bestemmelse om god bogføringsskik i bogføringslovens § 6, at regnskabsmateriale skal opbevares således, at det ikke kan ødelægges, bortskaffes eller forvanskes, ligesom det skal sikres mod fejl og misbrug.

Bemærkningerne til bogføringslovens § 10, der opstiller kvalitetskravene til bogføringspligtiges opbevaring af regnskabsmateriale, fastslår, at hvis regnskabsmateriale opbevares elektronisk, må det som følge af bestemmelsen i bogføringslovens § 6 kræves, at der løbende tages backups af materialet, og at disse backups regelmæssigt kontrolleres for læsbarhed, jf. bemærkningerne til lov nr. 1006 af 23. december 1998.

Der skal i den forbindelse endvidere henvises til Erhvervsankenævnets kendelse af 18. juni 1998 vedrørende j.nr. 98-51.824, hvor Erhvervsankenævnet i en tilsvarende sag om edb problemer fastslog, at det er ledelsens ansvar at tilrettelægge selskabets bogføring og regnskabsforhold således, at årsregnskab m.v. kan udarbejdes og revideres i så god tid, at godkendelse og indsendelse kan ske inden for lovens frister, jf. årsregnskabslovens § 2 og § 62, stk. 1. På denne baggrund fandt Erhvervsankenævnet i den pågældende sag, at firmaets edb-bogføring ikke kan begrunde nedsættelse eller bortfald af afgifter, jf. årsregnskabslovens § 62, stk. 7.

Det skal desuden nævnes, at i den nye årsregnskabslov, jf. lov nr. 448 af 7. juni 2001, fremgår det udtrykkeligt af bemærkningerne til bestemmelsen i lovens § 152, at edb-problemer ikke i sig selv berettiger til afgiftsfritagelse, jf. bogføringslovens bestemmelse i § 6 om god bogføringsskik.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen finder som følge heraf, at selskabernes edb-problemer ikke kan begrunde, at selskabernes direktør fritages for de pålagte afgifter.

Revisors medarbejder

Klager har som anført tidligere endvidere begrundet anmodningen om afgiftsfritagelse med, at den medarbejder hos selskabets revisor, der udførte revisionen og yder betydelig regnskabsmæssig og bogføringsmæssig assistance i selskaberne har ligget i skilsmisse i slutningen af 2002 og i starten af 2003. Da økonomistyringssystemet er svært at håndtere uden et meget stort og bredt kendskab til systemet, var det ikke muligt at overdrage opgaven til en anden medarbejder hos revisoren.

Det skal hertil bemærkes, at det er selskabsledelsen, der har ansvaret for, hvem der vælges som revisionsfirma eller til at bistå med assistance vedrørende bogføring og regnskabsudarbejdelsen.

Med hensyn til klagerens argument om, at det ikke var muligt at overdrage opgaven til anden medarbejder i revisionselskabet, da selskabernes økonomistyringssystemet er svært at håndtere uden et meget stort og bredt kendskab til systemet, skal det bemærkes, at det fremgår af bogføringslovens § 14, at den bogføringspligtige skal udarbejde en efter aktiviteternes art og omfang afpasset beskrivelse af registreringen af transaktioner og af opbevaringen af regnskabsmateriale. Beskrivelsen skal efter bestemmelsen gøre det muligt for en person udefra med en rimelig viden om regnskab og den anvendte teknologi til enhver tid at følge, hvorledes registreringer foretages, og hvorledes regnskabsmateriale fremfindes og udskrives i klarskrift.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen finder som følger heraf, at klagerens argument vedrørende personlige problemer hos den medarbejder hos selskabets revisor, der udførte revisionen og yder betydelig

regnskabsmæssig og bogføringsmæssig assistance i selskaberne ikke kan berettigede selskabernes direktør til afgiftsfritagelse.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsens vurdering

På denne baggrund er det Erhvervs- og Selskabsstyrelsens opfattelse, at klageren ikke har godtgjort, at der foreligger sådanne særlige forhold, som kan begrunde, at selskabernes direktør skal fritages for de pålagte afgifter.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastholder derfor de pålagte afgifter pålagt direktøren i K 1 ApS og K 2 ApS[.]

...”

Ankenævnet udtaler:

Indledningsvis bemærkes, at da sagen vedrører K 1 ApS og K 2 ApS' årsregnskaber for perioden 1. juli 2001 til 30. juni 2002, er det reglerne i den hidtidige årsregnskabslov (bekendtgørelse nr. 526 af 17. juni 1996 af lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v.), som finder anvendelse, jf. den nye årsregnskabslov (lov nr. 448 af 7. juni 2001 om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. (årsregnskabsloven)) § 165, stk. 3, med de ændringer, der følger af den nye lovs § 169. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen burde derfor i sine skrivelser af 21. februar 2003, hvorved direktøren i selskaberne blev pålagt afgifter for ikke rettidig indsendelse af selskabernes årsregnskaber, rettelig have henvist til den nye årsregnskabslov § 169, stk. 1, nr. 3 og stk. 3, jf. den hidtidige årsregnskabslovs § 62, stk. 6.

Det følger af den hidtidige årsregnskabslovs § 2 sammenholdt med § 62, stk. 1, at det er ledelsens ansvar at tilrettelægge selskabets bogføring og regnskabsforhold således, at årsregnskab mv. kan udarbejdes og revideres i så god tid, at godkendelse og indsendelse kan ske inden for lovens frister. På denne baggrund findes edb-mæssige problemer af den anførte karakter, samt forhold, som de oplyste hos det af selskaberne valgte revisionsfirma, ikke at kunne anses for en sådan særlig omstændighed, som efter den hidtidige årsregnskabslov § 62, stk. 7, kan danne grundlag for hel eller delvis eftergivelse af pålagte afgifter for ikke rettidig indsendelse af årsregnskaber.

Ankenævnet tiltræder derfor, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved afgørelsen af 14. marts 2003 har afslået at fritage direktøren i K 1 ApS og K 2 ApS for betaling af de pålagte afgifter.

21) Kendelse af 9. december 2003. (j.nr. 02-192.662).

Afslået berigtigelse af registrerede oplysninger om selskabers første regnskabsperiode samt at registrere beslutning om ændring af første regnskabsperiode.

Årsregnskabslovens § 138 mfl. samt anmeldelsesbekendtgørelsens § 9.

(Lise Høgh, Suzanne Helsteen og Ulla Staal)

Ved skrivelse af 19. september 2002 har advokat A på vegne K 1 A/S og K 2 A/S klaget over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i skrivelse af 27. august 2002 har afslået principalt at foretage en berigtigelse af de registrerede oplysninger om selskabernes første regnskabsperiode, subsidiært at imødekomme en anmodning om at registrere en beslutning om ændring af selskabernes første regnskabsperiode, uanset fristen for anmeldelse heraf er overskredet.

Sagens omstændigheder:

I. Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 27. august 2002

Den påklagede afgørelse af 27. august 2002 har følgende ordlyd:

”Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har nu færdigbehandlet den anmodning fra K A/S, der er blevet præciseret i Deres skrivelse af 9. august 2002, og hvori De i første række anmoder om, at styrelsen for selskaberne K 1 A/S og K 2 A/S, foretager en berigtigelse af de registrerede oplysninger om selskabernes første regnskabsperiode, således at denne udløber 31. maj 2001 i stedet for som registreret 31. maj 2002.

I anden række har De på Deres klients vegne anmodet om, at en generalforsamlingsbeslutning af 9. august 2002 om at fastsætte første regnskabsår til udløb den 31. maj 2001 registreres, selv om fristen for indsendelse af anmeldelse om en sådan beslutning er overskredet, jf. § 9 i anmeldelsesbekendtgørelsen.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har efter en gennemgang af de modtagne oplysninger fundet, at der ikke foreligger en sådan fejl, som kan berigtiges efter de regler, der er gældende på dette område.

Styrelsen har endvidere fundet, at der ikke er hjemmel til at imødekomme Deres anmodning om ændring af regnskabsåret for de to selskaber på nuværende tidspunkt.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan derfor ikke imødekomme de anmodninger, der er fremført i Deres nævnte skrivelse.

I vedlagte notat af d.d. redegør styrelsen i afsnit 1 for sagens baggrund og for de indhentede oplysninger. I afsnit 2 redegør styrelsen for sin opfattelse af de relevante retsregler, ligesom der i dette afsnit gives en udførlig begrundelse for afgørelsen.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse kan indbringes for Erhvervsankenævnet inden en frist på 4 uger, idet styrelsen efter omstændighederne ikke mener, at afgørelsen er omfattet af årsregnskabslovens § 163, stk. 2.”

Af styrelsens notat af 27. august 2002, som var vedlagt afgørelsen, fremgår følgende:

” 1. Sagsfremstilling.

Ved skrivelse af 25. juni 2002 rettede statsautoriseret revisor B, henvendelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, idet han under henvisning til en angivelig telefonisk aftale af 7. maj 2002 med styrelsens medarbejder C anmodede styrelsen om at ændre det registrerede første regnskabsår for følgende selskaber:

- K 1 A/S
- K 2 A/S
- K 3 A/S
- K 4 A/S

Det anførtes i skrivelserne, at der ved stiftelsen af selskaberne var sket en ekspeditions-mæssig fejl, idet selskaberne var registreret med perioden fra stiftelsen og frem til 31. maj 2002 som første regnskabsår. Han anmodede om, at første regnskabsår blev ændret til perioden 9. maj 2001 til 31. maj 2001 for de 3 førstnævnte selskaber og perioden 31. maj 2001 til 31. maj 2001 for K 4 A/S.

Det blev endvidere i skrivelserne oplyst, at selskaberne er stiftet med det formål at være modtagende selskaber i spaltningen af K 1 A/S, ... m.fl., der er gennemført pr. 1. juni 2001. Efter fusionsskattelovens § 5 skal spaltningsdatoen imidlertid være sammenfaldende med skæringsdatoen for de modtagende selskabers regnskabsår. Hvis dette krav ikke overholdes, ville det betyde, at spaltningerne er skattepligtige, hvilket ville få betydelige utilsigtede konsekvenser for K-koncernen.

Revisoren vedlagde årsregnskaber for de nævnte perioder for de 4 selskaber og henviste til, at der angiveligt også skulle være givet tilsagn fra styrelsen om at bortse fra bødekraft for forsinket aflevering af årsregnskaberne.

Af de regnskaber, der var medsendt med den statsautoriserede revisors skrivelse, fremgik, at de var underskrevet af ledelsen den 17. maj 2002 med revisionspåtegning samme dag, hvorimod der ikke var indeholdt oplysning om, at de var godkendt på selskabernes ordinære generalforsamling.

Om selskaberne kunne Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i sine registre konstatere følgende:

K 1 A/S, er som anført stiftet den 9. maj 2001, men havde ved stiftelsen navnet K 5 A/S. Selskabets formål var at drive investeringsvirksomhed, herunder investering i fast ejendom.

I vedtægternes afsnit om regnskab og revision indeholder § 14 følgende bestemmelse:

"Selskabets regnskabsår er 01.06 - 31.05.

Første regnskabsår løber dog fra selskabets stiftelse den 9. maj 2001 til den 31. maj 2002."

Det fremgår af forhandlingsprotokollen for K 5 A/S, at den konstituerende generalforsamling blev afholdt den 9. maj 2001, hvor advokat D blev valgt til dirigent og konstaterede, at hele aktiekapitalen var repræsenteret. Det fremgår endvidere, at stifteren godkendte aktietegningen, og generalforsamlingen traf enstemmigt beslutning om selskabets stiftelse.

Stiftelsen er registreret i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen den 29. maj 2001.

Den 8. oktober 2001 offentliggjorde Erhvervs- og Selskabsstyrelsen en spaltlingsplan i henhold til aktieselskabslovens § 136, stk. 1 og 2, jf. § 134 a angående den påtænkte spaltning af K 1, og hvor de øvrige deltagende selskaber var K 2 A/S, K 5 A/S, K 6 A/S, K 3 A/S og K 4 A/S.

Af vurderingsmændenes udtalelse om spaltlingsplanen fremgår, at K 5 A/S skulle skifte navn til K 1 A/S, og at spaltningen skulle gennemføres som en skattefri spaltning efter fusionsskattelovens regler.

I vurderingsmændenes redegørelse fremgår bl.a., at vurderingen af vederlaget for den udspaltede aktivitet er foretaget på baggrund af den reviderede åbningsbalance pr. 01.06.2001 for K 5 A/S samt oplysninger fra K 5 A/S' ledelse og advokat.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen modtog endvidere fælles regnskabsopstilling samt åbningsbalancer vedrørende spaltlingsplan for K 6 A/S (delvis spaltet selskab) og K 5 A/S (under navneændring til K 1 A/S) pr. 1. juni 2001.

Dokumentet er ikke dateret, men den nævnte udtalelse fra vurderingsmændene er dateret den 7. september 2001.

Af spaltningssplanen ligeledes af 7. september 2001 fremgår det, at man den 7. september 2001 har besluttet med regnskabsmæssig virkning fra 01.06.2001 at foretage en skattefri spaltning af K 6 A/S, således at selskabets forretningsområde Trading udskilles og overdrages til K 6 A/S (som ved spaltningen overtager navnet K 1 A/S). Af spaltningssplanens pkt. 1.8 fremgår, at spaltningen skal have virkning fra den 1. juni 2001.

Af et generalforsamlingsprotokollat dateret den 29. november 2001 fremgår, at der afholdtes ekstraordinær generalforsamling i K 5 A/S (under navneændring til K 1 A/S), hvorunder man vedtog at gennemføre den med spaltningssplanen af 7. september 2001 planlagte grenspaltning og ophørsspaltning, således at K 5 A/S pr. den 1. juni 2001 overtager salgs- og udviklingsaktiviteterne samt aktierne i de udenlandske datterselskaber fra K 1 A/S. Det fremgår af spaltningssredegørelsen, at der fremlagdes de sidste 2 årsregnskaber for K 7 A/S. Derimod fremlagdes ikke tillige årsregnskab pr. 31. maj 2001 for K 5 A/S som krævet efter aktieselskabslovens § 134 e, stk. 5, nr. 2, jf. § 136, stk. 2, hvis selskabet havde haft 1. regnskabsår til udløb pr. denne dato og ikke først pr. 31. maj 2002. K's chefjurist var dirigent på generalforsamlingen, hvor spaltningssredegørelsen fremlagdes.

Det fremgår endvidere, at vedtægterne i K 5 A/S blev ændret, og i generalforsamlingsreferatet fremhæves følgende:

"At selskabets navn ændres til K 1 A/S

at selskabets formål ændres til at drive handels-, industri-, udviklings-, holding- og investeringsvirksomhed

at selskabets aktiekapital udgør nominelt kr. 201.000.000,00."

Af de således reviderede vedtægter, der er dateret den 29. november 2001, fremgår, at § 14 er uændret, således at første regnskabsår fortsat løber fra selskabets stiftelse den 9. maj 2001 til den 31. maj 2002.

Registreringen af den nævnte ændring er sket i styrelsen den 19. december 2001.

Den 3. januar 2002 offentliggjorde styrelsen fusionsplan i henhold til aktieselskabslovens § 134 a for fusion mellem K 1 A/S og K 3 A/S.

Af fusionsplanen, der er dateret den 30. november 2001, fremgår, at fusionen skulle finde sted med virkning fra den 1. juni 2001, fra hvilket tidspunkt det ophørende selskabs (K 3 A/S) rettigheder og forpligtelser regnskabsmæssigt skal anses for at være overgået til K 1 A/S som det fortsættende selskab.

Af vurderingsmændenes udtalelse, ligeledes af 30. november 2001 fremgår, at vurderingen er foretaget med udgangspunkt i de pr. 1. juni 2001 bogførte værdier af aktiver og passiver.

Af et generalforsamlingsprotokollat af 18. februar 2002 vedrørende en ekstraordinær generalforsamling i K 1 A/S fremgår, at den nævnte fusion blev vedtaget, og vedtægterne blev samtidig ændret således, at selskabets kapital blev forhøjet med 4 mio. kr.

De reviderede vedtægter er dateret 18. februar 2002. § 14 er uændret og første regnskabsår løber derfor fra selskabets stiftelse den 9. maj 2001 til den 31. maj 2002.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har den 8. marts 2002 registreret, at vedtægterne på ny er blevet ændret den 4. marts 2002, idet selskabet har fået en række binavne. Af de reviderede vedtægter af 4. marts 2002 fremgår, at § 14 er uændret.

Vedrørende K 2 A/S, fremgår af styrelsens register, at selskabet blev stiftet den 9. maj 2001 med samme bestemmelse om regnskabsår i § 14 som gennemgået vedrørende K 1 A/S (tidligere K 5 A/S), jf. ovenfor. Forhandlingsprotokollen vedrørende den stiftende general-forsamling er enslydende med, hvad der er gennemgået ovenfor.

Også i dette selskab blev der gennemført en ekstraordinær generalforsamling den 29. november 2001, hvorunder det blev besluttet at gennemføre spaltningssplanen af 7. september 2001 og ophørsspaltningen, således at K 2 A/S overtog en række funktioner fra K 8 A/S med virkning fra 1. juni 2001, ligesom selskabets vedtægter blev ændret, idet aktiekapitalen blev forhøjet til kr. 150.500.000,-.

Vedtægternes § 14 blev ikke ændret.

Vedrørende K 3 A/S, fremgår, at selskabet er stiftet den 9. maj 2001 med en forhandlingsprotokol vedrørende den konstituerende generalforsamling, der ganske svarer til det ovenfor gennemgåede. Også her er bestemmelsen om selskabets regnskabsår sålydende:

"§ 14.

Selskabets regnskabsår er 01.06 – 31.05.

Første regnskabsår løber dog fra selskabets stiftelse den 9. maj 2001 til den 31. maj 2002."

Der blev afholdt en ekstraordinær generalforsamling i selskabet den 30. august 2001, hvorunder det blev besluttet at forhøje kapitalen til kr. 4.500.000,- samt ændre selskabets vedtægter. Vedtægtsændringen gik ud på den anførte kapitalforhøjelse samt en bestemmelse om, at ordinær generalforsamling skulle afholdes inden 5 måneder efter regnskabsårets afslutning. Der er ikke foretaget ændringer i § 14.

I forbindelse med omstrukturering af K A/S blev det bl.a. besluttet i en spaltningssplan af 7. september 2001, at K 3 A/S skulle modtage forretningsområdet ... fra det tidligere K 1 A/S. Der blev som følge heraf gennemført en ekstraordinær generalforsamling i K 3 A/S den 29. november 2001, hvorunder spaltningssplanen blev godkendt og selskabets vedtægter ændret, således at aktiekapitalen herefter udgjorde kr. 4.600.000,-.

Af en fusionsredegørelse af 30. november 2001 fremgår, at K 3 A/S skulle fusioneres med det nye K 1 A/S med virkning fra 1. juni 2001.

Der blev herefter afholdt ekstraordinær generalforsamling i K 3 A/S den 18. februar 2002, hvorunder fusionen blev vedtaget, således at selskabet ophørte. Opløsningen er registreret i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen den 28. februar 2002.

Vedrørende selskabet K 4 A/S, fremgår af Erhvervs- og Selskabsstyrelsens register, at selskabet er stiftet den 31. maj 2001.

Selskabets vedtægter indeholder i § 14 følgende bestemmelse:

"Selskabets regnskabsår er 01.06. - 31.05.

Første regnskabsår løber dog fra selskabets stiftelse den 31. maj 2001 til den 31. maj 2002."

Selskabet er stiftet på samme måde som de 3 allerede gennemgåede selskaber.

Af fusionsplanen af 7. september 2001 fremgår, at K 4 A/S skulle fusioneres med K A/S, og af vurderingsmændenes redegørelse, ligeledes af 7. september 2001 fremgår, at de har baseret deres erklæring på en gennemgang af den udarbejdede fusionsplan, fusionsredegørelse og den af vurderingsmændene reviderede fælles regnskabsopstilling og åbningsbalancer pr. 01.06.2001.

Af generalforsamlingsprotokollat af 29. november 2001 fremgår, at der denne dag holdtes en ekstraordinær generalforsamling i K 4 A/S, hvor det blev besluttet at gennemføre den i spaltningssplanen planlagte spaltning, således at K 4 A/S pr. 1. juni 2001 skulle overtage stabsfunktionerne og IT-afdelingen samt ejendomme fra K 1 A/S (det tidligere selskab), samt at K 4 A/S skulle fusioneres ind i K A/S.

Selskabets vedtægter blev ændret, idet formålet blev udvidet og kapitalen forhøjet.

Der blev ikke foretaget ændring af bestemmelsen om regnskabsåret.

Offentliggørelsen af spaltningssplanen skete den 8. oktober 2001 og registreringen af opløsningen skete den 19. december 2001.

- o 0 o -

Det kan således konstateres, at de årsregnskaber pr. 31. maj 2001, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen modtog med skrivelsen fra (E revisionsfirma) af 25. juni 2002, angik to opløste selskaber (K 4 A/S og K 3 A/S) samt to fortsat bestående selskaber (K 1 A/S og K 2 A/S).

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har undersøgt, om der måtte være afgivet nogle mundtlige tilsagn fra styrelsens medarbejdere i forbindelse med telefonsamtaler med statsautoriseret revisor B. Undersøgelserne har vist, at der ikke har fundet en samtale sted med styrelsens medarbejder C, og statsautoriseret revisor B har herefter tilkendegivet, at samtalen fandt sted med styrelsens medarbejder F. F har ingen erindring om at have lovet en korrektion af regnskabsårene eller om at have givet tilsagn om afgiftsfritagelse, og der foreligger ingen registrering i styrelsens registre om, at der skulle være iværksat en sagsbehandling på foranledning af en telefonisk henvendelse.

Efter at styrelsen telefonisk havde tilkendegivet, at der ikke efter styrelsens opfattelse var lovhjemmel til at imødekomme de ønskede ændringer i anledning af henvendelsen af 25. juni 2002, frabad (E revisionsfirma) sig en skriftlig afgørelse og rettede i stedet den 11. juli 2002 henvendelse til Økonomi- og Erhvervsministeriets og Skatteministeriets departementschefer samt Told- og Skattestyrelsens direktør, idet man anmodede departementscheferne om hjælp i sagen.

I henvendelsen anføres det, at der aldrig har været tvivl om, at K's koncernomstrukturering skulle ske pr. 1. juni 2001 ved anvendelse af fusions-skattelovens regler. Det forhold, at der ved, hvad der betegnes som en "banal ekspeditionsfejl", registreres en "forkert" første regnskabsperiode, bør ikke kunne føre til, at der udløses skattekrav på den anden side af 400 mio. kr. Der er ganske enkelt ikke noget rimeligt forhold mellem fejlen og konsekvenserne.

E (revisionsfirma) supplerede henvendelsen ved et brev af 29. juli 2002 til Økonomi- og Erhvervsministeriets departementschef, hvori det anføres, at den mest naturlige vej ud af problemet ville være at afkorte selskabernes første regnskabsperiode.

Til brug for en fornyet vurdering af sagen med henblik på at være K-koncernen behjælpelig med at finde en mulig løsning har Økonomi- og Erhvervsministeriets departement og Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anmodet om nærmere oplysninger om begivenhedsforløbet og har herefter modtaget erklæringer fra K's medarbejdere og selskabets revisor.

Det er herved oplyst, at planerne har været beskrevet i et internt notat af 15. september 2000 fra E (revisionsfirma) til økonomidirektøren og chefjuristen i K, hvor det bl.a. anføres, at "hvis de modtagende selskaber købes/etableres før den 1. juli 2001, skal det første regnskabsår derfor afsluttes den 31. maj

2001.” Planerne har endvidere været beskrevet i en henvendelse fra E revisionsfirma til Told- og Skattestyrelsen af 30. april 2001, hvoraf det fremgår, at spaltninger og fusionen skulle gennemføres pr. 1. juni 2001. Skrivelsen indeholdt ikke oplysninger om 1. regnskabsår for de nystiftede selskaber.

Told- og Skattestyrelsen traf afgørelse den 17. juli 2001, idet man meddelte foreløbig tilladelse i henhold til fusionsskattelovens § 15 a til de to delvise spaltninger og den fuldstændige spaltning, men samtidig anmodede om at modtage genpart af de endelige dokumenter i henhold til selskabslovgivningen vedrørende spaltningen senest en måned efter den dag, hvor spaltningerne blev vedtaget af de indskydende selskaber. Told- og Skattestyrelsen anførte herved, at det ved tilladelsen var forudsat, at de endelige dokumenter ikke gav anledning til en ændret bedømmelse af sagen.

Det fremgår endvidere, at K's chefjurist anmodede advokat D om at udarbejde dokumenterne, dvs. stiftelsesdokumenter, vedtægter og generalforsamlingsreferater og også instruerede om, at regnskabsåret skulle være det samme som for K i øvrigt, dvs. 1.6. - 31.5. Derimod blev der ikke givet instruktion om første regnskabsår, og bestemmelsen i de 4 selskabers vedtægter § 14, stk. 2, om varigheden af første regnskabsår beror derfor på advokat D's egen vurdering af, hvad selskabet måtte forventes at ønske, idet han ikke var orienteret om spaltningsplanerne.

Advokat D fremsendte protokollat og vedtægter i udkast, hvorefter K's chefjurist gennemgik det, og forelagde det for K's økonomidirektør G til godkendelse.

Hverken K's chefjurist eller økonomidirektøren bemærkede ordlyden af vedtægternes § 14, stk. 2, vedrørende 1. regnskabsår.

De stiftende generalforsamlinger blev herefter afholdt hos advokat D med denne som dirigent og uden deltagelse af repræsentanter for K. På generalforsamlingerne blev selskaberne stiftet på grundlag af de godkendte udkast.

K-koncernen har afgivet et koncernregnskab for regnskabsåret 1. juni 2000 til 31. maj 2001. Regnskabet er underskrevet af direktionen og bestyrelsen den 9. august 2001, er forsynet med en blank revisionspåtegning af revisorerne den 9. august 2001 og er godkendt på en generalforsamling den 7. september 2001.

Hvis de 4 selskaber, der var stiftet den 9. henholdsvis 31. maj 2001, faktisk skulle have udløb af første regnskabsår den 31. maj 2001, skulle selskaberne have aflagt et revideret årsregnskab pr. samme dato som koncernregnskabet. Imidlertid kan det konstateres, at der ikke er udarbejdet regnskaber for de 4 selskaber pr. 31. maj 2001.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har anmodet om oplysning om baggrunden for, at K's ledelse og E (revisionsfirma) ikke tog initiativ til, at der blev

udarbejdet regnskaber for de nystiftede selskaber pr. 31. maj 2001, som skulle have været selskabernes 1. regnskabsår, hvis betingelsen for skattefri spaltning skulle have været opfyldt.

Det fremgår af erklæringer fra E (revisionsfirma) af 13. august 2002, at den person hos E (revisionsfirma), der er intern ansvarlig for revisionen af K-koncernen ikke var orienteret i detaljer om planerne om en spaltning, og at han derfor tog bestemmelsen i vedtægterne til efterretning om, at første regnskabsår slutter den 31. maj 2002.

Det fremgår endvidere af en erklæring fra K's koncernregnskabschef, at denne også kun i store træk var bekendt med planerne om en spaltning, og at han derfor ikke havde forudsætninger for at konstatere, at datoen den 31. maj 2002 i vedtægterne var udtryk for en fejl.

Det er ikke oplyst, hvorfor K's økonomidirektør og chefjurist samt statsautoriseret revisor B, der alle var bekendt med spaltningsplanerne, ikke fandt anledning til at foranledige udarbejdet årsregnskaber pr. 31. maj 2001 for de nystiftede selskaber i forbindelse med udarbejdelse af koncernregnskab og årsregnskaber for øvrige selskaber pr. 31. maj 2001.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen modtog ved skrivelse af 7. august 2002 fra E (revisionsfirma) et generalforsamlingsprotokollat, nye vedtægter og anmeldelser for K 1 A/S og K 2 A/S i anledning af beslutning om ændring af 1. regnskabsår, idet styrelsen blev anmodet om at berigtige fejlene i de oprindelige registreringer for selskaberne, således at selskaberne registreres med første regnskabsår pr. 31. maj 2001.

Ved skrivelse af 9. august 2002 fra advokat A blev E's (revisionsfirma) anmeldelse af 7. august 2002 tilbagekaldt. I stedet blev det nu anført, at ændringen af udløbet af første regnskabsår i de fortsat bestående selskaber til 31. maj 2001 kunne ske i form af en berigtigelse.

2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsens vurdering.

Indledningsvis bemærkes, at styrelsen forstår den nu foreliggende anmodning fra selskabet således, at selskabet ikke opretholder de tidligere fremsendte anmodninger om berigtigelse eller ændring for så vidt angår de to opløste selskaber K 4 A/S og K 3 A/S. Dette er da også i overensstemmelse med, hvad der blev tilkendegivet af K-koncernens direktion på et møde i Økonomi- og Erhvervsministeriet den 8. august 2002.

2.1 Om berigtigelse.

I advokat A's skrivelse af 9. august 2002 er det om berigtigelsesspørgsmålet anført følgende:

"(Jeg gør) gældende, at der dokumenterbart er tale om en fejl, således at beslutningen som gengivet i de til styrelsen indsendte dokumenter ikke afspejler generalforsamlingens rette vilje. En

sådan fejl kan berigtiges ubundet af anmeldelsesfrister. Anmeldelsesfristerne angår tidspunktet for anmeldelsens indgivelse, og helt typisk vil en berigtigelse først blive konstateret efter anmeldelsesfristens udløb."

Hertil bemærkes, at aktieselskabsloven ikke indeholder nogen "fortrydelsesparagraf". Selskabsretlige dispositioner må som alt overvejende hovedregel omgøres ved, at der træffes en ny modsatrettet disposition.

I overensstemmelse hermed er det styrelsens faste praksis ikke efter endelig registrering at tillade omgørelse i form af ændring med tilbagevirkende kraft af f.eks. åbningsbalance eller stiftelsesgrundlaget i øvrigt. Denne praksis er tiltrådt af Erhvervsankenævnet i flere sager, jf. f.eks. kendelse af 17. januar 1994 (92-73.813), kendelse af 24. november 1995 (95-21.297), kendelse af 25. juni 1998 (97-190.878) og kendelse af 5. november 1999 (99-56.394).

Dette gælder også, hvor en vedtagelse er udtryk for en fejl og indebærer utilsigtede skattemæssige konsekvenser, og omgørelsen er nødvendig med henblik på at opnå det tilsigtede resultat i skattemæssig henseende. Se f.eks. udtrykkeligt ankenævnets kendelse af 5. november 1999, hvor selskabet henviste til et almindeligt offentligretligt proportionalitetsprincip som hjemmel for en omgørelse. Ankenævnet udtalte:

"Det tiltrædes endvidere, at en sådan efterfølgende ændring af registreringen ikke kan ske efter aktie- eller anpartsselskabsloven og at konsekvenserne efter skattelovgivningen er uden betydning herfor."

Derimod kan der ske en berigtigelse af en anmeldelse, der på grund af en fejl ikke er i overensstemmelse med den faktiske vedtagelse. En sådan berigtigelse kan også finde sted efter, at anmeldelsen er registreret og offentliggjort, jf. Erhvervsankenævnets kendelse af 22. november 2000 (00-106.934). I kendelsen udtaltes:

"Ved anmeldelsen den 20. marts 2000 blev der, jf. allongen til protokollatet, anmeldt en berigtigelse af tegningskursen med henblik på at få den tegningskurs, der blev besluttet på generalforsamlingen den 16. marts 1999, registreret og ikke, som angivet i den påklagede afgørelse fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, en ændring af tegningskursen. (Oprindelig fremhævet).

Under hensyn hertil, og da kapitalforhøjelsen til kurs 952,88 efter det oplyste er i overensstemmelse med godkendelse fra Told og Skat ophæves Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 19. april 2000 og sagen hjemvises til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen med henblik på berigtigelse som anmeldt. [...]"

Som fremhævet af ankenævnet kan der alene ske en berigtigelse af den tilkendegivne beslutning og ikke en ændring af selve beslutningen. Spørgs-

målet er herefter, hvilke situationer der kan betegnes som berigtigelse af fejl og ikke som ændringer af en beslutning.

Der findes ingen udtrykkelige regler i aktieselskabsloven herom, og en vurdering må derfor foretages på baggrund af den nævnte praksis i Erhvervsankenævnet sammenholdt med almindelige retsgrundsætninger i dansk ret.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har for så vidt angår Erhvervsankenævnets praksis hæftet sig ved, at nævnet i den nævnte afgørelse af 22. november 2000 accepterede en registreringsforandring som en berigtigelse, idet der forelå en uoverensstemmelse mellem referatet af en generalforsamling og det faktisk passerede på generalforsamlingen. Der forelå således en fejlskrift, idet "filen" på edb-anlægget på forhånd var indkodet til at angive, at anparter, der blev indskudt i forbindelse med forhøjelsen af anpartskapitalen i et selskab, blev indskudt til kurs pari. Beslutningen på generalforsamlingen havde imidlertid været, at indskuddet skulle foretages til kurs 952,88.

Styrelsen tilkendegav under sagen over for Erhvervsankenævnet, at styrelsens praksis indtil denne sag var gået ud på, at man kun ville berigtige allerede foretagne registrerede tegningskurser, hvis fejlen beroede på styrelsen eller en for styrelsen åbenbar fejl eller mangel i det anmeldte. Styrelsen henviste endvidere til, at registreringer, der er blevet bekendtgjort i styrelsens informationssystem, anses for at være kommet til offentlighedens kundskab, jf. anpartsselskabslovens § 75, stk. 2, og at anmelder ifølge anmeldelsesbekendtgørelsens § 5 over for styrelsen indestår for, at anmeldelsen er lovligt foretaget.

Styrelsen har endvidere hæftet sig ved, at Erhvervsankenævnet i sin omgørelse af styrelsens afgørelse henviste til, at den nu anførte kurs på 952,88 støttedes af, at kursen svarede til, hvad der var godkendt af Told og Skat.

Efter styrelsens opfattelse må der lægges meget betydelig vægt på, at offentligheden kan fæste lid til indholdet af foretagne registreringer i styrelsens rettighedsbærende register. Adgangen til berigtigelse bør derfor ikke være videre, end hvad der er anerkendt vedrørende andre offentlige registre eller myndighedshandlinger.

I den forbindelse henvises til tinglysningslovens § 20, stk. 3, hvorefter dommeren straks skal rette fejl i tingbogens gengivelse af aktens dokumenter eller i dens oplysninger om ejendommen. Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med lovens § 34, der fastsætter udførlige regler om, hvorledes forholdet er mellem muligheden for rettelse i tingbogen eller akten og muligheden for at få erstatning for det tab, den forurettede måtte have lidt ved den nævnte fejl.

Det fremgår heraf, at adgangen til at berigtige fejl navnlig vedrører fejl, der kunne være opdaget af tinglysningsdommeren, hvorimod det ligger uden for dommerens opgave at afgøre, om f.eks. en lyst kvitteringspåtegning på et pantebrev er afgivet under urigtige forudsætninger, jf. UfR 1931, side 573,

der fastslog, at en ændring af tingbogen af denne grund kun kunne ske i henhold til dom.

Efter retsplejelovens § 221 kan retten til enhver tid i embeds medfør eller ifølge begæring berigtige skrivefejl, som er indløbet i henseende til ord, navne eller tal, blotte regnefejl samt sådanne fejl og forglemmelser, som alene vedrører udfærdigelsens form.

Det fremgår af en omfattende retspraksis, at en dom ikke kan berigtiges blot for at tilvejebringe overensstemmelse mellem det, dommeren tilsigtede at udtrykke og det faktisk formulerede i dommen, hvis fejlen ikke skyldes fejlskrift, men en fejl i selve beslutningsprocessen, jf. UfR 1972, side 947 H, UfR 1997, side 340 Ø, UfR 1997, side 1453 Ø, UfR 2000, side 1004 Ø, UfR 2000, side 1660 Ø, UfR 2001, side 1948 Ø og UfR 2001, side 2575 Ø.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen lægger ved vurderingen af den fremkomne anmodning vægt på,

at der ikke foreligger en skrivefejl i forbindelse med udfærdigelsen af vedtægterne for de selskaber, der blev stiftet den 9. maj 2001. Advokat D udformede vedtægterne i overensstemmelse med den modtagne instruktion, der på dette for selskabet afgørende punkt var ufuldstændig, og fejlen må således i første række tilskrives K's manglende informering af den advokat, der i øvrigt var bemyndiget til at forestå stiftelsen og fungerede som dirigent på generalforsamlingen,

at vedtægtsbestemmelsen om første regnskabsår er indeholdt i vedtægterne som et selvstændigt § 14, stk. 2, hvis indhold både efter sin formulering og kontekst fremstår som en undtagelse til § 14, stk. 1, således at man vanskeligt kan overse bestemmelsen ved gennemgang og underskrift af vedtægterne,

at der efterfølgende er foretaget adskillige ændringer af vedtægterne i selskaberne, men uden at der herved er foretaget en berigtigelse eller ændring af regnskabsåret,

at vedtægtsbestemmelserne om første regnskabsår er blevet noteret såvel af de for K's interne regnskab ansvarlige som af den medarbejder hos E (revisionsfirma), der internt er ansvarlig for revisionen af koncernens regnskaber, uden at angivelsen af udløbet af første regnskabsår som 31. maj 2002 blev anset som påfaldende endsige urigtig,

at hverken K's chefjurist, K's økonomidirektør, der tillige var formand for bestyrelsen i de nystiftede selskaber, eller selskabets statsautoriserede revisor, der alle efter det oplyste havde nøje kendskab til spaltningssplanerne, fandt anledning til, at K tog initiativ til at udarbejde regnskaber pr. 31. maj 2001,

at de endelige dokumenter vedrørende den gennemførte spaltning, herunder vedtægterne med den anførte § 14, stk. 2, hvori 1. regnskabsår var angivet med udløb 31. maj 2002, blev fremsendt til Told & Skattestyrelsen ved skrivelse af 19. december 2001 af ... og ... fra E (revisionsfirma), som forestod den skattemæssige side af transaktionerne, uden at disse fandt anledning til at reagere overfor vedtægternes angivelse af 1. regnskabsår. Det bemærkes, at heller ikke statsautoriseret revisor B, der modtog kopi heraf, fandt anledning til at reagere.

at 1. regnskabsår med udløb 31. maj 2002 fremgik af de modtagne udskrifter fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i forbindelse med stiftelsen og senere vedtægtsændringer, uden at K eller dets revisorer fandt anledning til at reagere heroverfor,

at der hverken ved spaltning eller efterfølgende fusion i 2001 er sket en fremlæggelse på generalforsamlingen af årsregnskaber pr. 31. maj 2001 for de nystiftede selskaber, således som krævet efter aktieselskabsloven, hvis selskaberne havde haft 1. regnskabsår med udløb pr. nævnte dato, men alene for de øvrige deltagende selskaber. Det bemærkes, at K's chefjurist, der havde forestået tilvejebringelse af grundlaget for stiftelsen af selskaberne, selv var dirigent på disse generalforsamlinger. I den forbindelse kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen heller ikke undlade at notere, at K-koncernens to revisionsfirmaer, der udarbejdede erklæringer i henhold til aktieselskabslovens § 134 c, stk. 4, i anledning af fusionerne, oplyste, at erklæringerne om kreditorernes stilling efter fusionens gennemførelse var baseret på en gennemgang af den udarbejdede fusionsplan, fusionsredegørelse og den af revisorerne reviderede fælles regnskabsopstilling og åbningsbalancer pr. 1. juni 2001, uden at revisorerne herved har erkendt, at de 4 selskaber, der skulle være modtagende selskaber i forbindelse med spaltningen og fusionerne, ikke havde et regnskabsår, der startede 1. juni 2001,

at der hverken er lavet regnskaber for de 4 selskaber pr. 31. maj 2001, førend i forbindelse med henvendelsen fra E (revisionsfirma) i sommeren 2002, eller foretaget en regnskabsaflæggelse for de 4 selskaber i forbindelse med K-koncernens koncernregnskab for perioden 1.6.2000 - 31.05.2001, og

at der er forløbet mere end et år fra registrering og offentliggørelse af det anmeldte 1. regnskabsår med udløb 31. maj 2002.

Heroverfor findes det ikke at kunne tillægges afgørende vægt,

at det har været K's intention at gennemføre en skattefri spaltning,

at det i et notat af 15. september 2000 fra E (revisionsfirma) er anført, at hvis de modtagende selskaber købes/etableres før den 1. juni 2001, skal det første regnskabsår afsluttes den 31. maj 2001, og

at K's ledelse har haft ønske om generelt set at træffe de beslutninger, der måtte være nødvendige for at opfylde intentionen om en skattefri transaktion.

En samlet bedømmelse af den omfattende dokumentation for begivenhedsforløbet fører efter Erhvervs- og Selskabsstyrelsens opfattelse til, at der ved den stiftende generalforsamling er truffet beslutning om 1. regnskabsår til udløb 31. maj 2002, og at vedtægterne derfor ikke afspejlede en fejl vedrørende udførelsen af en utvivlsom beslutning, men derimod en fejl vedrørende selve beslutningens tilvejebringelse, som ikke kan berigtiges efter de nævnte retsprincipper.

2.2 Om ændring af regnskabsåret med tilbagevirkende kraft.

I skrivelsen fra advokat A af 9. august 2002 anføres det, at såfremt styrelsen ikke finder, at der kan foretages en berigtigelse, ønskes beslutningen på generalforsamlingerne i K 1 A/S og K 2 A/S af 9. august 2002 registreret. Beslutningerne går ud på at ændre første regnskabsperiode i selskaberne fra 9. maj 2001 - 31. maj 2002 til 9. maj 2001 - 31. maj 2001. Advokat A bemærker, at fristen for indsendelse af anmeldelse om en sådan beslutning i forhold til anmeldelsesbekendtgørelsens § 9 er overskredet, men dette påvirker ikke, at beslutningen ikke kan registreres. Det gøres således gældende, at en overtrædelse af fristen ikke virker registreringshindrende, idet der ikke er hjemmel til at tillægge fristoverskridelsen en sådan virkning.

Efter den dagældende årsregnskabslovs § 62, jf. lovbekendtgørelse nr. 526 af 17. juni 1996 som senest ændret ved § 169 i lov nr. 448 af 7. juni 2001, skal årsregnskab være modtaget i styrelsen senest 6, og for børsnoterede selskaber senest 5 måneder efter regnskabsårets afslutning.

For regnskabsår, der afsluttes efter den 31. december 2002, skal årsregnskab være modtaget i styrelsen senest 5 måneder og for børsnoterede selskaber senest 4 måneder efter regnskabsårets afslutning, jf. § 138 sammenholdt med § 165 i den nugældende årsregnskabslov, lov nr. 448 af 7. juni 2001. Det er endvidere i § 138, stk. 1, præciseret, at der ikke kan dispenseres fra denne frist.

Det fremgår af bemærkningerne til bestemmelsen, at en overskridelse af indsendelsesfristen automatisk vil medføre, at den øverste ansvarlige ledelse pålægges en afgift, idet der dog er en mulighed for fritagelse efter § 152, hvis forsinkelsen ikke kan lægges den pågældende til last.

Hertil kommer, at det i § 9 i bekendtgørelse nr. 72 af 11. februar 2002 om anmeldelse, registrering, gebyr samt offentliggørelse m.v. i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er fastslået, at reglen i den nye årsregnskabslovs § 138 ikke kan fraviges:

"§ 9. Ændres vedtægter eller ændres anmeldte forhold, skal anmeldelse om ændringerne være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

senest 4 uger efter, at de er vedtaget, medmindre andet er bestemt i lovgivningen. Anmeldelse om ændring af regnskabsår skal være modtaget i styrelsen senest 6 måneder efter udløbet af det regnskabsår, som ønskes ændret, dog senest 6 måneder efter omlægningsperiodens udløb, jf. årsregnskabslovens § 138, stk. 1, jf. § 165, stk. 3 og 4, idet fristen for statslige og børsnoterede aktieselskaber er 5 måneder. For regnskabsår, der slutter den 1. januar 2003 eller senere, er fristerne i pkt. 2 henholdsvis 5 måneder og 4 måneder.

Stk. 2. Med anmeldelsen skal følge bevis for ændringens lovlige vedtagelse. Ved enhver vedtægtsændring skal indsendes daterede vedtægter med den fuldstændige ordlyd i den nye affattelse."

Det kan oplyses, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen også i sin praksis vedrørende den tidligere årsregnskabslovs § 62 konsekvent har nægtet tilladelse til ændring af regnskabsår mere end 6 måneder henholdsvis 5 måneder tilbage. Begrundelsen er, at styrelsen ikke kan medvirke til registrering af forhold, der ikke er udtryk for en forsinket opfyldelse af en lovbestemt pligt, men derimod udtryk for en (frivillig) ændring, der i sig selv skaber en overtrædelse af indsendelsespligten, der ved lovgivningen er sanktionsbelagt.

Hertil kommer, at en ændring af regnskabsperioder med betydelig tilbagevirkende kraft må give anledning til overordentlig stor betænkelighed ud fra de hensyn, der har ligget bag de senere års reformer af selskabs- og regnskabslovgivningen, og som tilsigter bl.a. at modvirke regnskabsmanipulation.

2.3 Andre forhold.

Som det fremgår af fremstillingen under punkt 1, finder styrelsen ikke, at der fra medarbejdere i styrelsens side er fremkaldt en forventning hos repræsentanter for K om, at de da fremkomne anmodninger ville blive imødekommet.

Styrelsen har endvidere overvejet, om det proportionalitetsprincip, der er henvist til i henvendelsen fra E (revisionsfirma) af 25. juni 2002, kan medføre en pligt for styrelsen til at imødekomme anmodningen.

Styrelsen finder ikke, at dette er tilfældet, jf. herved Erhvervsankenævnets kendelser, navnlig kendelsen af 5. november 1999 i sag 99-56.394."

II. Klageskrivelsen af 19. september 2002 over Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 27. august 2002

I klageskrivelsen har advokat A bl.a. anført:

"For erhvervsankenævnet nedlægger jeg på selskabernes vegne principalt påstand om, at selskabernes anmodning om berigtigelse af slutdatoen for de-

res første regnskabsperiode imødekommes, således at det registreres, at første regnskabsår udløber 1. maj 2001.

Subsidiært nedlægger jeg påstand om, at selskabernes – ligeledes subsidiære – anmeldelse af en første regnskabsperiode fra 9. maj 2001 til 31. maj 2001 registreres.

...

Foranlediget af Erhvervs- og Selskabsstyrelsens notat af 26. [27.] f.m. skal følgende bemærkes:

Til Styrelsens udviklinger vedrørende berigtigelse af generalforsamlingsbeslutninger skal anføres, at berigtigelsesproblemet kan opstå på flere måder. I alle tilfælde er der tale om, at der opstår en uoverensstemmelse mellem det, der registreres, og den virkelige beslutning.

Når talen er om stiftelsesdokumenter, vedtægter og generalforsamlingsreferater er der flere muligheder:

1. Registreringen er ikke overensstemmende med anmeldelsesdokumentet.
2. Anmeldelsen er ikke overensstemmende med stiftelsesdokumentet, vedtægtsdokumentet eller generalforsamlingsreferatet.
3. Stiftelsesdokumentet, vedtægtsdokumenter eller generalforsamlingsreferatet har ikke fået det rette og tilsigtede indhold, der afspejler stiftelses/generalforsamlingens vilje.

Det er tilfælde 3, der foreligger her.

Klart forskelligt fra tilfælde 3 er den situation, hvor der blot træffes en uklog eller uhensigtsmæssig beslutning, som man fortryder. Det er klart, at her vil en korrektion aldrig kunne få karakter af, at man "berigtiger" anmeldelsen. Stifterens/generalforsamlingens vilje er nemlig korrekt udtrykt i dokumenterne - men man ville have besluttet noget andet (haft en anden vilje), hvis man havde tænkt sig bedre om eller været bedre informeret. Her vil der derfor være tale om en omgørelse - for så vidt dette er muligt - eller om en regulær ændring.

Når Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i notatet side 9, sidste afsnit, taler om en vedtagelse, der er "udtryk for en fejl" bruger Styrelsen begrebet "fejl" om et helt andet forhold end den manglende overensstemmelse mellem den virkelige beslutning og den nedfældede beslutning (tilfælde 3). Styrelsen henviser til Ankenævnets kendelse af 15. november 1999, som klart er en sag, der drejer sig om en ændring. I det pågældende tilfælde var der fuldstændig identitet mellem den beslutning, selskabet ønskede at træffe, og den beslutning, der blev nedfældet i de i den anledning oprettede dokumenter.

Der var derimod tale om, at selskabet fejlagtigt troede, at denne beslutning havde andre og gunstigere skattemæssige konsekvenser end de faktiske.

I nærværende sag ligger forholdene ganske anderledes. Det var besluttet at gennemføre en spaltning for at virkeliggøre en ønsket fremtidig koncernstruktur i K-koncernen, og det var klarlagt, at de nystiftede selskaber, der skulle være modtagende selskaber ved spaltningen, skulle have et første regnskabsår, der sluttede netop 31. maj 2001. K-koncernens chefjurist fik i opdrag at foranledige selskaberne stiftet på dette grundlag, og forelagde herefter direktør G de oprettede selskabsretlige papirer. Direktør G's vilje og hensigt var at godkende vedtægter med et første regnskabsår sluttende 31. maj 2001, således som det fulgte af de ham givne instrukser. Indholdet af de oprettede dokumenter afspejlede imidlertid ikke denne beslutningsvilje.

Der foreligger således et tilfælde af uoverensstemmelse mellem vilje og erklæring.

Om løsningen af problemer med uoverensstemmelse mellem vilje og erklæring på andre retsområder kan for det første henvises til aftalelovens § 32. Når en viljeserklæring ved fejlskrift eller anden fejltagelse fra afgiverens side har fået andet indhold end tilsigtet, er afgiveren ikke bundet ved erklæringens indhold, hvis den, til hvem erklæringen er afgivet, indså eller burde indse, at der forelå en fejltagelse. Ifølge § 32, stk. 2, gælder særlige regler, hvor uoverensstemmelsen skyldes, at det går galt i samvirket mellem den, der afgiver erklæringen, og den der hjælper med at fremføre den. Foregår kommunikationen pr. telegraf, eller fremføres erklæringen mundtligt pr. bud, er afgiveren ikke bundet af erklæringen i den ændrede skikkelse, hvori den kommer frem, selv hvis modtageren var i god tro. Dog skal afgiveren af erklæringen give meddelelse uden ugrundet ophold, efter at han blev klar over fejlen.

Bestemmelsen skal sammenholdes med aftalelovens § 39, hvorefter der under særlige omstændigheder også skal tages hensyn til den kundskab, som den, der var i god tro, da en erklæring blev modtaget, har fået senere, men inden viljeserklæringen har virket bestemmende på hans handlemåde.

I arvelovens § 63, stk. 2, bestemmes, at såfremt en testamentarisk bestemmelse ved fejlskrift eller anden fejltagelse har fået et andet indhold end tilsigtet, skal den dog gennemføres efter sin rette mening, hvis denne kan findes.

Forskellen mellem de to reguleringer er, at på arvelovens område er der ikke noget særligt hensyn at tage til den, der kun ved en fejltagelse er blevet begunstiget ved et testamente. På aftalelovens område kan der derimod være grund til at tage hensyn til den godtroende erklæringsmodtager, i hvert fald når erklæringen har virket bestemmende på den pågældendes adfærd.

Anmeldelser til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen med påfølgende registrering kan undertiden i selskabsforhold have betydning for tredjemands retsstilling.

Man kan f.eks. tænke sig, at der anmeldes en kapitalforhøjelse, som giver en kreditgiver tiltro til selskabets soliditet. I en sådan situation taler hensynet til tredjemand for at lade selskabet bære risikoen for eventuelle fejltagelser (der ikke skyldes fejl i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen). Man kan også forestille sig, at en fejl i papirgangen medfører, at et nystiftet selskab ikke anmelder en tilsigtet og sædvanlig begrænsning i ledelsesmedlemmernes tegningsret. Omverdenen må da gå ud fra, at ethvert ledelsesmedlem kan tegne selskabet, jf. aktieselskabslovens § 60, stk. 2. Også i en sådan situation vil den fejlagtige anmeldelse således kunne have betydning for tredjemands retsstilling.

Den fejl, der blev begået i de to K-selskaber, er derimod af en helt anden natur. Ingen tredjemand kan støtte ret på den angivne dato for udløb af første regnskabsår. Oplysningerne herom er alene af informativ karakter.

En berigtigelse kan således ikke berøre nogen tredjemands retsstilling. Den vil alene bevirke, at betingelserne for den skattefrie spaltning - som bliver skattefrie i kraft en særlig tilladelse fra skattemyndighederne - er opfyldt. Det er klart, at der ikke er noget modstående hensyn til skattemyndighederne, der har tilladt den skattefrie spaltning, og tværtimod vil opnå en uventet og ugrundet fordel, såfremt en formel fejl medfører, at spaltningen bliver skattepligtig.

I en sådan situation må berigtigelse kunne ske. Afgørende er,

- at det er bevist, at der foreligger uoverensstemmelse mellem vilje og erklæring,
- at indholdet af beslutningsviljen er entydigt fastsat.
- at der ikke er noget modstående hensyn til tredjemand, og
- at en afvejning af karakteren af den begåede fejl over for de særdeles byrdefulde konsekvenser af nægtet berigtigelse, taler stærkt for at tillade berigtigelse.

Ankenævnets kendelse af 22. november 2000 hviler fundamentalt på en sondring mellem på den ene side berigtigelser, der sikrer identitet mellem registrering og det rigtige indhold af den registrerede beslutning, og på den anden side ændringer. Bemærkningerne i præmisserne om, at kursen på kapitalforhøjelsen var overensstemmende med en godkendelse fra Told og Skat, må ses som udtryk for en påpejning af, at selskabets oplysninger om tegningskursen var velunderbygget, dvs. at det indsendte generalforsamlingsprotokollat virkelig var fejlbehæftet. Kendelsen bliver herved særdeles interessant, idet den viser, at dokumentation for en fejl kan ske ved at påvise, at indholdet af den pågældende disposition var fastlagt som led i en skattemæssig planlægning. Kendelsen støtter således klart, at der også i nærværende sag bør gives tilladelse til berigtigelse.

I en række kendelser har Ankenævnet afvist anmodninger om at rette i et selskabs stiftelsesgrundlag. I ingen af disse sager var der dokumenteret en uoverensstemmelse mellem vilje og erklæring (tilfælde 3). Angivelsen af

udløbsdato for første regnskabsår kan i øvrigt ikke anses som en del af stiftelsesgrundlaget.

I notatet side 11, 2. afsnit, anfører Styrelsen, at der bør lægges meget betydelig vægt på, at offentligheden kan fæste lid til indholdet af foretagne registreringer i Styrelsens rettighedsbærende register. Adgangen til berigtigelse bør derfor ikke være videre, end hvad der er anerkendt vedrørende andre offentlige registre eller myndighedshandlinger.

Herved synes Styrelsen for det første at overse, at dens registreringer angår en blanding af rettighedsbærende og ikke-rettighedsbærende forhold, jf. ovenfor. Ingen medlemmer af offentligheden kan støtte ret på en oplysning om, at de omhandlede selskabers første regnskabsår løb til 31. maj 2002.

For det andet er det klart uhensigtsmæssigt at sammenblende registre, der løbende opdateres, med enkeltstående myndighedsafgørelser.

Sammenligningen med tinglysningsloven støtter ikke Erhvervs- og Selskabsstyrelsens standpunkt. På tinglysningsområdet er stillingen jo den, at hvis der er tinglyst en aftale vedrørende fast ejendom, som ved en fejl har fået et andet indhold end tilsigtet, vil det bero på aftaleretlige regler, om den ene part mod den andens ønske kan påberåbe sig fejlen. Er parterne omvendt enige om, at der skal ske berigtigelse, står det dem helt frit for – dog at det følger af de helt grundlæggende regler om tinglysning, at de ikke herved kan forringe retspositionen for nogen, der i mellemtiden i god tro har fået tinglyst er ret over ejendommen. Derimod er der ikke det mindste hensyn at tage til andre tredjemænd, som alene i den mellemliggende periode måtte have benyttet tingbogen til informative formål.

Generelt må formodningen være for, at oplysninger, der fremgår af et offentligt register, kan korrigeres efter liberale regler – idet der dog samtidig må tages fornødent hensyn til den, der har handlet i tillid til det fejlagtige udvisende i perioden før korrektionen. Dette hensyn kan dog ikke medføre, at der slet ikke kan ske berigtigelse, og specielt ikke, hvor der som her er tale om at berigtige oplysninger, som ingen tredjemand kan disponere i tillid til.

En sammenligning med berigtigelse af domme forekommer lidet vejledende. Det er en enkeltstående afgørelse, ikke et register om personer, virksomheder, ejendomme m.v., der løbende ajourføres.

En part i en retssag bestemmer ikke, hvad dommen skal gå ud på, hvorimod et selskab – inden for vide rammer – bestemmer, hvad der skal registreres om det. Det er endvidere klart, at mens en dommer, der må erkende, at han har begået en fejl, kan være afskåret fra at berigtige denne, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen generelt rette de fejl, Styrelsen måtte begå i forbindelse med registreringen. Endelig vil en berigtigelse af en dom gribe direkte ind i retsforholdet mellem to parter. Den rettelse, som den ene part vil være til-

hænger af, vil den anden næsten pr. definition være modstander af. Adgangen til rettelse må derfor være snæver.

Jeg mener dog, at man selv på dette område – hvor adgangen til berigtigelse må være snævrere af alle – må anerkende, at en dommer må kunne rette et enkelt tal, som er blevet fejlagtigt i kraft af, at en medarbejder, der skulle bistå ham med papirarbejdet, ikke har fulgt en instruks, hvilket medfører, at det pågældende, forkerte tal står i disharmoni med hele linjen i dommen.

Nederst side 11 og fremefter i notatet opregner Erhvervs- og Selskabsstyrelsen en række forhold, som Styrelsen tillægger særlig vægt.

Til disse bemærkes:

Ad det første ”at”: Det anførte er for så vidt korrekt, men det kan ikke være afgørende for, om en fejl kan berigtiges, at den må tilskrives moderselskabet selv. Afgørende er, at K’s chefjurist, der instruerede advokat D, havde i opdrag at realisere ledelsens beslutninger. Det er direktør G, der personificerer beslutningsviljen.

Ad det andet ”at”: Betragtningen om, at bestemmelsen vanskeligt kan overses, må vige for det faktum, at forholdet rent faktisk blev overset (med de deraf truende alvorlige konsekvenser).

Ad det tredje ”at”: De, der har været involveret i senere ændring af vedtægterne, har øjensynligt alene interesseret sig for de forhold, der skulle ændres. Der har ikke været behov for at ændre regnskabsåret i forhold til det, som den oprindelige beslutningsvilje gik ud på.

Ad det fjerde ”at”: Den internt ansvarlige medarbejder hos E revisionsfirma og den for K’s interne regnskab ansvarlige har – som det tydeligt fremgår af de af dem afgivne erklæringer – ikke haft forudsætninger for at gennemskue, at det anførte regnskabsår var udtryk for en fejl. Dette ville have krævet et indblik i spaltningsskemaerne, som de pågældende ikke havde.

Ad det femte ”at”: De exceptionelt uspændende regnskaber pr. 31. maj 2001 – der alene ville afspejle en meget stille eksistens af de pågældende selskaber i en ganske kort periode – har ikke været egnet til at påkalde sig opmærksomhed.

Ad det sjette-til syvende ”at”: Alle disse punkter er udtryk for, at fejlen kunne og burde være opdaget tidligere. Det er noget uklart, om Styrelsens pointering af disse forhold er udtryk for, at man sår tvivl om, hvorvidt der overhovedet er tale om en fejl, eller om mener, at selskabet og dets rådgivere har udvist en retsfortabende passivitet.

Det er dokumenteret, at man fra K’s side i kraft af revisorernes notat var nøje bekendt med, at det var en forudsætning for en skattefri spaltning, at de modtagende selskabers første regnskabsår udløb den 31. maj 2001, således

at spaltningdagen var første dato i et nyt regnskabsår. Det er endvidere klarlagt, at en manglende iagttagelse af dette krav ville medføre, at spaltningen ikke kunne ske skattefrit med særdeles alvorlige følger. På denne baggrund er det indlysende, at der virkelig har været tale om en fejl, og der er intet grundlag for at så tvivl herom med henvisning til, at personer med tilknytning til selskabet ved forskellige lejligheder kunne have konstateret fejlen.

Der er heller ikke grundlag for en passivitetsbetragtning. Dels er der reageret prompte, efter at fejlen blev opdaget (ved revisor B's telefoniske henvendelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen), dels skal passivitets hensynet beskytte tredjemands forventning om opretholdelsen af status quo, men der er netop ikke noget hensyn til tredjemand, der taler imod at imødekomme ønsket om berigtigelse. Ingen tredjemand har nogen glæde af, at selskabernes første regnskabsår først udløber 31. maj 2002. Det skulle da lige være skattemyndighederne, som imidlertid har haft forventning om og godkendt, at spaltningen ville ske skattefrit, således som skattemyndighederne havde tilladt.

Den samlede bedømmelse af de tilvejebragte oplysninger bør derfor være den modsatte af den, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er nået til, nemlig at vedtægternes udformning på dette punkt er udtryk for en fejl, således at den beslutning, der ønskedes truffet af K's ledelse og blev tilkendegivet af økonomidirektør G, ikke er blevet korrekt afspejlet i de dokumenter, der blev udarbejdet i samvirket mellem chefjurist H og advokat D. En sådan fejl kan berigtiges, da berigtigelse er af overordentlig stor betydning for selskaberne, og intet hensyn til tredjemand taler imod.

Såfremt Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke finder, at der kan foretages en berigtigelse, ønskes truffet beslutning om, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen registrerer den subsidiære beslutning om at ændre de to selskabers regnskabsår således, at første regnskabsperiode i selskaberne bliver fra stiftelsen til 31. maj 2001.

Så vidt ses er det eneste argument mod at registrere denne beslutning, at fristen for anmeldelse af beslutningen i henhold til aktieselskabslovens § 156 og anmeldelsesbekendtgørelsens § 9 er overskredet.

Hverken loven eller anmeldelsesbekendtgørelsen fastslår imidlertid, at en overskridelse af anmeldelsesfristen udelukker registrering.

I enkelte tilfælde fremgår det udtrykkeligt af loven eller står fast i årelang praksis, at en for sen anmeldelse medfører, at Styrelsen må afvise registrering, og at pågældende beslutning da mister sin gyldighed.

I mange tilfælde vil Styrelsen imidlertid utvivlsomt registrere anmeldelsespligtige beslutninger, selv om fristen er overskredet. Dette gælder f.eks. anmeldelse af ledelsesændringer.

Det må derfor overvejes, om der er grundlag for konkret at anse netop en anmeldelse vedrørende tidlig afslutning af første regnskabsår som en beslutning af en karakter og knyttet til retlig hensyn af sådan vægt, at en fristoverskridelse med rette kan udløse registreringsnægtelse.

Der er ikke som ved kapitalnedsættelse og fusion tale om en beslutning, der har indgribende betydning for selskabets kapitalberedskab eller selskabsretlige identitet.

Konkret er der endvidere tale, om en anmeldelse uden betænkelighed kan modtages til registrering. Den indebærer blot, at der fremkommer et yderligere – stærkt uinteressant – regnskab for hver af de to virksomheder. Konkret er der således intet grundlag for at anlægge betragtninger om behovet for at modvirke regnskabsmanipulation.

På dette område er der ikke grundlag for at fastslå, at enhver fristoverskridelse udelukker registrering, og der må derfor træffes en konkret afgørelse.

Nærværende sag er kendetegnet ved,

- at den ønskede ændring sker for at imødegå en fejl, som – hvis Nævnet ikke kan tiltræde, at den berigtiges – i hvert fald må ligge tæt på området for, hvad der kan berigtiges,
- at der ikke kan påvises nogen interesse eller noget hensyn, der vil lide skade ved at antage beslutningen til registrering,
- at der på ingen måde er tale om risiko for regnskabsmanipulation, og
- at en afvisning af registrering vil medføre meget betydelig skadevirkning.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har på notatet side 14, sidste afsnit, fremført det synspunkt, at Styrelsen ikke kan medvirke til en registrering, ”der i sig selv skaber en overtrædelse af indsendelsespligten, der ved lovgivning er sanktionsbelagt”.

Denne argumentations rigtighed og relevans kan ikke anerkendes.

Det er ikke Styrelsens opgave at afvise anmeldelser til registrering for at afværge ulovlige følger af beslutningen. Man kan f.eks. tænke sig, at et selskab anmelder et nyvalgt ledelsesmedlem for sent i forhold til fristen i aktieselskabslovens § 156, stk. 2. Dette er strafbart efter § 160. Her kunne Styrelsen ikke finde på at anlægge den betragtning, at man må nægte registrering, således at pågældende ikke bliver medlem af ledelsen. Man kan også tænke sig, at bestyrelsen eller et selskab vælger et ledelsesmedlem, som derefter modtager et lån. Anmeldelsen af ledelsesændringen må registreres, selv om en afvisning af registrering – således at den pågældende ikke opnåede status som ledelsesmedlem – ville afværge overtrædelsen af aktieselskabslovens § 115, stk. 1.

Hvis et selskab rent faktisk har vedtaget at ændre sit regnskabsår, indtræder der ved beslutningen en lovbestemt pligt til at anmelde dette, jf. aktieselskabslovens § 156, stk. 1. En forsinket anmeldelse af dette er således netop "en forsinket opfyldelse af en lovbestemt pligt". Styrelsens sondring mellem forhold, der er udtryk for en forsinket opfyldelse af en lovbestemt pligt, og forhold, der i sig selv skaber en overtrædelse af indsendelsespligten, er således uholdbar.

Såfremt berigtigelse ikke kan ske, bør derfor den anmeldte ændring af regnskabsåret antages til registrering, uanset om dette måtte medføre konsekvenser på grund af for sen indsendelse af de pågældende årsrapporter.

..."

III. Skrivelse af 1. november 2002 fra Kammeradvokaten v/advokat I

I skrivelsen har Kammeradvokaten v/advokat I på vegne Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anført følgende:

"...

1. Ad klagers anmodning om berigtigelse

Klager henviser som begrundelse for berigtigelse til, at det anmeldte og registrerede 1. regnskabsår ikke korrekt afspejler den stiftende generalforsamlings vilje og "virkelige" beslutning.

Det gøres af indklagede heroverfor gældende, at der i overensstemmelse med hidtidig praksis alene kan ske en berigtigelse i de tilfælde, hvor det er klart dokumenteret, at det anmeldte ikke er i overensstemmelse med den trufne beslutning på generalforsamlingen. Derimod kan der ikke ske berigtigelse i tilfælde, hvor der er truffet en beslutning på generalforsamlingen, der er utjenlig til at opnå en forudsat skattemæssig stilling.

Klager har i klageskrivelsen, side 2, opstillet tre muligheder for uoverensstemmelse mellem det, der registreres, og "den virkelige beslutning". Den foretagne kategorisering afspejler imidlertid ikke den centrale problemstilling i den foreliggende sag. Der kan i stedet peges på følgende fire muligheder, hvor mulighed 3 og 4 er udtryk for en nuancering i forhold til den af klager anførte mulighed 3:

1. Registreringen er ikke i overensstemmelse med det anmeldte.
2. Anmeldelsen er ikke i overensstemmelse med selskabsdokumenterne.

3. Selskabsdokumenterne er ikke i overensstemmelse med det besluttede på generalforsamlingen, dvs. urigtig gengivelse af beslutningen (erklæringsvildfarelse).
4. Beslutningen afspejler ikke hensigten med beslutningen, dvs. en utjenlig beslutning (motivvildfarelse).

Det foreliggende tilfælde falder indenfor kategori 4. Klager ønskede overordnet set at gennemføre de selskabsretlige dispositioner, som måtte være en forudsætning for at opnå tilladelse til skattefri spaltning. Men den beslutning om første regnskabsår, som blev truffet ved stiftelsen af selskaberne, var utjenlig til at opnå dette formål.

Det gøres af indklagede gældende, at efterfølgende erklæringer om, hvad der måtte have været selskabets "vilje", ikke er egnet som grundlag for berigtigelse. Styrelsen har ikke til opgave og har ikke mulighed for at gennemføre administrativ prøvelse af grundlaget for anmodninger om berigtigelse, der blot tilnærmelsesvis kan sammenlignes med prøvelsen i denne sag.

Endvidere gøres det gældende, at klagers erklæringer m.v. vedrørende omstændighederne i forbindelse med stiftelsen af de nye selskaber er urigtige på væsentlige punkter.

I direktør G's erklæring af 9. august 2002, der er afgivet til styrelsen som dokumentation for, at der var grundlag for at foretage berigtigelse, fremgik det bl.a.:

"[....]

Jeg deltog på vegne K A/S som stifter og eneaktionær på stiftende generalforsamlinger i K 1 Visual A/S [...] og K 2 A/S [....].

Forud for generalforsamlingen var jeg nøje bekendt med planerne og ansøgningen om, at de nævnte selskaber skulle være modtagende selskaber i en skattefri spaltning [...].

Skattefriheden forudsatte, at de nævnte selskabers første regnskabsperiode - der løb fra stiftelsen - udløb 31. maj 2001, således at anden regnskabsperiode påbegyndtes på den fastlagte spaltningsdato 1. juni 2001.

På generalforsamlingen overså jeg, at de fremlagte vedtægters § 14, stk. 2, fejlagtigt angav udløbsdatoen for første regnskabsperiode som 31. maj 2002 i stedet for korrekt 31. maj 2001.

Jeg havde på generalforsamlingen alene vilje og bemyndigelse til at godkende vedtægter med en første regnskabsperiode sluttende 31. maj 2001."

I et referat vedrørende generalforsamlingen afholdt den 9. august 2002, der er underskrevet af chefjurist H som dirigent, er anført følgende:

" [...]

Dirigenten konstaterede ved generalforsamlingens tilslutning, at der i referatet fra generalforsamlingen den 9. maj 2001 havde indsneget sig en fejl, idet vedtægternes § 14, stk. 2, var formuleret således [...], hvor sidstnævnte dato rettelig skulle være 31. maj 2001.

Den korrekte første regnskabsperiode fremgår af ansøgningen om og tilladelsen til spaltning, som forudsætter en statusdag pr. 31. maj 2001, idet spaltningsdatoen er 1. juni 2001. Den for aktionæren på den nævnte generalforsamling mødende har ikke hæftet sig ved den fejlagtige angivelse i vedtægterne og er gået ud fra som en selvfølge, at vedtægternes udformning var konsistent med grundlaget for den forestående spaltning som præsenteret på generalforsamlingen, og har hverken haft vilje eller beføjelse til at godkende nogen anden regnskabsperiode.

[....]"

Referatet skulle sammen med den nævnte erklæring fra direktør G tjene som efterfølgende dokumentation overfor Erhvervs- og Selskabsstyrelsen for, at betingelserne for berigtigelse var opfyldt.

Erklæringen og referatet har et indhold, der meget nøje afspejler en situation svarende til ankenævnets kendelse af 22. november 2000 (00-106.934), hvor der netop fandtes at kunne ske berigtigelse i et tilfælde, hvor referatet af generalforsamlingen indeholdt en urigtig gengivelse af den vedtagne beslutning.

Men erklæringen af 9. august 2002 og oplysningerne i referatet af generalforsamlingen samme dato afspejler imidlertid ikke de faktiske forhold på alle afgørende punkter:

- Det er urigtigt, når det anføres i erklæringen, at direktør G deltog på de stiftende generalforsamlinger.

På de stiftende generalforsamlinger deltog alene advokat D som repræsentant for stifteren og eneaktionæren, K A/S. Advokat D repræsenterede selskabet i henhold til fuldmagt afgivet af chefjurist H.

Jeg henviser til mail-korrespondance af 6. og 7. maj 2001 mellem chefjurist H og advokat D samt skrivelse af 13. august 2002 fra advokat A til Økonomi- og Erhvervsministeriet.

- Det er urigtigt, når det anføres i referatet, at "den korrekte første regnskabsperiode fremgår af ansøgningen om og tilladelsen til spaltning, som

forudsætter en statusdag pr. 31. maj 2001" og når det anføres i erklæringen, at "skattefriheden forudsatte, at de nævnte selskabers første regnskabsperiode - der løb fra stiftelsen - udløb 31. maj 2001, således at anden regnskabsperiode påbegyndtes på den fastlagte spaltningsdato 1. juni 2001".

Det fremgår hverken af ansøgningen til eller tilladelsen fra Told & Skat, at første regnskabsperiode for de nystiftede selskaber skulle udløbe den 31. maj 2001. Ansøgningen og tilladelsen bygger heller ikke på en forudsætning herom som betingelse for skattefrihed.

Tværtimod anføres det udtrykkeligt i ansøgningen til og tilladelsen fra Told & Skat, at de modtagende selskaber "nystiftes ved spaltningen" og altså ikke forud for spaltningen, som det faktisk skete. Jeg henviser til ansøgningen til Told & Skat af 3. [30.] april 2001, side 3, punkt 3, og tilladelsen fra Told & Skat af 17. juli 2001, side 3-4.

Såfremt selskaberne som angivet i ansøgningen til og tilladelsen fra Told & Skat var blevet stiftet ved spaltningen i stedet for forud for spaltningen, og selskaberne også som angivet i ansøgningen (side 4, midt), og i tilladelsen (side 3, midt), havde perioden 1. juni - 31. maj som regnskabsår, ville betingelserne for skattefrihed være opfyldt. Selskabernes første regnskabsår er herved forudsat at være 1. juni 2001 til 31. maj 2002.

I notatet af 15. september 2000 fra revisionsfirmaet E (revisionsfirma), hvoraf klager for Erhvervsankenævnet alene har fremlagt side 3, redegøres for de skattemæssige konsekvenser ved en omstrukturering af koncernen. Der er ikke tale om én bestemt plan for omstruktureringen end-sige den plan, som er indeholdt i ansøgningen til og tilladelsen fra Told & Skat.

I notatet er det forudsat, at omstruktureringen enten kan ske ved tilførsel af aktiver eller ved spaltning, og i sidstnævnte tilfælde enten ved stiftelse af nye selskaber forud for den 1. juni 2001 eller ved spaltningen. Om kravene til de modtagende selskabers regnskabsår anføres følgende, side 3 (midt):

"Ved både en fuldstændig og en delvis spaltning er der krav om, at de modtagende selskaber har samme regnskabsår som K. Hvis de modtagende selskaber købes/etableres før den 1. juni 2001, skal det første regnskabsår derfor afsluttes den 31. maj 2001."

I ansøgningen til og tilladelsen fra Told & Skat var det som anført ikke forudsat, at de modtagende selskaber skulle stiftes før den 1. juni 2001, men derimod ved spaltningen. I overensstemmelse hermed er der i ansøgningen (side 4, midt) og i tilladelsen (side 4, midt) alene anført følgende:

"De nystiftede selskaber vil i lighed med koncernens øvrige selskaber have perioden 1. juni - 31. maj som regnskabsår og vil alle være helejede datterselskaber af K A/S."

- Det er urigtigt, når det anføres i referatet fra generalforsamlingen den 9. august 2002, at "den for aktionæren på den nævnte generalforsamling mødende [ikke har] hæftet sig ved den fejlagtige angivelse i vedtægterne og er gået ud fra som en selvfølge, at vedtægternes udformning var konsistent med grundlaget for den forestående spaltning som præsenteret på generalforsamlingen, og har hverken haft vilje eller beføjelse til at godkende nogen anden regnskabsperiode".

Det fremgår af chefjurist H's senere erklæring af 13. august 2002,

at advokat D ikke var instrueret om, at første regnskabsperiode skulle udløbe den 31. maj 2001, og

at advokat D er gået ud fra, at første regnskabsperiode skulle udløbe den 31. maj 2002.

Som nævnt ovenfor var det alene advokat D, der gav møde på de stiftende generalforsamlinger den 9. maj 2001, hvor han var dirigent.

Det har derfor ikke som anført i referatet af generalforsamlingen den 9. august 2002 været i strid med den mødendes "vilje eller beføjelse" at godkende den i vedtægterne anførte første regnskabsperiode med udløb den 31. maj 2002.

- Det er urigtigt, når det anføres i referatet, at grundlaget for den forestående spaltning blev "præsenteret på generalforsamlingen".

I den nævnte senere erklæring fra chefjurist H oplystes det, at advokat D ikke var bekendt med spaltningens planer.

Det bemærkes, at de afvigende oplysninger i forhold til direktør G's erklæring af 9. august 2002 og generalforsamlingsreferatet af 9. august 2002, der fremgik af chefjurist H's erklæring af 13. august 2002, e-mail korrespondancen mellem denne og advokat D samt advokat A's skrivelse af 13. august 2002, først tilgik styrelsen efter et møde i Økonomi- og Erhvervsministeriet den 12. august 2002, hvor klager blev anmodet om en nærmere redegørelse for, hvorledes de stiftende generalforsamlinger var gennemført.

Området for berigtigelse må være snævert. Der kan ikke tillades berigtigelse på grundlag af erklæringer om, hvad der angiveligt har været viljen hos den (direktøren), der instruerede den (chefjuristen), der instruerede den (advokat D), der gav møde på generalforsamlingen og der traf beslutning om at stifte selskabet med et første regnskabsår, der ikke opfyldte forudsætningerne for skattefrihed, som han ikke var gjort bekendt med, og som heller ikke var kommet til udtryk i hans fuldmagt.

Sammenfattende gøres det gældende,

- at den skete registrering af første regnskabsår med udløb den 31. maj 2002 er i overensstemmelse med den beslutning, der er truffet på generalforsamlingen,
- at beslutningen på generalforsamlingen om første regnskabsår med udløb den 31. maj 2002 ikke har været i strid med den instruks, der er givet til den mødende,
- at den af klager senere under berigtigelsessagen angivne forudsætning om, at første regnskabsår skulle have udløb den 31. maj 2001, ikke er i overensstemmelse med det, der er angivet eller forudsat i den endelige spaltningssplan, der fremgik af ansøgningen til og tilladelsen fra Told & Skat,
- at det derimod i ansøgningen til og tilladelsen fra Told & Skat er angivet, at stiftelsen af de modtagende selskaber skulle ske ved spaltningen og ikke forud for spaltningen,
- at der i forhold til det, der er angivet og forudsat i ansøgningen til og tilladelsen fra Told & og Skat er valgt en forkert stiftelsesdato snarere end et forkert regnskabsår,
- at der derfor er truffet en utjenlig beslutning i forhold til at opnå den tilsigtede skattemæssige virkning (motivvildfarelse), og
- at området for berigtigelse ikke omfatter tilfælde, hvor der er truffet en forkert (utjenlig) beslutning i forhold til de skattemæssige konsekvenser, der tilsigtes opnået ved beslutningen.

2. Ad klagers anmodning om ændring af første regnskabsår

Klager har ved anmeldelsen af 9. august 2002 (subsidiært) anmodet om registrering af nyt første regnskabsår med udløb 31. maj 2001 som vedtaget på generalforsamlingen den 9. august 2002.

Det fastholdes, at der ikke kan tillades ændring af klagers regnskabsår med tilbagevirkende kraft mere end et år efter udløbet af det pågældende regnskabsår. Om begrundelsen herfor henvises til styrelsens uddybende redegørelse til afgørelsen, afsnit 2.2, side 13-15.

Yderligere bemærkes følgende:

Det følger af styrelsens mangeårige praksis, at der konsekvent er nægtet registrering af ændring af regnskabsår mere end 6 måneder (5 måneder for børsnoterede selskaber) efter regnskabsårets udløb. Styrelsens faste praksis har været almindelig kendt. Styrelsens praksis er bl.a. beskrevet i Henrik Steffensen i Revision & Regnskabsvæsen, nr. 10/1992, side 63, Hasselager

m.fl., Årsregnskaber (1998), side 828, Hasselager m.fl., Årsrapporten (2001), bind 1, side 206, Grethe Krogh Jensen i Revision & Regnskabsvæsen, nr. 3/2002, side 38, punkt 6.3, samt styrelsens redegørelse gengivet i Erhvervsankenævnets kendelse af 17. november 2000 (sag 00-65.982).

Denne praksis er nu udtrykt ved anmeldelsesbekendtgørelsen (bekg. nr. 72 af 11. februar 2002) § 9, hvorefter anmeldelse om ændring af regnskabsår skal være modtaget i styrelsen indenfor de anførte frister.

Styrelsens ufravigelige praksis skal navnlig ses på baggrund af risikoen for regnskabsmanipulation og styrelsens manglende muligheder for at foretage en administrativ prøvelse af, om der i det konkrete tilfælde måtte være tale om regnskabsmanipulation.

Det er derfor nødvendigt for styrelsen at opretholde en fast frist inden for hvilken, der tillades omlægning af regnskabsår, hvis betingelserne i årsregnskabslovens § 13, stk. 2, er opfyldt. Fristen på 6 måneder (5 måneder) er rimelig under hensyn til, at risikoen for regnskabsmanipulation øges i takt med længden af den periode efter regnskabsårets udløb, hvori der tillades omlægning af det ellers afsluttede regnskabsår.

Såfremt styrelsen ikke opretholdt de faste frister, men skulle foretage en konkret vurdering af risikoen for regnskabsmanipulation og andre forhold ved omlægninger f.eks. 7, 12 eller 18 måneder efter regnskabsårets udløb, ville konsekvensen være, at der i praksis ville blive åbnet en vid adgang til gennemførelse af regnskabsmanipulation ved omlægning af regnskabsår. Som erfaringerne fra udlandet og Danmark har vist, kan det ikke på forhånd udelukkes, at også velrenommerede virksomheder afgiver regnskabsmæssige oplysninger, der ikke giver et retvisende billede.

En sådan praksisændring ville være i direkte modstrid med de stramninger om valg og omlægning af regnskabsår, der fandt sted i starten af 1990'erne som en konsekvens af bl.a. Nordisk Fjer og selskabstømmersagerne. Lov nr. 345 af 6. juni 1991 medførte således, at det i årsregnskabslovens § 3, stk. 3, (nu § 13, stk. 2) direkte blev anført, at omlægning af regnskabsår kun kunne finde sted, når særlige forhold tilsagde det. Ved særlige forhold forstås årsregnskabsmæssige forhold, f.eks. hensynet til det retvisende billede, og ikke skattemæssige forhold.

I samme periode blev indsendelsesfristerne for årsregnskaber strammet. Indsendelsesfristerne blev reduceret med én måned, og ledelsen i de selskaber, som indsender for sent, blev pålagt adfærdsregulerende afgifter. Samtidig blev Erhvervs- og Selskabsstyrelsens praksis for indkrævning af årsregnskaber strammet, således at der hurtigere og mere konsekvent blev iværksat tvangsmidler overfor de selskaber, som ikke indsendte årsregnskaber rettidigt. Indsendelsesfristerne er senere skærpet yderligere.

Styrelsens fastholdelse af en ufravigelig praksis skal tillige ses i lyset af konsekvenserne for offentlige myndigheders og markedets muligheder for kontrol med virksomhederne, hvis styrelsens praksis slækkes.

Fristen for omlægning af regnskabsår kan ikke - som anført af klager - sammenlignes med fristen for anmeldelse af et nyvalgt ledelsesmedlem, jf. aktieselskabslovens § 156, stk. 2.

Der består den helt afgørende forskel, at fristen for omlægning af regnskabsår ikke kun er en anmeldelsesfrist for den trufne beslutning, men også er en absolut frist for overhovedet at kunne foretage (og anmelde) en omlægning af regnskabsåret. Styrelsens praksis vedrørende omlægning af regnskabsår er derfor ikke uforenelig med styrelsens praksis vedrørende registrering af valg eller ansættelse af ledelsesmedlemmer, der anmeldes for sent.

Også i andre tilfælde end ved omlægning af regnskabsår er det styrelsens faste og ufravigelige praksis ikke at tillade registrering, hvis der sker overskridelse af lovbestemte anmeldelsesfrister, selv om loven ikke fastsætter, at fristoverskridelse medfører registreringsnægtelse.

Efter aktieselskabslovens § 134 b, stk. 2, 2. pkt., skal datoen for et fusionsregnskabs åbningsbalance ligge inden for 6 måneder forud for fusionsplanens underskrivelse. Efter aktieselskabslovens § 134 d, stk. 1, 1. pkt., skal Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest 4 uger efter fusionsplanens underskrivelse for hver af de fusionerede selskaber have modtaget en af bestyrelsen bekræftet genpart af fusionsplanen.

Overskridelse af disse frister medfører også konsekvent, at styrelsen nægter at offentliggøre fusionsplanen. Styrelsens praksis er tiltrådt af Erhvervsankenævnet i kendelse af 18. marts 1997 (sag 96-110.305) og kendelse af 18. september 1990 (sag 89-38.397).

Sammenfattende gøres det gældende,

- at afgørelsen om ikke at tillade omlægning af regnskabsår efter udløbet af en fast frist på 6 måneder (5 måneder) efter regnskabsårets udløb er i overensstemmelse med styrelsens faste og mangeårige praksis samt anmeldelsesbekendtgørelsens § 9,
- at styrelsens praksis, hvorefter der konsekvent sker nægtelse af registrering ved fristoverskridelse og ikke foretages en konkret vurdering af spørgsmålet om regnskabsmanipulation eller andre forhold ved omlægningen, er lovlige og sagligt begrundet i administrative og reale hensyn,
- at en praksisændring vil være uforenelig med hensynet til en effektiv imødegåelse af regnskabsmanipulation, og
- at eventuelle skattemæssige konsekvenser for klager, der skyldes forkerte beslutninger i forbindelse med den gennemførte omstrukturering, ikke kan føre til, at indklagede skal ændre sin hidtidige ufravigelige praksis.

...”

IV. Skrivelse af 26. november 2002 fra advokat A

I skrivelsen har advokat A yderligere anført:

”...

1. Berigtigelse af anmeldelse

Kammeradvokatens udviklinger ... vedrørende sontringen mellem erklæringsvildfarelser og motivvildfarelse rummer reelt ikke noget nyt bortset fra, at begrebet motivvildfarelse nu er blevet benævnt og nummereret.

Tilfældet af motivvildfarelse er allerede tydeligt beskrevet i klageskrivelsen, hvor det anføres at ”klart forskellig fra tilfælde 3 er den situation, hvor der blot træffes en uklog eller uhensigtsmæssig beslutning ... Stifteren/ generalforsamlingens vilje er nemlig korrekt udtrykt i dokumenterne – men man ville have besluttet noget andet (haft en anden vilje), hvis man havde tænkt sig bedre om eller været bedre informeret...”. Dette er netop motivvildfarelse.

I nærværende sag er der imidlertid ikke tale om motivvildfarelse, men netop om erklæringsvildfarelse.

En bestemt person – direktør G – kan kvalificeres som den, det tilkommer at træffe beslutninger på stifterens/eneaktionærens vegne. De øvrige medvirkende – koncernens chefjurist H og advokat D – medvirker som ”teknikere” for at føre stifterens/aktionærens beslutninger ud i livet og herunder sørge for, at de bringes på skriftlig form og anmeldes til myndighederne.

Situationen er helt parallel til den, der foreligger ved oprettelse af testamente, hvor en testator meddeler en advokat sine ønsker, hvorefter advokaten sørger for at udfærdige et – forhåbentlig – dertil svarende testamente.

I begge tilfælde må enhver afsporing af processen, der må henføres til den af beslutningstageren engagerede medhjælp, anses som en erklæringsvildfarelse, ikke som en motivvildfarelse.

I og med, at der allerede 9. maj 2001 blev truffet beslutning om at stifte selskaberne, og da dette skete med henblik på den ansøgte skattefri spaltning med spaltningsdato 1. juni 2001, lå det helt klart, at selskabernes første regnskabsår skulle løbe fra stiftelsen til 31. maj 2001.

Regnskabsåret kunne ikke begynde tidligere, da selskaberne ikke i forbindelse med stiftelsen skulle overtage en bestående virksomhed med tilbagevirkende kraft, og der er selvsagt heller ikke grundlag for et senere begyndelsestidspunkt end stiftelsen. En regnskabsperiode skulle begynde pr. spaltningsdagen 1. juni 2001. Første regnskabsperiode var således entydigt

fastlagt gennem de instrukser, direktør G som direktør i stifteren gav chefjurist H.

Fejlen opstod i det videre forløb med at udarbejde hermed stemmende dokumenter. H's instruks til advokat D var ikke tilstrækkelig entydig, og ved modtagelsen af advokat D's udkast overså H, at første regnskabsperiode ikke var udformet overensstemmende med direktør G's anvisninger.

Situationen kan ganske sidestilles med den situation, at en testator fortæller sin advokat, hvorledes et testamente ønskes oprettet, og advokaten herefter giver sin sekretær mangelfulde instrukser om testamentets udformning og ikke selv bliver opmærksom på fejlen. Det er netop et eksempel på erklæringsvildfarelse, ikke motivvildfarelse.

Det gik som følge af et kommunikationssvigt i udførelsesfasen galt med at få beslutningen formuleret, og omvendt har direktør G ikke ligget under for nogen fejlagtig opfattelse af, at selskabernes regnskabsår var ligegyldige.

Kammeradvokaten anfører ..., at efterfølgende erklæringer om, hvad der måtte have været selskabets "vilje" ikke er egnet som grundlag for berigtigelse.

Dette synspunkt er ikke foreneligt med Nævnets kendelse af 22. november 2000 (sag 00-106.934), hvor et selskab fik tilladelse til at berigtige anførelse af en tegningskurs. Til bestyrkelse af, at der virkelig var tale om en fejl, forelå en udtalelse fra selskabets revisor, der henviste til en godkendelse fra Told og Skat.

Denne kendelse er illustrativ: Det anmeldte forhold skulle være konsistent med en tilladelse fra Told og Skat, og når dette er tilfældet, stilles der ikke strenge krav til beviset for, at der foreligger en fejl.

Kammeradvokaten gør dernæst gældende, at de erklæringer, der foreligger vedrørende omstændighederne i forbindelse med stiftelsen, på væsentlige punkter skulle være urigtige.

Inden jeg tilbageviser denne påstand, vil jeg gerne understrege, at jeg med stor tilfredshed har noteret mig, at Kammeradvokaten ... anerkender, at de oplysninger, som han – fejlagtigt – gør gældende er urigtige "har et indhold, der meget nøje afspejler en situation svarende til Ankenævnets kendelse af 22. november 2000 ...".

Dette kan vanskeligt forstås anderledes, end at det erkendes, at såfremt mine klienters sagsfremstilling kan lægges til grund, vil en tilladelse til berigtigelse være i fuld harmoni med den nævnte kendelse.

Hele Kammeradvokatens argumentation for, at de pågældende oplysninger skulle være urigtige, hviler på den betragtning, at generalforsamlingen var en begivenhed, der fandt sted og alene fandt sted på advokat D's kontor.

Direktør G's erklæring og bemærkningerne i generalforsamlingsreferatet af den 9. august 2002 hviler derimod på den opfattelse, at generalforsamlingen må ses som et mere omfattende, integreret forløb, hvis kerne er mødet mellem chefjurist H og direktør G, efter at H fra advokat D har modtaget dokumentudkastene. Det er på dette møde (i X-by), at aktionæren er til stede, får forelagt sagen og træffer sin beslutning. Denne er herefter kommunikeret til advokat D, der herefter (i Y-by) har udarbejdet referatet efter almindelig skik.

Kammeradvokaten anfører ..., at det er urigtigt, når det anføres i referatet, at den korrekte første regnskabsperiode fremgår af ansøgningen om og tilladelsen til spaltning, og at skattefriheden forudsatte, at første regnskabsår udløb 31. maj 2001.

Tværtimod er dette ganske rigtigt, når det læses i lyset af, at selskaberne blev stiftet før den fastlagte spaltningsdag. Når selskaberne er stiftet på det tidspunkt, de nu engang er, er ingen anden slutdato for første regnskabsår end 31. maj 2001 tænkelig.

Stiftelsen tidligt i maj 2001 indebærer en modifikation i forhold til den oprindelige tanke om at nystifte selskaberne ved selve spaltningen, men er udtryk for en fastholdelse af den fastlagte spaltningsdato. Det er korrekt som anført i Kammeradvokatens indlæg ..., at de modtagende selskaber også kunne være etableret ved spaltningen, når de overtog de fraspaltede virksomhedsgrene med virkning fra 1. juni 2001. Men i og med beslutningen om at stifte dem før spaltningen var der ingen anden mulighed end at lade første regnskabsår udløbe 31. maj 2001, når beslutningen om at gennemføre en skattefri spaltning med spaltningsdato 1. juni 2001 skulle føres ud i livet.

I redegørelsen fra E (revisionsfirma) af 15. december 2001 ... nævnes også muligheden for tilførsel af aktiver, men man lagde sig i K Koncernen fast på en spaltning, og i den forbindelse var det fastslået i den nævnte redegørelse, at både ved en fuldstændig og en delvis spaltning skulle der, såfremt de modtagende selskaber købes eller etableres før spaltningsdagen, ske afslutning af første regnskabsår den 31. maj 2001.

I Kammeradvokatens indlæg ... anføres det, at det er urigtigt, når det i referatet for generalforsamlingen den 9. august 2002 anføres, at aktionæren på den stiftende generalforsamling ikke har hæftet sig ved den fejlagtige angivelse til vedtægterne og er gået ud fra som en selvfølge, at vedtægternes udformning var konsistent med grundlaget for den forestående spaltning.

Begrundelsen for denne påstand er igen, at Kammeradvokaten sætter lighedstegn mellem de stiftende generalforsamlinger og det, der foregik på advokat D's kontor. Som foran anført må rettelig mødet i X-by mellem chefjurist H og direktør G anses som det centrale led i generalforsamlingen.

Kammeradvokaten anfører endvidere, at det er urigtigt, at grundlaget for den forestående spaltning blev præsenteret på generalforsamlingen. Også dette

beror på Kammeradvokatens alt for snævre opfattelse af generalforsamlingen.

Kammeradvokaten gør gældende, at området for berigtigelse må være snævert, men giver ingen begrundelse for dette synspunkt.

Efter min opfattelse bør der lægges meget stor vægt på, om der kan påpeges hensyn, der taler imod at imødekomme en ansøgning om berigtigelse. Det er der ikke i nærværende sag. Ingen tredjemand har nogen interesse i at fastholde, at de pågældende selskabs første regnskabsår først udløb 31. maj 2002. Skattevæsenet har udtrykkeligt godkendt, at spaltningen kunne ske skattefrit og har ingen anerkendelsesværdig interesse i, at der alligevel skal udløses beskatning som følge af en formel fejl.

Omvendt vil en nægtelse af berigtigelse medføre et betydeligt tab for K Koncernen.

Sammenfattende gør jeg herefter gældende:

- at det er dokumenteret, at der foreligger en erklæringsvildfarelse,
- at tilfældet har afgørende lighedspunkter med den sag, der blev afgjort af Ankenævnet ved kendelse af 22. november 2000 (00-106.934),
- at mødet mellem chefjurist H og direktør G i X-by må anses som en del af generalforsamlingen,
- at det er beslutningen om at stifte selskaberne tidligt i maj sammenholdt med planlægningen af spaltningen og ansøgningen om en skattefri spaltning med fuld sikkerhed kan udledes, at stifteren/eneaktionæren ønskede at etablere selskaber, hvis første regnskabsår skulle udløbe 31. maj 2001,
- at stærke hensyn taler for at imødekomme ansøgningen om berigtigelse, og
- at der ikke foreligger hensyn, der taler imod berigtigelse.

2. Anmodning om ændring af første regnskabsår

Oplysningen om, at Styrelsen i mange års praksis ”konsekvent” har nægtet registrering af ændring af regnskabsår mere end 6 måneder efter regnskabsårets udløb, er ikke korrekt. Det fremgår tværtimod af Nævnets kendelse af 17. november 2000 (00-65.982), at der faktisk er sket registrering af en i juli 1999 indgivet anmeldelse om ændring af en regnskabsperiode med en om-lægningsperiode, der udløb 30. juni 1998, altså mere end 12 måneder før anmeldelsen.

I den tidligere anmeldelsesbekendtgørelse nr. 548 af 20. juni 1996 fandtes reglen om anmeldelse af ændringer af regnskabsår i den generelle regel i § 9: ”Ændres vedtægter eller ændres anmeldte forhold, skal anmeldelse om ændringerne være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest 4 uger efter, at de er vedtaget, med mindre andet er bestemt i lovgivningen”. Det er ganske utvivlsomt, at det almindelige krav om, ”skal” i en lang række til-

fælde ikke fortolkes på den måde, at manglende iagttagelse af fristen medfører registreringsnægtelse.

Bestemmelsen i § 9, stk. 1, 2. punktum, i den nugældende anmeldelsesbekendtgørelse vedrørende anmeldelse om ændring af regnskabsår er ligeledes en regel om, hvornår anmeldelse ”skal” være indgivet. Der er ikke holdpunkter for, at dette ”skal” skal forstås som strengere end de andre bestemmelser om, hvornår anmeldelse ”skal” være indgivet.

Anmeldelsesbekendtgørelsen tager ikke stilling til, hvornår en overskridelse af anmeldelsesfristerne kan eller skal medføre registreringsnægtelse.

I visse tilfælde kan man ud fra en fortolkning af trindhøjere ret, nemlig aktieselskabsloven, nå frem til, at manglende overholdelse af fristen må medføre, at den pågældende beslutning ikke kan registreres og ikke kan opnå eller bevare retlig effektivitet.

Aktieselskabsloven giver imidlertid intet grundlag for at fastslå skærpet retsvirkning af for sen anmeldelse af en vedtægtsændring om ændring af regnskabsår. Der er ikke særlige regler herom i aktieselskabsloven, og tilfældet er dækket af den almindelige regel om, at vedtægtsændringer skal anmeldes inden 4 uger. Reglen i anmeldelsesbekendtgørelsen henviser direkte til årsregnskabslovens § 138, stk. 1, jf. § 165, stk. 3 og 4. Disse regler siger imidlertid intet om anmeldelse af omlægning af regnskabsår, men alene om indsendelse af regnskaber.

Reglen må ses som en påmindelse om, at en overskridelse af indsendelsesfristerne ikke kan elimineres ved efterfølgende omlægning af regnskabsåret.

I det foreliggende tilfælde, hvor der også efter ændringen fortsat skal udarbejdes, revideres og indgives et revideret regnskab pr. 31. maj 2002, må betragtninger om risiko for regnskabsmanipulation forekomme endog særdeles fjerntliggende. Der vil alene være tale om, at der aflægges et særligt, særskilt regnskab for den periode på ca. 3 uger, hvor selskabet har været uden erhvervsmæssig aktivitet. Regnskabet for den erhvervsmæssige periode skal aflægges præcis på samme tidspunkt, som hvis ingen omlægning havde fundet sted.

I øvrigt er der grund til at påpege, at der ikke foreligger en egentlig omlægning af regnskabsåret. Dette skal fortsat være 1/6 – 31/5.

En omlægning af regnskabsåret er karakteristisk ved, at der vælges en ny, fast regnskabsperiode, og at der i den forbindelse elimineres en statusdag i henhold til det tidligere fastlagte regnskabsår. I nærværende sag er der derimod hverken tale om, at der skal ske ændring af regnskabsåret, eller om, at der elimineres en statusdag. Der er alene tale om, at der kommer en yderligere statusdag, nemlig den 31. maj 2001. Det bestrides derfor, at perioden fra stiftelsen til 31. maj 2001 rettelig kan betragtes som en omlægningsperiode. Det er ikke udtryk for et ændret regnskabsår (jf. årsregnskabslovens § 15, stk. 3), men for en ændret første regnskabsperiode, jf. årsregnskabslo-

vens § 15, stk. 2. En tilsvarende bestemmelse findes i den tidligere årsregnskabslovs § 3, stk. 2, og § 3, stk. 3.

Betragtningen om konsekvensen for offentlige myndigheders og markedets muligheder for kontrol med en virksomhed må forekomme helt irrelevant i den her foreliggende situation, hvor et oprindeligt første regnskabsår på mere end 12 måneder ønskes opdelt i to regnskabsperioder, hvoraf det sidste netop bliver en 12-måneders periode svarende til det fastsatte regnskabsår.

Kammeradvokaten gør gældende, at der består ”den helt afgørende forskel” på overskridelse af fristen for anmeldelse af et nyvalgt bestyrelsesmedlem og overskridelse af fristen for omlægning af regnskabsår, at der for det sidste også gælder en ”absolut frist” for overhovedet at kunne foretage (og anmelde) en omlægning.

Hertil er at sige, at der overhovedet ikke foreligger noget om beslutningsfrister.

Der foreligger alene regler om anmeldelsesfrister.

Under den tidligere anmeldelsesbekendtgørelse var såvel ledelsesændringer som ændring af regnskabsår omfattet af præcis samme regel om, at anmeldelse ”skal” ske inden for en bestemt frist. I den nye anmeldelsesbekendtgørelse er der herudover en yderligere frist, inden for hvilken anmeldelse af ændring af regnskabsår ”skal” ske.

Der er imidlertid ikke grundlag for at fastslå, at ”skal” vedrørende lige netop ændring af regnskabsår skal forstås som strengere end ”skal” vedrørende de øvrige forhold. Reglen henviser dernæst direkte til bestemmelsen i årsregnskabsloven, som ikke handler om krav til beslutninger eller anmeldelse af ændring af regnskabsår, men alene angår frister for indsendelse af regnskaber.

Hvis det antages, at klagerne ikke kan foretage berigtigelse, jf. den principale påstand, har klagerne en væsentlig interesse i, at regnskabet tillades ændret. Der er intet modstående hensyn til tredjemand.

Sammenfattende gøres det gældende,

- at der ikke foreligger en omlægning af regnskabsår, men en fastholdelse af det valgte regnskabsår kombineret med en afkortning af det første regnskabsår,
- at kravet i den nye anmeldelsesbekendtgørelses § 9, stk. 1, 2. punktum, vedrørende anmeldelse senest 6 måneder efter omlægningsperiodens udløb derfor er uden betydning,
- at der ikke er grundlag for at fastslå, at en overskridelse af anmeldelsesfristen af en beslutning af denne karakter ubetinget skal medføre registreringsnægtelse,
- at K Koncernen har en meget væsentlig interesse i, at ændringen registreres, og

at der ikke foreligger relevante modstående hensyn.”

V. Skrivelse af 15. januar 2003 fra Kammeradvokaten v/advokat I

I skrivelsen har Kammeradvokaten v/advokat I yderligere bemærket:

”...

1. Ad klagers anmodning om berigtigelse

...

Det fastholdes, at spørgsmålet om berigtigelse skal vurderes i forhold til den beslutning, der er truffet på den konstituerende generalforsamling, og at beslutningen på den konstituerende generalforsamling er truffet af advokat D efter bemyndigelse fra chefjurist H.

Generalforsamling i aktieselskaber skal finde sted under afholdelse af møde. Der er ikke som for anpartsselskaber hjemmel til, at aktionærerne kan træffe beslutning på skriftligt grundlag.

Generalforsamling afholdes på det sted, hvor dirigenten opholder sig, det vil i det foreliggende tilfælde sige på advokat D kontor i København og ikke på direktør G's kontor i X-by.

Klagers betragtninger om, at generalforsamlingen er afholdt i X-by, og at blot referatet er udarbejdet i Y-by af advokat D, er ikke i overensstemmelse med referatets eget indhold. Sådan fremgangsmåde er heller ikke som anført af klager i overensstemmelse med almindelig skik og i hvert fald ikke i overensstemmelse med aktieselskabsloven. I overensstemmelse med aktieselskabsloven er det derimod almindelig praksis, at der gives fuldmagt til dirigenten, der herefter gennemfører generalforsamlingen på det sted, hvor dirigenten opholder sig, og herefter udarbejder referat i overensstemmelse med det faktisk passerede.

Det følger heraf, at spørgsmålet om erklærings- eller motivvildfarelse skal vurderes i forhold til den beslutning, som advokat D traf på generalforsamlingen. Som oplyst af klager, gik advokat D ud fra, at første regnskabsår skulle udløbe 31. maj 2002, idet han ikke af chefjurist H var blevet instrueret om, at første regnskabsår - modsat det sædvanlige - skulle udløbe allerede 31. maj 2001 få dage efter stiftelsen. Advokat D var instrueret om at anvende et sæt standard vedtægter og samme regnskabsår som K A/S, jf. klagers skrivelse af 3. maj 2001 og e-mail af 7. maj 2001 til advokat D.

Der er derfor ingen tvivl om, at den skete anmeldelse af regnskabsår med udløb 31. maj 2002 afspejler den beslutning, som advokat D traf på generalforsamlingen, og som advokat D også ønskede at træffe på generalforsamlingen. Herved adskiller situationen sig principielt fra ankenævnets

kendelse af 22. november 2000 (00-106.934), hvor anmeldelsen ikke var i overensstemmelse med den truffede beslutning på generalforsamlingen.

Jeg bemærker i den forbindelse, at der i ankenævnets praksis alene er anerkendt en begrænset adgang til berigtigelse af en anmeldelse, der ikke har været i overensstemmelse med den truffede beslutning, men ikke at omgøre en beslutning, der er truffet i overensstemmelse med den instruks, der er givet.

Det er på den baggrund ikke relevant for spørgsmålet om berigtigelse, hvorvidt direktør G selv måtte have været bekendt med, at første regnskabsår ved anvendelse af modellen med forudgående stiftelse burde have været med udløb allerede 31. maj 2001, og om også chefjurist H måtte have været bekendt hermed. Det har i hvert fald formodningen imod sig, at direktør G og chefjurist H har været bevidst om dette særlige forhold, når en så afgørende betingelse ikke blev medtaget i instruksen til den mødende på generalforsamlingen (advokat D) og heller ikke blev påset ved underskrivelsen af vedtægter eller erkendt ved modtagelsen af registreringsudskrifter fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Dette gav heller ikke anledning til udarbejdelse af årsregnskab pr. 31. maj 2001 for disse selskaber.

Det fastholdes, at stiftelsen af selskaberne før spaltningens dato, og ikke som led i spaltningen, ikke har fundet udtryk i ansøgningen til Told og Skat eller tilladelsen fra samme. Også herved adskiller den foreliggende sag fra ankenævnets kendelse af 22. november 2000 (00-106.934).

Klager har ved stiftelsen forud for spaltningen anvendt en anden model end forudsat i ansøgningen til Told og Skat og tilladelsen fra samme, og klager har ved gennemførelsen af denne model formentlig ikke været opmærksom på det særlige krav til udløb af første regnskabsår og har i hvert fald ikke instrueret den, der traf beslutningen på den konstituerende generalforsamling om dette særlige krav.

Der er ingen tvivl om, at der af klager er begået en fejl ved gennemførelsen af stiftelsen, men aktieselskabsloven indeholder ingen hjemmel til at omgøre beslutninger, der på grund af en fejl ikke har fået et indhold, der opfylder de skattemæssige betingelser.

2. Ad ændring af regnskabsår

Om de reale hensyn henvises til indklagedes indlæg af 1. november 2002.

Det fastholdes, at første regnskabsår også er et regnskabsår, og at ændring af første regnskabsår også er undergivet betingelserne for omlægning af regnskabsår.

Endvidere fastholdes det, at styrelsen er berettiget til i overensstemmelse med sin mangeårige faste praksis konsekvent at nægte omlægning af regnskabsår mere end seks måneder (fem måneder) efter regnskabsårets udløb.

Styrelsen skal ikke foretage en konkret vurdering af, om en omlægning kan være begrundet i regnskabsmanipulation.

3. Afsluttende bemærkninger

Afslutningsvis skal bemærkes, at realiteten i denne sag ikke drejer sig om tilladelse til berigtigelse eller ændring af det registrerede første regnskabsår. Klager har formentlig alene en interesse i den heraf afledte konsekvens for spørgsmålet om tilladelse til skattefri spaltning.

Spørgsmålet, om den skete fejl ved gennemførelsen af stiftelsen skal tillægges den betydning, at klager ikke opnår tilladelse til skattefri spaltning, bør afgøres af skattemyndighederne og ikke ved, at Erhvervsankenævnet udvider området for berigtigelse af anmeldelser eller tilladelse til ændring af regnskabsår med deraf følgende vidtgående konsekvenser for indklagedes fremtidige praksis."

I skrivelser af 14. februar og 19. marts 2003 fra henholdsvis advokat A og Kammeradvokaten v/advokat I er fremsat yderligere bemærkninger til sagen.

Ankenævnet har ikke fundet grundlag for at imødekomme en anmodning fra A om mundtlig forhandling af sagen.

Ankenævnet udtaler:

Anmeldelsen den 16. maj 2001 til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om selskabernes første regnskabsperiode fra den 9. maj 2001 til den 31. maj 2002 var i overensstemmelse med bestemmelsen herom i selskabernes vedtægter, som forud for selskabernes stiftende generalforsamlinger den 9. maj 2001 var godkendt af stifteren K A/S. Ankenævnet finder det ikke godtgjort, at vedtægternes angivelse af selskabernes første regnskabsperiode ikke svarede til det, som blev besluttet på de stiftende generalforsamlinger, og ankenævnet tiltræder derfor, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har afslået at berigtige de registrerede oplysninger om selskabernes første regnskabsperiode, der er i overensstemmelse med anmeldelsen herom af 16. maj 2001.

Af bekendtgørelse nr. 72 af 11. februar 2002 om anmeldelse, registrering, gebyr samt offentliggørelse m.v. i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (Anmeldelsesbekendtgørelsen) § 9 fremgår bl.a., at anmeldelse om ændring af regnskabsår skal

være modtaget i styrelsen senest 6 måneder efter udløbet af det regnskabsår, som ønskes ændret, dog senest 6 måneder efter omlægningsperiodens udløb, jf. årsregnskabslovens § 138, stk. 1, jf. § 165, stk. 3 og 4, idet fristen for statslige og børsnoterede aktieselskaber er 5 måneder. For regnskabsår, der slutter den 1. januar 2003 eller senere, er fristerne henholdsvis 5 måneder og 4 måneder.

Ifølge Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har nævnte bestemmelse i anmeldelsesbekendtgørelsen sin baggrund i hidtil gældende praksis, hvorefter styrelsen har nægtet at registrere ændring af et regnskabsår mere end 6 måneder - for statslige og børsnoterede aktieselskaber 5 måneder - efter regnskabsårets udløb, svarende til, at styrelsen har nægtet at registrere ændring af et regnskabsår efter udløbet af indsendelsesfristen for det pågældende års årsregnskab, jf. § 62 i den hidtidige årsregnskabslov (bekendtgørelse nr. 526 af 17. juni 1996 af lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v.) og § 138, stk. 1, jf. § 165, stk. 3 og 4, i den nye årsregnskabslov (bekendtgørelse nr. 448 af 7. juni 2001 om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. (årsregnskabsloven)). Baggrunden for denne praksis og dermed bestemmelsen i anmeldelsesbekendtgørelsen er ifølge styrelsen, at styrelsen ikke finder at kunne medvirke til registrering af forhold, der ikke er udtryk for en forsinket opfyldelse af en lovbestemt pligt, men for en ændring, der i sig selv bevirker en overtrædelse af pligten til indsendelse af årsregnskab.

Fristen efter anmeldelsesbekendtgørelsens § 9 for anmeldelse om ændring af selskabernes første regnskabsperiode til udløb den 31. maj 2001 var således overskredet på tidspunktet for anmeldelsen herom den 9. august 2002. Henset hertil samt til baggrunden for nævnte frist tiltræder ankenævnet, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har afslået at registrere anmeldelsen af 9. august 2002 om ændring af selskabernes første regnskabsperiode til udløb den 31. maj 2001.

Ankenævnet stadfæster derfor Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 27. august 2002.

4.8. Lov om omsætning af fast ejendom

22) Kendelse af 16. juni 2003. (j.nr. 02-180.945).

Ansættelse i skatteforvaltning sidestillet med 1 års beskæftigelse i ejendomsformidlingsvirksomhed.

Lov om omsætning af fast ejendom § 25, stk. 1 og stk. 2, nr. 7 og bekendtgørelse om optagelse i Ejendomsmæglerregistret § 1, nr. 1.

(Christen Sørensen, Lise Høgh og Ulla Staal)

Ved skrivelse af 19. august 2002 har K klaget over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i skrivelse af 15. august 2002 har afslået helt eller delvist at godkende hans praktiske uddannelse i forbindelse med eventuel optagelse i Ejendomsmæglerregistret.

Sagens omstændigheder:

I anledning af klagen har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i skrivelse af 9. oktober 2002 udtalt:

"...

Styrelsen lagde ved afgørelsen vægt på, at K ikke har godtgjort, at han i kraft af de af ham anførte arbejdsopgaver har opnået en praktisk kunnen, der svarer til 2 års beskæftigelse i en ejendomsmæglervirksomhed eller lignende, jf. § 25, stk. 2, nr. 7, i lov om omsætning af fast ejendom, jf. § 1, nr. 1 i bekendtgørelse nr. 607 af 28. juni 1996 om optagelse i Ejendomsmæglerregistret.

Styrelsen har i afslaget henvist til, at dokumentation for tidligere beskæftigelse ikke vurderes at have givet tilstrækkeligt praktisk kendskab til ejendomsformidling.

Styrelsen har på baggrund af fremlagt eksamensbevis for ejendomsmægleruddannelsen godkendt Ks teoretiske indsigt. Herefter kan klager optages i Ejendomsmæglerregistret, når han opfylder lovens almindelige betingelser om praktisk kunnen vedrørende ejendomsformidling.

På den baggrund skal styrelsen fastholde sin afgørelse af 15. august 2002 om afslag på hel eller delvis godkendelse af praktisk uddannelse.

Sagens faktiske omstændigheder

K ansøgte den 4. juli 2002 om godkendelse af praktisk uddannelse.

K har i forbindelse med ansøgningen fremhævet sine mange års erfaring indenfor skattevæsenet, hvor han har været beskæftiget i perioden 1969 – 1991 og siden 1998 været ansat som skatterevisor. I perioden 1991 – 1998 har klager været ansat som kultur- og socialchef.

K har i sit brev anført de nedenfor nævnte arbejdsopgaver, som han har været beskæftiget med, og som han anser for relevante i forbindelse med ejendomsformidling:

- kommunal kontoruddannelse
- gennemgang af regnskaber fra selvstændigt erhvervsdrivende med udlejningsejendomme og andre ejendomme, der er udlejet eller anvendes erhvervsmæssigt
- behandling af ligningsmæssige spørgsmål vedrørende ejendomsværdiskatteloven
- gennemgang af regnskaber fra selvstændigt erhvervsdrivende med ejendomme hvorpå der foretages skattemæssige afskrivninger på ejendomme
- gennemgang af regnskaber fra selvstændigt erhvervsdrivende og øvrige borgeres salg af ejendomme, hvorpå der skal beregnes ejendomsavance, herunder beskatning af genvundne afskrivninger
- rådgivning om ovenstående spørgsmål
- forhandling omkring ovenstående spørgsmål med skatteydere og eller disses repræsentanter
- betjening af kunder ved personligt fremmøde eller ved henvendelse pr. telefon.

I sin klage til Erhvervsankenævnet præciserer K de arbejdsopgaver, han mener er relevante i henhold til ejendomsformidling og som han i sit daglige arbejde er beskæftiget med i forbindelse med rådgivning, forhandling eller som beslutningstager:

- vurdering af driftsudgifter i udlejnings- og erhvervsjendomme
- skattemæssige spørgsmål vedrørende forretninger og virksomheder
- skattemæssige spørgsmål vedrørende landbrug og forpagtning
- ejendomsværdiskat
- skattemæssige afskrivninger
- ejendomsavancebeskatning
- genvundne afskrivninger.

K fremhæver, at ovennævnte arbejdsområder er en del af den teoretiske ejendomsrådgiveruddannelse.

I sin klage oplyser K, at han har arbejdet med ligning og skattemæssig behandling af alle slags regnskaber for erhvervsdrivende, herunder sager hvor der foreligger køb og salg af fast ejendom, personer der ejer udlejningsejendomme eller hvor ejendommen inddrages i sommerhus- eller byzone, således at der skal beregnes frigørelsesafgift.

Endvidere vedlægger K kopi af Erhvervsankenævnets kendelse af 26. februar 1996, j.nr. 95-19.069, da han mener at kunne sidestilles med klageren i denne sag.

På denne baggrund har han søgt om godkendelse af praktisk uddannelse, jf. § 25, stk. 2, nr. 7 i lov om omsætning af fast ejendom.

Sagens retlige omstændigheder

I lov om omsætning af fast ejendom § 25, stk. 2 er de nærmere krav fastsat for, at en person har ret til at blive optaget i Ejendomsmæglerregistret. I loven stilles der krav om både teoretisk indsigt og praktisk kunnen vedrørende ejendomsformidling. Af lovens forarbejder til bestemmelserne er anført, at *"kvalifikationsniveauet som minimum bør være det nuværende uddannelsesniveau til ejendomsmægler, og at der tilstræbes et kvalitetsløft i forhold hertil"*.

I henhold til lov om omsætning af fast ejendom § 25, stk. 2, nr. 7, skal personen opfylde de nærmere krav til praktisk kunnen vedrørende ejendomsformidling, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter.

Det fremgår af Erhvervs- og Selskabsstyrelsens bekendtgørelse nr. 607 af 28. juni 1996 om optagelse i Ejendomsmæglerregistret § 1, nr. 1, at en ansøger skal kunne *"dokumentere at have været ansat på heltid i mindst 2 år i en ejendomsformidlingsvirksomhed med arbejdsopgaver, der kan antages at give praktisk kendskab til ejendomsformidling eller gennem anden beskæftigelse at have opnået en tilsvarende praktisk kunnen"*.

Kravet om 2 års ansættelse i en ejendomsformidlingsvirksomhed med arbejdsopgaver, der kan antages at give praktisk kendskab til ejendomsformidling eller gennem anden beskæftigelse at have opnået tilsvarende praktisk kunnen, er efter styrelsens opfattelse nødvendig for at sikre, at ansøgeren har de fornødne kvalifikationer til at virke som ejendomsmægler. En vekselvirkning mellem teori og praksis er nødvendig for at kunne betjene forbrugerne som forudsat i loven.

For optagelse i Ejendomsmæglerregistret er det afgørende, at ansøgeren har praktisk kendskab til ejendomsformidling, og anden erhvervs erfaring er i den relation ikke umiddelbart relevant. Ejendomsformidling omfatter bl.a.:

1. Besigtigelse og værdiansættelse
2. Indhentning af informationer og udformning af salgsopstillinger
3. Udbud af ejendomme til salg på ejendomsmarkedet og fremvisning
4. Forhandling af eventuelle betingelser på plads med en modpart
5. Udformning af købsaftale
6. Ansøgning om ejerskiftelån
7. Fremsendelse af en færdig handel og dens papirer til den person der berigtiger handlen.

Styrelsen har i forbindelse med vurderingen af den praktiske uddannelse lagt vægt på, om ansøgeren har beskæftiget sig med en række af de ovennævnte forhold eventuelt suppleret med andre opgaver.

Styrelsen har ligeledes lagt vægt på, at beskæftigelse med ejendomsformidling dokumenteres. Det gælder i særlig grad i de tilfælde, hvor det ikke er indlysende, at en stilling eller et beskæftigelsesområde kan antages at have givet et dækkende og praktisk kendskab til ejendomsformidling. Eksempelvis indebærer beskæftigelse i den finansielle sektor som fuldmægtig, bestyrer, kontorchef eller direktør efter styrelsens vurdering ikke umiddelbart, at et nødvendigt kendskab til ejendomsformidling er opnået.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen finder på denne baggrund, at Ks hidtidige beskæftigelse, som anført ovenfor, ikke er tilstrækkelig til at opfylde kravet om praktisk kunnen. Styrelsen vurderer, at den teoretiske indsigt, som klager har erhvervet, nødvendigvis må anvendes i praksis under instruktionsbeføjelser fra f.eks. en ejendomsmægler, inden han påbegynder selvstændig virksomhed som ejendomsformidler.

Styrelsen skal hertil bemærke, at K ikke har godtgjort, at han i kraft af de pågældende opgaver har opnået en praktisk kunnen, der kan sidestilles med 2 års beskæftigelse i en ejendomsformidlingsvirksomhed. De af klager udførte opgaver er efter styrelsens opfattelse endvidere ikke så centrale for ejendomsformidling, at de selvstændigt kan føre til en delvis godkendelse af den praktiske uddannelse. Styrelsen har hermed blandt andet lagt vægt på, at de af klager udførte opgaver, ikke vil kunne erstatte et egentligt ansættelsesforhold hos en ejendomsmægler eller kan anses for anden beskæftigelse, der giver tilsvarende praktisk kunnen.

For så vidt angår den af K vedlagte Erhvervsankenævnskendelse af 26. februar 1996 finder styrelsen ikke, at der er sammenlignelighed mellem de 2 sager. Klageren fra denne sag havde som souschef i en skatteforvaltning ansvaret i ligningsafdelingen for værdiansættelse af kursen på private pantebreve i forbindelse med køb og salg af fast ejendom, fordeling af købsprisen på maskiner og inventar samt ansvaret for værdiansættelse af aktiver herunder fast ejendom m.m. i dødsboafdelingen.

Endvidere havde klageren fra 1996 et 16-årigt samarbejde med en advokat, der især drejede sig om ejendomsvurderinger, familiehandler, værdiansættelse af ejendomme og pantebreve, dødsboer m.v. I sagen fra 1996 var der således tale om en konkret afgørelse, som følger af klagerens særlige forhold.

I modsætning hertil har Ks beskæftigelse fortrinsvis bestået af behandling af skattetekniske spørgsmål samt gennemgang af regnskaber for selvstændigt erhvervsdrivende, hvorfor styrelsen ikke mener, der kan drages sammenligning mellem de 2 klageres erhvervsmæssige baggrund.

Konklusion

Styrelsen skal på den baggrund fastholde det meddelte afslag på hel eller delvis godkendelse af praktisk uddannelse.”

K har i skrivelse af 6. november 2002 yderligere anført:

"...

Jeg ved næsten ikke hvor jeg skal begynde for jeg synes at hele sagsfremstillingen er ganske fordrejet og efter min vurdering bærer præg af, at den der har truffet afgørelse om imødekommelse af min ansøgning eller ej, hverken kender til skattevæsenets eller ejendomsmægleres arbejde. Jeg vil forsøge at redegøre for hvorfor jeg mener dette nedenfor.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anfører i afslaget at der ikke er sammenlignelighed i Erhvervsankenævnskendelse af 26. februar 1996 og min sag, og anfører at der er tale om en konkret afgørelse som følge af klagerens særlige forhold.

Dertil vil jeg for det første anføre at alle sager er konkrete og dernæst er jeg ikke sikker på at det [er] netop er det Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har fremhævet, der har spillet den afgørende rolle for godkendelsen, idet de centrale skattemyndigheder i mange år har udsendt cirkulærer til de lokale skattemyndigheder om hvilken kurs sælgerpantebreve skal værdiansættes [til], ligesom man i familiehandler og dødsboer har haft regler om værdiansættelsen af ejendomme siden november 1982, så hvis advokaten og souschefen har arbejdet alt for meget med disse sager, har det været spild af tid.

Da jeg er af den overbevisning at nævnet selvfølgelig har været klar over at disse regler fandtes og stadigvæk findes, mener jeg ikke at det er det man har lagt vægt på ved den trufne afgørelse, men derimod det øvrige arbejde der foregår i en skatteforvaltning, hvilke arbejdsopgaver jeg har nævnt en del af efterfølgende og har arbejdet med, og som jeg har forsøgt at skildre i tidligere korrespondance med Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nævner, at jeg (i modsætning til souschefen) fortrinsvis har beskæftiget mig med regnskabsgennemgang af sagerne, men også her bliver jeg nødt til at korrigere, jeg har også beskæftiget mig med regnskabsgennemgang men også med rådgivning af skatteydere i forskellige situationer, ligesom jeg har beskæftiget mig med forhandling om skatteansættelsen med skatteydere og deres repræsentanter, været i marken og vurderet afskrivningsgrundlag, forelagt sager skriftligt og mundtligt i klagesystemet, foretaget vurdering af fordeling af erhvervsejendommens afskrivningsgrundlag, fordeling af købs- og salgssummer på maskiner, inventar, besætning driftsbygninger, stuehus og øvrige aktiver i en ejendomshandel m.m. Jeg henviser i øvrigt til det jeg tidligere har anført om mine arbejdsopgaver.

Fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsens side bliver det også nævnt, at pågældende som souschef i en skatteforvaltning havde ansvaret for ... Hvis det har nogen betydning hvilken titel man har, vil jeg ikke undlade at nævne, at jeg var forvaltningschef i en skatteforvaltning fra 1976 til 1991, og dermed havde ansvaret for samtlige arbejdsområder i forvaltningen i den nævnte periode.

Nu er det ikke alene Ankenævnskendelsen fra 1996 jeg vil påberåbe mig. Det er også det man i øvrigt kan læse i relation til ovennævnte afgørelse på Erhvervs- og Selskabsstyrelsens hjemmeside, hvor det bla. kan nævnes, at der under punkt 9, der vedrører en assistent i Københavns kommunes skattevæsen står anført, citat:

"Ansatte i kommuner.

Ansættelse i en skatteforvaltning kan derimod godkendes som en del af den praktiske kunnen, såfremt den pågældende også har haft ansættelse hos en ejendomsformidler. Således har Industriministeriet godkendt 1 år og 7 måneders ansættelse hos Direktoratet for Københavns skatte- og registerforvaltning, hvor arbejdsopgaverne bestod i ligning og forskudsregistrering af skatteydere med ejerlejligheder, en- og tofamiliehuse samt udlejningsejendomme, herunder forskudsansættelse af fradrag vedrørende fast ejendom, kontrol af komplicerede årsregnskaber vedrørende fast ejendom, beskatning vedrørende ejendomsafståelser samt opkrævning af ejendomsskatter. Ansøgeren blev derefter ansat på et ejendomsmæglerkontor, hvilket udgjorde de resterende 5 måneder af praktikperioden".

For fuldstændighedens skyld skal nævnes, at jeg netop er blevet ansat hos ejendomsmægler A.

Fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsens side bliver det ligeledes anført i sagsfremstillingen at man ikke har fundet mit tidligere arbejde som ansat i en skatteforvaltning for væsentligt set i relation til arbejdet som ejendomsmægler.

Dertil vil jeg anføre, at jeg i forbindelse med påbegyndelse af studiet fik udleveret en oversigt over indhold og omfang af pensum, hvor den vejledende vægt af de enkelte områder er anført i procent. Det fremgår af denne oversigt, at skatteforhold alene vægter med 12% og kun området med køb [af] og salg af fast ejendom grundlæggende forhold vægter med en større procentvis andel nemlig 13%.

Endvidere nævnes i vejledningen at "eleven skal have opnået indsigt i og dybere kendskab til emnet og anvende sin viden i afvigende kombinationer" vedrørende skattestoffet. Ud fra dette forstår jeg ikke at min praktiske viden ikke er fundet væsentligt i forhold til ejendomsmægleruddannelsen.

Når dertil lægges, at erhvervs- og landbrugsområdet også fylder en betragtelig del af studiet og jeg har også beskæftiget mig praktisk med disse områder, da en del af stoffet er nødvendig baggrundsviden i forbindelse med kontrol af selvangivelsen fra ejeren af virksomheden, mener jeg det må være relevant at godkende min praktiske kunnen helt eller delvist i forbindelse med mit nye job som ejendomsmægler(ass.)

..."

I en skrivelse af 11. december 2002 har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen supplerende udtalt:

"...

På baggrund af Erhvervs- og Selskabsstyrelsens redegørelse af 9. oktober 2002, henviser K til Erhvervsankenævnets kendelse af 26. februar 1996, notat fra 1995 vedrørende styrelsens praksis ved godkendelse af praktisk uddannelse samt et skema vedrørende vægtning af skatteforhold i den teoretiske del på ejendomsmæglerstudiet.

Styrelsen skal indledningsvis bemærke, at notatet fra 1995 om godkendelse af praktisk uddannelse er udarbejdet 1 år efter ikrafttræden af lov om omsætning af fast ejendom. Som følge af de mange sager om praktisk uddannelse der har været behandlet siden da, er styrelsens praksis siden blevet mere specifik og udbygget.

Om styrelsens nuværende praksis kan det overordnet oplyses, at styrelsen lægger afgørende vægt på, at ansøgeren har været beskæftiget med arbejdsopgaver, der har givet et nødvendigt kendskab til ejendomsformidling, og at ansøgeren dokumenterer dette. Styrelsen lægger ved vurderingen heraf fortsat vægt på, om ansøgeren har beskæftiget sig med de syv forhold, som fremgår af en udtalelse af 28. oktober 1994 fra Ejendomsomsætningsudvalget. ...

I de tilfælde, hvor ansøgeren har været beskæftiget med andre forhold end de syv nævnte, er det styrelsens faste praksis, at ansøgeren må dokumentere at have været beskæftiget med andre relevante arbejdsopgaver for en ejendomsmægler. Det er ved vurderingen heraf afgørende, at arbejdsopgaverne i et vist omfang har tilknytning til lov om omsætning af fast ejendom. Fra styrelsens praksis kan som eksempel nævnes, at styrelsen har godkendt arbejdsopgaver, der vedrører behandling af ejerskifteforsikringer, omprioriteringssager, udfærdigelse af boliglån, generel bolig rådgivning og udfærdigelse af skøder, gælds-overtagelseserklæringer samt sælgerpantebreve mv. En ansøger som udelukkende har opnået praktisk kunnen ved at arbejde som skatterevisor vil således efter styrelsens praksis ikke som udgangspunkt kunne få godkendt den praktiske uddannelse.

Styrelsen har i et par konkrete tilfælde godkendt arbejde i en skatteforvaltning, som en del af den 2 årige praktiske uddannelse, fordi det i disse sager blev direkte dokumenteret, at ansøgeren havde været beskæftiget med forhold, som efter styrelsens opfattelse var relevant i forbindelse med arbejdet som ejendomsmægler. Dette er imidlertid ikke udtryk for en generel praksis, således at al arbejde i en skatteforvaltning kan godkendes helt eller delvist.

Det kan i den forbindelse oplyses, at arbejde i en skatteforvaltning efter styrelsens opfattelse kun undtagelsesvis må anses for at give kendskab til arbejdsopgaver, der må antages at være relevante for en ejendomsmægler. Notatet fra 1995 om styrelsens praksis ved godkendelse af praktisk uddannelse er således

for så vidt angår skatterevisorer ikke fuldt ud i overensstemmelse med styrelsens nuværende praksis.

Også ud fra et forbrugerbeskyttelseshensyn tillægger styrelsen det stor betydning, at ejendomsmæglere i praksis opfylder lovgivningens krav om, at ansøgeren skal dokumentere praktisk kendskab til ejendomsformidling.

Det er endvidere styrelsens praksis at lægge vægt på tidspunktet for den praktiske uddannelse. Det er efter styrelsens opfattelse af afgørende betydning, at den teoretiske indsigt i lov om omsætning af fast ejendom anvendes i praksis under instruktionsbeføjelse fra f.eks. en ejendomsmægler. Styrelsen finder derfor, at størstedelen af den praktiske uddannelse må finde sted efter 1994, hvor lov om omsætning af fast ejendom trådte i kraft.

Som anført i styrelsens redegørelse finder styrelsen ikke, at K i tilstrækkeligt omfang har dokumenteret at have opnået et praktisk kendskab til de væsentligste arbejdsområder indenfor ejendomsformidling. Særligt efter ikrafttræden af lov om omsætning af fast ejendom 1. januar 1994 ses klagers arbejdsområder som skatterevisor indenfor skatteansættelse, vurdering af afskrivningsgrundlag og fordeling af købs- og salgssummer på maskiner, inventar m.v., ikke at have givet et indgående kendskab til ejendomsformidling, ligesom den teoretiske indsigt ikke er anvendt i praksis under instruktionsbeføjelse.

Endvidere er det styrelsens opfattelse, at det af hensyn til forbrugerne er nødvendigt for K at opnå et bredere og mere praktisk kendskab til ejendomsformidling, end det der kan opnås gennem de arbejdsopgaver, der er nævnt i Ks breve af 4. juli og 20. august 2002.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastholder på den baggrund afslaget på godkendelse af praktisk uddannelse og henholder sig til udtalelse af 26. september 2002.

Det kan afslutningsvis oplyses, at styrelsen i øjeblikket arbejder på en samlet beskrivelse af de krav til den praktiske uddannelse, som styrelsen lægger vægt på i forbindelse med godkendelse af den praktiske uddannelse. Inden færdiggørelsen heraf vil der blive foretaget en høring af de relevante organisationer på ejendomsmæglerområdet. ...”

Af det af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen omtalte notat fra 1995 om styrelsens godkendelse af praktisk erfaring fremgår bl.a.:

”...

Som beskrevet ... har styrelsen i forbindelse med administrationen af reglen i § 1, nr. 1, i bekendtgørelse om optagelse i Ejendomsmæglerregistret videreført den praksis, som Ejendomsmæglerkommissionen tidligere har fastlagt. Denne redegørelse bygger derfor på såvel afgørelser truffet af Ejendomsmæglerkommissionen som af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Praksis.

1. Pengeinstitutter.

...

2. Realkreditinstitutter.

...

3. Advokatkontor.

...

4. Handels- og administrationsselskaber.

...

5. De danske landboforeninger og Dansk familielandbrug.

...

6. Tinglysningskontor.

...

7. Forsikringsselskaber.

...

8. Revisionskontor.

Ansættelse som revisor hvor arbejdsopgaverne bl.a. består i at revidere andelsboligforeninger og ejerforeninger samt rådgivning vedrørende prioritering og beskatning af fast ejendom godkendes ikke som praktisk kunnen.

9. Ansatte i kommuner.

Ansættelse som leder af en kommunes økonomiske forvaltning, hvor ansvarsområdet omfatter kommunens samlede budgetlægning og regnskabsførelse herunder køb af arealer til brug for udstykning samt sagsbehandling vedrørende salg af byggegrunde anses ikke som relevant praktisk erfaring.

Ansættelse i en skatteforvaltning (ejendomsskattekontoret), hvor arbejdsopgaverne omfatter kontrol af pantebreve i forbindelse med kommunens salg af ejendomme og gennemgang af skøder til kommunale ejendomsskyldspåtegninger samt vurdering af fast ejendom anses ikke alene for at være tilstrækkeligt til at kunne opnå godkendelse af praktisk uddannelse. Tilsvarende er ansættelse som skatteinspektør ikke anset for at give tilstrækkelig erfaring med hensyn til omsætning af fast ejendom.

Ansættelse i en skatteforvaltning kan derimod godkendes som en del af den praktiske kunnen, såfremt den pågældende også har haft ansættelse hos en ejendomsformidler. Således har Industriministeriet godkendt 1 år og 7 måneders ansættelse hos direktoratet for Københavns skatte- og registerforvaltning, hvor arbejdsopgaverne bestod i ligning og forskudsregistrering af skatteydere med ejerlejligheder, en- og tofamilieshuse samt udlejningsejendomme, herun-

der forskudsansættelse af fradrag vedrørende fast ejendom, kontrol af kompli-
cerede årsregnskaber vedrørende fast ejendom, beskatning vedrørende ejen-
domsafståelser samt opkrævning af ejendomsskatter. Ansøgeren blev derefter
ansat på et ejendomsmæglerkontor, hvilket udgjorde de resterende 5 måneder
af praktikperioden.

...”

På ankenævnets opfordring om nærmere oplysning om og dokumentation for omfan-
get og arten af de arbejdsopgaver, som efter Ks opfattelse har givet ham praktisk
kendskab til ejendomsformidling, har K i skrivelse af 12. marts 2003 anført:

”...

Den del af mit tidligere arbejde, jeg mener kan være relevant i forbindelse med
ejendomsmæglerarbejdet består af følgende:

1. Gennemgang af regnskaber fra selvstændig erhvervsdrivende bl.a. med udlejningsejendomme og andre komplicerede sager vedrørende ejendomme, der er udlejet, hvilket gælder såvel boligejendomme som erhvervsjendomme.
2. Behandling af ligningsmæssige spørgsmål vedrørende ejendomsværdi-skattebogen og før vedtagelsen heraf, lov om lejeværdi af egen ejendom.
3. Gennemgang af regnskaber fra selvstændig erhvervsdrivende med ejendomme hvorpå der foretages skattemæssige afskrivninger.
4. Gennemgang af regnskaber fra selvstændig erhvervsdrivende og øvrige borgeres salg af ejendomme, hvorpå der skal beregnes ejendomsavance og eventuel ske beskatning af genvundne afskrivninger.
5. Rådgivning om ovenstående spørgsmål.
6. Forhandling omkring ovenstående spørgsmål med skatteydere og eller disses repræsentanter.
7. Betjening af kunder ved personligt fremmøde eller ved henvendelse pr. telefon eller mail.
8. Vurdering af værdiansættelser af aktiver i familiehandler og dødsboer.
9. Kursfastsættelse på sælgerpantebreve, hvor provenuet indgår i opgørelsen af den skattepligtige indkomst.
10. Forelæggelse af sager skriftligt og mundtligt for klagesystemet.

11. Fordeling af købsprisen på blandede ejendomme mellem den afskrivningsberettigede del og den ikke afskrivningsberettigede del.
12. Vurdering af og eventuel omfordeling af anskaffelsessummer på maskiner, inventar og bygninger og øvrige aktiver i en ejendomshandel m.m.

Ovennævnte arbejdsopgaver har indgået som en naturlig del af mit tidligere arbejde i perioderne fra 1. januar 1969 – 30. juni 1991, hvor jeg først arbejdede som sagsbehandler og senere skattechef. Jeg har igen beskæftiget mig med ovennævnte arbejdsområder fra 1/8 1998 og indtil 31. oktober 2002, hvor jeg arbejdede som sagsbehandler.

Ovennævnte er sendt til udtalelse og bekræftelse hos skattechef B, der har været min nærmeste foresatte i mit forrige job, ...”

Ks ovennævnte skrivelse var vedlagt følgende skrivelse af 11. marts 2003 fra skattechef B:

”På given foranledning skal det herved oplyses, at K, ..., har været ansat i skatteforvaltningen i X-by Kommune, i perioden 1. august 1998 – 31. oktober 2002.

X-by kommunes skatteforvaltning har siden 1. juli 2000, sammen med Z, Y og Å kommuners skatteforvaltning, været en del af B.

K har siden 1. januar 1969 og til han fratræder sin stilling i B den 31. oktober 2002 været beskæftiget i en skatteforvaltning, som sagsbehandler og som skattechef.

I sin tid i X-by Kommune, herunder i B, har K virket som sagsbehandler på skatteområdet og har blandt andet været beskæftiget med de opgaver som fremgår af klageskrivelse til Erhvervsankenævnet.

Der er tale om opgaver som er en naturlig del af en skatteforvaltnings arbejdsområde og det kan bekræftes, at K i sit værke som skattemedarbejder gennem mere end 30 år, har haft de i klageskrivelsen anførte opgaver som en naturlig del af den daglige beskæftigelse.

...”

Ks skrivelse af 12. marts 2003 var endvidere vedlagt følgende skrivelse af 21. februar 2003 fra A:

”Til brug for dokumentation overfor Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i forbindelse med din ansøgning om statsautoriseret ejendomsmægler skal vi hermed bekræfte, at du siden din ansættelse pr. 01.11.2002 i vort firma (Stenlille afd.) har været beskæftiget med nedenstående arbejdsområder:

- Selvstændig vurdering af ejendomme
- Selvstændig kommissionering af ejendomme
- Sagsbehandling af ejendomme, incl. alle edb-rutiner
- Selvstændigt salgsarbejde på ejendomme, incl. afsluttende salgsforhandling
- Selvstændig udarbejdelse af købsaftale og øvrige salgsdokumenter
- Efter-salg sagsbehandling, incl. bank- og advokatforhandlinger

...”

Ankenævnet udtaler:

Af lov nr. 453 af 30. juni 1993 om omsætning af fast ejendom § 25 stk. 1 og stk. 2, nr. 7, fremgår, at en person, som ønsker optagelse i det af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen offentligt førte register over ejendomsmæglere, bl.a. skal opfylde de nærmere krav til praktisk kunnen vedrørende ejendomsformidling, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter. De nærmere krav til denne praktiske kunnen fremgår af bekendtgørelse nr. 607 af 28. juni 1996 om optagelse i Ejendomsmæglerregistret § 1, nr. 1, hvorefter ansøgeren skal ”dokumentere at have været ansat på heltid i mindst 2 år i en ejendomsformidlingsvirksomhed med arbejdsopgaver, der kan antages at give praktisk kendskab til ejendomsformidling eller gennem anden beskæftigelse at have opnået en tilsvarende praktisk kunnen”.

Ankenævnet finder, at Ks beskæftigelse som sagsbehandler og skattechef i skatteforvaltningen har givet ham en praktisk kunnen i ejendomsformidling, som delvist kan sidestilles med beskæftigelse i en ejendomsformidlingsvirksomhed. Ankenævnet finder endvidere, at denne beskæftigelse kan anerkendes som svarende til 1 års beskæftigelse i en ejendomsformidlingsvirksomhed.

I nævnte omfang ændrer ankenævnet derfor Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 15. august 2002.

23) Kendelse af 2. oktober 2003. (j.nr. 02-228.829).

Klageres hidtidige beskæftigelse anerkendt som svarende til 1 års beskæftigelse i en ejendomsformidlingsvirksomhed.

Lov om omsætning af fast ejendom § 25, stk. 1 og stk. 2, nr. 7 og bekendtgørelse om optagelse i Ejendomsmæglerregistret § 1, nr. 1.

(Suzanne Helsteen, Ellen Andersen og Jan Uffe Rasmussen)

Ved skrivelse af 19. november 2002 har K klaget over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i skrivelse af 25. oktober 2002 alene har godkendt 6 måneder af hans praktiske uddannelse i forbindelse med anmodning om forhåndsgodkendelse om optagelse i Ejendomsmæglerregistret.

Sagens omstændigheder:

Ved skrivelse af 14. oktober 2002 anmodede klageren Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om godkendelse af, at han kunne registreres som ejendomsmægler, forudsat, at han bestod eksamen i ejendomshandel. Anmodningen var bilagt forskellig dokumentation.

Foranlediget af en telefonsamtale den 23. oktober 2002 med en sagsbehandler i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, hvori styrelsens afgørelse - som den fremgår af en senere skrivelse af 25. oktober 2002 - blev drøftet, anmodede K ved brev af samme dag Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om at foretage en fornyet vurdering af sagen.

Ved skrivelse af 25. oktober 2002 meddelte Erhvervs- og Selskabsstyrelsen klageren, at der kunne godkendes 6 måneder af den 2 årige praktiske uddannelse til ejendomsmægler. Denne afgørelse fastholdt Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved skrivelse af 5. november 2002.

I anledning af klagen har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i skrivelse af 18. december 2002 udtalt:

”...

K har ved brev af 19. november 2002 klaget til Erhvervsankenævnet over Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 25. oktober 2002, hvorved

styrelsen meddelte godkendelse på 6 måneders godkendelse af den praktiske uddannelse.

Styrelsen lagde ved afgørelsen blandt andet vægt på, at K's praktiske erfaring, der er opnået hos typehusfirmaet A A/S i årene 1986-89, ligger en del år tilbage, og at der siden er kommet anden lovgivning på området. Endvidere har klager ikke efterfølgende være beskæftiget med omsætning af fast ejendom.

Styrelsen har på baggrund af fremlagt eksamensbevis for bestået ejendomsjura godkendt K's teoretiske indsigt. Efter bestået eksamen i ejendomshandel vil klager kunne optages i Ejendomsmæglerregistret, når han opfylder lovens almindelige betingelser om praktisk kunnen vedrørende ejendomsformidling.

Sagens faktiske omstændigheder

K ansøgte den 14. oktober 2002 om godkendelse af praktisk uddannelse.

K henviser i forbindelse med ansøgningen til sin ansættelse som distriktschef og boligøkonom hos typehusfirmaet A A/S i perioden 1986-89. I den medsendte arbejdsgivererklæring fra firmaet er nævnt de arbejdsopgaver klager bl.a. har været beskæftiget med. Styrelsen har fundet, at nedenstående opgaver har haft relation til omsætning af fast ejendom:

- Rådgivning til kunder og bygherrer omkring byggeri samt bolig- og privatøkonomi
- Udarbejdelse og indgåelse af individuelle huskøbsaftale og entreprisekontrakter
- Kontakt til kommuner vedrørende lokalplaner, servitutter etc.
- Kontakt til banker, sparekasser og realkreditinstitutter vedrørende kundeforhold
- Udarbejdelse af salgsopstillinger, salgsmateriale samt annoncetekster
- Udarbejdelse af individuelle entreprisetilbud og materialebeskrivelser
- Opsøgende og gennemførende salg til bygherrer og huskøbere

I sin klage til Erhvervsankenævnet medsender K en uddybende arbejdsgivererklæring fra A A/S, hvoraf fremgår, at klager ligeledes har været beskæftiget med følgende områder:

- Erhvervsmæssigt udbud og salg af selskabets nyopførte ejerboliger rettet mod forbrugere
- Erhvervsmæssig bolig- og økonomirådgivning i forbindelse med salg af selskabets nyopførte ejerboliger til forbrugere
- Vurdering og værdiansættelse af fast ejendom
- Udarbejdelse af finansieringsforslag
- Udarbejdelse af køberbudgetter
- Indhentning af finansieringstilbud fra banker og realkreditinstitutter

- Hjemtagelse af boliglån fra banker og realkreditinstitutter
- Indhentning af forsikringstilbud
- Udarbejdelse af købsaftaler

Styrelsen anser også disse nye opgaver for at være relevante i forbindelse med godkendelsen af den praktiske uddannelse.

Det er imidlertid styrelsens praksis at lægge vægt på tidspunktet for den praktiske uddannelse. Det er efter styrelsens opfattelse af afgørende betydning, at den teoretiske indsigt i lov om omsætning af fast ejendom anvendes i praksis under instruktionsbeføjelse fra f.eks. en ejendomsmægler. Styrelsen finder derfor, at størstedelen af den praktiske uddannelse må finde sted efter 1994, hvor lov om omsætning af fast ejendom trådte i kraft.

På baggrund af de nye oplysninger i sagen, er styrelsen indstillet på at godkende 1 år af den praktiske uddannelse. Styrelsen finder det dog fortsat ikke forsvarligt, at se bort fra ansættelse hos en ejendomsmægler eller tilsvarende, hvor K kan få sin praktiske kunnen ajourført. Styrelsen vil derfor optage klager i Ejendomsmæglerregisteret efter 1 års ansættelse i en ejendomsformidlingsvirksomhed eller gennem anden beskæftigelse, hvor der kan opnås en tilsvarende praktisk kunnen. Dette forudsætter, at ansøger i øvrigt opfylder betingelserne herfor.

Sagens retlige omstændigheder

I lov om omsætning af fast ejendom § 25, stk. 2 er de nærmere krav fastsat for, at en person har ret til at blive optaget i Ejendomsmæglerregisteret. I loven stilles der krav om både teoretisk indsigt og praktisk kunnen vedrørende ejendomsformidling. Af lovens forarbejder til bestemmelserne er anført, at *”kvalifikationsniveauet som minimum bør være det nuværende uddannelsesniveau til ejendomsmægler, og at der tilstræbes et kvalitetsløft i forhold hertil”*.

I henhold til lov om omsætning af fast ejendom § 25, stk. 2, nr. 7, skal personen opfylde de nærmere krav til praktisk kunnen vedrørende ejendomsformidling, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter.

Det fremgår af Erhvervs- og Selskabsstyrelsens bekendtgørelse nr. 607 af 28. juni 1996 om optagelse i Ejendomsmæglerregisteret § 1, nr. 1, at en ansøger skal kunne *”dokumentere at have været ansat på heltid i mindst 2 år i en ejendomsformidlingsvirksomhed med arbejdsopgaver, der kan antages at give praktisk kendskab til ejendomsformidling eller gennem anden beskæftigelse at have opnået en tilsvarende praktisk kunnen”*.

I loven stilles der krav om både teoretisk indsigt og praktisk kunnen vedrørende ejendomsformidling. Kravet om 2 års ansættelse i en ejendomsformidlingsvirksomhed med arbejdsopgaver, der kan antages at give praktisk kendskab til ejendomsformidling eller gennem anden beskæftigelse at have opnået tilsvarende praktisk kunnen, er efter styrelsens

opfattelse nødvendig for at sikre, at ansøgeren har de fornødne kvalifikationer til at virke som ejendomsmægler. En vekselvirkning mellem teori og praksis er nødvendig for at kunne betjene forbrugerne som forudsat i loven.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen finder på denne baggrund, at den praktiske kunnen også skal svare til de nutidige krav. K har erhvervet sin praktiske kunnen i årene 1986-89. Kendskabet ligger således en del år tilbage, og der er som nævnt siden kommet anden lovgivning på området. Kravet om yderligere 1 års praktisk erfaring er stillet ud fra saglige hensyn for at sikre, at K har de fornødne kvalifikationer til at virke som ejendomsmægler. Det er styrelsens vurdering, at 1 års ansættelse hos en ejendomsformidler eller anden tilsvarende beskæftigelse er nødvendig for K's vedkommende, for at opnå et tidssvarende kendskab til, hvorledes en ejendomshandel gennemføres i praksis i 2002.

For optagelse i Ejendomsmæglerregistret er det afgørende, at ansøgeren har praktisk kendskab til omsætning af fast ejendom, og anden erhvervserfaring er i den forbindelse ikke umiddelbart relevant.

Konklusion

Styrelsen skal på den baggrund meddele, at styrelsen er indstillet på godkendelse af 1 års praktisk erfaring.”

I klageskrivelsen af 19. november 2002 – og i det væsentligste gentaget i en skrivelse af 29. januar 2003 – har klager bl.a. anført:

”Indsigelse

Intet sted i Lov om omsætning af fast ejendom, Bekendtgørelse om optagelse i ejendomsmæglerregistret, anvisningerne fra handelsskolernes informationsmateriale og web-sites, Erhvervs- og Selskabsstyrelsens web-sites, DE web-sites eller andre steder fremgår det, at der skulle være krav om, at den praktiske erfaring skal være erhvervet med start efter den 1.1.1994 (hvor LOFE trådte i kraft) for at kunne blive godkendt. Det ville derfor være helt urimeligt, hvis en sådan skæringsdato skulle blive skæbnesvanger for mine konkrete ejendomsmæglerplaner.

Det er endvidere sædvanlig praksis, at bl.a. nedenstående baggrundseksempler giver adgang til optagelse i ejendomsmæglerregistret:

2 års fuldtidsbeskæftigelse i pengeinstitut med udlånsager i forbindelse med fast ejendom, hvis arbejdet må antages at have givet praktisk kendskab til omsætning af faste ejendomme.

I praksis giver et sådant forløb i sagens natur ingen betydelig praktisk erfaring med Lov om omsætning af fast ejendom nr. 453 af den 30.6.1993

2 års fuldtidsbeskæftigelse på advokatkontor med opgaver i relation til omsætning af faste ejendomme, hvis arbejdet må antages at have givet praktisk kendskab til omsætning af faste ejendomme.

I praksis giver et sådant forløb i sagens natur normalt ingen betydelig praktisk erfaring med Lov om omsætning af fast ejendom nr. 453 af den 30.6.1993

2 års fuldtidsbeskæftigelse hos kreditforening, boligselskab o.l., hvis arbejdet må antages at have givet praktisk kendskab til omsætning af faste ejendomme.

I praksis giver et sådant forløb i sagens natur ingen betydelig praktisk erfaring med Lov om omsætning af fast ejendom nr. 453 af den 30.6.1993

2 års fuldtidsbeskæftigelse hos udelukkende erhvervsejendomsmægler, hvis arbejdet må antages at have givet praktisk kendskab til omsætning af faste ejendomme.

I praksis giver et sådant forløb i sagens natur ingen praktisk erfaring med Lov om omsætning af fast ejendom nr. 453 af den 30.6.1993, idet der her ikke er tale om salg rettet mod forbrugere.

Ingen af ovenstående eksempler giver samme høje grad af praktisk erfaring med omsætning af fast ejendom som min godt 3 årig erfaring fra A A/S Jeg har fra min 3 år og 2 måneders fuldtidsansættelse som distriktschef/boligøkonom hos A A/S ikke blot kendskab til, men har omfattende praktisk erfaring med omsætning af fast ejendom, hvilket uddybedes i vedlagte bekræftelser.

Supplerende henvises til overgangsordningen, hvor ejendomshandlere med selvstændig virksomhed før 1.1.1994 kunne lade sig registrere som ejendomsmæglere. Disse - dengang nyregistrerede ejendomsmæglere - havde i sagens natur ingen praktisk erfaring med Lov om omsætning af fast ejendom nr. 453 af den 30.6.1993.

Ingeniør (P), statsaut. ejendomsmægler, valuar, MDE, B, der er er faglig rådgiver i Dansk Ejendomsmæglerforening og underviser i faget Ejendomshandel på 26. år, har skriftligt kommenteret denne konkrete afgørelse ...

Konklusion

1. Jeg opfylder alle tilgængelige forudsætningskrav til at kunne blive registreret som ejendomsmægler hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

(bortset fra den afsluttende eksamen i ejendomshandel, som jeg forventer at bestå den 13. maj 2003).

2. Der findes intet om "forældelsesregler" i Lov om omsætning af fast ejendom nr. 453, § 25, Bekendtgørelse om optagelse i ejendomsmæglerregistret, anvisningerne fra handelsskolernes informationsmateriale og web-sites, Erhvervs- og Selskabsstyrelsens web-sites eller DE web-sites.
3. Intet sted i Lov om omsætning af fast ejendom, Bekendtgørelse om optagelse i ejendomsmæglerregistret, anvisningerne fra handelsskolernes informationsmateriale og web-sites, Erhvervs- og Selskabsstyrelsens web-sites og DE web-sites fremgår det, at der skulle være krav om, at den praktiske erfaring skal være erhvervet med start efter den 1.1.1994 (hvor LOFE trådte i kraft) for at kunne blive godkendt.
4. Det er sædvanlig praksis hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, at der godkendes praktisk erfaring, der ikke omfatter betydelig praktisk erfaring med Lov om omsætning af fast ejendom nr. 453 af den 30.6.1993 som tidligere beskrevet.
5. Min praktiske erfaring er mere end på fuld højde med, hvad der i praksis ofte godkendes som tilstrækkelig praktisk erfaring.

.....”

I arbejdsgivererklæringer af 11. oktober og 18. november 2002 fra Lund & Risør A/S bekræftes det, at K gennem sin stilling som boligøkonom/distriktschef i perioden 1. august 1986 til 30. september 1989 har beskæftiget sig med en række arbejdsopgaver af relevans for ejendomsformidling.

Ankenævnet udtaler:

Af lov nr. 453 af 30. juni 1993 om omsætning af fast ejendom § 25, stk. 1 og stk. 2, nr. 7, fremgår, at en person, som ønsker optagelse i det af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen offentligt førte register over ejendomsmæglere, bl.a. skal opfylde de nærmere krav til praktisk kunnen vedrørende ejendomsformidling, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter. De nærmere krav til denne praktiske kunnen fremgår af bekendtgørelse nr. 607 af 28. juni 1996 om optagelse i Ejendomsmæglerregistret § 1, nr. 1, hvorefter ansøgeren skal ”dokumentere at have været ansat på heltid i mindst 2 år i en ejendomsformidlingsvirksomhed med arbejdsopgaver, der kan antages at give praktisk kendskab til ejendomsformidling eller gennem anden beskæftigelse at have opnået en tilsvarende praktisk kunnen”.

Ved vurderingen heraf kan overgangsordningen i § 37 i lov nr. 453 af 30. juni 1993 om omsætning af fast ejendom, hvorefter blandt andre ejendomshandlere med selvstændig virksomhed før lovens ikrafttræden den 1. januar 1994 kunne lade sig registrere som ejendomsmæglere, ikke tillægges betydning.

K har erhvervet sin praktiske kunnen i årene 1986-89. Kendskabet ligger således forud for ikrafttræden af lov nr. 453 af 30. juni 1993 om omsætning af fast ejendom. Ankenævnet finder efter en samlet vurdering ikke grundlag for at tilsidesætte det skøn, som er udøvet af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om nødvendigheden af 1 års ansættelse i en ejendomsformidlingsvirksomhed eller anden tilsvarende beskæftigelse for at opnå praktisk kunnen som forudsat i bekendtgørelsens § 1, nr. 1.

Ankenævnet stadfæster derfor den påklagede afgørelse, således som den er ændret ved Erhvervs- og Selskabsstyrelsens skrivelse af 18. december 2002.

24) Kendelse af 13. oktober 2003. (j.nr. 02-180.885).

Klagers hidtidige beskæftigelse anerkendt som svarende til 1 års beskæftigelse i en ejendomsformidlingsvirksomhed.

Lov om omsætning af fast ejendom § 25, stk. 1 og stk. 2, nr. 7 og bekendtgørelse om optagelse i Ejendomsmæglerregistret § 1, nr. 1.

(Christen Sørensen, Lise Høgh og Ulla Staal)

Ved skrivelse af 17. august 2002 har K klaget over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i skrivelse af 14. august 2002 har afslået helt eller delvist at godkende hans praktiske uddannelse i forbindelse med eventuel optagelse i Ejendomsmæglerregistret.

Sagens omstændigheder:

I anledning af klagen har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i skrivelse af 26. september 2002 udtalt:

" ...

Styrelsen lagde ved afgørelsen vægt på, at K ikke har godtgjort, at han i kraft af de af ham anførte arbejdsopgaver har opnået en praktisk kunnen, der svarer til 2 års beskæftigelse i en ejendomsmæglervirksomhed eller lignende, jf. § 25, stk. 2, nr. 7, i lov om omsætning af fast ejendom, jf. § 1, nr. 1 i bekendtgørelse nr. 607 af 28. juni 1996 om optagelse i Ejendomsmæglerregisteret.

Styrelsen har i afslaget henvist til, at dokumentation for tidligere beskæftigelse ikke vurderes, at have givet tilstrækkeligt praktisk kendskab til ejendomsformidling.

Styrelsen har på baggrund af fremlagt eksamensbevis for ejendomsmægleruddannelsen godkendt K's teoretiske indsigt. Herefter kan klager optages i Ejendomsmæglerregistret, når han opfylder lovens almindelige betingelser om praktisk kunnen vedrørende ejendomsformidling.

På den baggrund skal styrelsen fastholde sin afgørelse af 14. august 2002 om afslag på hel eller delvis godkendelse af praktisk uddannelse.

Sagens faktiske omstændigheder

K ansøgte den 16. juni 2002 om godkendelse af praktisk uddannelse.

K har i forbindelse med ansøgningen fremlagt arbejdsgivererklæringer, hvoraf fremgår, at han i perioden 1988 – 1992 var ansat hos A (revisionsfirma), hvor han var beskæftiget med almindeligt forekommende revisions- og assistanceopgaver. Fra 1992-1993 var han ansat hos B (revisionsfirma) og beskæftigede sig med regnskabs-, revisions-, skatte- og rådgivningsopgaver. Fra 1993 til 1996 var K ansat i C (edb-central), hvor hans hovedopgaver var varetagelse af planlægning, gennemførelse og rapportering af revisionen. I perioden 1996 – 2001 var han ansat som skatterevisor ved X-by Kommunes skattevæsen, hvor han frem til 1999 primært beskæftigede sig med ligning og revision af personligt erhvervsdrivendes og hovedaktionærs skatteregnskaber. Fra 1999 var han leder af skatteafdelingens selskabsligningsgruppe.

I sin ansøgning henviser K endvidere til følgende arbejdsopgaver i forbindelse med sin ansættelse som revisor hos A:

- lånesagsgennemgang i D (realkreditinstitut)
- revision af ejendomsselskaber bl.a. (ejendomsselskab), fx ...
- revision af byggesager bl.a. i F A/S (byggefirma)
- revision af bankengagementer i byggebranchen bl.a. i ...G (pengeinstitut) A/S

På denne baggrund har han søgt om godkendelse af praktisk uddannelse, jf. § 25, stk. 2, nr. 7 i lov om omsætning af fast ejendom.

Sagens retlige omstændigheder

I lov om omsætning af fast ejendom § 25, stk. 2 er de nærmere krav fastsat for, at en person har ret til at blive optaget i Ejendomsmæglerregistret. I loven stilles der krav om både teoretisk indsigt og praktisk kunnen vedrørende ejendomsformidling. Af lovens forarbejder til bestemmelserne er anført, at *"kvalifikationsniveauet som minimum bør være det nuværende uddannelsesniveau til ejendomsmægler, og at der tilstræbes et kvalitetsløft i forhold hertil"*.

I henhold til lov om omsætning af fast ejendom § 25, stk. 2, nr. 7, skal personen opfylde de nærmere krav til praktisk kunnen vedrørende ejendomsformidling, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter.

Det fremgår af Erhvervs- og Selskabsstyrelsens bekendtgørelse nr. 607 af 28. juni 1996 om optagelse i Ejendomsmæglerregistret § 1, nr. 1, at en ansøger skal kunne *"dokumentere at have været ansat på heltid i mindst 2 år i en ejendomsformidlingsvirksomhed med arbejdsopgaver, der kan antages at give praktisk kendskab til ejendomsformidling eller gennem anden beskæftigelse at have opnået en tilsvarende praktisk kunnen"*.

Kravet om 2 års ansættelse i en ejendomsformidlingsvirksomhed med arbejdsopgaver, der kan antages at give praktisk kendskab til ejendomsformidling eller gennem anden beskæftigelse at have opnået tilsvarende praktisk kunnen, er efter styrelsens opfattelse nødvendig for at sikre, at ansøgeren har de fornødne kvalifikationer til at virke som ejendomsmægler. En vekselvirkning mellem teori og praksis er nødvendig for at kunne betjene forbrugerne som forudsat i loven.

For optagelse i Ejendomsmæglerregistret er det afgørende, at ansøgeren har praktisk kendskab til ejendomsformidling, og anden erhvervs erfaring er i den relation ikke umiddelbart relevant. Ejendomsformidling omfatter bl.a.:

1. Besigtigelse og værdiansættelse
2. Indhentning af informationer og udformning af salgsopstillinger
3. Udbud af ejendomme til salg på ejendomsmarkedet og fremvisning
4. Forhandling af eventuelle betingelser på plads med en modpart
5. Udformning af købsaftale
6. Ansøgning om ejerskiftelån
7. Fremsendelse af en færdig handel og dens papirer til den person der berigtiger handlen.

Styrelsen har lagt vægt på, at beskæftigelse med ejendomsformidling dokumenteres. Det gælder i særlig grad i de tilfælde, hvor det ikke er indlysende, at en stilling eller et beskæftigelsesområde kan antages at have givet et dækkende og praktisk kendskab til ejendomsformidling. Eksempelvis indebærer beskæftigelse i den finansielle sektor som fuldmægtig, bestyrer, kontorchef eller direktør efter styrelsens vurdering ikke umiddelbart, at et nødvendigt kendskab til ejendomsformidling er opnået.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen finder på denne baggrund, at K's hidtidige beskæftigelse, som anført ovenfor, ikke er tilstrækkelig til at opfylde kravet om praktisk kunnen. Styrelsen vurderer, at den teoretiske indsigt, som klager har

erhvervet, nødvendigvis må anvendes i praksis under instruktionsbeføjelser fra f.eks. en ejendomsmægler, inden han påbegynder selvstændig virksomhed som ejendomsformidler.

Styrelsen skal hertil bemærke, at K ikke har godtgjort, at han i kraft af de pågældende opgaver har opnået en praktisk kunnen, der kan sidestilles med 2 års beskæftigelse i en ejendomsformidlingsvirksomhed. Styrelsen har hermed blandt andet lagt vægt på, at de af klager udførte opgaver, ikke vil kunne erstatte et egentligt ansættelsesforhold hos en ejendomsmægler eller kan anses for anden beskæftigelse, der giver tilsvarende praktisk kunnen.

Konklusion

Styrelsen skal på den baggrund fastholde det meddelte afslag på hel eller delvis godkendelse af praktisk uddannelse."

K har i skrivelse af 21. oktober 2002 yderligere anført:

"...

Min anke er der primært 2 grunde til:

1. 2-årskravet til praksis gælder for alle uanset baggrund
2. Det fremgår af Erhvervs- og Selskabsstyrelsens bekendtgørelse nr. 607 af 28. juni 1996, at en ansøger skal have været ansat i mindst 2 år i en ejendomsformidlingsvirksomhed, eller gennem anden beskæftigelse at have opnået en tilsvarende praktisk kunnen.

Efter modtagelsen af indstillingen fra Styrelsen skal jeg herefter alene anmode om delvis opfyldelse af praksiskravet.

1. Krav om praksis

Som det fremgår af min ansøgning har jeg flere videregående uddannelser og har arbejdet som revisor siden 1986. Jeg vil senere i dette brev komme ind på min praktiske erfaring, blot vil jeg indledningsvis konstatere at jeg har 16 års erfaring som revisor, heraf 5 år i skattevæsenet. Hvis jeg eller en anden havde valgt at læse til ejendomsmægler og bestået den teoretiske del som fx 22 årig ville kravet være 2 års praktik i en ejendomsformidlingsvirksomhed. Det faktum at jeg i 16 år har beskæftiget mig fagligt med ejendomshandel mv. tillægges af Styrelsen ingen betydning, hvilket efter min opfattelse er bemærkelsesværdig. **Kravet er med andre ord ens uanset om du har siddet ved kassen i brugsen i 16 år** eller du delvist har været beskæftiget med ejendomshandel mv. Dette er for mig uforståeligt, og jeg håber og tror at erhvervsankenævnet ser lidt anderledes på den sag.

...

I Styrelsens sagsfremstilling fremgår det at der lægges vægt på følgende forhold:

1. Besigtigelse og værdiansættelse
2. Indhentning af informationer og udformning af salgsopstillinger
3. Udbud af ejendomme til salg på ejendomsmarkedet og fremvisning
4. Forhandling af eventuelle betingelser på plads med modpart
5. Udformning af købsaftale
6. Ansøgning om ejerskiftelån
7. Fremsendelse af en færdig handel og dens papirer til den person der berigtiger handlen.

Punkterne 1 til 3 erkender jeg blankt ikke at have praktisk erfaring i, men kan dog oplyse at jeg pt. læser ejendomsvurdering med eksamen til foråret 2003.

Fsva. punkterne 4 til 7 har jeg praktisk erfaring idet det ikke i alle handler fx familieoverdragelser mv. er nødvendigt med en ejendomsmægler medvirken. Endvidere medvirker jeg som revisor i punkterne 4. og 5. i sager hvor der er ejendomsmægler på.

Til slut vil jeg endvidere fremhæve at jeg netop på baggrund af mit kendskab til området har været i stand til at bestå den teoretiske del uden at have haft beskæftigelse i en ejendomsformidlingsvirksomhed."

I en skrivelse af 28. november 2002 har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kommenteret K's ovenstående indlæg. Af et skrivelsen vedlagt notat af 12. september 1995 om styrelsens godkendelse af praktisk erfaring fremgår bl.a.:

"...

Som beskrevet ... har styrelsen i forbindelse med administrationen af reglen i § 1, nr. 1, i bekendtgørelse om optagelse i Ejendomsmæglerregistret videreført den praksis, som Ejendomsmæglerkommissionen tidligere har fastlagt. Denne redegørelse bygger derfor på såvel afgørelser truffet af Ejendomsmæglerkommissionen som af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Praksis.

1. Pengeinstitutter.

...

2. Realkreditinstitutter.

...

3. Advokatkontor.

...

4. Handels- og administrationselskaber.

...

5. De danske landboforeninger og Dansk familielandbrug.

...

6. Tinglysningskontor.

...

7. Forsikringselskaber.

...

8. Revisionskontor.

Ansættelse som revisor hvor arbejdsopgaverne bl.a. består i at revidere andelsboligforeninger og ejerforeninger samt rådgivning vedrørende prioritering og beskatning af fast ejendom godkendes ikke som praktisk kunnen.

9. Ansatte i kommuner.

Ansættelse som leder af en kommunes økonomiske forvaltning, hvor ansvarsområdet omfatter kommunens samlede budgetlægning og regnskabsførelse herunder køb af arealer til brug for udstykning samt sagsbehandling vedrørende salg af byggegrunde anses ikke som relevant praktisk erfaring.

Ansættelse i en skatteforvaltning (ejendomsskattekontoret), hvor arbejdsopgaverne omfatter kontrol af pantebreve i forbindelse med kommunens salg af ejendomme og gennemgang af skøder til kommunale ejendomsskyldspåtegninger samt vurdering af fast ejendom anses ikke alene for at være tilstrækkeligt til at kunne opnå godkendelse af praktisk uddannelse. Tilsvarende er ansættelse som skatteinspektør ikke anset for at give tilstrækkelig erfaring med hensyn til omsætning af fast ejendom.

Ansættelse i en skatteforvaltning kan derimod godkendes som en del af den praktiske kunnen, såfremt den pågældende også har haft ansættelse hos en ejendomsformidler. Således har Industriministeriet godkendt 1 år og 7 måneders ansættelse hos direktoratet for Københavns skatte- og registerforvaltning, hvor arbejdsopgaverne bestod i ligning og forskudsregistrering af skatteydere med ejerlejligheder, en- og tofamiliehuse samt udlejningsejendomme, herunder forskudsansættelse af fradrag vedrørende fast ejendom, kontrol af komplicerede årsregnskaber vedrørende fast ejendom, beskatning vedrørende ejendomsafståelser samt opkrævning af ejendomsskatter. Ansøgeren blev derefter ansat på et ejendomsmæglerkontor, hvilket udgjorde de resterende 5 måneder af praktikperioden.

...”

I skrivelse af 16. december 2002 har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen supplerende udtalt:

"I brev af 4. december 2002 oplyser Erhvervsankenævnet, at der i forbindelse med fremsendelsen af Erhvervs- og Selskabsstyrelsens supplerende udtalelse i

ovennævnte sag, er medsendt et af styrelsen udarbejdet notat fra 1995 vedrørende praksis for godkendelse af praktisk uddannelse.

Styrelsen skal i den forbindelse udtale følgende:

Notatet fra 1995 om godkendelse af praktisk uddannelse er udarbejdet 1 år efter ikrafttræden af lov om omsætning af fast ejendom. Som følge af de mange sager om praktisk uddannelse der har været behandlet siden da, er styrelsens praksis siden blevet mere specifik og udbygget.

Om styrelsens nuværende praksis kan det overordnet oplyses, at styrelsen lægger afgørende vægt på, at ansøgeren har været beskæftiget med arbejdsopgaver, der har givet et nødvendigt kendskab til ejendomsformidling, og at ansøgeren dokumenterer dette. Styrelsen lægger ved vurderingen heraf fortsat vægt på, om ansøgeren har beskæftiget sig med de syv forhold, som fremgår af en udtalelse af 28. oktober 1994 fra Ejendomsomsætningsudvalget. Kopi af udtalelsen ...

I de tilfælde, hvor ansøgeren har været beskæftiget med andre forhold end de syv nævnte, er det styrelsens faste praksis, at ansøgeren må dokumentere at have været beskæftiget med andre relevante arbejdsopgaver for en ejendomsmægler. Det er ved vurderingen heraf afgørende, at arbejdsopgaverne i et vist omfang har tilknytning til lov om omsætning af fast ejendom. Fra styrelsens praksis kan som eksempel nævnes, at styrelsen har godkendt arbejdsopgaver, der vedrører behandling af ejerskifteforsikringer, omprioriteringssager, udfærdigelse af boliglån, generel bolig rådgivning og udfærdigelse af skøder, gælds-overtagelseserklæringer samt sælgerpantebreve mv. En ansøger som udelukkende har opnået praktisk kunnen ved at arbejde som skatterevisor vil således efter styrelsens praksis ikke som udgangspunkt kunne få godkendt den praktiske uddannelse.

Styrelsen har i et par konkrete tilfælde godkendt arbejde i en skatteforvaltning, som en del af den 2 årige praktiske uddannelse, fordi det i disse sager blev direkte dokumenteret, at ansøgeren havde været beskæftiget med forhold, som efter styrelsens opfattelse var relevant i forbindelse med arbejdet som ejendomsmægler. Dette er imidlertid ikke udtryk for en generel praksis, således at al arbejde i en skatteforvaltning kan godkendes helt eller delvist.

Det kan i den forbindelse oplyses, at arbejde i en skatteforvaltning efter styrelsens opfattelse kun undtagelsesvis må anses for at give kendskab til arbejdsopgaver, der må antages at være relevante for en ejendomsmægler. Notatet fra 1995 om styrelsens praksis ved godkendelse af praktisk uddannelse er således for så vidt angår skatterevisorer ikke fuldt ud i overensstemmelse med styrelsens nuværende praksis.

Også udfra et forbrugerbeskyttelseshensyn tillægger styrelsen det stor betydning, at ejendomsmæglere i praksis opfylder lovgivningens krav om, at ansøgeren skal dokumentere praktisk kendskab til ejendomsformidling.

Som anført i styrelsens redegørelse finder styrelsen ikke, at K i tilstrækkeligt omfang har dokumenteret at have opnået et praktisk kendskab til de væsentligste arbejdsområder indenfor ejendomsformidling, ligesom den teoretiske indsigt ikke er anvendt i praksis under instruktionsbeføjelse.

Det kan afslutningsvis oplyses, at styrelsen i øjeblikket arbejder på en samlet beskrivelse af de krav til den praktiske uddannelse, som styrelsen lægger vægt på i forbindelse med godkendelse af den praktiske uddannelse. Inden færdiggørelsen heraf vil der blive foretaget en høring af de relevante organisationer på ejendomsmæglerområdet. Erhvervsankenævnet vil blive orienteret herom, når dette arbejde er færdig.

Efter at være gjort bekendt med Erhvervs- og Selskabsstyrelsens skrivelser af 28. november og 16. december 2002 har K i skrivelse af 25. december 2002 anført:

" ...

Indledningsvis vil jeg igen anmode om foretræde for Erhvervsankenævnet, da der er en række misforståelser som derved kunne ryddes af vejen.

Fx anføres det i 4. afsnit ... arbejdsområder som skatterevisor "samt i mindre omfang selskabsligning". Som det fremgår af nedenstående uddrag af mit oprindelige brev af 16/6 2002, hvori jeg anmoder om dispensation, har jeg været leder af selskabsligningen i X-by Kommune. Hvordan styrelsen kan få det til "i mindre omfang selskabsligning" er ikke klart.

...

Uddrag af mit brev af 16/6 2002:

"I perioden 1998 til 2001 var jeg leder af selskabsligningen i X-by kommune med 8 ansatte, hvor jeg havde ansvaret for ligningen af ca. 600 selskaber og et tilsvarende antal hovedaktionærer og selvstændige erhvervsdrivende, heriblandt en række ejendomsselskaber og ejendomsmæglere."

Som det fremgår af udtalelsen fra skattechef H af 9/7 2001, har jeg fra 1/6 1996 til 1/1 1999 været skatterevisor i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og fra 1/1 1999 til 30/6 2001 været leder af selskabsligningen i X-by Kommune.

Ankenævnet har anmodet styrelsen om at modtage oplysning om praksis ved godkendelse af praktisk uddannelse, hvilket jeg har modtaget kopi af.

Praksisgennemgangen er opdelt i 9 brancher og jeg vil alene beskæftige mig med brancherne:

Ansatte i kommuner og revisionskontor.

Ansatte i kommuner

Det fremgår af praksisgennemgangen at ansættelse i en skatteforvaltning kan godkendes som en del af den praktiske kunnen, såfremt den pågældende også har haft ansættelse hos en ejendomsformidler. Således er der godkendt 1 år og

7 måneders ansættelse hos Københavns skatte- og registerforvaltning, hvor arbejdsopgaverne bestod i ligning og forskudsregistrering af skatteydere med ejerlejligheder, en- og tofamilieshuse samt udlejningsejendomme, herunder forskudsansættelse af fradrag vedrørende fast ejendom, kontrol af komplicerede årsregnskaber vedrørende fast ejendom, beskatning vedrørende ejendomsafståelse samt opkrævninger af ejendomsskatter.

Jeg har som led i min ansættelse ved X-by kommunes skatteafdeling dels som skatterevisor i Erhvervslygningen og dels som leder af Selskabslygningen med 8 medarbejdere udført ovenstående arbejde. X-by kommune tilhører landets 10 største kommuner med hensyn til skattegrundlaget. Jeg er ligeledes indstillet på at fuldføre praktikperioden med 5-6 måneder på et ejendomsmæglerkontor.

I praksisgennemgangen indstiller styrelsen afslutningsvis at godkende ansættelse som souschef i skatteforvaltningen i Y-by Kommune som 1 års og 6 måneders praktisk uddannelse, forudsat at klageren gennemfører den resterende praktiske uddannelse som fuldtidsbeskæftiget hos en ejendomsformidler.

I fortsættelsen af mine kommentarer til ovenstående har jeg som leder af selskabslygningen i X-by Kommune haft det faglige ansvar for afdelingens behandling af skattesager vedrørende ejendomme, og vil uden at forklejne Y-by Kommunes borgere anføre at det er min vurdering at sagerne i X-by Kommunes skatteafdeling også for så vidt angår ejendomme både beløbs- og kompleksitetsmæssigt er en del større.

Som tidligere anført vil jeg være indstillet på at gennemføre den resterende praktiske uddannelse som fuldtidsbeskæftiget hos en ejendomsformidler.

Revisionskontor

Da det fremgår af praksisgennemgangen at arbejdsopgaver som revisor ikke godkendes som praktisk kunnen vil jeg ikke forplumre min udtalelse yderligere. Dog vil jeg tillade mig at anføre at det er min vurdering, som udfører af arbejdsopgaverne på begge sider af bordet som skattemedarbejder og som revisor at det er to sider af samme sag. Som tidligere anført har jeg som revisor udført arbejde på samtlige arbejdsområder nævnt i bekendtgørelsen om uddannelsen til ejendomsmægler, herunder bl.a. administration af ejendomme, ejendomsselskaber, forpagtninger, boligfællesskaber, ejerlejligheder, en- og tofamiliesejendomme, fritidsejendomme, landbrug, erhvervsnejendomme, grunde, forretninger og virksomheder, andelsboliger, rådgivning ifm køb og salg af fast ejendom/lejemål, refusionsopgørelser, skødegennemgang, finansiering, ejerskiftelån/konvertering osv.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsens brev af 16/12 2002

...

Styrelsen udtaler at notatet fra 1995 om styrelsens praksis ved godkendelse af praktisk uddannelse er således for så vidt angår skatterevisorer ikke fuldt ud i overensstemmelse med styrelsens nuværende praksis.

Denne udtalelse virker påfaldende på nuværende tidspunkt i forløbet, og jeg anmoder derfor ankenævnet/styrelsen om aktindsigt i dispensationer der vedrører skatterevisorer efter 1995.

Styrelsen anfører at al arbejde således ikke kan godkendes, hvilket jeg naturligvis er enig i. I mine 5 år som skatterevisor har jeg ikke alene udført arbejde der vedrører ejendomme, men den praksis der tidligere er opnået dispensation for er ca. 1 ½ år, hvilket udgør under en 1/3 af de 5 år. Udfra mit kendskab til skattesager er der ejendomme i minimum halvdelen af alle skattesager og det er typisk hovedproblemet i ligningen, så tidsmæssigt mener jeg ikke det er noget problem at opfylde styrelsens forudsætninger.

Ud fra forventningsprincippet og "lighed for loven" vil jeg henholde mig til det modtagne notat fra 1995 og styrelsens bemærkninger om at der er et nyt notat på vej en gang med tiden, mener jeg ikke kan få indvirkning på udfaldet af min ankesag, da der ikke foreligger noget konkret endnu.

Hvis der er yderligere spørgsmål mv. er jeg naturligvis til disposition, herunder foretræde for nævnet."

Af udtalelse af 9. juli 2001 fra X-by Kommune, Skatteafdelingen, fremgår bl.a.:

"K har efter eget ønske opsagt sin stilling pr. 30.6.01 ved X-by Kommunes skattevæsen.

K blev den 1.6.1996 ansat i en skatterevisorstilling i skatteafdelingens erhvervslygningsgruppe, hvor han indtil udgangen af 1998 primært var beskæftiget med ligning og revision af personligt erhvervsdrivendes og hovedaktionærs skatteregnskaber, men også i et mindre omfang med selskabslygning.

...

Fra 1.1.1999 og indtil sin fratræden har K bestridt en stilling som leder af skatteafdelingens selskabslygningsgruppe. Gruppen blev etableret 1.10.1998 i forbindelse med, at skatteafdelingen på kontrakt med staten fik tildelt opgaven med selskabslygning.

...

Han har været ansvarlig for den daglige ledelse af selskabslygningsgruppens 6-7 medarbejdere, herunder opgaver som faglig supervision, udarbejdelse af lygningsplan og afrapportering til Told- og Skattestyrelsen og økonomiudvalg, samt lygning og revision af egne sager, herunder større selskaber, i et væsentligt omfang.

..."

I skrivelse af 2. juni 2003 har ankenævnet opfordret K til ved erklæringer fra sine tidligere arbejdsgivere, herunder A og X-by Kommune, Skatteafdelingen, at dokumentere, at han i sine tidligere ansættelsesforhold har været beskæftiget med de i hans skrivelser af 16. juni, 21. oktober og 25. december 2002 nævnte arbejdsopgaver relaterende sig til fast ejendom. I skrivelsen har ankenævnet samtidig afslået K's anmodning om mundtlig forhandling af sagen.

Ved skrivelse af 25. juni 2003 har K herefter fremsendt skrivelse af 24. juni 2003 fra skattechef H, X-by Kommune, hvoraf bl.a. fremgår:

”Med hensyn til den ønskede udtalelse om dine arbejdsopgaver i X-by Kommune, kan jeg bekræfte, at du i din ansættelsesperiode fra 1.6.1996 til din fratreden den 30.6.2001 både som skatterevisor i vores erhvervslyngning – hvor du lignede og reviderede personligt erhvervsdrivendes regnskaber – og som leder af selskabslyngningen, har lignet og revideret mange ofte komplicerede sager, hvor der har indgået forskellige aspekter i forbindelse med diverse typer fast ejendom f.eks. ejerlejligheder, en- og to familiehuse og udlejningsejendomme.

Du har i sagerne skullet tage stilling til bl.a. værdiansættelsen af fast ejendom i de ovennævnte typer ejendomme i forbindelse med f.eks. beregning af lejeværdi/ejendomsværdiskat, opgørelse af afskrivningsgrundlag, problemstillinger/avanceopgørelser ved køb og salg, ved overdragelser mellem interesseforbundne parter, værdiansættelser i forbindelse med ind- og udtræden af virksomhedsskatteordningen, ved afsluttende ansættelser af ophørte selskaber, ligning og revision af ejendomsinteressentskaber m.v.”

Ved skrivelse af 9. august 2003 er K fremkommet med et yderligere indlæg i sagen og har herunder bl.a. henvist til en konkret sag, i hvilken Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i 1995 anerkendte en persons ansættelse som souschef i en skatteforvaltning som svarende til 1 år og 6 måneders beskæftigelse i en ejendomsformidlingsvirksomhed.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har i skrivelse af 3. september 2003 kommenteret K's nævnte skrivelse og har herunder bl.a. henvist til, at Erhvervsankenævnet i et par sager vedrørende skatterevisorer på det seneste har anerkendt ansættelse som skatterevisor som en del af den praktiske uddannelse til ejendomsmægler. På denne baggrund har styrelsen herefter anerkendt, at K's hidtidige beskæftigelse godkendes

som svarende til 1 års beskæftigelse i en ejendomsmæglervirksomhed, forudsat af K gennemfører den resterende praktiske uddannelse hos en ejendomsmægler.

Ankenævnet udtaler:

Af lov nr. 453 af 30. juni 1993 om omsætning af fast ejendom § 25 stk. 1 og stk. 2, nr. 7, fremgår, at en person, som ønsker optagelse i det af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen offentligt førte register over ejendomsmæglere, bl.a. skal opfylde de nærmere krav til praktisk kunnen vedrørende ejendomsformidling, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter. De nærmere krav til denne praktiske kunnen fremgår af bekendtgørelse nr. 607 af 28. juni 1996 om optagelse i Ejendomsmæglerregistret § 1, nr. 1, hvorefter ansøgeren skal ”dokumentere at have været ansat på heltid i mindst 2 år i en ejendomsformidlingsvirksomhed med arbejdsopgaver, der kan antages at give praktisk kendskab til ejendomsformidling eller gennem anden beskæftigelse at have opnået en tilsvarende praktisk kunnen”.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har i skrivelse af 3. september 2003 anerkendt, at K's hidtidige beskæftigelse godkendes som svarende til 1 års beskæftigelse i en ejendomsmæglervirksomhed, forudsat af K gennemfører den resterende praktiske uddannelse hos en ejendomsmægler.

Ankenævnet finder, at K's beskæftigelse som skatterevisor og leder af selskabsligningen i X-by Kommunes skatteforvaltning ikke i sig selv - og heller ikke i forbindelse med K's ansættelser på revisionskontorer m.m. - har givet ham en praktisk kunnen i ejendomsformidling, som fuldt ud kan sidestilles med beskæftigelse i en ejendomsformidlingsvirksomhed. Nævnet kan tiltræde, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kun har anerkendt K's nævnte beskæftigelse som svarende til 1 års beskæftigelse i en ejendomsmæglervirksomhed.

Ankenævnet stadfæster derfor den påklagede afgørelse, således som denne er ændret ved Erhvervs- og Selskabsstyrelsens skrivelse af 3. september 2003.

4.9. Lov om fremme af privat udlejningsbyggeri

25) Kendelse af 29. december 2003. (j.nr. 03-101.032).

Ikke hjemmel til at påklage Erhvervs- og Boligstyrelsens afgørelse til Erhvervsankenævnet – uanset fejlagtig klagevejledning.

(Suzanne Helsteen, Eskil Trolle og Ulla Staal)

Ved skrivelse af 28. marts 2003 har statsautoriseret revisor A på vegne af K ApS klaget over, at Erhvervs- og Boligstyrelsen i skrivelse af 24. marts 2003 har afslået en ansøgning fra K ApS om tilsagn om andel i investeringsrammen til fremme af privat udlejningsbyggeri efter lov nr. 1090 af 17. december 2002 om fremme af privat udlejningsbyggeri.

Sagens omstændigheder:

Den 27. februar 2003 modtog Erhvervs- og Boligstyrelsen en af B, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, på vegne af K ApS fremsendt ansøgning om tilsagn om andel i investeringsrammen til fremme af privat udlejningsbyggeri. Den 28. februar 2003 returnerede Erhvervs- og Boligstyrelsen ansøgningen, men modtog den på ny den 11. marts 2003.

Ved skrivelse af 24. marts 2003 afslog Erhvervs- og Boligstyrelsen ansøgningen og gav samtidig følgende begrundelse og ankevejledning:

”...

Det skal herved meddeles, at Deres ansøgning ikke er kommet i betragtning, da investeringsrammen var opbrugt, da styrelsen modtog Deres ansøgning.

Der henvises til § 1, stk. 7, nr. 1, i lov om fremme af privat udlejningsbyggeri, hvorefter tilsagn meddeles i den rækkefølge, hvori ansøgningerne modtages.

Erhvervs- og Boligstyrelsens afgørelse kan senest 4 uger efter selskabets modtagelse af dette brev indbringes for Erhvervsankenævnet, ...

...”

I klageskrivelsen af 28. marts 2003 har statsautoriseret revisor K anført:

”...

Vi har den 27. februar 2003 fremsendt ansøgningen, således at den var klar til at blive åbnet den 5. marts 2003 om morgenen.

Erhvervs- og Boligstyrelsen har efterfølgende returneret ansøgningen den 1. marts 2003, vi har uden ugrundet ophold returneret ansøgningen igen, således at K ApS kunne komme i betragtning.

Vi mener ikke, at returneringen af ansøgningen bør komme vores kunde K ApS til skade.

Vi har efterfølgende fået oplyst, at der var ansøgninger for 8,2 mia. kr. og at Erhvervs- og Boligstyrelsen har uddelt af investeringsrammen til de største byggeprojekter op til 250 mio. kr. først.

Set i lyset af ovennævnte fremgangsmåde giver dette ikke en virksomhed som K ApS, en chance for at få midler fra investeringsrammen.”

I anledning af klagen har Erhvervs- og Boligstyrelsen i skrivelse af 29. april 2003 udtalt:

”...

Tilsagn om andel i investeringsramme til fremme af privat udlejningsbyggeri administreres i henhold til lov nr. 1090 af 17. december 2002 om fremme af privat udlejningsbyggeri og bekendtgørelse nr. 65 af 29. januar 2003 om fremme af privat udlejningsbyggeri. Herudover foreligger der vejledning om fremme af privat udlejningsbyggeri af februar 2003. ...

I henhold til lovens § 1 stk. 7, nr. 1 meddeles tilsagn om andel i investeringsrammen i den rækkefølge ansøgninger modtages.

I henhold til bekendtgørelsens § 4 skal ansøgningsskema indsendes eller afleveres til Erhvervs- og Boligstyrelsen inden for det tidsrum, der på forhånd af Erhvervs- og Boligstyrelsen er oplyst for den pågældende ansøgningsrunde gennem annoncering i dagspressen. Ansøgningstidspunktet blev annonceret i dagspressen den 5. og 20. februar 2003. Der vedlægges kopi af annoncen samt af Erhvervs- og Boligstyrelsens hjemmeside.

Der henvises endelig til Vejledning om fremme af privat udlejningsbyggeri, hvor det under afsnittet ”Hvordan kan man ansøge” er anført, at ansøgninger kun modtages inden for det tidsrum, der er oplyst ved ovennævnte annoncering. Ansøgninger, der modtages uden for det fastsatte tidsrum, kommer ikke i betragtning.

...”

Af den vedlagte annonce fremgår bl.a.:

”Pulje til fremme af privat udlejningsbyggeri

...

Hvornår kan man søge?

- Ansøgningen skal fremsendes til Erhvervs- og Boligstyrelsen i perioden 5.-20. marts 2003, begge dage incl. Ansøgninger, der modtages uden for nævnte tidsrum kommer ikke i betragtning.
- Tilsagn bliver tildelt i den rækkefølge, ansøgningerne modtages. Ansøgninger, der modtages samme dag, anses for modtaget samtidig.

...”

I skrivelser af 26. maj 2003 og 13. juni 2003 har henholdsvis statsautoriseret revisor A henholdsvis Erhvervs- og Boligstyrelsen fremkommet med yderligere bemærkninger til sagen.

Ved skrivelse af 29. oktober 2003 anmodede Erhvervsankenævnet Erhvervs- og Boligstyrelsen om en nærmere redegørelse for, hvorfor styrelsen var af den opfattelse, at ankenævnet kunne behandle nærværende klage.

I skrivelse af 10. november 2003 har Erhvervs- og Boligstyrelsen bl.a. anført:

”Erhvervs- og Boligstyrelsen er enig med Erhvervsankenævnet i, at klageadgangen efter lov om fremme af privat udlejningsbyggeri ikke omfatter afgørelser, der er truffet i medfør af samme lovs § 1, stk. 7, og at klagevejledningen i det konkrete tilfælde derfor har været fejlagtig.”

Ankenævnet udtaler:

Efter § 1, stk. 1, i lov om Erhvervsankenævnet er ankenævnet klageinstans for administrative afgørelser i det omfang, dette er fastsat i lov eller i henhold til lov.

Af lov nr. 1090 af 17. december 2002 om fremme af privat udlejningsbyggeri fremgår bl.a.:

”§ 1. ...

...

Stk. 10. Økonomi- og erhvervsministeren fastsætter nærmere regler om administrationen af ordningen. ...

Stk. 11. Henlægger økonomi- og erhvervsministeren sine beføjelser efter denne lov til Erhvervs- og Boligstyrelsen, kan ministeren fastsætte regler om klageadgang, herunder at klagen ikke kan indbringes for anden administrativ myndighed, jf. dog stk. 12.

Stk. 12. Henlægger ministeren sine beføjelser efter § 1, stk. 1, 3, 5 og 8, til Erhvervs- og Boligstyrelsen, kan Erhvervs- og Boligstyrelsens afgørelser efter disse regler indbringes for Erhvervsankenævnet senest 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende. ...”

Erhvervs- og Boligstyrelsens afgørelse i nærværende sag er truffet i medfør af lovens § 1, stk. 7, nr. 1, og således ikke omfattet af bestemmelsen om klageadgang efter lovens § 1, stk. 12.

Økonomi- og erhvervsministeren har bl.a. i medfør af lovens § 1, stk. 11, udstedt bekendtgørelse nr. 811 af 29. september 2003 om henlæggelse af visse beføjelser på boligområdet til Erhvervs- og Boligstyrelsen samt om afskæring af klageadgang (tidligere bekendtgørelse nr. 920 af 18. november 2002, som ændret ved bekendtgørelse nr. 29 af 16. januar 2003 og nr. 633 af 3. juli 2003). Bekendtgørelsen indeholder ikke bestemmelser om klageadgang til Erhvervsankenævnet.

Da der således hverken ved lov eller i henhold til lov er fastsat bestemmelse om klageadgang til ankenævnet vedrørende afgørelser truffet af Erhvervs- og Boligstyrelsen i medfør af § 1, stk. 7, nr. 1, i lov om fremme af privat udlejningsbyggeri, afvises klagen.

4.10. Lov om en rejsegarantifond

26) Kendelse af 11. september 2003. (j.nr. 03-88.215).

Højskole registreringspligtig i Rejsegarantifonden i forbindelse med rejsekursus.

Lov om en rejsegarantifond § 3, stk. 1 og § 8, stk. 2 m.fl.

(Niels Bolt Jørgensen, Peter Erling Nielsen og Jan Uffe Rasmussen)

Ved skrivelse af 20. februar 2003 har K klaget over, at Rejsegarantifonden i skrivelse af 18. februar 2003 har meddelt højskolen, at den som følge af dens udbud af såkaldte ”rejsekurser” - omfattende et kursus på højskolen med en afsluttende tur til en opera i udlandet - er registreringspligtig, og i den forbindelse har krævet garantistillelse.

Ankenævnet har ikke fundet grundlag for at imødekomme en begæring om, at klagen tillægges opsættende virkning.

Sagens omstændigheder:

I klagen gør K gældende, at der er tale om et kursus på højskolen, hvori indgår en tur af kortere varighed til operaen i Berlin, hvorfor kurset ikke er omfattet af §§ 2 og 3 i Lov om en Garantifond (lov nr. 315 af 14.5.1997 som ændret senest ved lov nr. 164 af 15. marts 2000). Der er efter højskolens opfattelse således ikke tale om et rejsearrangement i lovens § 2's forstand, og højskolen kan således heller ikke betragtes som rejsearrangør efter lovens § 3, stk. 1. Højskolen har i klageskrivelsen anmodet om, at indbringelsen af Rejsegarantifondens afgørelse bliver tillagt opsættende virkning.

I anledning af klagen har Rejsegarantifonden om sagens faktiske omstændigheder i skrivelse af 31. marts 2003 udtalt:

”K blev registreret i fonden den 26. februar 2001.

Registreringen skete på baggrund af en henvendelse fra fonden til højskolen af 26. juli 2000, hvori fonden gjorde opmærksom på, at højskolens udbud og salg af et rejsekursus i februar/marts 2000 med en uge på højskole og 3 dages efterfølgende rejser til Hamburg, medførte registreringspligt. ...

Efter at have modtaget fondens skrivelse søgte højskolen dispensation, hvilket blev meddelt højskolen i september 2000. Højskolen skulle således alene stille garanti stor kr. 150.000. Garantien blev stillet i oktober 2000, anmeldesskema blev fremsendt til fonden i februar 2001, hvorefter højskolen blev registreret i fonden.

Højskolen udbød herefter både i 2001 og 2002 rejsekurser til Hamburg. Højskolen indsendte hvert kvartal oplysning om antal rejsekunder og omsætning. Det senest afholdte rejsekursus blev afviklet i april måned 2002, hvor i alt 40 kursister deltog, hvilket medførte en omsætning på kr. 199.600. ...

K meddelte ved skrivelse af 11. december 2002, at højskolen i den udstrækning, der i fremtiden ville blive afholdt rejsekurser, alene ville fakturere forberedelseskurset til kunderne og henvise kunderne til at købe rejsen direkte hos et rejsebureau. Højskolen ønskede således ikke længere at være registreret i fonden. ...

Fonden indvilgede på dette grundlag - samt på grundlag af erklæringer fra samtlige kursister om at de ikke ville gøre krav gældende overfor fonden - i at frigive den af K stillede garanti stor kr. 150.000 i januar 2003, selv om lov nr. 315 af 14. maj 1997 om en rejsegarantifond § 16 jf. § 6 medfører, at garantien først frigives et år efter sidste rejsekundes hjemkomst. ...

Fonden lagde ved afgørelsen om frigivelsen af garantien vægt på, at højskolen ikke længere ville være rejsearrangør, jf. højskolens erklæring om, at evt. fremtidige rejsekurser ville blive udbudt og solgt således, at kursisten hos højskolen købte forberedelseskurset og hos en i fonden registreret arrangør købte selve rejsen med transport, ophold og operabilletter.

Da fonden i februar 2003 rutinemæssigt gennemgik "Højskolernes Fælleskatalog 2003" og konstaterede, at K udbød rejsekursus til Berlin i juni 2003, bad fonden højskolen fremsende kopi af udbudsmaterialet, idet fonden herefter forventede at konstatere, at højskolen alene solgte forberedelseskurset og henviste kursisterne til at købe rejsen hos en i fonden registreret rejsearrangør.

I stedet modtog fonden skrivelse af 17. februar 2003 fra højskolen, hvori højskolen bestred at være registreringspligtig. Fondens kunne på skrivelsen forstå, at udbud og salg af kurset skulle foregå på samme måde som de foregående år, dvs. at højskolens erklæring af 11. december 2002 var afgivet på et urigtigt grundlag. Fondens fastholdt på denne baggrund ved skrivelse af

18. februar 2003 registreringspligten, hvorefter højskolen indbragte sagen for Erhvervsankenævnet..."

I klageskrivelsen til Erhvervsankenævnet har klageren anført:

"Der er ikke tale om en "pakkerejse", men om et generelt, såkaldt kort kursus, hvor hovedemnet er opera. Kurset afholdes på højskolen, og overværelsen af to forestillinger i Berlin udgør, både i tidsmæssig og økonomisk henseende, en beskeden del af kurset.

... Rejsegarantifondens betegnelse af den altovervejende del af kurset, der finder sted på højskolen, som et "forberedelseskursus", er der intet belæg for! Udtrykket er ganske misvisende, og ... fremstilling[en] nærmer sig stærkt det tendentiøse, hvilket efter vor opfattelse er i direkte modstrid med den objektivitet, som fonden som offentlig instans under alle omstændigheder bør iagttage.

Den korte tur til Berlin er en ekstra tilføjelse til kurset, som nemt kunne være afholdt uden denne tur, uden at det på nogen måde ville have medført ændringer af kursusprogrammet. Betegnelsen af kurset som et forberedelseskursus "som må betragtes som en turistmæssig ydelse" er derfor aldeles uden hold i realiteten.

I øvrigt kan højskolen slet ikke anses som rejsearrangør, idet højskolens særdeles beskedne rejseaktivitet udøves lejlighedsvis, jf. lovens § 3, stk. 1. At højskolen tidligere har været registreret i fonden er denne sag uvedkommende. Det er i øvrigt min klare opfattelse, jf. ovenstående betragtninger, at den registrering har fundet sted på et forkert grundlag.

I en udtalelse om sagens retlige omstændigheder har Rejsegarantifonden den 31. marts 2003 udtalt:

"Fonden fastholder, at K er registreringspligtig i fonden, såfremt højskolen udbyder og sælger både forberedelseskursus og rejse.

Begrundelsen for fondens afgørelse om registreringspligt er, at det produkt, højskolen udbyder og sælger, udgør et rejsearrangement omfattet af lov nr. 315 af 14. maj 1997 om en rejsegarantifond.

Et rejsearrangement er defineret i § 2 stk. 1. Det konkrete rejsearrangement (rejsekursus) består af et forberedelseskursus, der må betragtes som en turistmæssig ydelse, som udgør en væsentlig del af rejsearrangementet (jf. lovens § 2 stk. 1 c), samt af transport, jf. § 2 stk. 1 a), indkvartering, jf. § 2 stk. 1 b) og operabilletter, som også betragtes som en turistmæssig ydelse. I tilfælde af højskolens konkurs vil kunden således fra fonden få refunderet hele det beløb, der er indbetalt til højskolen for rejsearrangementet (forberedelseskursus og rejse).

Ifølge § 8 stk. 2 skal arrangører, der udbyder og sælger rejsearrangementer, være registreret i fonden. Eftersom K udbyder og sælger ovennævnte produkt i højskolens eget navn, anses højskolen som arrangør i lovens forstand, jf. § 3 stk. 1.

Rejsevirkksomheden kan ikke anses som udøvet lejlighedsvis, jf. § 3 stk. 1. Højskolen udarbejder rejsebrochurer og markedsføringsmateriale vedrørende rejsekurserne, og rejsevirkksomheden drives professionelt, systematisk, regelmæssigt og erhvervsmæssigt. Ifølge bemærkningerne til lov om en rejsegarantifond kan ingen, der erhvervsmæssigt udøver arrangørvirkksomhed, anses for at drive virksomheden lejlighedsvis.

Fonden går ud fra, at omsætningen på rejsekurset til Hamburg i juni 2003 i lighed med tidligere år vil være under den mindstegarantistillelse, der opereres med i lovens § 8 stk. 5. Under hensyntagen hertil samt til det forhold, at rejsekurset efter det oplyste er det eneste rejsekursus, der afvikles i år, er fonden indforstået med at meddele dispensation for at stille mindstegarantistillelsen kr. 300.000. Ifølge lovens § 14 stk. 1 kan fonden bestemme, at garantien nedsættes, når omsætningen er under mindstegarantien (kr. 300.000). Fonden har derfor besluttet, at meddele højskolen dispensation, så der skal stilles en garanti svarende til omsætningens størrelse (hele rejsekursets pris). Bidrag kr. 5,- pr. rejsekunde skal betales.

Fonden har fast praksis for at kræve garantistillelse svarende til det fulde omsætningsbeløb, når omsætningen ikke overstiger kr. 300.000. Dette gælder, uanset om omsætningen er jævnt fordelt over året, eller om der er tale om ét årligt rejsearrangement, der udløser den fulde omsætning, selv om fondens risiko naturligvis er størst, såfremt der kun er tale om ét årligt rejsearrangement.

Dispensationen meddeles således, at en udvidelse eller ændring af rejseaktiviteten kan betyde, at dispensationen bortfalder. Der skal hvert kvartal indsendes oplysning til fonden om antal rejsekunder og omsætningens størrelse, jf. § 6 i Forbrugerstyrelsens bekendtgørelse nr. 536 af 14. juli 1998. Oplysningerne skal én gang årligt bekræftes af højskolens revisor, jf. § 7 [i] bekendtgørelsen.

Fondens forslag til højskolen om en ændring af udbudsmaterialet og faktureringen til kunderne, såfremt højskolen ikke ønsker at blive registreret i fonden, er fortsat gældende. Fondens indforstået med, at højskolen alene udbyder forberedelseskurset og fakturerer dette til kunderne. I udbudsmaterialet kan det anføres, at rejsen kan købes hos en bestemt rejsearrangør, der er registreret i fonden. Fondens kendskab til flere højskoler, der benytter denne fremgangsmåde. De højskoler, som ikke ønsker at foretage en sådan opsplittning af rejsekurset, er registreret i fonden og har stillet garanti."

Klager er herefter fremkommet med indlæg den 29. april 2003 og den 14. maj 2003.

Af det supplerende indlæg af 29. april 2003 fremgår:

”Det kursus K afholder i perioden 28. juni - 6. juli 2003 er et almindeligt såkaldt ugekursus, der i al væsentlighed finder sted i Højskolens lokaler. Emnet er opera, og deltagerne er personer der har en særlig - ikke erhvervsmæssig - interesse i opera.

Under kurset belyses en lang række forhold i relation til hovedemnet, dels af højskolens egne lærerkræfter dels af foredragsholdere udefra. Sidste punkt på programmet er overværelsen af to operaforestillinger i Berlin. Der er således ikke tale om, at den altovervejende del af kurset, der finder sted i Holstebro er et forberedelseskursus, sådan som Rejsegarantifonden fejlagtigt benævner det.

Med anvendelsen af udtrykket *forberedelseskursus* søger Rejsegarantifonden at skabe indtryk af, at overværelsen af nogle forestillinger i Berlin, hvortil deltagerne bliver kørt i en bus, er hovedsagen, og at selve kurset, der, på samme måde som alle højskolens andre kurser, finder sted i Holstebro, er én lang forberedelse dertil. Dette er ikke korrekt, og Rejsegarantifondens gentagne anvendelse af udtrykket forberedelseskursus er ganske enkelt tendentiøst.

Busturen til Berlin i forbindelse med operakurset er en biaktivitet, der udøves lejlighedsvis, jf. § 3, stk. 1 i den lov der danner grundlag for Rejsegarantifondens virksomhed. Der er ifølge sagens natur ikke udarbejdet en rejsebrochure, og Rejsegarantifondens bemærkning om, at højskolen driver rejsevirkomhed "professionelt, systematisk, regelmæssigt og erhvervsmæssigt" er uden hold i realiteterne. Der er intet belæg for Rejsegarantifondens påstand.

Højskolens skrivelse af 11. december 02, som Rejsegarantifonden blandt andet henviser til, afspejler fondens fejlagtige vurdering af det udbudte kursus' struktur og karakter som den blev fremført under den telefonsamtale, der refereres til.

Som det vil fremgå af ovenstående, falder det omhandlede ugekursus i enhver henseende uden for de erhvervsaktiviteter, der omfattes af lov nr. 315 af 14. maj 1997 om en rejsegarantifond, og derfor skal K ikke stille garanti over for Rejsegarantifonden.”

Ankenævnet udtaler:

Det følger af rejsegarantifondslovens § 3, stk. 1, at enhver, der i eget navn til kunder udbyder eller sælger rejsearrangementer anses som arrangør, medmindre denne

virksomhed alene udøves lejlighedsvis. Rejsearrangører er registreringspligtige i rejsegarantifonden, jf. § 8, stk. 2.

K har i 2003 i lighed med de foregående år udbudt et kursus, hvori indgår en afsluttende tur til udlandet for at overvære operaforestilling(er). Det er ankenævnets opfattelse, at der er tale om et rejsearrangement omfattet af lovens § 2, stk. 1, nr. 1. Der er herved lagt vægt på, at det konkrete arrangement består af et 9 dages operakursus, der afholdes på højskolen, og at der er indlagt en tur til Berlin med transport, indkvartering og operabilletter.

Uanset K sjældent udbyder kurser, der udgør rejsearrangementer i lovens forstand, er det overensstemmende med lovens forarbejder ankenævnets opfattelse, at højskolen, som udbyder kurserne som led i sit erhverv, ikke kan siges at udøve denne virksomhed blot lejlighedsvis. Det er således ankenævnets opfattelse, at K er rejsearrangør og dermed pligtig at lade sig registrere i Rejsegarantifonden, jf. lovens § 3, stk. 1, sammenholdt med § 8, stk. 2.

Rejsearrangører skal over for Rejsegarantifonden stille en garanti fastsat efter størrelsen af arrangørens omsætning, jf. nærmere lovens § 8, stk. 3-6. I medfør af § 14, stk. 1, nr. 1, kan fonden bl.a. nedsætte garantistillelsen, når omsætningen er under mindstegarantistillelsen på 300.000 kr. I overensstemmelse med fast praksis kræver fonden således, at K stiller en garanti svarende til omsætningens størrelse for det i juni/juli 2003 udbudte kursus.

I mangel af oplysninger om, at K skulle være organiseret på en sådan måde, at den efter lovens § 8, stk. 7, er undtaget fra kravet om garantistillelse, og under hensyntagen til det af Rejsegarantifonden stillede forslag om, at opsplitte kurset og faktureringen heraf i et ”forberedelseskursus udbudt af højskolen” og en rejse udbudt af en registreringspligtig rejsearrangør, eventuel en bestemt rejsearrangør anført i udbudsmaterialet, samt under hensyntagen til K’s erklæring af 11. december 2002, hvori anføres: ”at K i 2003 i den udstrækning den holder kurser, der medfører rejse, lader kursus og rejse fakturere separat således at rejsen betales direkte til rejsebureauet” finder ankenævnet ikke grundlag for at tilsidesætte det af Rejsegarantifonden udøvede skøn med hensyn til størrelsen af garantien.

Ankenævnet stadfæster herefter Rejsegarantifondens afgørelse af 18. februar 2003.

5. SAGSSTATISTIK

Erhvervsankenævnet har i året 2003 modtaget 111 klagesager. Hertil kommer 36 sager fra tidligere år, som endnu ikke var afsluttede ved årets begyndelse. Af disse i alt 147 sager er der afsagt kendelse i 26 sager. 81 sager er afsluttet på anden måde, heraf 14 ved at den indklagede myndighed omgjorde sin afgørelse under sagens behandling i ankenævnet. 40 sager var fortsat under behandling ved årets udgang.

Af de 26 kendelser, der blev afsagt i 2003, var der i 18 tilfælde tale om en stadfæstelse af den påklagede afgørelse. I 2 kendelser tiltrådte ankenævnet den påklagede afgørelse, således som afgørelsen var ændret af indklagede under behandlingen af sagen i ankenævnet. I 3 kendelser ændrede ankenævnet den påklagede afgørelse, og endelig blev 3 sager afvist ved kendelse.

Sagsstatistikken for 2003 kan specificeres således:

Uafsluttede sager pr. 1. januar 2003	36
<u>Indkommet i året:</u>	<u>111</u>
<i>Til behandling ialt:</i>	<u>147</u>
Heraf:	
Afvist på grund af manglende gebyr:	47
Afvist af andre grunde:	7
Oversendt til anden myndighed:	3
Omgjort af indklagede :	14
<u>Tilbagekaldt af klager:</u>	<u>10</u>
Afsluttet uden kendelse ialt:	81
<u>Afgjort ved kendelse:</u>	<u>26</u>
<i>Afsluttet ialt:</i>	<u>107</u>
<i>Uafsluttede sager pr. 31. december 2003:</i>	<u>40</u>

Kendelsesstatistik for 2003:

De af ankenævnet afsagte kendelser fordeler sig således på de enkelte sagsområder:

Sagsområde	Stadfæstet	Ændret	Afvist	I alt
Pengeinstitutter	1	0	0	1
Forsikring	1	0	0	1
Firmapension	0	1	0	1
Værdipapirhandel	1	0	0	1
Investerings- Foreninger	1	0	0	1
Realkredit	0	1	0	1
Aktieselskaber og anpartsselskaber	4	0	2	6
Årsregnskab	9	0	0	9
Ejendoms- omsætning	2	1	0	3
Rejsegaranti	1	0	0	1
Privat udlej- ningsbyggeri	0	0	1	1
I alt	20	3	3	26

