

ERHVERVSANKENÆVNET

ÅRSBERETNING

2012

INDLEDNING

Hermed aflægges Erhvervsankenævnet beretning for nævnets virksomhed i året 2012.

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.

1. FORMANDSKABETS BERETNING	7
2. ERHVERVSANKENÆVNETS SAMMENSÆTNING	8
3. SAGSBEHANDLINGEN I ERHVERVSANKENÆVNET	10
3.1. Ankenævnets organisation	10
3.2. Ankenævnets kompetence.....	11
3.3. Indgivelse af klager	12
3.4. Sagens forberedelse.....	13
3.5. Sagens afgørelse.....	14
4. ERHVERVSANKENÆVNETS PRAKSIS	16
4.1. Lov om finansiel virksomhed	
1) Kendelse af 5. november 2012 (J.nr. 2012-0031859) Udøvede aktiviteter krævede tilladelse som værdipapirhandler	16
2) Kendelse af 17. september 2012 (J.nr. 2012-0027022) Ikke partsstatus og ikke imødekommet anmodning om aktindsigt.....	27
4.2. Værdipapirhandelsloven	
3) Kendelse af 18. oktober 2012 (J.nr. 2012-0032824) Sag hjemvist til tilsynets fornyede behandling af spørgsmålet om klageadgang ..	35
4.3. Lov om betalingstjenester og elektroniske penge	
4) Kendelse af 26. september 2012 (J.nr. 2011-0026216) Ansøgning om begrænset tilladelse til at udstede elektroniske penge nægtet	45
4.4. Lov om forsikringsformidling	
5) Kendelse af 13. januar 2012 (J.nr. 2011-0025108) Klage afvist, da klager ikke part i sag og ej heller klageberettiget	57
6) Kendelse af 26. juni 2012 (J.nr. 2011-0025935) Tiltrådt tilsynets afslag på ansøgning om tilladelse til at udøve skades- og gen- forsikringsmægling	64
7) Kendelse af 7. november 2012 (J.nr. 2012-0026847) Afslag på ansøgning om tilladelse til at udøve skadesforsikringsmægling	78

4.5. Selskabsloven

8) Kendelse af 3. februar 2012 (J.nr. 2011-0024717) Styrelsens nægtelse af registrering af kapitalnedsættelse hjemvist til fornyet behandling i styrelsen	89
9) Kendelse af 9. februar 2012 (J.nr. 2010-0023044) Registrering af nationalitetsskifte uden forudgående likvidation nægtet.....	93
10) Kendelse af 24. februar 2012 (J.nr. 2010-0023508) Tiltrådt styrelsens påbud om at søge ulovligt ydet lån inddrevet	105
11) Kendelse af 20. april 2012 (J.nr. 2011-0025346) Registrering af ændring af opløst selskabs adresse nægtet	127
12) Kendelse af 6. juli 2012 (J.nr. 2011-0025760) Tiltrådt, at styrelsen har nægtet at offentliggøre anmeldt fusionsplan.....	137

4.6. Årsregnskabsloven

13) Kendelse af 6. januar 2012 (J.nr. 2011-0025350) Afgift som følge af for sent indsendt årsrapport ikke eftergivet.....	151
14) Kendelse af 13. januar 2012 (J.nr. 2011-0025035) Afgift som følge af for sent indsendt årsrapport ikke eftergivet.....	156
15) Kendelse af 13. februar 2012 (J.nr. 2011-0024477) Afgift som følge af for sent indsendt årsrapport ikke eftergivet.....	160
16) Kendelse af 21. maj 2012 (J.nr. 2011-0025370) Tiltrådt, at styrelsen har pålagt selskab at indsende årsrapport revideret af godkendt revisor.....	167
17) Kendelse af 21. maj 2012 (J.nr. 2011-0025349) Afgift som følge af for sent indsendt årsrapport ikke eftergivet.....	172
18) Kendelse af 21. maj 2012 (J.nr. 2011-0026122) Afgift som følge af for sent indsendt årsrapport ikke eftergivet.....	176
19) Kendelse af 22. maj 2012 (J.nr. 2011-0026123) Afgift som følge af for sent indsendt årsrapport ikke eftergivet.....	183
20) Kendelse af 25. maj 2012 (J.nr. 2011-0026098) Afgift som følge af for sent indsendt årsrapport ikke eftergivet.....	189
21) Kendelse af 26. september 2012 (J.nr. 2011-0026626) Selskab pålagt at indsende revideret årsrapport	194
22) Kendelse af 26. september 2012 (J.nr. 2012-0026849) Afgift som følge af for sent indsendt årsrapport ikke eftergivet.....	202

23) Kendelse af 8. oktober 2012 (J.nr. 2012-0027124) Afgift som følge af for sent indsendt årsrapport ikke eftergivet.....	208
24) Kendelse af 8. november 2012 (J.nr. 2012-0026216) Afgift som følge af for sent indsendt årsrapport ikke eftergivet.....	215
25) Kendelse af 13. december 2012 (J.nr. 2012-0027322) Afgift som følge af for sent indsendt årsrapport ikke eftergivet.....	219
26) Kendelse af 18. december 2012 (J.nr. 2012-0032412) Afgift som følge af for sent indsendt årsrapport ikke eftergivet.....	225

4.7. Revisorloven

27) Kendelse af 11. april 2012 (J.nr. 2011-0024528) Styrelsens påtale om overtrædelse af god revisorskik ophævet.....	233
--	-----

4.8. Bogføringsloven

28) Kendelse af 6. december 2012 (J.nr. 2012-0026629) Erhvervsstyrelsens fastsættelse af vilkår for dispensation for opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet delvist ændret	275
29) Kendelse af 6. december 2012 (J.nr. 2012-0026630) Erhvervsstyrelsens fastsættelse af vilkår for dispensation for opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet delvist ændret	303
30-32) Kendelse af 6. december 2012 (J.nr. 2012-0027094, 2012-0027095, 2012-0027096) Styrelsens afslag på ansøgning om dispensation til opbevaring af regnskabsmateriale i England hjemvist til styrelsens fastsættelse af vilkår herfor.....	332
33) Kendelse af 6. december 2012 (J.nr. 2012-0027401) Erhvervsstyrelsens afslag på dispensation for opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet ophævet og hjemvist til styrelsens fastsættelse af vilkår for dispensationen.....	353
34) Kendelse af 6. december 2012 (J.nr. 2012-0027405) Erhvervsstyrelsens afslag på dispensation for opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet ophævet og hjemvist til styrelsens fastsættelse af vilkår for dispensationen.....	367
35) Kendelse af 6. december 2012 (J.nr. 2012-0032139) Erhvervsstyrelsens afslag på dispensation for opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet ophævet og hjemvist til styrelsens fastsættelse af vilkår for dispensationen.....	379

4.9. Lov om translatører og tolke

36) Kendelse af 26. september 2012 (J.nr. 2011-0025012) Afslag på ansøgning om beskikkelse som translatør	395
--	-----

4.10. Rejsegarantifondsloven

37) Kendelse af 10. december 2012 (J.nr. 2011-0025014)
Rejseselskab pålagt forhøjet garantistillelse som følge af særlig risiko for at påføre garantifonden tab på grund af selskabets økonomiske forhold410

4.11. Forvaltningsloven

38) Kendelse af 16. februar 2012 (J.nr. 2011-0024800)
Medlemmers ret til aktindsigt i oplysninger om bl.a. salget af policer samt antallet af forsikringstagere kunne ikke begrænses af hensyn til forsikringsvirksomhedens interesse i hemmeligholdelse af forretningsmæssige forhold450

5. SAGSSTATISTIK.....458

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 Erhvervsankenævnet.
5. Ændringer til bekendtgørelse om Erhvervsankenævnet.
6. Fortegnelse over love og anordninger omfattet af Erhvervsankenævnets kompetence.

1. FORMANDSKABETS BERETNING

Nævnet har i 2012 haft en tilgang på 119 klagesager og har i alt haft 155 sager til behandling. Der er i årets løb afsluttet 111 sager. Heraf er 38 sager afsluttet ved kendelse og 73 sager på anden måde. Af de 38 sager afgjort ved kendelse blev afgørelsen stadfæstet i 26 sager, 11 sager førte til ankenævnets ændring/omgørelse af den påklagede afgørelse og én klage blev afvist ved kendelse.

I 7 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 8,3 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 kapitel 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

Steen Mejer
næstformand

2. ERHVERVSANKENÆVNETS SAMMENSÆTNING

Ankenævnet bestod ved udgangen af 2012 af en formand, en næstformand og 22 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 erhvervs- og vækstministeren.

I året 2012 har ankenævnet bestået af følgende:

Formandskab:

Landsdommer	Jan Uffe Rasmussen, formand
Landsdommer	Steen Mejer, næstformand

Medlemmer:

Med kendskab til erhvervsforhold:

Professor	Mads Bryde Andersen
Advokat	Lise Høgh
Advokat	Suzanne Helsteen (udtrådt pr. 31. juli)
Advokat	Finn Møller
Advokat	Anders Hjulmand
Advokat	Carsten Møllekilde
Advokat	Monica Reib
Advokat	Niels Walther-Rasmussen
Advokat	Piya Mukherjee
Statsaut. revisor	Lars Holtug
Statsaut. revisor	Kirsten Aaskov Mikkelsen
Statsaut. revisor	Marianne Fog Jørgensen
Statsaut. revisor	Finn Louis Meyer

Med kendskab til nationaløkonomi:

Lektor Peter Erling Nielsen

Lektor Ingrid Henriksen

Med kendskab til kapitalmarkedsforhold:

Konsulent Cato Baldvinsson

Bankdirektør Preben Lund Hansen

Vicedirektør Niels Bolt Jørgensen

Afdelingsdirektør Elisabeth Stamer

Med kendskab til kapitalmarkedsforhold, herunder realkreditforhold:

Sekretariatschef Susanne Nielsen

Med kendskab til forsikringsmatematik:

Direktør, cand.act. Frank Cederbye

Partner, cand.act. Mette Havning

Sekretariatet har bestået af:

Sekretariatsleder Søren Tukjær

Assistent Steen Hansen

Ankenævnets adresse:

Erhvervsankenævnet

Langelinie Allé 17, Postboks 2000

2100 København Ø.

Tlf.: 35 29 10 93

E-mail: erhvervsankenaevn@erst.dk.

Hjemmeside: www.erhvervsankenaevnet.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 erhvervs- og vækstministeren. 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. Ved udgangen af 2011 var antallet af sagkyndige medlemmer 23. 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 med-

virkende 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 erhvervs- og vækstministeren 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 omfattet 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 typisk 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.

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 indklagede om en udtalelse om sagen, en redegørelse for sagens faktiske og retlige omstændigheder og sagens akter (bekendtgørelsens § 11, stk. 1). Indklagedes 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 tredje- mand 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 udkast til kendelse, 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 begrænset 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 2012.

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 FINANSIEL VIRKSOMHED

1) Kendelse af 5. november 2012 (J.nr. 2012-0031859)

Udøvede aktiviteter krævede tilladelse som værdipapirhandler.

Lov om finansiel virksomhed, § 9.

(Elisabeth Stamer, Preben Lund Hansen og Steen Mejer)

Ved skrivelse af 14. maj 2012 har advokat A på vegne af K A/S klaget over Finanstilsynets afgørelse af 10. maj 2012. Ifølge afgørelsen udfører K A/S aktiviteter, som er omfattet af bilag 4, afsnit A, til lov om finansiel virksomhed, med et instrument, som er omfattet af lovens bilag 5, idet K A/S for investorers regning modtager og formidler ordrer vedrørende aktier, hvilket kræver tilladelse som værdipapirhandler. Tilsynet meddelte samtidigt K A/S, at selskabet skal ophøre med aktiviteterne, indtil eventuel tilladelse som fondsmæglerselskab er opnået.

Sagens omstændigheder:

I Finanstilsynets afgørelse af 10. maj 2012 hedder det:

”K A/S’ aktiviteter

Afgørelse

Det er Finanstilsynets vurdering, at K A/S udfører aktiviteter som er omfattet af bilag 4, afsnit A, til lov om finansiel virksomhed, med et instrument, som er omfattet af lovens bilag 5, idet K A/S for investorers regning modtager og formidler ordrer vedrørende aktier.

Virksomheder, der for tredjemand udøver aktiviteter som nævnt i bilag 4, afsnit A, til lov om finansiel virksomhed, skal have tilladelse som værdipapirhandler, jf. lovens § 9, stk. 1.

K A/S skal derfor ophøre med at udføre modtagelse og formidling af ordrer vedrørende aktier, indtil eventuel tilladelse som fondsmæglerselskab er opnået.

Sagsfremstilling

I januar 2012 konstaterede Finanstilsynet, at det af K A/S' hjemmeside <http://K.com> fremgår, at selskabet "tilbyder danske investorer mulighed for at investere i solenergi-projekter i flere europæiske lande" samt, at "K A/S udbyder to typer af projekter - A/S og K/S".

Det fremgår ligeledes af K A/S' hjemmeside, at "Uanset hvor i investeringsprocessen du måtte befinde dig, står K's investeringsrådgivere til rådighed. Investeringsrådgiverne uddyber gerne fordele og ulemper ved de aktuelle projekter, hvor og hvornår det passer dig. Husk at vores rådgivning er 100% uforpligtende".

I brev af 31. januar 2012 henlede Finanstilsynet derfor selskabets opmærksomhed på, at virksomheder, der for tredjemand udøver værdipapirhandelsaktiviteter, skal have tilladelse som værdipapirhandlere.

Derudover anmodede Finanstilsynet K A/S om at oplyse, hvorvidt selskabet modtager og formidler ordrer for investorers regning vedrørende omsættelige værdipapirer. Videre anmodede Finanstilsynet selskabet om at oplyse, hvorvidt selskabet udfører rådgivning til kunder om det fordelagtige i at købe aktier eller K/S-anparter i selskaber, som har investeret i europæiske solcelleanlæg.

I brev af 17. februar 2012 oplyste selskabet bl.a., at K A/S' aktiviteter vedrører aktier og K/S-anparter, som selskabet betragter som ikke-negotiable, idet der for de pågældende instrumenter gælder omfattende omsætteligheds-begrænsninger, herunder vedtægtsbestemt forkøbsret samt krav om samtykke forud for overdragelser.

Videre blev det oplyst, at der er tale om projekter, omfattende specifikke solcelleanlæg, som selskabet formidler, og ikke finansielle instrumenter som sådan.

I relation til investeringsrådgivning oplyste selskabet, at det ikke udfører investeringsrådgivning, jf. bilag 4, afsnit A, nr. 5, til lov om finansiel virksomhed, idet selskabet alene giver "generel information om instrumenter i solcelleprojekter".

Finanstilsynet oplyste derfor i brev af 16. marts 2012 selskabet om, at aktier i aktieselskaber efter tilsynets opfattelse som udgangspunkt altid vil være at betragte som et omsætteligt værdipapir og, at det er irrele-

vant, om den konkrete aktie er undergivet omsætningsbegrænsninger i vedtægterne.

For så vidt angår andele i K/S-anpartsselskaber, oplyste Finanstilsynet, at det var tilsynets vurdering, at andele i K/S-anpartsselskaber med flere end 10 deltagere er at sidestille med aktier og dermed er omfattet af bilag 5, nr. 1, litra a, til lov om finansiel virksomhed.

Finanstilsynet anmodede blandt andet selskabet om at oplyse, hvor store andele investorerne typisk køber i selskaberne.

Selskabet har i e-mail af 27. marts 2012 oplyst, at investorernes minimums-indskud uanset typen af projekt (A/S eller K/S) er på 400 t.kr., og at en gennemsnitlig investor køber ejerandele for omkring 1.000 t.kr., men at der ikke er noget loft over, hvor stor en investering kan være.

Finanstilsynet har i e-mail af 10. april 2012 anmodet selskabet om at oplyse, hvor stor en ejerandel i procent investorerne som regel erhverver af det pågældende aktieselskab eller K/S, og selskabet har svaret herpå i e-mail af 20. april 2012. Af svaret fremgår, at den typiske ejerandel er på 10 pct., men at det kan svinge helt fra 1 til 40 pct.

Endelig har Finanstilsynet i e-mail af 26. april 2012 anmodet selskabet om at oplyse, hvorvidt der er flere end 10 deltagere i de kommanditselskaber, som selskabet formidler.

Selskabet har i e-mail af samme dag oplyst, at der aldrig er mere end 10 anpartshavere i de kommanditselskaber, som selskabet formidler.

Retligt grundlag

Som hovedregel skal virksomheder, der for tredjemand udøver aktiviteter som nævnt i bilag 4, afsnit A, til lov om finansiel virksomhed, jf. lovens § 9, stk. 1, have tilladelse som værdipapirhandler.

Ifølge bilag 4, afsnit A, nr. 1, til lov om finansiel virksomhed kræver det blandt andet tilladelse som værdipapirhandler at modtage og formidle ordrer for investorers regning vedrørende et eller flere af de i bilag 5 nævnte instrumenter, herunder aktier i selskaber samt andre værdipapirer, der kan sidestilles med aktier i selskaber, jf. lovens bilag 5, nr. 1, litra a.

Det kræver tillige tilladelse som værdipapirhandler, hvis selskabet ervedover udfører investeringsrådgivning, jf. bilag 4, afsnit A, nr. 5, til lov om finansiel virksomhed med instrumenter omfattet af lovens bilag 5.

Det fremgår af § 3, stk. 2, nr. 1, samt § 4, stk. 2, nr. 1, i bekendtgørelse nr. 1020 af 1. november 2011 om, hvilke instrumenter og kontrakter udover dem, der er nævnt i bilag 5 til lov om finansiel virksomhed, pengeinstitutter og fondsmæglerselskaber må udføre tjenesteydelser med, at fondsmæglerselskaber og pengeinstitutter kan få tilladelse til at udøve

visse aktiviteter med anparter i kommanditselskaber med højst 10 deltagere. Heraf følger, at anparter i kommanditselskaber med højst 10 deltagere ikke er at betragte som et finansielt instrument omfattet af bilag 5.

Det fremgår af § 9, stk. 3, 1. pkt., i lov om finansiel virksomhed, at værdipapirhandlere m.v. har eneret til at udføre de i bilag 4, afsnit A, nævnte aktiviteter med de i bilag 5 nævnte instrumenter (værdipapirer) m.v. på erhvervsmæssigt grundlag for tredjemand.

Vurdering

K A/S' hovederhverv består i at modtage og formidle ordrer til investorer vedrørende aktier samt anparter i kommanditselskaber, som investerer i solcelleanlæg.

Udgangspunktet i § 9, stk. 1, i lov om finansiel virksomhed er, at det kræver tilladelse som værdipapirhandler at udføre aktiviteter omfattet af bilag 4, afsnit A, til lov om finansiel virksomhed for tredjemand. Omfattet af lovens bilag 4, afsnit A, er aktiviteten modtagelse og formidling af ordrer vedrørende finansielle instrumenter nævnt i lovens bilag 5, herunder aktier i selskaber og andre værdipapirer, der kan sidestilles med aktier.

Selskabet formidler anparter i kommanditselskaber. Det er imidlertid oplyst, at selskabet alene formidler anparter i kommanditselskaber med højst 10 deltagere. Det kræver ikke tilladelse som værdipapirhandler at formidle anparter i kommanditselskaber med højst 10 deltagere, idet sådanne anparter ikke er at betragte som et finansielt instrument, der kan sidestilles med aktier, jf. bilag 5, nr. 1, litra a, til lov om finansiel virksomhed.

Det er Finanstilsynets vurdering, at selskabets formidling af K/S-anparter derfor ikke kræver tilladelse i henhold til § 9, stk. 1, til lov om finansiel virksomhed.

Derudover formidler selskabet aktier i aktieselskaber. Selskabet har som det fremgår under sagsfremstillingen oplyst, at det ikke vurderer, at de aktier, som bliver formidlet er at betragte som omsættelige værdipapirer, idet aktierne er undergivet omsætningsbegrænsninger i vedtægterne.

Som det fremgår af Finanstilsynets svar af 16. marts 2012 til selskabet, er det imidlertid Finanstilsynets opfattelse, at en aktie som udgangspunkt altid vil være at betragte som et omsætteligt værdipapir. Aktier er således specifikt nævnt i bilag 5, nr. 1, litra a, til lov om finansiel virksomhed, og det fremgår ikke af loven eller dets bemærkninger, at aktier, der er undergivet omsætningsbegrænsninger, ikke er omfattet af bilag 5, nr. 1, litra a, til lov om finansiel virksomhed.

Det er derfor fortsat Finanstilsynets opfattelse, at det er irrelevant, om den konkrete aktie er undergivet omsætningsbegrænsninger i vedtægterne.

Finanstilsynet har som nævnt i en tidligere sag afgjort, at det ikke kræver tilladelse at formidle aktier i et aktieselskab, hvis formål er at eje og drive en enkelt ejendom. Det må derfor antages, at det heller ikke vil kræve tilladelse som værdipapirhandler at formidle samtlige aktier i et aktieselskab, hvis formål er at eje og drive et enkelt solcelleanlæg.

Selskabet har oplyst, at investorernes typiske ejerandel er på 10 pct., men at det kan svinge helt fra 1 til 40 pct. Det er imidlertid Finanstilsynets vurdering, at der vil være tale om formidling af omsættelige værdipapirer, og ikke af solenergi projekter så sådan, idet investorerne ikke opnår majoriteten af de pågældende aktieselskaber. Det må således antages, at den enkelte investor ikke har mulighed at drive det pågældende selskab.

Selskabet har endvidere oplyst, at det er selskabets fornemmelse, at hensigten med investorernes køb er investering, og at investorerne primært er motiveret af det økonomiske afkast, der kan opnås igennem et ejerskab af et selskab, som investerer i et solcelleanlæg.

Det er derfor Finanstilsynets vurdering, at de pågældende aktier er omsættelige værdipapirer, og at der dermed ikke er tale om at formidle projekter som sådan.

På den baggrund er det Finanstilsynets vurdering, at K A/S udfører aktiviteter i henhold til bilag 4, afsnit A, nr. 1, til lov om finansiel virksomhed med et instrument omfattet af lovens bilag 5, nr. 1.

I relation til udførelse af rådgivning har selskabet oplyst, at selskabet udelukkende giver generel information om solcelle projekter, og dermed ikke giver personlige anbefalinger til kunder (enten på anmodning af kunden eller på selskabets eget initiativ). Selskabet udfører således ikke ifølge det oplyste investeringsrådgivning, jf. bilag 4, afsnit A, nr. 5, til lov om finansiel virksomhed.

Det kræver ikke tilladelse som værdipapirhandler (eller investeringsrådgiver) at udføre investeringsrådgivning vedrørende anparter i kommanditselskaber med højst 10 deltagere, idet sådanne anparter som nævnt ikke er at betragte som et finansielt instrument, der kan sidestilles med aktier, jf. bilag 5, nr. 1, litra a, til lov om finansiel virksomhed.

Selskabet vil derfor kunne give personlige anbefalinger til kunder af en eller flere transaktioner i tilknytning til anparter i kommanditselskaber med højst 10 deltagere uden tilladelse fra Finanstilsynet.

Da det er Finanstilsynets vurdering, at selskabets aktiviteter med at modtage og formidle ordrer i aktier ikke er tilladt, medmindre selskabet har en tilladelse hertil i medfør af § 9, stk. 1, i lov om finansiel virksomhed, påbyder Finanstilsynet selskabet at ophøre med at udføre aktiviteterne, indtil eventuel tilladelse som fondsmæglerselskab er opnået.

Finanstilsynet skal i den forbindelse henlede opmærksomheden på, at fondsmæglerselskaber udelukkende må udføre aktiviteter, som er omfattet af bilag 4 til lov om finansiel virksomhed.

Selskabet kan fortsat formidle og rådgive om anparter i kommanditselskaber med højst 10 deltagere, idet sådanne anparter ikke er at betragte som et finansielt instrument omfattet af bilag 5 til lov om finansiel virksomhed.

...”

I skrivelse af 14. maj 2012 har advokat A klaget over afgørelsen, og i den forbindelse anført:

” ...

En gennemarbejdet begrundelse fremsendes snarest og senest inden 4 uger fristens udløb.

Jeg skal anmode ankenævnet eller dets formand om at tillægge klagen opsættende virkning, idet afgørelsen på alle måder er ødelæggende for min klients virksomhed.

Jeg skal anmode om en stillingtagen hertil straks.

Endelig skal det loyalt oplyses, at min klient har iværksat en markedsføringskampagne, som ikke kan stoppes, og at der naturligvis ikke iværksettes nye tiltag forinden:

- der foreligger en stillingtagen til ovennævnte,
- klagen er afgjort til min klients fordel, eller
- der er fundet en anden løsning på problemstillingen.

...”

Erhvervsankenævnet har fra klager ikke modtaget den bebudede skrivelse med en ”gennemarbejdet begrundelse”, men advokat A har i forbindelse med ankenavnets opfordring til at fremkomme med bemærkninger vedrørende spørgsmålet om opsættende virkning i skrivelse af 31. maj 2012 anført:

” ...

Generelt

Det påpeges, at afgørelsen efter min og K A/S’ opfattelse er forkert, og derfor ikke før den er endelig, bør effektueres.

På trods heraf, arbejder K A/S på, i perioden med Erhvervsankenavnets behandling, at opnå den fornødne licens, således, at hvis en afgørelse om

”opsættende virkning” går K A/S imod, der fortsat kan drives virksomhed med fuld bemanning, og muligheder på ”hylderne”.

Disse bestræbelser skal IKKE ses som en anerkendelse af Finanstilsynets afgørelse.

Til støtte for K A/S’ synspunkt om, at klagen skal tillægges opsættende virkning, skal der anføres, at:

Generelle momenter

K A/S er pt. markedets største udbyder af K/S og A/S projekter i solcelleanlæg,

K A/S er en af markedets dybt seriøse parter,

K A/S arbejder på, at der dannes en brancheorganisation, således at standarderne i branchen kan højnes,

K A/S har tegnet professionel ansvarsforsikring for finansiel virksomhed.

Ejerne af K A/S, B og C, har via deres tidligere ejerskab af D [fondsmæglerselskab], dokumenterbart opfyldt alle tænkelige betingelser, herunder ”Fit and Proper”.

Der er indledt forhandlinger om generhvervelse af et fondsmægler selskab, og det er helt sikkert, at ejerne bag K A/S fortsat opfylder betingelserne til godkendelse heraf.

Konkrete momenter

K A/S er som følge af afgørelsen begrænset i at drive minimum 50 % af sin virksomhed, idet halvdelen af ”varerne” er forsvundet fra hylderne.

Dette forventes at påvirke K A/S’ omsætning i væsentlig grad.

Halvdelen af K A/S medarbejdere er p.t. overflødige.

Disse samt øvrige generelle omkostninger skal tilpasses.

Dette forventes at påvirke K A/S’ indtjening i væsentlig grad.

Sammenfattende

Hvis ikke klagen tillægges opsættende virkning, vil det påvirke K A/S’ virksomhed i meget høj grad, og det vil ikke være muligt at drive virksomheden videre med samme set-up som p.t. Alternativt, vil en manglende tillæggelse af opsættende virkning have den meget drastiske konsekvens, at det vil være nødvendigt at gennemføre et køb af et fonds-

mæglerselskab, som efter min og K A/S' opfattelse herefter vil skulle afhændes, når den endelige afgørelse foreligger.

Det er derfor min opfattelse, at "særlige grunde" i høj grad taler for at tillægge klagen opsættende virkning.

..."

Den 5. juli 2012 har Erhvervsankenævnet truffet afgørelse om ikke at imødekomme K A/S' anmodning om at tillægge klagen opsættende virkning.

I anledning af klagen har Finanstilsynet i en redegørelse af 25. juni 2012 udtalt:

"...

2. Retligt grundlag

Det fremgår af § 9, stk. 1, i lov om finansiel virksomhed, jf. lovbekendtgørelse nr. 885 af 8. august 2011 med de ændringer som følger af lov nr. 155 af 28. februar 2012 samt lov nr. 273 af 27. marts 2012, at virksomheder, der for tredjemand udøver aktiviteter som nævnt i lovens bilag 4, afsnit A, er værdipapirhandlere og skal have tilladelse som værdipapirhandlere.

Det følger endvidere af § 9, stk. 3, 1. pkt., i lov om finansiel virksomhed, at værdipapirhandlere m.v. har eneret til at udføre de i bilag 4, afsnit A, nævnte aktiviteter med de i bilag 5 nævnte instrumenter (værdipapirer) på erhvervsmæssigt grundlag for tredjemand.

Ifølge lov om finansiel virksomhed bilag 4, afsnit A, nr. 1, er modtagelse og formidling af ordrer, hvor det pågældende instrument er omfattet af ovennævnte bilag 5, aktiviteter, der kræver tilladelse som værdipapirhandler. Listen i bilag 5 omfatter blandt andet omsættelige værdipapirer (bortset fra betalingsinstrumenter), der kan handles på kapitalmarkedet, herunder aktier i selskaber og andre værdipapirer, der kan sidestilles med aktier i selskaber, partnerskaber og andre foretagender, samt aktiebeviser, jf. lovens bilag 5, nr. 1, litra a.

Af § 48, stk. 1, i lov nr. 322 af 11. april 2011 om aktie- og anpartsselskaber (selskabsloven) følger, at kapitalandele er frit omsættelige og ikke indløselige, medmindre andet følger af lovgivningen. Af § 48, stk. 2, fremgår endvidere, at kapitalandele kan udstedes på navn, og at vedtægterne i så fald kan fastsætte begrænsninger i omsætteligheden eller bestemmelser vedrørende indløsning.

3. Vurdering

Omsættelige værdipapirer:

Som nævnt ovenfor har K A/S over for Finanstilsynet anført, at det, at de af selskabet udbudte aktier er underlagt omsætningsbegrænsninger i form af vedtægtsbestemt forkøbsret samt krav om samtykke forud for overdragelser, bevirker, at der er tale om ikke-omsættelige værdipapirer.

Hertil henledes opmærksomheden på ovenfor anførte bemærkninger vedrørende § 48 i selskabsloven, hvorefter kapitalandele er frit omsættelige og ikke indløselige, medmindre andet følger af lovgivningen, jf. stk. 1.

Vedrørende bilag 5 til lov om finansiel virksomhed bemærkes:

Det fremgår ikke af lov om finansiel virksomhed eller lovens bemærkninger, at der er aktier, som ikke er omfattet af bilag 5, nr. 1, litra a, til lov om finansiel virksomhed.

Som angivet ovenfor er omsættelige værdipapirer, der kan handles på kapitalmarkedet, herunder aktier, omfattet af bilag 5 til lov om finansiel virksomhed. Bilaget er en implementering af direktiv 2004/39/EF af 21. april 2004 om markeder for finansielle instrumenter (MiFID), og det følger af direktivets artikel 4, stk. 1, nr. 18, at værdipapirer defineres som de kategorier af værdipapirer, der kan omsættes på kapitalmarkedet (bortset fra betalingsinstrumenter), som f.eks. er aktier i selskaber.

Begrebet kapitalmarkedet er ikke defineret nærmere i MiFID eller i dansk lovgivning, men det fremgår af bemærkningerne til § 2 i lov om værdipapir-handler m.v. (1994/1 LSF 250), at ønsket med § 2, stk. 1, nr. 1, litra a, (der er enslydende med bilag 5, nr. 1, litra a, i lov om finansiel virksomhed) har været at fastlægge et bredt værdipapirbegreb.

Slutteligt fremgår det af § 5 i selskabsloven, at aktier i et aktieselskab kan udbydes til offentligheden, hvorimod anparten i et anpartsselskab ikke kan udbydes til offentligheden, jf. lovens § 1, stk. 3. I overensstemmelse med denne begrænsning er anparten i et anpartsselskab ikke omfattet af lov om finansiel virksomhed, bilag 5, nr. 1, litra a.

Handel med aktier eller handel med projekter

Som nævnt under sagsfremstillingen, har K A/S over for Finanstilsynet anført, at selskabet ikke skal have tilladelse som værdipapirhandler, idet selskabet formidler projekter omfattende specifikke solcelleanlæg og ikke finansielle instrumenter som sådan.

Selskabet har oplyst, at investorernes typiske ejerandel er på 10 pct., men at det kan svinge fra 1 til 40 pct.

Finanstilsynet udtalte i en afgørelse af 18. juni 1997 følgende i forbindelse med et spørgsmål om formidling af aktier, der vedrørte investering i fast ejendom:

”Der kræves ikke tilladelse til formidling af aktier i aktieselskaber, hvis formål er at eje og drive en enkelt ejendom, såfremt det første

udbud ikke er omfattet af kapitel 12 i lov om værdipapirhandel m.v. Finanstilsynet har herved lagt vægt på, at det i disse tilfælde i realiteten er den enkelte ejendom, der omsættes, mens der ikke er tale om et offentligt udbud”.

Der var således i den konkrete sag en formodning for, at formålet med handlen var handel med en ejendom og ikke handel med værdipapirer, hvilket set i forhold til nærværende sag betyder, at det som udgangspunkt ikke ville kræve tilladelse som værdipapirhandler at formidle aktier i et aktieselskab, hvis formål er at eje og drive et enkelt solcelleanlæg, idet formålet her ville antages at være handel med et solcelleanlæg og ikke de bagvedliggende aktier.

Da K A/S formidler alt mellem 1-40% af aktiekapitalen i de udbudte selskaber, er det Finanstilsynets vurdering, at der er tale om, at man formidler værdipapirer og ikke solenergi projekter som sådan. Det antages, at den enkelte investor med en ejerandel på mellem 1 og 40 pct. ikke har mulighed for at drive eller deltage i driften det pågældende selskab, hvilket K A/S i øvrigt heller ikke har bestridt. Selskabet har således netop oplyst, at det er selskabets fornemmelse, at hensigten med investorernes køb er investering, og at investorerne primært er motiveret af det økonomiske afkast, der kan opnås igennem et ejerskab af et selskab, som investerer i et solcelleanlæg.

Om de forbrugerretlige konsekvenser af tilladelsen som værdipapirhandler

K A/S' hovederhverv består som nævnt blandt andet i at modtage og formidle ordrer til investorer vedrørende aktier i selskaber, som investerer i solcelleanlæg.

Jf. det ovenfor under afsnit 2 beskrevne, følger det af § 9, stk. 1, i lov om finansiel virksomhed, at det kræver tilladelse som værdipapirhandler at udføre aktiviteter omfattet af bilag 4, afsnit A, til lov om finansiel virksomhed for tredjemand. Omfattet af lovens bilag 4, afsnit A, er blandt andet modtagelse og formidling af ordrer vedrørende finansielle instrumenter, som er nævnt i lovens bilag 5.

Hensynet bag kravet om, at virksomheder, som handler med værdipapirer, skal have tilladelse hertil og desuden være underlagt et omfattende regelsæt, er et ønske om at beskytte investorerne samt at sikre det finansielle systems stabilitet.

Det fremgår af § 17 i bekendtgørelse nr. 768 af 27. juni 2011 om investor-beskyttelse ved værdipapirhandel, at værdipapirhandlere, når de udfører eller formidler ordrer for en detailkunde uden at yde investeringsrådgivning eller porteføljepleje, skal udbede sig oplysninger fra kunden om dennes kendskab til og erfaring på det investeringsområde, som er relevant for den type produkt eller tjenesteydelse, der udbydes eller efterspørges. På baggrund af oplysningerne skal værdipapirhandleren vurde-

re, om det påtænkte produkt eller den påtænkte tjenesteydelse er hensigtsmæssig for kunden (hensigtsmæssighedstest).

I henhold til § 3, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 811 af 30. juni 2011 om værdipapirhandlers udførelse af ordrer skal værdipapirhandlere ved udførelse af modtagne ordrer træffe alle rimelige foranstaltninger for at opnå det efter omstændighederne bedst mulige resultat for sine kunder, idet der tages hensyn til pris, omkostninger, hurtighed, gennemførelses- og afregnings sandsynlighed, omfang, art og andre forhold, der er relevante for udførelsen af ordren ("best execution").

Såfremt aktierne i de selskaber, som K A/S formidler, ikke skulle være at betragte som omsættelige værdipapirer, omfattet af bilag 5, nr. 1, til lov om finansiel virksomhed, ville investorerne blandt andet ikke have krav på investorbeskyttelse, herunder krav om at hensigtsmæssighedstest, jf. § 17, i bekendtgørelse om investorbeskyttelse ved værdipapirhandel. Det samme gælder kravene til "best execution", herunder kravet om, at værdipapirhandlere skal gøre, hvad de kan for at opnå det bedst mulige resultat for kunden, jf. § 3, stk. 1, i bekendtgørelse om værdipapirhandlers udførelse af ordrer.

4. Konklusion

Finanstilsynet fastholder på baggrund af ovennævnte betragtninger sin afgørelse af 10. maj 2012, hvorefter K A/S handler med værdipapirer og ikke med formidling af projekter, og hvorefter de handlede aktier er omsættelige værdipapirer i henhold til lov om finansiel virksomhed, bilag 5. Der henvises til ovenstående bemærkninger vedrørende § 48 i selskabsloven, hvorefter kapitalandele er frit omsættelige og ikke indløselige, med mindre andet følger af lovgivningen.

Finanstilsynet bemærker endvidere, at det vurderes, at der vil være en væsentlig risiko for omgåelse af kravet om tilladelse for værdipapirhandlere, hvis omsætningsbegrænsninger i et aktieselskabs vedtægter betød, at aktien ikke skulle betragtes som et omsætteligt værdipapir omfattet af bilag 5, nr. 1, litra a, til lov om finansiel virksomhed. En virksomhed ville derved kunne formidle aktier uden krav om tilladelse som værdipapirhandler, hvorefter vedtægterne efterfølgende ville kunne ændres til ikke længere at indeholde omsætningsbegrænsninger.
..."

Klager er ikke fremkommet med yderligere bemærkninger. Finanstilsynet har den 26. juli 2012 sendt kopi af tilsynets skrivelse af samme dato til K A/S. Det fremgår heraf, at K A/S anmodes om øjeblikkeligt at ophøre med at udføre modtagelse og formidling af ordrer vedrørende aktier, indtil eventuel tilladelse som fondsmæglerselskab er opnået, eller indtil selskabet eventuelt har fået medhold i den fremsendte klage til Erhvervsankenævnet.

Ankenævnet udtaler:

Det følger af § 9 i lov om finansiel virksomhed, at virksomheder, der for tredje-
mand udøver aktiviteter som nævnt i bilag 4, afsnit A, til lov om finansiel virk-
somhed, er værdipapirhandlere og skal have tilladelse som værdipapirhandlere.

Lovens bilag 4, afsnit A, nr. 1, omhandler modtagelse og formidling for investo-
rers regning af ordrer vedrørende et eller flere af de i bilag 5 nævnte instrumenter.
Bilag 5, nr. 1, litra a, omhandler blandt andet aktier i selskaber.

Da K A/S for investorers regning modtager og formidler ordrer vedrørende aktier,
udgør dette herefter en overtrædelse af § 9 i lov om finansiel virksomhed.

Det bemærkes herved, at de af klager anførte begrænsninger i omsætteligheden af
aktierne i form af vedtægtsbestemt forkøbsret og krav om samtykke forud for
overdragelser efter ankenævnets opfattelse ikke medfører, at aktierne ikke er om-
fattet af bilag 5, nr. 1, litra a. Det bemærkes endvidere, at der - under hensyn til at
investorerne ejerandel kan svinge fra 1 til 40 procent - findes at være tale om
formidling af værdipapirer og ikke af solenergi projekter.

Ankenævnet stadfæster således Finanstilsynets afgørelse af 10. maj 2012 med den
i afgørelsen og den i tilsynets redegørelse af 25. juni 2012 anførte begrundelse.

2) Kendelse af 17. september 2012 (J.nr. 2012-0027022)

Ikke partsstatus og ikke imødekommet anmodning om aktindsigt.

Lov om finansiel virksomhed § 354 og § 355 samt offentlighedslovens § 14.

(Lise Høgh, Elisabeth Stamer og Jan Uffe Rasmussen)

Ved e-mail af 5. marts 2012 har K klaget over, at Finanstilsynet ved skrivelse af
2. marts 2012 har nægtet at imødekomme en anmodning om aktindsigt i Finans-
tilsynets behandling af A A/S' [pengeinstitut] etablering af filialer i [3 lande].

Sagens omstændigheder:

I anledning af klagen har Finanstilsynet i en redegørelse over sagens faktiske omstændigheder den 13. april 2012 oplyst:

” ...

Ved e-mail af 15. februar 2012, har K anmodet om akt-indsigt i ”økonomi- og erhvervsministeriets godkendelse af filialiseringen af A’s datterselskaber i [3 lande]” samt i ”økonomi- og erhvervsministerens godkendelse af 2008-filialiseringen af B’s [pengeinstitut] ... [udenlandske] datterselskab”. ...

Som det fremgår af ... [e-mailen af 15. februar 2012] rettede klagers anmodning om aktindsigt sig såvel til Erhvervs- og vækstministeriet som til Finanstilsynet.

Finanstilsynet meddelte ved skrivelse af 2. marts 2012 afslag på anmodningen om aktindsigt, ...

Klager har ved e-mail af 5. marts 2012 til Erhvervsankenævnet klaget over Finanstilsynets afgørelse om afslag på anmodningen om aktindsigt. I forbindelse hermed anmoder klager Erhvervsankenævnet om som minimum, ”at pålægge Finanstilsynet at give aktindsigt i aktlisterne for de forskellige sager.”

...”

Ved afgørelse af 2. marts 2012 meddelte Finanstilsynet, at anmodningen ikke kunne imødekommes. Af afgørelsen fremgår blandt andet:

” ...

Vurdering

Din anmodning om aktindsigt vedrører B A/S’ etablering af en filial i [land] samt A A/S’ etablering af filialer i [3 lande]. Etablering af en filial kræver Finanstilsynets notifikation over for tilsynsmyndighederne i de pågældende lande af modtagne oplysninger i relation til filialetableringen, jf. § 38 i lov om finansiel virksomhed.

§ 204 i lov om finansiel virksomhed finder ikke anvendelse i ovennævnte sager, da denne bestemmelse alene omhandler sammenlægning af finansielle virksomheder omfattet af lov om finansiel virksomhed, samt sammenlægninger hvor den fortsættende virksomhed er en udenlandsk virksomhed.

Din anmodning om aktindsigt relaterer sig til oplysninger om forholdene i to konkrete virksomheder under tilsyn, som er undergivet tavshedspligten i § 354, stk. 1, 1. pkt., i lov om finansiel virksomhed og dermed undtaget fra den almindelige adgang til aktindsigt i medfør af offentlighedsloven.

Kun i det omfang, du kan anses for at være part i de omhandlede tilsyns-sager med B A/S og A A/S, vil der derfor efter for-valtningslovens regler være adgang til aktindsigt. Det er Finanstilsynets opfattelse, at du som journalist ikke er omfattet af partsbegrebet i henhold til § 355, stk. 1, i lov om finansiel virksomhed og ej heller af undtagelserne til partsbegrebet i bestemmelsens stk. 2.

Det følger herefter af § 4, stk. 1, jf. § 14, stk. 1, i offentlighedsloven, sammenholdt med § 354, stk. 1, 1. pkt., i lov om finansiel virksomhed, at du ikke har mulighed for at få aktindsigt som anmodet.

...”

I klagen af 5. marts 2012 har K anført:

” ...

Jeg anerkender den særlige tavshedspligt i lov om finansiel virksomhed begrænser retten til aktindsigt jf. offentlighedsloven § 14. Finansielle virksomheder har således en større beskyttelse end andre virksomheder, hvor tilsynsmyndigheder må følge offentlighedsloven almindelige regler

Spørgsmålet er imidlertid, om enhver oplysning kan undtages. Den særlige tavshedspligt vedrører "kun" fortrolige oplysninger. Efter min vurdering burde Finanstilsynet ikke undtage alt, men "kun" oplysninger, der sagligt set kan betragtes som fortrolige. Jeg mener for eksempel ikke, at sagens aktliste kan betragtes som fortrolig, og jeg skal derfor opfordre ankenævnet til som et minimum at pålægge Finanstilsynet at give aktindsigt i aktlisterne for de forskellige sager.

...”

I førnævnte redegørelse af 13. april 2012 har Finanstilsynet om sagens retlige omstændigheder udtalt:

”

2. Afgørelsens retlige grundlag

...

Særlig bestemmelse om tavshedspligt, jf. OFL [offentlighedsloven] § 14, stk. 1, 1. pkt., er indeholdt i lov om finansiel virksomhed (FiL) § 354, stk. 1 ...

Bestemmelserne i FiL § 354 stk. 2-12 præciserer og gør undtagelse til den i henhold til FiL § 354, stk. 1 fastsatte tavshedspligt.

Efter forvaltningslovens (FVL) § 9 gælder en i forhold til offentlighedslovens regler udvidet adgang til at opnå aktindsigt. Aktindsigt i henhold til § 9 i FVL er efter bestemmelsens stk. 1 begrænset til parter. Hvem der i en sag omfattet af FiL i forholdet til Finanstilsynet anses for part er fastlagt i FiL § 355.

3. Finanstilsynets vurdering

Det lovtekniske udgangspunkt efter OFL § 4, stk. 1, 1. pkt. er, at enhver har ret til aktindsigt i dokumenter, der er indgået til en forvaltningsmyndighed som led i administrativ sagsbehandling i forbindelse med dens virksomhed.

Udgangspunktet om aktindsigt modificeres af bestemmelserne i OFL §§ 7-14, hvoraf § 14 indskrænker adgangen til aktindsigt i tilfælde, hvor der i henhold til særlovgivning, herunder FiL § 354, stk. 1, er fastsat regler om tavshedspligt.

Tavshedspligten efter FiL § 354, stk. 1 retter sig mod fortrolige oplysninger som Finanstilsynets medarbejdere får kendskab til gennem tilsynsvirksomheden.

Finanstilsynets tavshedspligt er en særlig vidtgående tavshedspligt.

Udgangspunktet er således, at alle oplysninger om forholdene i konkrete virksomheder under tilsyn, er undergivet tavshedspligt og dermed undtaget fra den almindelige adgang til aktindsigt.

Et af de overordnede hensyn bag den for Finanstilsynets medarbejdere særligt gældende tavshedspligt er Finanstilsynets mulighed for at føre effektivt tilsyn med virksomhederne i hvilken forbindelse det er bydende nødvendigt, at virksomhederne kan videregive oplysninger til Finanstilsynet i sikker forvisning om, at oplysningerne ikke videregives. For at tilsynet kan få alle nødvendige oplysninger i en given sag, må de finansielle virksomheder og kunderne således kunne nære tillid til, at tilsynet ikke videregiver fortrolige oplysninger. Et andet hensyn bag tavshedspligten er et ønske om af konkurrencemæssige årsager, at beskytte de finansielle virksomheders forretningsmæssige forhold.

Ved afgørelsen af om der er tale om fortrolige oplysninger er udgangspunktet, at alle oplysninger, som ikke er beregnet til at komme til offentlighedens kendskab er fortrolige og derfor omfattes af tavshedspligten efter FiL § 354, stk. 1, herunder gælder det, at alle oplysninger, som Finanstilsynet modtager om virksomhedernes forhold – og som ikke på anden vis gennem medier el. lign. er offentliggjort/tilgængelige – er fortrolige og dermed undergivet tavshedspligten efter FiL § 354, stk. 1.

De forhold som B ønsker aktindsigt i vedrører forhold som Finanstilsynet får kendskab til gennem tilsynsvirksomheden og Finanstilsynet har i sagen vurderet at det ikke er muligt, at udskille enkelte dokumenter, herunder aktlister uden at der derved gives indsigt i fortrolige forhold.

De forhold der ønskes aktindsigt i, herunder aktlister, er derfor efter Finanstilsynets opfattelse omfattet af tavshedspligten efter FiL § 354, stk. 1 og er dermed udelukket fra aktindsigt med hjemmel i OFL § 14.

Da ingen af de i FiL § 354, stk. 2-13 indeholdte undtagelser til tavshedspligten ses at finde anvendelse i den konkrete sag er der ikke mulighed for at opnå aktindsigt under henvisning til OFL.

Som anført ovenfor gælder der efter FVL § 9 en - i forhold til reglerne i OFL - udvidet adgang til aktindsigt.

Denne udvidede adgang til aktindsigt er imidlertid forbeholdt parter. Det fremgår af § 355 i lov om finansiel virksomhed, at den finansielle virksomhed, den finansielle holdingvirksomhed, den udenlandske finansielle virksomhed eller den udenlandske finansielle holdingvirksomhed, som Finans-tilsynets afgørelse truffet i medfør af denne lov eller forskrifter fastsat i medfør af denne lov retter sig mod, anses som part i forhold til Finanstilsynet. Dette modificeres i § 355, stk. 2-4, der indeholder en udtømmende liste over hvem, der derudover kan anses som part. Opregningen i § 355 nævner ikke journalister og K er dermed ikke part.
...”

Ved skrivelse af 2. maj 2012 har K yderligere anført:

” ...

Jeg kan ikke matche juristernes paragrafrytteri og har kun den bemærkning til Finanstilsynets svar, at det vil stride imod enhver sund fornuft, hvis offentligheden ikke kan få indsigt i et arbejde, som har haft så store økonomiske konsekvenser for det danske samfund, som A's køb af C [udenlandsk pengeinstitut]”

Ankenævnet udtaler:

Det fremgår af § 355, stk. 1, i lov om finansiel virksomhed, at som part i forhold til Finanstilsynet anses den finansielle virksomhed, den finansielle holdingvirksomhed, den udenlandske finansielle virksomhed eller den udenlandske finansielle holdingvirksomhed, som Finanstilsynets afgørelse truffet i medfør af denne lov eller forskrifter fastsat i medfør af denne lov retter sig mod, jf. dog stk. 2 og 3, som indeholder en opregning over hvem, der udover den finansielle virksomhed eller den finansielle holdingvirksomhed, som Finanstilsynets afgørelse retter sig mod, kan anses for værende part i en sag i Finanstilsynet.

Af bemærkningerne til § 355 (Lovforslag L 176 af 12. marts 2003, § 354), fremgår blandt andet:

”Stk. 1 medfører, at det som udgangspunkt alene er den finansielle virksomhed eller den finansielle holdingvirksomhed, der er part i forhold til Finanstilsynet....

Det særlige partsbegreb er nødvendigt for at undgå en udhuling af Finanstilsynets tavshedspligt, da parterers adgang til aktindsigt efter forvaltningsloven ikke tilsidesættes af tavshedspligtsreglerne....”.

K er således ikke part i forhold til Finanstilsynet og har derfor ikke aktindsigt i medfør af forvaltningslovens § 9, hvorefter den, der er part i en sag, hvori der er eller vil blive truffet afgørelse af en forvaltningsmyndighed, kan forlange at blive gjort bekendt med sagens dokumenter.

Ifølge offentlighedslovens § 4 kan enhver med de undtagelser, der er nævnt i §§ 7-14, forlange at blive gjort bekendt med dokumenter, der er indgået til eller oprettet af en forvaltningsmyndighed som led i administrativ sagsbehandling i forbindelse med dens virksomhed. Pligten til at meddele oplysninger er, jf. lovens § 14, begrænset af særlige bestemmelser om tavshedspligt fastsat ved lov eller med hjemmel i lov for personer, der virker i offentlig tjeneste eller hverv.

I henhold til § 354 i lov om finansiell virksomhed har Finanstilsynet tavshedspligt med hensyn til fortrolige oplysninger, som tilsynet får kendskab til gennem tilsynsvirksomheden. Af bemærkningerne i lovforslaget (L 64 af 27. oktober 2004, § 1, nr. 65) til ændring af § 354 fremgår blandt andet:

”Det foreslås, at bestemmelsens ordlyd præciseres, således at det udtrykkeligt fremgår, at den udelukkende omhandler fortrolige oplysninger samt oplysninger, som Finanstilsynet har modtaget i forbindelse med sin tilsynsvirksomhed.

Formålet hermed er at gøre det tydeligere, at oplysninger, som Finanstilsynet modtager i forbindelse med sin reguleringsvirksomhed og sin informationsvirksomhed ikke er omfattet af Finanstilsynets tavshedspligt. Ændringen indebærer, at det tydeliggøres, at fortrolighed i relation til disse dele af Finanstilsynets virksomhed alene skal vurderes i forhold til lov om offentlighed i forvaltningen og forvaltningsloven.

Stk. 1 indeholder hovedreglen om Finanstilsynets tavshedspligt. Efter bestemmelsen i stk. 1 må Finanstilsynets ansatte, personale, som udfører serviceopgaver for Finanstilsynet samt eksperter ansat af Finanstilsynet ikke videregive de fortrolige oplysninger, som modtages i forbindelse med til-

synsvirksomheden. Tavshedspligten omfatter også oplysninger, som Finanstilsynet modtager fra udenlandske myndigheder. De finansielle direktiver indeholder også regler om tavshedspligt.

Tavshedspligten er i høj grad baseret på et ønske om at beskytte de finansielle virksomheders kunder, det være sig privatpersoner eller erhvervs-kunder. Hertil kommer et ønske om af konkurrencemæssige grunde at beskytte de finansielle virksomheders forretningsmæssige forhold. Herudover er Finanstilsynets tavshedspligt en afgørende betingelse for den tilsynsmæssige effektivitet. For at tilsynet kan få alle nødvendige oplysninger i en given sag, må de finansielle virksomheder og kunderne kunne nære tillid til, at tilsynet ikke videregiver fortrolige oplysninger.

...

Ved fortrolige oplysninger forstås oplysninger om en finansiell virksomheds forretningsmæssige forhold og kunders forhold samt andre oplysninger, som efter deres karakter er fortrolige. Oplysninger, som efter deres karakter er offentlige, f.eks. regnskaber og fondsbørsmeddelelser, er ikke omfattet af tavshedspligten. Tilsvarende gælder oprindeligt fortrolige oplysninger, som uden om tilsynet er blevet offentliggjort af andre kanaler i en grad, at det er blevet almindeligt kendt.

Ved oplysninger, der efter deres karakter er fortrolige, forstås, oplysninger, der ikke direkte relaterer sig til enkelte kunders eller virksomheders forhold. Det drejer sig bl.a. om oplysninger om økonomiske eller forretningsmæssige forhold for personer og selskaber, som ikke er kunder i egentlig forstand, men som f.eks. kautitionerer for kunder, har ejerandele i den finansielle virksomheds kunder eller på anden vis har en personlig, økonomisk eller forretningsmæssig tilknytning til kunder uden selv at være det.

Begrebet »tilsynsvirksomhed« skal ses i forhold til de pligter, der er pålagt Finanstilsynet i kapitel 21 om tilsyn i lov om finansiell virksomhed. Det medfører bl.a., at sager, der relaterer sig til tilsynsforpligtelsen i § 344, hvorefter Finanstilsynet påser overholdelsen af loven og regler udstedt i medfør heraf, samt undersøgelser efter § 346 er omfattet af tilsynsvirksomheden. I modsætning hertil er oplysninger, som Finanstilsynet modtager som led i sin reguleringsvirksomhed og informationsvirksomhed ikke omfattet. Udstedelse af bekendtgørelser med hjemmel i loven er ikke omfattet af tilsynsvirksomheden, ligesom udarbejdelse af årsberetningen er en del af informationsvirksomheden til trods for, at det følger af § 353 i tilsynskapitlet, at Finanstilsynet skal afgive en årlig beretning.

Adgangen til aktindsigt i Finanstilsynets sager efter offentlighedsloven begrænses af Finanstilsynets tavshedspligt, jf. § 14, 1. pkt., i lov om offentlighed i forvaltningen. Det er dog udelukkende adgangen til aktindsigt efter offentlighedsloven, der er begrænset. Parters rettigheder herunder adgang til aktindsigt skal afgøres efter forvaltningsloven. Afgørelse af hvem der er part i forhold til Finanstilsynet, træffes efter lov om finansiell virksomhed § 355.

...”

Erhvervsankenævnet tiltræder herefter, at K heller ikke har aktindsigt efter reglerne i offentlighedsloven.

Ankenævnet stadfæster derfor Finanstilsynets afgørelse af 2. marts 2012.

4.2. VÆRDIPAPIRHANDELSLOVEN

3) Kendelse af 18. oktober 2012 (J.nr. 2012-0032824)

Sag hjemvist til tilsynets fornyede behandling af spørgsmålet om klageadgang. Lov om værdipapirhandel, § 84 b, stk. 1-3 og § 88, stk. 3.
(Preben Lund Hansen, Niels Bolt Jørgensen og Steen Mejer)

Ved skrivelse af 7. oktober 2012 har K klaget over Finanstilsynets afgørelse af 24. september 2012, hvorved tilsynet meddeler ham, at han ikke er klageberettiget i forhold til ... [fondsbørs'] afgørelse om at imødekomme en anmodning fremsat af A A/S om afnotering.

Sagens omstændigheder:

I Finanstilsynets afgørelse af 24. september 2012 hedder det:

”Vedr. afnotering af A A/S

Tak for Deres henvendelse vedrørende D's [fondsbørs] beslutning om at imødekomme anmodningen om afnotering, fremsat af A A/S ("A").

Det fremgår af § 88, stk. 3, i lov om værdipapirhandel m.v., at afgørelser truffet af operatører af regulerede markeder i henhold til denne lov eller regler udstedt i medfør af loven, samt de regulerede markeders afgørelser i sager af vidtrækkende eller principiel betydning truffet i henhold til egne regelsæt, kan indbringes for Finanstilsynet senest 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende.

D's [fondsbørsens] afgørelse om afnotering meddeles den, der i henhold til § 25, stk. 3, i lov om værdipapirhandel m.v. har fremsat anmodning om afnotering – dvs. A.

Aktionærerne i A har derfor ikke mulighed for at indbringe afgørelsen for Finanstilsynet.

De oplysninger, som De har givet til Finanstilsynet, vil dog indgå i Finanstilsynets generelle overvågning af, om der sker overtrædelser af reglerne efter lov om værdipapirhandel m.v.

Finanstilsynet vil på den baggrund opfordre de aktionærer i A, som er uenige i den af D's [fondsbørsens] trufne afgørelse om at imødekomme anmodningen om afnotering af A, til at fremsende eventuelle supplerende oplysninger, som aktionærerne finder relevant for Finanstilsynet at få kendskab til.

Finanstilsynet skal dog samtidig oplyse, at tilsynet er underlagt en tavshedspligt, som betyder, at vi ikke kan kommentere konkrete sager. Finanstilsynet kan derfor ikke oplyse nærmere sagens omstændigheder, herunder en eventuel afgørelse, som Finanstilsynet må træffe over for D [fondsbørsen].

Finanstilsynets afgørelse kan i henhold til § 88, stk. 1, i lov om værdipapirhandel m.v., indbringes for Erhvervsankenævnet.
...”

I skrivelse af 7. oktober 2012 har advokat K klaget til Erhvervsankenævnet over afgørelsen, og i den forbindelse anførte:

”Vedr. noteringen af A A/S og D [fondsbørs]

Hermed skal jeg indbringe afnoteringen, der sker 22. oktober 2012 og manglende aktindsigt for Dem.

Jeg vedlægger kopi af Finanstilsynets to breve af 24. september 2012.10.12

Jeg henviser til mine klager dertil.

Jeg beder Dem bekræfte, at min klage har opsættende virkning.

Det er uacceptabelt, at jeg ikke ved, hvad man har af oplysninger.

Finanstilsynet giver mig kun aktindsigt i noget, jeg allerede kender og gør det fuldstændig umuligt at arbejde med sagen.

Måtte jeg høre fra Dem – omgående ?”

Erhvervsankenævnet rettede den 8. oktober 2012 henvendelse til advokat K og anmodede denne om at fremsende en uddybende klageskrivelse, hvori han forholdt sig til spørgsmålet om klagers klageberettigelse i forhold til den af D A/S’ trufne afgørelse samt til spørgsmålet om klagens opsættende virkning.

I skrivelse af 8. oktober 2012 har advokat K foranlediget heraf anført:

”Vedr. noteringen af A A/S og D

Jeg er part i sagen om afnotering som aktionær i A A/S med flere væsentlige aktieposter og talsmand for en lang række aktionærer i selskabet og repræsenterede herunder aktionærgruppen i Østre Landsret.

Østre Landsret havde her valgt at beskikke mig som disses advokat.

Opsættende virkning er nødvendig for at undgå uoprettelig skade. Mine første aktier i selskabet, der dengang B og senere C, købte jeg ved børsnoteringen for 250 kr./stk.

Nu er kursen o. 10 øre/stk, og der har været flere tilbud fra hovedaktionærerne til omkring 20 øre/stk, uden at aktionærerne har fået tilsendt en beregning af værdien.

De banker, hvor vi har aktierne liggende, har alle advaret mod et voldsomt både værdi og likviditetsfald i aktierne, når noteringen stryges.

Vi frygter, at det vil majoritetsejeren bruge til at opkøbe selskabet billigt i stedet for en tvangsindløsning med vurdering.

Tilsammen har aktionærer indskudt over 1 milliard kroner i selskabet ved børsmissioner.

Der bør derfor være betydelige skjulte værdier i selskabet.

Allerede nu har kursfaldet medført, at en evt. tvangsindløsning ud fra aktiekursen vil blive billigere.

...”

Finanstilsynet har i skrivelse af 12. oktober 2012 udtalt:

” ...

1. Sagsfremstilling

D A/S har den 7. september 2012 truffet afgørelse om at afnotere A A/S (”A”) fra handel og officiel notering med virkning fra den 22. oktober 2012 (sidste handelsdag er den 19. oktober 2012). Afnoteringen sker efter ansøgning fra A.

Finanstilsynet har den 25. august 2012 modtaget en henvendelse fra K, aktionær i A. I brevet har K anmodet Finans-tilsynet om at ”gribe ind, så noteringen opretholdes”.

Nedenfor redegøres først for det generelle forløb omkring og baggrunden for D’s beslutning af 7. september 2012 om afnotering af A. Derefter redegøres for K’s henvendelse af 25. august og behandlingen af denne.

1.1. D’s beslutning om accept af anmodning om afnotering

Forløbet op til D’s beslutning om accept af anmodningen om afnotering af A strækker sig over en længere periode.

E [selskab] fremsatte således den 21. november 2011 et frivilligt overtagelsestilbud til aktionærerne i A. E besad forud for det frivillige overtagelsestilbud 40,01 % af aktierne og stemmerettighederne i A.

Overtagelsestilbuddet var betinget af, at E, ved tilbudsperiodens udløb, havde opnået et ejerskab på mere end 90 % af aktierne og stemmeret-

tighederne. Tilbudskursen var fastsat til 0,22 kr. pr. aktie, hvilket var lig lukkekursen for børsdagen før købstilbuddets fremsættelse.

Overtagelsestilbuddet blev ikke gennemført, idet E ved udløbet af tilbudsperioden kun havde modtaget accepter fra aktionærer svarende til 31,5 % af aktierne og stemmerettighederne, hvilket sammen med E's ejerandel på 40,01 % ikke var tilstrækkeligt for at opfylde betingelsen.

E fremsatte herefter den 28. februar 2012 et nyt frivilligt overtagelsestilbud til aktionærerne i A.

Der var til dette overtagelsestilbud ikke knyttet betingelser om opnåelse af en bestemt ejerandel.

Tilbudskursen var fastsat til 0,20 kr. pr. aktie. Lukkekursen børsdagen før købstilbuddets fremsættelse var 0,12 kr. Lukkekursen 1 måned forud for fremsættelsen af tilbuddet var 0,15 kr. pr. aktie.

Ved udløbet af tilbudsperioden havde E modtaget accepter fra aktionærer svarende til 31,3 % af aktierne og stemmerettighederne i A. Efter gennemførelsen af overtagelsestilbuddet ejede E 71,31 % af aktierne og stemmerettighederne i A.

Af begge købstilbud fremgik, at E agtede at bruge sin indflydelse til at omstrukturere A, så kun essentielle forskningsaktiviteter blev bevaret og om muligt at søge A afnoteret. Af det sidste købstilbud fremgik endvidere, at E ville iværksætte en tvangsindløsning i medfør af selskabslovens § 70, såfremt den fornødne aktiekapital blev opnået.

Som følge af gennemførelsen af overtagelsestilbuddet, stillede bestyrelsen for A forslag om at ansøge D om afnotering på den ordinære generalforsamling den 27. april 2012.

Det fremgår af A's selskabsmeddelelse af den 27. april 2012, at det på generalforsamlingen blev besluttet at ansøge D om afnotering. Af generalforsamlingsprotokollatet fremgår, at "i alt 24 aktionærer var til stede eller repræsenteret på generalforsamlingen, herunder to ved fuldmagt og to ved brevstemme. 85,20 % af selskabets aktiekapital var til stede på generalforsamlingen eller repræsenteret ved fuldmagt, svarende til 414.933.967 stemmer og nominelt DKK 207.466.983,50 af selskabets kapital".

Det fremgår endvidere af generalforsamlingsprotokollatet, at forslaget om anmodning om afnotering blev vedtaget med følgende fordeling:

for: 412.845.697 stemmer, svarende til 99,50 % af den fremmødte kapital;
imod: 1.880.877 stemmer, svarende til 0,45 % af den fremmødte kapital;
undladt: 0 stemmer, svarende til 0 % af den fremmødte kapital.

Selskabsmeddelelsen af den 27. april 2012 er vedlagt som bilag 1. Generalforsamlingsprotokollatet (side 5 og 25-27) er vedlagt som bilag 2.

Det fremgår af A's selskabsmeddelelse af den 31. maj 2012, at A, i overensstemmelse med generalforsamlingsbeslutningen den 27. april 2012, ansøgte D om afnotering. Selskabsmeddelelsen af den 31. maj 2012 er vedlagt som bilag ...

D accepterede den 5. juli 2012 As anmodning om afnotering, men på betingelse af;

- at E fremsatte et nyt overtagelsestilbud til aktionærerne i A;
- at det nye overtagelsestilbud blev fremsat på vilkår svarende til vilkårene for en tvangsindløsning ved et overtagelsestilbud, hvilket betyder, at tilbudsprisen mindst skulle svare til den højeste pris betalt af E for køb (direkte eller indirekte) af A aktier gennem de seneste seks måneder før købstilbuddet, og;
- at aktionærerne blev gjort opmærksom på konsekvenserne ved afnoteringen – herunder at aktionærerne ikke vil modtage samme grad af informationer, og at der ikke vil være noget officielt marked for A's aktier.

E fremsatte som følge heraf den 17. juli 2012 et nyt frivilligt overtagelsestilbud til aktionærerne i A. Tilbudskursen var fastsat til 0,20 kr. pr. aktie. Den gennemsnitlige aktiekurs gennem de sidste tre måneder før den 17. juli 2012 var 0,15 kr. Den 16. juli 2012 var lukkekursen 0,16 kr. pr. aktie. Købstilbuddet er vedlagt som bilag 4.

Ved udløbet af tilbudsperioden den 28. august 2012 havde E modtaget accepter fra aktionærer svarende til 5,14 % af aktierne og stemmerettighederne i A. E besidder herefter 76,45 % af aktierne og stemmerettighederne i A.

D har den 7. september 2012 offentliggjort en meddelelse, hvori det fremgår, at A vil blive slettet fra handel og officiel notering på D med virkning fra den 22. oktober 2012 (sidste handelsdag er den 19. oktober 2012). D's meddelelse af den 7. september 2012 er vedlagt som bilag ...

1.2. K's henvendelse af 25. august 2012 til Finanstilsynet

K har ved brev af 25. august 2012 rettet henvendelse til Finanstilsynet. I brevet har K oplyst, at "D har iflg. flere banker meddelt, at de vil stryge noteringen af A A/S. Det vil være til stor skade for selskabets småaktionærer jfr. mit vedlagte brev til D af 23. august 2012 med bilag. Jeg beder Dem derfor gribe ind, så noteringen opretholdes".

K har vedlagt kopi af sit brev til D af 23. august 2012. Som bilag hertil har K vedlagt en udskrift fra F [pengeinstitut], hvori konsekvenserne ved afnoteringen beskrives. Beskrivelsen er refereret fra tilbudsdokumentet af 17. juli 2012.

Det fremgår af K's brev til D, at "ifølge vedlagte brev fra F af 18. juli 2012 vil afnoteringen medføre en lang række skadevirkninger for selskabets aktionærer. Tilsvarende har andre pengeinstitutter skrevet. Sletning vil derfor være ulovlig efter værdipapirhandelslovens § 25, stk. 3, 2. pkt. idet sletning ikke er tilladt, når der er sandsynlighed for, at sletning vil være til "væsentlig skade for aktionærernes interesser" – og det er den jfr. F's brev."

Brevet fra K af 25. august 2012 er vedlagt som bilag ...

Finanstilsynet har ved brev af 24. september 2012 svaret på K's henvendelse.

I brevet har Finanstilsynet oplyst, at D's afgørelse om afnotering meddeles den, der i henhold til § 25, stk. 3, i lov om værdipapirhandel m.v. har fremsat anmodning om afnotering – dvs. A. Finanstilsynet har derfor vurderet, at aktionærerne i A ikke har adgang til at indbringe afgørelsen til Finanstilsynet efter § 88, stk. 3, i lov om værdipapirhandel m.v., idet denne adgang alene finder anvendelse for "den pågældende", som en afgørelsen truffet af en operatør af et reguleret marked retter sig imod – dvs. A.

Det er Finanstilsynets afgørelse om, at aktionærer ikke med hjemmel i lov om værdipapirhandel m.v. § 88, stk. 3, kan indbringe en afgørelse for Finanstilsynet, som K har indbragt for Erhvervsankenævnet.

Finanstilsynets brev af 24. september 2012 er vedlagt som bilag ...

Afslutningsvist kan oplyses, at Finanstilsynet fra D har modtaget kopi af brev af 7. september 2012, hvor D har svaret på K's klage af 23. august 2012. I brevet har D oplyst, at afgørelsen om imødekommelse af anmodningen om afnotering er truffet i overensstemmelse med tidligere praksis, og at D ikke ved sin behandling af anmodningen er stødt på forhold af en karakter, der kan begrunde en afvigelse fra den hidtidige praksis på området.

D's brev til K af 7. september 2012 er vedlagt som bilag ...

2. Det retlige grundlag

Lov om værdipapirhandel m.v. § 25, stk. 3, har følgende ordlyd:

Stk. 3. Fremsætter en udsteder, hvis værdipapirer er optaget til handel på et reguleret marked, anmodning om sletning fra handelen, skal operatøren af det regulerede marked tage anmodningen til følge. Sletning kan dog ikke foretages, hvis der er sandsynlighed for, at dette vil være til væsentlig skade for investorernes interesser eller markedets ordentlige funktion.

Bemærkningerne til § 25, stk. 3, gengiver, at praksis helt tilbage før 1995-loven var, at en operatør kun kan tillade en sletning, hvis investo-

ernes stillingtagen forinden er indhentet. Denne praksis videreføres i de senere bemærkninger, jf. således bemærkningerne til lov nr. 108 fra 2007 (MiFID).

Lov om værdipapirhandel m.v. § 88, stk. 3, har følgende ordlyd:

Stk. 3. Afgørelser truffet af operatører af regulerede markeder, selskaber, der driver multilaterale handelsfaciliteter, clearingcentraler eller værdipapircentraler i henhold til denne lov eller regler udstedt i medfør af loven samt de nævnte virksomheders afgørelser i sager af vidtrækkende eller principiel betydning truffet i henhold til egne regelsæt kan indbringes for Finanstilsynet senest 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende. Indbringelsen kan tillægges opsættende virkning.

Der er ikke i bemærkningerne til § 88, stk. 3, anført noget nærmere om, hvem der kan indbringe de omhandlede afgørelser for Finanstilsynet.

3. Finanstilsynets vurdering

Det fremgår af § 88, stk. 3, i lov om værdipapirhandel m.v., at en afgørelse truffet af en operatør af et reguleret marked i henhold til lov om værdipapirhandel m.v., eller regler udstedt i medfør af loven, samt det regulerede markeds sager af vidtrækkende eller principiel betydning truffet i henhold til eget regelsæt, kan indbringes for Finanstilsynet senest 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende.

Lovbemærkningerne beskriver som nævnt ikke nærmere, hvem der kan indbringe sådanne afgørelser for Finanstilsynet. Der er heller ikke offentliggjort praksis herom. En ordlydsfortolkning af bestemmelsen fører umiddelbart til, at det alene er udstederselskabet, som kan indbringe en af et reguleret marked truffet afgørelse.

I den konkrete sag har A den 31. maj 2012, efter beslutning herom på den ordinære generalforsamling den 27. april 2012, anmodet D om afnotering af selskabets aktier fra handel.

D meddelte den 5. juli A, at selskabets anmodning om afnotering kunne imødekommes, dog på betingelse af, at E fremsatte et fornyet overtagelsestilbud til aktionærene i A.

Det er Finanstilsynets vurdering, at D's afgørelse om afnotering, jf. § 25, stk. 3 i lov om værdipapirhandel m.v., er rettet mod A, og at A derfor skal betragtes som værende "den pågældende", jf. § 88, stk. 3 i lov om værdipapirhandel m.v.

Det er derfor Finanstilsynets vurdering, at D's afgørelse om afnotering er meddelt A, og ikke A's aktionærer, hvorfor aktionærene, herunder K, ikke har mulighed for at indbringe den af D truffe afgørelse for Finanstilsynet, jf. § 88, stk. 3.

Dette er meddelt K i Finanstilsynets afgørelse af 24. september 2012.

I samme brev af 24. september 2012 meddelte Finanstilsynet K, at de fremkomne oplysninger vil indgå i Finanstilsynets generelle overvågning af, om lov om værdipapirhandel m.v. overholdes.

Særligt om opsættende virkning

K har i sin klage af 7. oktober 2012 til Erhvervsankenævnet anmodet om, at klagen tillægges opsættende virkning.

Det følger af bekendtgørelse nr. 1154 af 18. december 1994 om Erhvervsministeriets Erhvervsankenævn § 9, 1. pkt., at en klage ikke har opsættende virkning, med mindre dette følger af anden lovgivning.

Efter lov om værdipapirhandel m.v. § 88, stk. 3, kan Finanstilsynet tillægge en klage indgivet i medfør af bestemmelsen opsættende virkning. Som nævnt ovenfor er det imidlertid Finanstilsynets vurdering, at K ikke er berettiget til at indbringe en klage for Finanstilsynet i medfør af § 88, stk. 3. Bestemmelsen i § 88, stk. 3, hjemler ikke herudover opsættende virkning.

Erhvervsankenævnet har derudover efter § 9, 2. pkt., mulighed for at tillægge klager opsættende virkning, hvis *"særlige grunde taler derfor"*.

Det er Finanstilsynets vurdering, at henset til de forhold;

- at Finanstilsynet kun har modtaget i alt 34 klager over den af D truffene afgørelse om afnotering af A;
- at A, på tidspunktet for anmodningen om afnoteringen havde 11.516 aktionærer udover de to storaktionærer (E og G Ltd.), som tilsammen besad 84,6 % af aktierne og stemmerettighederne;
- at forslaget om afnoteringen blev vedtaget på selskabets ordinære generalforsamling den 27. april 2012 med opbakning fra 99,5 % af den repræsenterede kapital (85,2 % af den samlede kapital var fremmødt på generalforsamlingen);
- at E (som har en ejerandel på 76,45 %) har fremsat i alt 3 overtagelsestilbud til aktionærerne i A. I de offentliggjorte tilbudsdokumenter har E oplyst, at E havde til hensigt at anmode om afnotering af selskabets aktier. I det sidste tilbudsdokument har E specifikt oplyst konsekvenserne ved at forblive aktionær i ikke-børsnoteret selskab;
- at der ikke foreligger sikkerhed for, at de modtagne klager, faktisk er fra aktionærer i A [Samtlige klager til Finanstilsynet over afnoteringen er enslydende, ligesom samtlige klager henviser til K's brev. I forbindelse med modtagelsen af en klage over afnoteringen, har Finanstilsynet modtaget kopi af den "standardklage", som den pågældende person har udarbejdet og cirkuleret. Det fremgår heraf, at *"derfor kan man også protestere selvom man ikke har aktier i Affitech"*, *"så venner og bekendte kan også protestere"* samt *"hvad enten du er nuværende eller tidligere aktionæ-*

rer, vil jeg bede dig om at tage en kopi af nedenstående mailudkast og sende til 3 nedenstående instanser”];

finder Finanstilsynet ikke, at der findes særlige grunde for, at K's indbringelse af Finanstilsynets afgørelse for Erhvervsankenævnet bør tillægges opsættende virkning.

...”

Ankenævnet udtaler:

Steen Mejer og Niels Bolt Jørgensen udtaler:

Det fremgår af § 88, stk. 3, i lov om værdipapirhandel, at afgørelser truffet af operatører af regulerede markeder i henhold til denne lov eller regler udstedt i medfør af loven samt afgørelser i sager af vidtrækkende eller principiel betydning truffet i henhold til egne regelsæt kan indbringes for Finanstilsynet senest 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende.

Da en beslutning om, at et værdipapir skal slettes fra notering, er vidtrækkende eller principiel, kan D A/S' beslutning, hvorefter A A/S' anmodning om afnotering tages til følge, indbringes for Finanstilsynet.

Som part i forhold til Finanstilsynet anses ifølge lov om værdipapirhandel § 84 b, stk. 1, som hovedregel visse i bestemmelsen nærmere angivne virksomheder, som Finanstilsynets afgørelse retter sig mod, jf. dog stk. 2 og 3.

Ifølge undtagelsesbestemmelsen i § 84 b, stk. 2, anses i visse tilfælde en anden end en virksomhed omfattet af stk. 1 som part i Finanstilsynets afgørelse, for så vidt angår den del af sagen, som vedrører den pågældende. Ifølge § 84 b, stk. 2, nr. 7, anses som part i sagen blandt andet den, der for Finanstilsynet indbringer en af en fondsbørs truffet beslutning, jf. lovens § 88, stk. 3, og som Finanstilsynet anser som part i sagen.

Finanstilsynet kan således konkret tillægge en aktør partsstatus i sager af vidtrækkende eller principiel betydning, hvor afgørelser truffet af en fondsbørs er indbragt for Finanstilsynet.

På denne baggrund, og da Finanstilsynet ikke i den påklagede afgørelse ses at have forholdt sig til spørgsmålet om tildeling af partsstatus i medfør af lov om værdipapirhandel § 84 b, stk. 2, nr. 7, stemmer vi for at ophæve Finanstilsynets afgørelse af 24. september 2012 og hjemvise sagen til Finanstilsynet til fornyet behandling af spørgsmålet om klageadgang.

Preben Lund Hansen udtaler:

Det følger af lov om værdipapirhandel § 88, stk. 3, at en afgørelse kan indbringes for Finanstilsynet inden 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende. Jeg finder, at bestemmelsen må forstås således, at det alene er modtageren af afgørelsen, som kan indberette afgørelsen for Finanstilsynet, hvorfor der ikke i § 88 stk. 3 er hjemmel til, at andre end modtageren af afgørelsen kan indbringe afgørelsen for Finanstilsynet.

Undtagelsesbestemmelsen i lov om værdipapirhandel § 84 b stk. 2 nr. 7 åbner mulighed for, at den, der indbringer en afgørelse truffet af en operatør af et reguleret marked, og som Finanstilsynet anser som part i sagen, kan opnå status som part og dermed adgang til at indbringe afgørelsen for Finanstilsynet.

Det er med denne bestemmelse overladt til Finanstilsynet at træffe beslutning om, hvem Finanstilsynet anser som part i sagen. Jeg finder ikke, at de foreliggende oplysninger i sagen giver grundlag for at ophæve Finanstilsynets afgørelse af 24. september 2012, og jeg finder derfor ikke at sagen skal hjemvises til Finanstilsynet.

---000---

Der træffes afgørelse efter stemmeflertallet, således at Finanstilsynets afgørelse af 24. september 2012 ophæves, og således at sagen hjemvises til Finanstilsynet til fornyet behandling af spørgsmålet om klageadgang.

Spørgsmålet om at tillægge klagen opsættende virkning er herefter ikke aktuelt.

4.3. LOV OM BETALINGSTJENESTER OG ELEKTRONISKE PENGE

4) Kendelse af 26. september 2012 (J.nr. 2011-0026216).

Ansøgning om begrænset tilladelse til at udstede elektroniske penge nægtet.

Lov om betalingstjenester og elektroniske penge § 39 p, stk. 1, nr. 1.

(Niels Walther-Rasmussen, Anders Hjulmand og Steen Mejer)

Ved skrivelse af 2. december 2011 har K A/S klaget over, at Finanstilsynet ved skrivelse af 4. november 2011 har afslået en ansøgning om begrænset tilladelse til at udstede elektroniske penge, jf. lov om betalingstjenester og elektroniske penge, til brug af virksomhedens elektroniske gavekortordning.

Sagens omstændigheder:

I Finanstilsynets afgørelse af 4. november 2011 hedder det:

”Vurdering af K A/S’s ansøgning om tilladelse til at udstede elektroniske penge

1. Afgørelse

Finanstilsynet finder, at K A/S, ikke opfylder betingelserne i § 39, stk. 1, nr. 1, i lov om betalingstjenester og elektroniske penge, for at få en begrænset tilladelse til at udstede elektroniske penge, idet anvendelsesområdet for gavekortet ikke er begrænset.

2. Sagsfremstilling

Finanstilsynet modtog den 27. oktober 2011 en ansøgning fra K A/S (herefter K) om begrænset tilladelse til at udstede elektroniske penge jf. § 39, stk. 1, nr. 1, i lov om betalingstjenester og elektroniske penge.

Tilsynet modtog endvidere en beskrivelse af anvendelsesområde, samt en begrundelse for at tjenesten er omfattet af § 39, stk. 1, nr. 1, i lov om betalingstjenester og elektroniske penge.

K oplyser at ansøgningen vedrører selskabets [gavekort], som er en elektronisk gavekortordning. Gavekortene kan bruges i 538 butikker fordelt på en række shoppingcentre i Danmark ... De elektroniske gavekort udstedes i de enkelte shoppingcentres informationsafdelinger, gavekortautomater og via hjemmesiden ...

Som begrundelse for at de elektroniske gavekort er omfattet af § 39, stk. 1, nr. 1, i lov om betalingstjenester og elektroniske penge, oplyser K, at *”De omhandlede K-gavekort kan alene anvendes som betalingsmiddel i 538 forretninger i de af udstederen - K koncernens – administrerede og tilmeldte shoppingcentre, pt. 10 centre, og pr. 1/7-2012 9 centre.*

Sådanne gavekort med begrænsede anvendelsesmuligheder må jf. forarbejderne til § 39p i lov om betalingstjenester, anses for have et begrænset anvendelsesområde”

Finanstilsynet har indhentet K's årsrapport for 2010, hvoraf det bl.a. fremgår at der i 2010 blev solgt 67.500 gavekort til en samlet værdi af ca. 28 mio. kr.

3. Retligt grundlag

Det fremgår af § 39 p, stk. 1, nr. 1, at en begrænset tilladelse til udstedelse af elektroniske penge her i landet, kan omfatte elektroniske penge lagret på instrumenter med begrænset anvendelse til brug for erhvervelse af varer eller tjenesteydelser.

Ved et ”instrument” med begrænset anvendelse forstås, i overensstemmelse med e-pengedirektivets artikel 1, stk. 4, jf. betalingstjenestedirektivets artikel 3, litra k, tjenester baseret på instrumenter, der kun kan anvendes til erhverve varer eller tjenesteydelser indenfor et begrænset net af tjenesteudbydere eller for en begrænset række varer eller tjenesteydelser.

I forarbejderne til loven fremgår det at en begrænset tilladelse i medfør af bestemmelsen kan opnås, hvis de elektroniske penge kun kan anvendes indenfor et begrænset antal forretninger. Dette vil for eksempel være tilfælde, hvis alle forretninger i et butikscenter går sammen om i fællesskab at udstede et betalingskort, som kun kan anvendes hos centrets forretninger med alle butikscenterets forretninger som selskabsdeltagere. Et sådan kort vil blive anset for at være et begrænset netværk, fordi det kun kan bruges hos kortudstederne.

Ved en vurdering af, om der foreligger et betalingsinstrument med begrænset anvendelse, lægges der vægt på om instrumentet kun kan anvendes hos et begrænset antal af forretninger.

Hvorvidt der foreligger et begrænset antal forretninger, skal vurderes på baggrund af antallet af forretninger sammenholdt med omsætningen.

4. Vurdering

Det er Finanstilsynets opfattelse, at et anvendelsesområde bestående af 538 forretninger fordelt på 10 butikscentre rund omkring i Danmark, ikke kan anses som et begrænset net af forretninger.

Finanstilsynet har lagt vægt på at der i forarbejderne til loven, som eksempel på et begrænset net af forretninger, nævnes et butikscentre hvor alle forretningerne i centret er fælles om et betalingsmiddel.

Tilsynet har endvidere lagt vægt på, at det elektroniske gavekort kan anvendes i 538 forretninger, geografiske placeret i 10 butikscentre rund omkring i Danmark, da det fremgår af forarbejderne til bestemmelsen, at

tilladelse kan opnås, hvis de elektroniske penge kun kan anvendes i et begrænset antal forretninger.

Finanstilsynet har ligeledes tillagt det vægt, at selskabet solgte ca. 67.500 gavekort til en samlet værdi af ca. 28 mio. kr. i 2010.

Finanstilsynet finder derfor, at K A/S, ikke opfylder betingelserne i § 39, stk. 1, nr. 1, i lov om betalingstjenester og elektroniske penge, for at få en begrænset tilladelse til at udstede elektroniske penge, idet anvendelsesområdet for gavekortet ikke er begrænset.

...”

I klageskrivelsen af 2. december 2011 har K A/S anført:

”SAGSFREMSTILLING:

Klager har siden 22. oktober 2009 udbudt nævnte gavekortsordning.

Ved brev af 2. november 2009 fra Klagers advokat til Finanstilsynet, ... søgte Klager om begrænset tilladelse med henvisning til de dagældende bestemmelser i lov om betalingstjenester §§ 37-38 om betalingstjenester baseret på betalingsinstrumenter med begrænset anvendelse til brug for erhvervelse af varer eller tjenesteydelser, jf. lovens bilag 1 nr. 5, og videre til lov om finansiel virksomhed § 308, stk. 5.

Kopi af anmeldelsen vedlægges ...

Forud for anmeldelsen var gået en længere drøftelse med Finanstilsynet om hvorvidt gavekortsordningen kunne anses for omfattet af de begrænsede udstedelsesbetingelser, dengang i lov om finansiel virksomhed § 308, stk. 5.

Finanstilsynet redegjorde i sit brev af 17. december 2009 for reglerne for udstedelse og indløsning og bad om vores stillingtagen hertil, hvilket skete ved brev af 4. januar 2010 fra vores advokat. Kopi af tilsynets brev og brevet fra vores advokat (ikke-underskrevet) vedlægges ...

Den 3. marts 2010 rettede tilsynet telefonisk henvendelse til vores advokat og meddelte, at man havde ændret holdning i sagen, således at gavekortet alligevel ikke udgjorde en betalingstjeneste, men derimod et betalingsurrogat.

Tilsynet meddelte samtidig, at man opfattede gavekortet, som elektroniske penge i henhold til lov om finansiel virksomhed, men tilsynet var samtidig enige i, at gavekortet falder ind under undtagelserne i lovens § 308, stk. 5 (nr. 1 og 3) og at en tilladelse til at udstede elektroniske penge er derfor ikke nødvendig. Herefter skulle alene indgives en årlig redegørelse til Finanstilsynet i henhold til de dagældende bestemmelser i lov

om finansiel virksomhed § 308, stk. 7. Kopi af redegørelsen fra vores advokat ved mail af 4. marts 2010 vedlægges ...

Klageren fremsendte den 25. marts 2010 sin første – og grundet vedtagelse af nye regler eneste – redegørelse i henhold til lov om finansiel virksomhed § 308, stk. 7.

Det er Klagerens opfattelse, at vi under de dagældende regler opfyldte betingelserne for begrænset anvendelse, hvorfor vi med en registrering af en allerede eksisterende aktivitet ikke bør være stillet anderledes i forbindelse med ansøgningen under de nye regler i § 39p.

Der redegøres nærmere for dette synspunkt nedenfor.

REGELEGRUNDLAGET:

Vi har søgt om tilladelse til begrænset udstedelse af elektroniske penge i medfør af § 39p, stk. 1, nr. 1 i lov om betalingstjenester, der lyder:

”En begrænset tilladelse til udstedelse af elektroniske penge her i landet kan omfatte

1) elektroniske penge lagret på instrumenter med begrænset anvendelse til brug for erhvervelse af varer eller tjenesteydelser.”

En direkte ordlydsfortolkning af udtrykket ”begrænset anvendelse”, kan efter Klagerens opfattelse anskues modsætningsvist i forhold til elektroniske penge, der har en generel anvendelse i markedet, f.eks. hvor alle forretninger principielt kan få adgang forudsat at en række generelle krav/betingelser kan opfyldes.

Det fremgår ikke nærmere af lovteksten, hvorledes én ”begrænset anvendelse” skal forstås.

Forarbejderne til § 39p søger at præcisere begrebet og angiver bl.a.:

”Elektroniske penge med begrænset anvendelse kan kun anvendes i et begrænset net af tjenesteudbydere, hvorved forstås, at de elektroniske penge kun kan anvendes i et begrænset antal forretninger eller til at erhverve en begrænset række varer eller tjenesteydelser.

.....

Vurderingen af, om der foreligger elektroniske penge med begrænset anvendelse, skal ske på baggrund af de anvendelsesmuligheder, der er tilknyttet de elektroniske penge.

....

Elektroniske penge, der kun kan anvendes i et bestemt butikcenter, kan være et begrænset net. Dette vil for eksempel kunne være tilfældet, hvis alle forretninger i et butikcenter går sammen om i fællesskab at udstede et gavekort, som kun kan anvendes hos centerets forretninger med alle

butikscenterets forretninger som selskabsdeltagere.” (Klagerens understregning)”

Det fremgår ikke af forarbejderne, at der skulle være tale om en ændring eller skærpelse af de hidtidige regler, men alene at der nu følger en registreringsforpligtelse, hvor der tidligere alene gjaldt en forpligtelse til at afgive en årlig erklæring, som også er videreført i de nye regler.

BEGRUNDELSE:

Ved en vurdering af Klagerens gavekorts aktivitet, er det en helhedsvurdering, der skal foretages. Det fremgår af forarbejderne, at vurdering skal ske på baggrund af gavekorts anvendelsesmuligheder..

Det er efter Klagerens opfattelse relevant at der inddrages følgende kriterier:

- Antallet af butikker.
- Antallet af fysiske placeringer og en geografisk spredning af disse.
- De udvalgsvarer, som er tilmeldt gavekortet og som dette kan anvendes til.
- Hvorvidt adgangen til gavekortsordningen, er der ”fri” under opfyldelse af nogle forud fastsatte kriterier eller om der er tale om en afgrænset kreds af butikker sammenligneligt med f.eks. kædebutikker.
- Ordningens markedsandel, dels ud fra butikksantallet ud fra den øvrige detailhandel i markedsområdet og ordningens andel af den samlede omsætning fra butikkerne.

Ser man på de reelle valgmuligheder, så er det vanskeligt at forestille sig at en person bosiddende i Århus modtager et gavekort på kr. 1.000, vælger at tage til København for at foretage sine køb. For denne kortindehaver er der kun ét sted i Århus-området, hvor kortet kan anvendes ...

Selv hvis der er tale om anvendelse i hovedstadsområdet, så omfatter det alene tre valgmuligheder for den enkelte kortindehaver, nemlig centrene ... [3 centre].

Når ordningen tilbydes for Klagerens centre, så giver det den fordel, at bedstemoderen i Århus kan købe gavekort i sit lokalcenter, der kan anvendes af børnebørnene i butikker i København.

Det er derfor efter Klagerens opfattelse relevant at se ordningens anvendelse indenfor et afgrænset område i Danmark og ikke Danmark som et samlet anvendelsesområde.

Det gøres derfor gældende,

- at gavekortet udbydes af Klageren og alene til anvendelse i de af Klageren administrerede centre;
- at gavekortet udbydes ikke til detailhandelsbutikker generelt eller butikker/kæder udenfor Klagerens centre;
- at kortet alene kan anvendes i en række afgrænsede butiksfællesskaber, og derfor ikke har en generel anvendelse;
- at en afgrænsning af anvendelsesområdet for § 39p, stk. 1 nr. 1 til én fysisk placering (f.eks. et center) er en indsnævring af anvendelsesområdet, der ikke er hjemmel til hverken i lovteksten, forarbejderne eller de bagvedliggende direktivbestemmelser;
- at ved forståelse af hvorvidt der er tale om en begrænset anvendelse er ikke alene det faktiske antal placeringer og butikker, der er afgørende, men også en konkret vurdering af koncentrationen af kortets anvendelse for markedssegmentet;
- at det samlede antal butikker ikke i sig selv afgørende, men derimod det marked, som kortet med kan anvendes i;
- at omsætningen i 2010 ved brug af gavekort alene udgør beskedne 0,37 % af den samlede omsætning fra de af ordningen omfattede centre.

Det gøres selvstændigt gældende, at de butikstyper og sortimentsudvalg, der udbydes i butikcentre udgør et afgrænset vareudvalg i forhold til det samlede sortimentsudbud i detailhandlen.

Det er Klageren opfattelse, at Finanstilsynets afgørelse af 4. november 2011 ikke er korrekt, og at et gavekort, der alene kan anvendes i de af Klager administrerede centre med ovenstående begrundelser udgør en begrænset anvendelse i § 39p stk.1, nr.1's forstand."

I anledning af klagen har Finanstilsynet i en redegørelse af 27. februar 2012 udtalt:

” ...

2. Afgørelsens retlige grundlag

Det fremgår af § 2 a i betalingstjenesteloven, at elektroniske penge kun må udstedes af virksomheder med tilladelse efter lovens kapitel 3 a eller tilladelse i et andet land inden for Den Europæiske Union eller i et land, som Unionen har indgået aftale med på det finansielle område.

Efter betalingstjenestelovens kapitel 3 a kan der gives tilladelse til e-penge institut efter § 39 a, og en begrænset tilladelse til at udstede e-penge efter § 39 p.

Det fremgår af betalingstjenestelovens § 39 p, stk. 1, nr. 1, at en begrænset tilladelse til udstedelse af elektroniske penge her i landet, kan omfatte elektroniske penge lagret på *instrumenter med begrænset anvendelse* til brug for erhvervelse af varer eller tjenesteydelser, dvs. eksempelvis gavekort.

Om forståelsen af begrebet ”*instrumenter med begrænset anvendelse*” i lovens § 39 p, stk. 1, nr. 1 anfører forarbejderne til bestemmelsen [Jf. forslag til lov om ændring af lov om betalingstjenester, lov om finansiell virksomhed, lov om forebyggende foranstaltninger mod hvidvask af udbytte og finansiering af terrorisme og lov om visse forbrugeraftaler – L 20 fra 2010, vedtaget som lov nr. 1553 af 21. december 2010.], at et instrument ”*skal forstås i overensstemmelse med betalingstjenestedirektivets artikel 3, litra k, jf. artikel 1, stk. 4, i e-pengedirektivet som omfatter tjenester baseret på instrumenter, der kun kan anvendes til at erhverve varer eller tjenesteydelser inden for udstederens forretningssteder eller i henhold til en kommerciel aftale med udstederen enten inden for et begrænset net af tjenesteudbydere eller for en begrænset række varer eller tjenesteydelser.* (Finanstilsynets fremhævning, red.)”

Af forarbejderne til betalingstjenestelovens § 39 p fremgår blandt andet yderligere:

”Elektroniske penge med begrænset anvendelse kan kun anvendes i et begrænset net af tjenesteudbydere, hvorved forstås, at de elektroniske penge kun kan anvendes i et begrænset antal forretninger eller til at erhverve en begrænset række varer eller tjenesteydelser. ... Der er tale om alternative krav, hvor anvendelsesområdet for de elektroniske penge kan opfylde et eller flere af de opregnede kriterier. Der er således ikke tale om, at anvendelsesområdet for de elektroniske penge skal opfylde alle betingelser for, at der er tale om elektroniske penge med begrænset anvendelsesområde. ... Vurderingen af, om der foreligger elektroniske penge med begrænset anvendelse, skal ske på baggrund af de anvendelsesmuligheder, der er tilknyttet de elektroniske penge.

Elektroniske penge, der kun kan anvendes i et bestemt butikscenter, kan være ... et begrænset net. Dette vil for eksempel kunne være tilfældet, hvis alle forretninger i et butikscenter går sammen om i fællesskab at udstede et gavekort, som kun kan anvendes hos centerets forretninger med alle butikscenterets forretninger som selskabsdeltagere. Sådanne

kort vil blive anset for at være et begrænset net, fordi det kun kan bruges hos kortudstederne. Hvis de elektroniske penge kun kan anvendes til at erhverve en begrænset række varer eller tjenesteydelser, er det ikke afgørende hvor mange forretninger, der tager imod betalingsinstrumentet. ... En udsteder af elektroniske penge, der indgår aftale med en forretning om at udbyde et gavekort, der kun kan anvendes i den pågældende forretning eller forretningskæde, vil også udstede elektroniske penge med begrænset anvendelse, fordi gavekortet kun kan anvendes i et begrænset antal forretninger.
(...)

Hvis de elektroniske penge ikke falder inden for de ovenfor opregnede eksempler, vil der ved vurderingen af, om der foreligger elektroniske penge med begrænset anvendelse blive lagt vægt på, om de elektroniske penge kun kan anvendes hos et begrænset antal forretninger eller kun for en begrænset række varer eller tjenesteydelser. ...”

Finanstilsynet skal fremhæve, at der efter betalingstjenestelovens §§ 39 f og 39 g gælder kapitalkrav til e-penge-institutter, der har tilladelse efter lovens § 39 a.

Der gælder derimod ikke kapitalkrav for virksomheder der (kun) har en begrænset tilladelse til at udstede e-penge efter lovens § 39 p, hvilket er det som klager har søgt om.

Kapitalkravene sikrer en vis økonomisk ”soliditet” for e-penge instituttet.

Da der som anført ikke gælder kapitalkrav for e-penge-institutter med begrænset tilladelse efter betalingstjenestelovens § 39 p er der ikke samme grad af økonomisk sikkerhed for disse e-penge-institutter; og dermed heller ikke for deres kunder.

3. Finanstilsynets vurdering

Der er enighed mellem klager og Finanstilsynet om at klagers elektroniske gavekort er elektroniske penge, og at klagers udstedelse af gavekort dermed efter de gældende regler kræver en tilladelse som enten e-penge institut, jf. § 39 a eller en begrænset tilladelse efter § 39 p, i lov om betalingstjenester og elektroniske penge.

Som fremhævet vedrørende afgørelsens retlige grundlag, er et centralt element i vurderingen af, om en given virksomhed indebærer en begrænset anvendelse af elektroniske penge til brug for erhvervelse af varer eller tjenesteydelser – og virksomheden dermed kan nøjes med en begrænset tilladelse efter lovens § 39 p – om:

1) de elektroniske penge kun kan anvendes i et begrænset antal forretninger, *eller*

2) de elektroniske penge kun kan anvendes til at erhverve en begrænset række varer eller tjenesteydelser.

Efter forarbejderne - jf. de ovenfor under afgørelsens retlige grundlag gengivne citater - er det tilstrækkeligt at kun ét af disse scenarier er til stede førend den givne virksomhed kan anses for at indebære en begrænset anvendelse af elektroniske penge.

Efter det fra klager oplyste kan gavekortet aktuelt anvendes i 538 forretninger fordelt på 10 centre i forskellige dele af landet.

Ifølge ... [hjemmeside] kan man imidlertid med gavekortet handle i 10 forskellige shoppingcentre i hele landet *med i alt over 900 butikker*, jf. illustration der fremgår af førnævnte hjemmeside (undermenu: "Køb Gavekort"), der fremlægges som **bilag** ...

Uanset om gavekortet kan anvendes i 538 eller 900 butikker er det Finanstilsynets opfattelse, at mængden af forretninger, hvori gavekortet kan anvendes er så stort, at der **ikke** er tale om, at de elektroniske penge kun kan anvendes i et begrænset antal forretninger (jf. pkt. 1 ovenfor).

Det er samtidig Finanstilsynets opfattelse at gavekortet kan anvendes til at erhverve en lang række varer og tjenesteydelser (jf. pkt. 2 ovenfor). Til eksemplifikation fremlægges i denne forbindelse som **bilag** ... en udskrift af butiksoversigten vedrørende forretningerne ... fra shoppingcenterets hjemmeside.

Som det fremgår af **bilag** ... giver gavekortet adgang til at erhverve et endog meget stort antal forskellige varer og tjenesteydelser; og det er blot i ét af de omhandlede centre. Klagers gavekort kan således anvendes til køb af en lang række forskellige produkter og tjenesteydelser, fordelt på en række brancher, herunder bolig, dagligvare, restauranter, telebutikker, modetilbehør og personlig pleje.

Som nævnt under afgørelsens retlige grundlag er der i forarbejderne nævnt et eksempel, hvorefter elektroniske penge der kun kan anvendes i et bestemt butikscenter kan indebære en begrænset anvendelse af elektroniske penge.

Konkret er der dog ikke tale om, at gavekortet kun kan anvendes i ét butikscenter, men derimod som anført aktuelt 10 centre fordelt over landet. Dette taler efter Finanstilsynets opfattelse for at gavekortet ikke indebærer en begrænset anvendelse af elektroniske penge.

Til klagers bemærkninger om, at det er klagers opfattelse, at gavekortet efter tidligere gældende regler kunne anses for begrænset anvendelse af

elektroniske penge og at klager derfor ikke bør være anderledes stillet efter de nye regler i § 39 p i betalingstjenesteloven, skal blot kort bemærkes følgende:

Efter de tidligere gældende regler krævede udstedelse af gavekort tilladelse efter dagældende § 308, stk. 5 i lov om finansiel virksomhed medmindre en række i denne bestemmelse anførte betingelser var opfyldt.

De i denne bestemmelse indeholdte undtagelser fra kravet om tilladelse udgik i forbindelse med vedtagelsen af den nugældende betalingstjenestelov, således at alle udstedere af elektroniske penge nu skal have en tilladelse og opfylde de i loven indeholdte betingelserne herfor.

Det er selvsagt de nuværende regler der ligger til grund for tilsynets behandling af klagers ansøgning.

Finanstilsynet skal for god ordens skyld adressere klagers anbringende om, at *”omsætningen i 2010 ved brug af gavekortet alene udgør beskedne 0,37 % af den samlede omsætning fra de af ordningen omfattede centre”*.

Der er efter tilsynets opfattelse hverken belæg i lovtekst eller forarbejder til at tillægge dette forhold vægt ved vurderingen af om en given virksomhed indebærer begrænset anvendelse af elektroniske penge.
...”

I skrivelse af 29. marts 2012 har K A/S yderligere bemærket:

” ...

Jeg tillader mig at bemærke, at antallet af solgte gavekort samt den samlede omsætning ikke ses at være forhold, der hverken i lovtekst eller forarbejder tillægges vægt ved vurderingen af den begrænsede anvendelse.

Antallet af tilmeldte butikker udgør de nævnte 538, mens det samlede antal butikker i de 10 centre modsvarer omkring 900 butikker. Vi vil dog konkret vurdere at ændre ordlyden på hjemmesiden for at undgå misforståelser.

Fra og med 1. juli 2012 udgår ... [center] af gavekortsordningen, ligesom kortet efter påsken 2012 ikke længere kan købes som netløsning. Handlen vil i stedet ske fra de enkelte centre.
...”

Ankenævnet udtaler:

Erhvervsankenævnet bemærker, at den af K A/S tidligere indgivne ansøgning om tilladelse til udstedelse af gavekort ikke findes at have betydning for den af klager

nu indgivne ansøgning om begrænset tilladelse til at udstede elektroniske penge i henhold til lov om betalingstjenester og elektroniske penge.

Det fremgår af lov om betalingstjenester og elektroniske penge § 39 p, stk. 1, nr. 1, at en begrænset tilladelse til udstedelse af elektroniske penge her i landet kan omfatte elektroniske penge lagret på instrumenter med begrænset anvendelse til brug for erhvervelse af varer og tjenesteydelser.

Af lovbemærkningerne til bestemmelsen – L 20 fremsat den 6. oktober 2010 - fremgår:

” ...

Et ”Instrument” skal forstås i overensstemmelse med betalingstjenestedirektivets artikel 3, litra k, jf. artikel 1, stk. 4, i e-pengedirektivet som omfatter tjenester baseret på instrumenter, der kun kan anvendes til at erhverve varer eller tjenesteydelser inden for udstederens forretningssteder eller i henhold til en kommerciel aftale med udstederen enten inden for et begrænset net af tjenesteudbydere eller for en begrænset række varer eller tjenesteydelser.

...

Elektroniske penge lagret på instrumenter med begrænset anvendelse til brug for erhvervelse af varer eller tjenesteydelser betegnes i det følgende som »elektroniske penge med begrænset anvendelse«.

Elektroniske penge med begrænset anvendelse kan kun anvendes i et begrænset net af tjenesteudbydere, hvorved forstås, at de elektroniske penge kun kan anvendes i et begrænset antal forretninger eller til at erhverve en begrænset række varer eller tjenesteydelser. Der er tale om alternative krav, hvor anvendelsesområdet for de elektroniske penge kan opfylde et eller flere af de opregnede kriterier. Der er således ikke krav om, at anvendelsesområdet for de elektroniske penge skal opfylde alle betingelser for, at der er tale om elektroniske penge med begrænset anvendelse. Ved forretninger menes både fysiske butikker og internetbutikker. Vurderingen af, om der foreligger elektroniske penge med begrænset anvendelse, skal ske på baggrund af de anvendelsesmuligheder, der er tilknyttet de elektroniske penge.

Elektroniske penge, der kun kan anvendes i et bestemt butikcenter, kan være et begrænset net. Dette vil for eksempel kunne være tilfældet, hvis alle forretninger i et butikcenter går sammen om i fællesskab at udstede et gavekort, som kun kan anvendes hos centerets forretninger med alle butikscenterets forretninger som selskabsdeltagere. Sådanne kort vil blive anset for at være et begrænset net, fordi det kun kan bruges hos kortudstederne. Hvis de elektroniske penge kun kan anvendes til at erhverve en begrænset række varer eller tjenesteydelser, er det ikke afgørende hvor mange forretninger, der tager imod betalingsinstrumentet. En udsteder af elektroniske penge, der indgår en aftale med en forretning om at udbyde et gavekort, der kun kan anvendes i den pågældende forretning

eller forretningskæde, vil også udstede elektroniske penge med begrænset anvendelse, fordi gavekortet kun kan anvendes i et begrænset antal forretninger.

...

Hvis de elektroniske penge ikke falder inden for de ovenfor opregnede eksempler, vil der ved vurderingen af, om der foreligger elektroniske penge med begrænset anvendelse blive lagt vægt på, om de elektroniske penge kun kan anvendes hos et begrænset antal forretninger eller kun for en begrænset række varer eller tjenesteydelser.

...”

Klager har oplyst, at ansøgningen vedrører selskabets ... [gavekort], som er en elektronisk gavekortordning. Gavekortet kan anvendes i 538 butikker fordelt på 10 shoppingcentre i Danmark, pr. 1. juli 2012 dog alene i 9 centre. Shoppingcentrene er beliggende i hele landet. Butikkerne er fordelt på mange forskellige brancher. Gavekortene kan således anvendes til erhvervelse af mange forskellige varer og tjenesteydelser.

Under hensyn til de anførte bemærkninger til lov om betalingstjenester og elektroniske penge § 39 p, stk. 1, nr. 1, sammenholdt med oplysningerne om anvendelsesmulighederne for det omhandlede gavekort, finder ankenævnet, at gavekortet efter det foreliggende ikke indebærer en ”begrænset anvendelse” i lovens forstand, hvorfor nævnet tiltræder, at Finanstilsynet har afslået at meddele begrænset tilladelse til udstedelse af elektroniske penge efter § 39 p, stk. 1, nr. 1.

Ankenævnet stadfæster derfor Finanstilsynets afgørelse af 4. november 2011.

4.4. LOV OM FORSIKRINGSFORMIDLING

5) Kendelse af 13. januar 2012 (J.nr. 2011-0025108).

Klage afvist, da klager ikke part i sag og ej heller klageberettiget.

Lov om forsikringsformidling § 50 og § 53 samt lov om Erhvervsankenævnet § 1, stk. 1.

(Jan Uffe Rasmussen)

Ved skrivelse af 9. august 2011 har advokat A på vegne af K ApS klaget over en skrivelse af 11. juli 2011 fra Finanstilsynet til B I/S, hvorved Finanstilsynet over for B I/S påtalte, at forsikringsmæglervirksomheden har handlet i strid med § 17 i lov for forsikringsformidling ved at indgå aftale om at foretage skadesadministration for et forsikringsselskab, som mæglervirksomheden har formidlet en forsikring til.

Sagens omstændigheder:

I anledning af klagen har Finanstilsynet i en udtalelse af 9. september 2011 om sagens faktiske omstændigheder oplyst:

” ...

1. Sagsfremstilling

Ved brev af 25. maj 2011 ... klagede advokat A på vegne af sin klient, K A/S til Finanstilsynet over forsikringsmæglervirksomheden B I/S.

I brevet af 25. maj 2011 gjorde klagers advokat gældende, at B I/S havde ageret i strid med forsikringsformidlingslovens §§ 17 og 19, herunder § 13, stk. 2 og § 14, stk. 1 samt § 14 a, stk. 4 og herudover bestemmelser i bekendtgørelse nr. 1253 af 24. oktober 2007 om god skik for forsikringsmæglervirksomheder.

Ved brev af 8. juni 2011 ... anmodede Finanstilsynet B I/S om en redegørelse for de af klagers advokat påklagede forhold.

Ved samtidigt brev af 8. juni 2011 ... informerede Finanstilsynet klagers advokat om tilsynets behandling af den modtagne klage. Heraf fremgår bl.a. følgende:

”Finanstilsynet kan oplyse Dem om, at det blandt andet er tilsynets opgave at føre tilsyn med, at forsikringsmæglervirksomheder generelt handler i overensstemmelse med reglerne i bekendtgørelsen om god skik for forsikringsmæglervirksomheder. Det fremgår af bekendtgørelsen, at forsikrings-

mæglervirksomheder skal handle i den enkelte kundes interesse og ikke må lade sig påvirke af egne eller tredjemandsinteresser.

Finanstilsynet er ikke forpligtet til at behandle alle klager om overtrædelser af reglerne om god skik m.v. men har mulighed for at prioritere blandt de indkomne klager.

Finanstilsynets tilsyn er et offentligretligt tilsyn, hvor Finanstilsynet har mulighed for at gribe ind over for en forsikringsmæglervirksomheds generelle adfærd, der vurderes at være i strid med reglerne om god skik.”

Ved brev af 27. juni 2011 ... fremkom B I/S med den af Finanstilsynets anmodede redegørelse.

Klagers advokat knyttede supplerende bemærkninger til B I/S' redegørelse ved brev af 8. juli 2011 ...

Den 11. juli 2011 fremsendte Finanstilsynet afgørelse til B I/S, hvorved det blandt andet påtales, at B I/S i strid med § 17 i lov om forsikringsformidling, ”har indgået aftale om at foretage skadesadministration for et forsikrings-selskab, som mæglervirksomheden har formidlet en forsikring til.” ...

I brev af 12. juli 2011 til klagers advokat fremsendes kopi af brevet af 11. juli 2011 til B I/S, idet tilsynet samtidig meddeler, at tilsynets behandling af sagen dermed er afsluttet. Brevet af 12. juli 2011 fremlægges ... hvoraf følgende blandt andet fremgår:

”Finanstilsynet skal i relation til Deres brev af 8. juli 2011 endnu en gang oplyse Dem om, at Finanstilsynet ikke behandler konkrete tvister mellem en forsikringsmægler og dennes kunder, men alene påser, at forsikringsmæglervirksomheder generelt efterlever lovgivningens krav og udviser en adfærd, der er i overensstemmelse med god skik.

Det er Finanstilsynets vurdering, at de forhold, som er anført i Deres brev alle vedrører den konkrete civile tvist mellem Deres klient og B I/S, og at denne tvist må afgøres ved domstolene.”

Ved brev af 9. august 2011 indgiver advokat A klage til Erhvervsankenævnet over Finanstilsynets behandling af sagen.
...”

I klageskrivelsen af 9. august 2011 har advokat A anført:

” ...

Som advokat for K ApS, ... påklager jeg herved Finanstilsynets afgørelse af 12.07.2011 i en sag, hvor min klient har indgivet klage mod forsikringsmæglervirksomheden B I/S ...

Klagen vedrører Finanstilsynets stillingtagen til, om B I/S har overholdt sine forpligtelser efter forsikringsformidlingslovens § 13, stk. 2 til at udarbejde en analyse af kundens krav og behov samt § 14, stk. 1 til at udarbejde en samarbejdsaftale med kunden, jfr. Finanstilsynets afgørelse ...

Klagen vedrører endvidere Finanstilsynets stillingtagen til, om B I/S har overholdt forsikringsformidlingslovens § 14 a, stk. 4 om pligt til videreformidling af provision for udenlandske forsikringsselskaber, jfr. afgørelsens side 2, 5. og 6. afsnit.

I relation til begge disse forhold tager Finanstilsynet B I/S' redegørelse til efterretning.

Ad. overholdelse af lovens §§ 13, stk. 2 og 14, stk. 1 samt bekendtgørelse om god skik for forsikringsmæglervirksomheder, §§ 6 og 8

Min klient har i klagen til Finanstilsynet gjort gældende, at B I/S ikke har analyseret eller rådgivet denne om de risici, der skulle afdækkes og de løsninger, der blev formidlet af B I/S, ligesom der ikke er oprettet en skriftlig samarbejdsaftale. B I/S har gjort gældende, at man har ydet rådgivning og har fremlagt forskellige bilag til belysning heraf. Det er min klare opfattelse, at bilagene ikke viser, at der er ydet den i loven bestemte rådgivning men tværtimod dokumenterer, at B I/S alene har fungeret som formidler (og ikke som rådgiver) ved ukritisk at fremsende forsikringsselskabers tilbud til min klient.

Den manglende rådgivning fra B I/S' side har haft en konkret og betydelig skadevirkning for min klient, der har tegnet en forsikring og afholdt betydelige præmieomkostninger uden at få den dækning, som der klart var behov for.

Jeg henviser til skriftvekslingen for Finanstilsynet.

Klagen til Erhvervsankenævnet støttes på de synspunkter, der er gjort gældende under Finanstilsynets behandling af sagen. Klagen støttes imidlertid endvidere på, at Finanstilsynet ved sin afgørelse ukritisk synes at have lagt den ene parts – B I/S - redegørelse til grund uden at have foretaget en prøvelse af den dokumentation, der er forelagt i sagen. Efter sædvanlig praksis må det påhvile B I/S at fremlægge dokumentation for sin rådgivning, men det er evident, at der ikke er fremlagt sådan dokumentation. På trods heraf tager Finanstilsynet den ene parts redegørelse til efterretning.

Klagen støttes endeligt på, at Finanstilsynet åbenbart efter sin afgørelse finder det tilstrækkeligt, at der er *dialog* om virksomhedens ønsker og behov til en forsikringsdækning – i modsætning til rådgivning og analyse, som direkte foreskrevet i loven. Klager er ikke enig i den vurdering.

Ad. lovens § 14 a, stk. 4

Faktum er, at forsikringerne blev tegnet for 3-4 år siden, og B har oplyst, at man har modtaget ca. kr. 220.000,00 i provision fra et udenlandsk forsik-

ringsselskab. Det fremgår klart af forsikringsformidlingslovens § 14 a, stk. 4, at denne provision skulle tilgå min klient. Det er imidlertid fortsat ikke sket, hvilket er i strid med loven, og hvilket burde udløse en påtale fra Finanstilsynets side. Der er ikke hjemmel i loven til, at B kan tilbageholde/modregne et påstået honorarkrav, der ikke er støttet på aftale og aldrig tidligere har været gjort gældende.

Også på dette punkt har Finanstilsynet blot taget B I/S' redegørelse til efterretning uden at påtale, at provisionen i strid med loven ikke er afregnet.
...”

Ved ovennævnte udtalelse af 9. september 2011 har Finanstilsynet yderligere anført:

” ...

2. Afgørelsens retlige grundlag

Der er ikke under sagens behandling truffet en afgørelse i forhold til klager, og klager er ikke efter forsikringsformidlingsloven klageberettiget i forhold til den overfor forsikringsmæglervirksomheden truffede afgørelse. Efter Finanstilsynets opfattelse skal sagen derfor afvises fra realitetsbehandling i Erhvervsankenævnet.

På denne baggrund forholder nærværende svarskrift sig alene til formalitetsspørgsmålet om sagens afvisning.

Finanstilsynets kompetence i relation til forsikringsformidlingsloven fremgår af lovens § 44:

”Stk.1. Finanstilsynet påser overholdelsen af denne lov og af de regler, der er udstedt i medfør af loven.

Stk.2. [Udeladt]

Stk.3. Finanstilsynet kan give påbud om berigtigelse af forhold, der er i strid med § 19, stk. 1.

Stk.4. Finanstilsynet kan give et forsikringsselskab eller en filial påbud om løbende at ajourføre sit register over forsikringsagentvirksomheder og administrationsselskaber, jf. § 27, stk. 2, og § 29, stk. 1.”

Forsikringsformidlingslovens § 50 fastlægger den personkreds, der er/kan være part i forhold til Finanstilsynets afgørelser truffet i henhold til loven:

”Som part i forhold til Finanstilsynet anses alene de af §§ 4 og 26, § 27, stk. 4, § 28, stk. 3, § 36, stk. 2, § 37, stk. 3, og § 41 omfattede virksomheder og personer, som Finanstilsynets afgørelse truffet i medfør af denne lov eller regler udstedt i medfør af loven retter sig mod, jf. dog stk. 2.

Stk.2. Som part i forhold til Finanstilsynet, for så vidt angår den del af sagen, som vedrører den pågældende, anses desuden

1) den, der driver forsikringsmæglervirksomhed uden tilladelse, jf. § 4,

2) en virksomhed eller en person, som ansøger om tilladelse til at udøve forsikrings- eller genforsikringsmæglervirksomhed, jf. §§ 5-7 og 26,

3) et medlem af en virksomheds bestyrelse eller direktion eller den eller de personer i virksomheden, der er ansvarlige for forsikringsformidlingen, når tilsynet nægter en virksomhed tilladelse til at udøve forsikrings- og genforsikringsmæglervirksomhed eller inddrager en sådan tilladelse, jf. § 5, stk. 1, og § 22, stk. 1, nr. 4,

4) den, som overtræder lovens forbud mod i en virksomheds navn eller betegnelse at benytte ord, der er omfattet af forsikrings- eller genforsikringsmæglervirksomheders eneret til navn, jf. §§ 11 og 26, og

5) en fysisk eller juridisk person, som Finanstilsynet kræver oplysninger af til bedømmelse af, om denne er omfattet af bestemmelserne i denne lov, jf. § 47, stk. 2.”

Forsikringsformidlingslovens § 53 fastlægger den personkreds, der er klageberettiget i forhold til de af Finanstilsynet efter loven truffne afgørelser:

”Afgørelser truffet af Finanstilsynet i henhold til loven eller regler udstedt i medfør af loven kan af den, som afgørelsen retter sig imod, indbringes for Erhvervsankenævnet senest 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende.”

Forsikringsformidlingslovens § 19, stk. 1 har følgende ordlyd:

”Stk. 1. Forsikringsmæglervirksomhed skal drives i overensstemmelse med redelig forretningsskik og god praksis inden for virksomhedsområdet.”

Bestemmelsen er fuldstændigt enslydende med § 43, stk. 1, i lov om finansiel virksomhed. Fra forarbejderne til denne bestemmelse skal følgende fremhæves:

”Finanstilsynets afgørelser kan af den, som afgørelsen retter sig mod, indbringes for Erhvervsankenævnet.

Sager, hvori privatpersoner ønsker, at der træffes afgørelse af en konkret formueretlig tvist, dvs. angående et spørgsmål af økonomisk betydning, skal som hidtil behandles af de private finansielle ankenævn. Erhvervsdrivende kan som i dag indbringe sådanne sager for domstolene. I det omfang Finanstilsynet modtager sådanne klagesager, meddeles dette klageren.

Finanstilsynet påser alene overholdelsen af de offentligretlige regler og foretager en generel vurdering af, om de finansielle virksomheders aftaler og vilkår overfor kunderne er i overensstemmelse hermed.

Den civilretlige vurdering ligger udenfor det lovmæssige tilsynsområde.

En overtrædelse af de offentligretlige regler om god skik indebærer eksempelvis ikke uden videre, at den konkrete aftale mellem den finansielle virksomhed og kunden er ugyldig eller uvirksom. En sådan vurdering af aftalen må som hidtil henvises til afgørelse ved et af de finansielle ankenævn eller indbringes for de almindelige domstole.”

3. Finanstilsynets vurdering

Indledningsvist bemærkes, at der ikke under sagen er truffet afgørelse efter forsikringsformidlingsloven i forhold til klager.

Klager har gjort Finanstilsynet opmærksom på forhold ved B I/S' virksomhed, der kunne være i strid med forsikringsformidlingslovens regler og Finanstilsynet har på denne baggrund – ved brev af 11. juli fremlagt som bilag F – truffet afgørelse efter forsikringsformidlingsloven i forhold til B I/S.

Finanstilsynets brev af 12. juli 2011 til klagers advokat indebærer alene en orientering om Finanstilsynets tiltag over for B I/S i anledning af de forhold, som klager v/ advokat A har gjort opmærksom på.

Finanstilsynets brev af 12. juli 2011 til klagers advokat er ikke en afgørelse; i overensstemmelse hermed indeholder tilsynets brev til klager af 12. juli 2011 ikke en klagevejledning.

Finanstilsynets kompetence efter forsikringsformidlingsloven retter sig mod at føre tilsyn med forsikringsformidlingsvirksomheder. Som anført i Finanstilsynets brev til klagers advokat af 12. juli 2011 behandler Finanstilsynet ikke konkrete tvister mellem en forsikringsmægler og dennes kunder, men påser alene, at forsikringsformidlingsvirksomheder efterlever lovgivningens krav og udviser en adfærd, der er i overensstemmelse med god skik.

Klager omfattes ikke af personkredsen, der efter forsikringsformidlingslovens § 50 betragtes som parter i forhold til Finanstilsynet afgørelse.

Da forsikringsformidlingslovens § 53 alene hjemler klageadgang for den, ”som afgørelsen retter sig imod” er klager ikke klageberettiget og sagen skal derfor afvises.

...”

Advokat A har ved skrivelse af 14. oktober 2011 yderligere bemærket:

” ...

Finanstilsynets afgørelse af 11.07.2011 indeholder en afgørelse i forhold til de konkrete klagepunkter, som fremgår af min klients klage. Det fremgår da også af tilsynets afgørelse, at den vedrører klagen fra K ApS, og at afgørelsen er truffet på grundlag af klagen fra K ApS.

Uanset at Finanstilsynets afgørelse formelt set er adresseret til B I/S, indeholder den dog en afgørelse af min klients klage, og afgørelsen er da også fremsendt til min klient.

Det gøres derfor gældende, at afgørelsen ”.... retter sig mod” min klient, hvorfor min klient er klageberettiget i medfør af Forsikringsformidlingslovens § 53.

...”

Finanstilsynet er ved skrivelse af 28. oktober 2011 fremkommet med yderligere bemærkninger.

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 tilsyn med de myndigheder, hvis afgørelser kan påklages til ankenævnet.

Af § 50 i lov om forsikringsformidling fremgår, hvem som anses som part i forhold til de af Finanstilsynet i henhold til loven eller regler udstedt i medfør heraf truffne afgørelser:

”Som part i forhold til Finanstilsynet anses alene de af §§ 4 og 26, § 27, stk. 4, § 28, stk. 3, § 36, stk. 2, § 37, stk. 3, og § 41 omfattede virksomheder og personer, som Finanstilsynets afgørelse truffet i medfør af denne lov eller regler udstedt i medfør af loven retter sig mod, jf. dog stk. 2.

Stk.2. Som part i forhold til Finanstilsynet, for så vidt angår den del af sagen, som vedrører den pågældende, anses desuden

1) den, der driver forsikringsmæglervirksomhed uden tilladelse, jf. § 4,

2) en virksomhed eller en person, som ansøger om tilladelse til at udøve forsikrings- eller genforsikringsmæglervirksomhed, jf. §§ 5-7 og 26,

3) et medlem af en virksomheds bestyrelse eller direktion eller den eller de personer i virksomheden, der er ansvarlige for forsikringsformidlingen, når tilsynet nægter en virksomhed tilladelse til at udøve forsikrings- og genforsikringsmæglervirksomhed eller inddrager en sådan tilladelse, jf. § 5, stk. 1, og § 22, stk. 1, nr. 4,

4) den, som overtræder lovens forbud mod i en virksomheds navn eller betegnelse at benytte ord, der er omfattet af forsikrings- eller genforsikringsmæglervirksomheders eneret til navn, jf. §§ 11 og 26, og

5) en fysisk eller juridisk person, som Finanstilsynet kræver oplysninger af til bedømmelse af, om denne er omfattet af bestemmelserne i denne lov, jf. § 47, stk. 2.”

Det fremgår af § 53 i lov om forsikringsformidling, at afgørelser truffet i henhold til loven eller regler udstedt i medfør af loven kan af den, som afgørelsen retter sig imod, indbringes for Erhvervsankenævnet senest 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende.

Finanstilsynet har ved skrivelse af 11. juli 2011 over for B I/S påtalt, at forsikringsmæglervirksomheden ved at indgå aftale om at foretage skadesadministration for et forsikringselskab, som mæglervirksomheden har formidlet en forsikring til, har handlet i strid med § 17 i lov om forsikringsformidling.

K ApS er ikke part i forhold til Finanstilsynets påtale over for B I/S, jf. § 50 og ej heller klageberettiget i forhold til afgørelsen, jf. § 53.

Ankenævnet afviser derfor klagen.

Afgørelsen er i medfør af bekendtgørelse nr. 1154 af 18. december 1994 om Erhvervsankenævnet § 8, stk. 1, truffet af ankenævnets formand.

6) Kendelse af 26. juni 2012 (J.nr. 2011-0025935)

Tiltrådt tilsynets afslag på ansøgning om tilladelse til at udøve skades- og genforsikringsmægling.

Forsikringsformidlingslovens § 9, stk. 4.

(Lise Høgh, Ingrid Henriksen og Steen Mejer)

Ved skrivelse af 9. november 2011 har K1 klaget over, at Finanstilsynet ved skrivelse af 1. november 2011 har afslået en ansøgning om tilladelse til at udøve skades- og genforsikringsmægling efter forsikringsformidlingslovens § 9, stk. 4.

Sagens omstændigheder:

I Finanstilsynets afgørelse af 1. november 2011 hedder det:

”Afslag på ansøgning om tilladelse som ansat skadesforsikringsmægler og genforsikringsmægler indenfor skadesforsikring

Afgørelse

Finanstilsynet kan ikke på det nuværende grundlag give dig tilladelse som skadesforsikringsmægler og genforsikringsmægler indenfor skadesforsikring i henhold til § 7, stk. 1, nr. 2, jf. § 9, stk. 2 i lov om forsikringsformidling.

Baggrund

Finanstilsynet har behandlet din ansøgning af 8. marts 2011 vedrørende tilladelse til som ansat at udøve skadesforsikringsmægling og genforsikringsmægling indenfor skadesforsikring i medfør af § 4, stk. 2, jf. § 9, stk. 4 i lov om forsikringsformidling, jf. lovbekendtgørelse nr. 930 af 18. september 2008.

Med din ansøgning har du vedlagt dokumentation for, at du har gennemført Forsikringsakademiets erhvervsassurandøruddannelse i 1979.

Du har endvidere i din ansøgning angivet, at du har været ansat, som erhvervsassurandør i A[forsikringsselskab] i perioden 1975-1979, som underdirektør/storkundechef i B[forsikringsselskab]/C[forsikringsselskab] i perioden 1979-1988, som forsikringsmæglerassistent (medejer med 49 %) ved D[forsikringsselskab] i perioden 1988-1990, og siden 1990 som underdirektør hos E A/S [forsikringsselskab].

Finanstilsynets vurdering

Baggrunden for afslaget er en samlet vurdering af Deres forhold i relation til teoretisk uddannelse som praktisk viden om forsikringsmægling.

Finanstilsynet kan jf. lovens § 9, stk. 4 give tilladelse til personer, uanset om personen ikke opfylder uddannelseskravene i § 9, stk. 1 og 2, samt regler fastsat i medfør heraf i bekendtgørelse nr. 825 af 3. juli 2007 om forsikringsformidlers uddannelse (herefter uddannelsesbekendtgørelsen).

Af bemærkningerne til § 9, stk. 4 fremgår det blandt andet, at Finanstilsynet ved den konkrete vurdering af muligheden for dispensation skal lægge vægt på, om personen har en anden teoretisk og praktisk uddannelse, der bedømmes at kunne ligestilles med de krav, der er fastsat i medfør af lovens § 9, stk. 2.

Det er Finanstilsynets praksis ved vurderingen af om en ansøger kan meddeles dispensation til forsikringsmægling at lægge vægt på om ansøgers teoretiske uddannelse giver ansøger en tilstrækkelig teoretisk viden og indsigt inden for forsikringsmægling.

For så vidt angår din teoretiske uddannelse finder Finanstilsynet i medfør af § 9, stk. 4, at disse teoretiske kompetencer er tilstrækkelige til at opfylde de teoretiske krav i uddannelsesbekendtgørelsen, jf. bekendtgørelse nr. 825 af 3. juli 2007 om forsikringsformidlers uddannelse.

For at opnå en dispensation skal der imidlertid foreligge en situation, hvor ansøgers "anden relevante" uddannelse er suppleret med en ganske langvarig ansættelse i såvel forsikringsbranchen og som ansat i en forsik-

ringsmæglervirksomhed, hvor de specifikke forsikringstekniske kompetencer og forsikringsmægling i praksis erhverves.

Der skal således en kombination til af en ”anden relevant” teoretisk uddannelse sammenholdt med en langvarig ansættelse i både forsikringsbranchen og hos en forsikringsmæglervirksomhed for at kunne kompensere for at ansøgers teoretiske uddannelse ikke indeholder de specifikke forsikringstekniske elementer, som er indeholdt i forsikringsmægleruddannelsen.

Finanstilsynet vurderer, at din erfaring hos forsikringsbranchen er tilstrækkelig og tidssvarende.

Finanstilsynets finder derimod at den praktiske erfaring som ansat i en forsikringsmæglervirksomhed du har erhvervet, ligger så langt tilbage i tid, at du efter tilsynets vurdering ikke vil kunne tilrettelægge og gennemføre forsikringsmægling på betryggende vis på baggrund af den erfaring, som du opnåede fra 1988-1990. Denne erfaring skal kunne ligestilles med de krav, der er fastsat i medfør af lovens § 9, stk. 2, hvorfor Finanstilsynet ikke kan godkende en erfaring der ligger mere end 21 år tilbage.

...”

I klageskrivelsen af 9. november 2011 har K1 anført:

”...

Jeg er meget overrasket over afslaget [om dispensation fra uddannelseskravet som forsikringsmægler] specielt da det ikke er mine faglige kvalifikationer men udelukkende en forældelse af mine erfaringer som tidligere medindehaver og ansat i en forsikringsmæglervirksomhed der ligger til grund or afslaget ...

Ydermere har Finanstilsynet i deres afgørelse ikke taget hensyn til (som jeg anfører i min ansøgning) at jeg gennem mange år har været vort selskabs forsikringsrådgiver for en række af landets største virksomheder, et arbejde jeg stadig har ansvaret for. Blandt disse virksomheder indgår bl.a.:

F [virksomhed], G [virksomhed], H [virksomhed], I [virksomhed], J [virksomhed], K [virksomhed], L [virksomhed], M [virksomhed], N [virksomhed] m.v.

Eneste forskel på min og forsikringsmæglerens rolle i forhold til kunderne er at jeg repræsenterer et enkelt selskab (E [forsikringselskab]) og kan som sådan kun rådgive omkring egne produkter, forsikringsmægleren repræsenterer de selskaber han har aftale med og dækker derfor et bredere produktsortiment – men rådgivningen finder sted på samme grundlag og oftest med samme resultat.

Derfor må jeg afvise Finanstilsynets opfattelse om ”ikke at kunne tilrettelægge og gennemfører forsikringsmægling på betryggende vis” som en misforståelse, mener at jeg gennem mine mange års arbejde med succesfuld rådgivning af erhvervsvirksomheder (oftest i konkurrence med forsikringsmæglere) har bevist mine kvaliteter som professionel forsikringsrådgiver.

...”

I anledning af klagen har Finanstilsynet i en redegørelse af 19. december 2011 udtalt:

” ...

1. Sagsfremstilling

Ved brev af 2. februar 2011 rettede K1 (herefter klager) henvendelse til Finanstilsynet, idet klager ønskede at ansøge om dispensation fra det i forsikringsformidlingsloven indeholdte uddannelseskra­v til forsikringsmæglere.

Der pågik efterfølgende kontakt mellem Finanstilsynet og klager med henblik på at opnå fyldestgørende dispensationsansøgning.

Den 14. april 2011 modtog Finanstilsynet ansøgningsskema, dokumentation vedr. uddannelse og straffeattest fra klager.

Ansøgningsskemaet var dateret den 8. marts 2011 men først indsendt den 14. april 2011.

Klager søgte om tilladelse i medfør af § 9, stk. 4 i forsikringsformidlingsloven, der giver Finanstilsynet hjemmel til at meddele tilladelse som forsikringsmægler, uanset at ansøgeren ikke opfylder betingelserne angivet i forsikringsformidlingslovens § 9, stk. 1 og 2.

Efter dette tidspunkt og frem til midt i september 2011 var klager i løbende dialog med Finanstilsynet. Årsagen var, at klager endnu ikke havde bestemt sig for, om klager ønskede at være selvstændig forsikringsmægler eller arbejde som ansat forsikringsmægler i en forsikringsmægler­virksomhed.

Klager var indforstået med, at Finanstilsynets behandling af ansøgningen afventede klagers beslutning om på hvilken måde klager ønskede at bruge en eventuel tilladelse. Ansøgningsprocessen er forskellig alt efter, om man ønsker at blive ansat eller selvstændig forsikringsmægler, blandt andet i forhold til hvilke ansøgningsskemaer og bilag der skal indsendes til Finanstilsynet.

Afslutningsvis ønskede klager, at Finanstilsynet skulle behandle den allerede indsendte dispensationsansøgning om tilladelse som ansat forsikringsmægler.

Finanstilsynet meddelte herefter i brev af 1. november 2011 klager afslag på ansøgningen om dispensation.

Finanstilsynet anførte i sit afslag, at klagers erfaring som ansat i forsikringsmæglerbranchen vurderes at ligge så langt tilbage i tid, at klager ikke skønnes at kunne tilrettelægge og gennemføre forsikringsmægling på betryggende vis på baggrund af den erfaring, som klager opnåede i 1988-1990 som ansat i en forsikringsmæglervirksomhed, jf. § 7, stk. 1, nr. 2 og § 9, stk. 2 i lov om forsikringsformidling.

Klager anfører i sin klage til Erhvervsankenævnet, at Finanstilsynet ved sin afgørelse udelukkende henviser til en forældet erfaring fra forsikringsmæglerbranchen, og således ikke tager hensyn til klagers erfaring fra forsikringsbranchen som forsikringsrådgiver ved E A/S[forsikringsselskab] i mange år.

2. Retlig baggrund

Det følger af § 4 i lov om forsikringsformidling, at virksomheder og ansatte, der udøver forsikringsmæglervirksomhed, skal have tilladelse her til af Finanstilsynet. Tilladelsen skal sikre, at forsikringsmæglererhvervet udøves af virksomheder og ansatte, der over for Finanstilsynet kan dokumentere at leve op til de krav som loven stiller, herunder bl.a. krav om egnethed og hæderlighed, uddannelse mv.

Forsikringsmæglervirksomhed er i lov om forsikringsformidling § 2, nr. 1 defineret som: ”Den aktivitet, der består i at yde kunden rådgivning på basis af en analyse af et så stort antal af de på markedet disponible forsikringsløsninger som muligt, og den aktivitet, der består i at præsentere kunden for forsikringsløsninger fra et eller flere forsikringsselskaber, uden at der er indgået udtrykkelig aftale med forsikringsselskaberne herom”.

Ifølge lovens § 9, stk. 2, skal personer, som søger om tilladelse som forsikringsmægler besidde en teoretisk uddannelse og praktisk kunnen om forsikringsmæglervirksomhed.

Finanstilsynet har i bekendtgørelse nr. 825 af 3. juli 2007 om forsikringsformidlers uddannelse (uddannelsesbekendtgørelsen) fastsat nærmere krav til en forsikringsmæglers teoretiske og praktiske kunnen.

Finanstilsynet kan, jf. lovens § 9, stk. 4, give tilladelse til personer, uanset om personen opfylder uddannelseskravene i § 9, stk. 1 og 2, samt regler fastsat i medfør heraf (uddannelsesbekendtgørelsen).

Bemærkningerne til § 9, stk. 4 giver mulighed for at give tilladelse til en person, som har en anden teoretisk og praktisk uddannelse, der bedømmes at kunne ligestilles med de krav, der er fastsat i medfør af § 9, stk. 2. Finanstilsynets mulighed for at give tilladelse i medfør af § 9, stk. 4 sker efter en konkret vurdering af ansøgerens samlede forhold.

Af bemærkningerne til § 9, stk. 4 fremgår blandt andet følgende:

”Stk. 4 viderefører endvidere den gældende mulighed for, at Finanstilsynet kan undtage fra de fastsatte krav til uddannelse. En person kan få tilladelse, såfremt den pågældende har en anden teoretisk og praktisk uddannelse, der bedømmes at kunne ligestilles med de krav, der i medfør af stk. 2 er fastsat. Finanstilsynets mulighed for at give tilladelse til personer skal ske efter en konkret bedømmelse af personens samlede forhold.

Ved afgørelsen vil Finanstilsynet bl.a. lægge vægt på, om personen vil kunne varetage sit hverv over for kunden på betryggende vis. I vurderingen vil blandt andet indgå, om ansøgeren ved langvarig ansættelse i flere forskellige forsikringselskaber og forsikringsmæglervirksomheder eller i andre virksomheder, hvor ansøgeren har arbejdet med forsikring, har haft arbejdsopgaver, som ligger tæt op ad de arbejdsopgaver, som en forsikringsmægler varetager. Ansøgeren skal således have beskæftiget sig med direkte kundebetjening.

Der vil desuden blive lagt vægt på, om ansøgeren har en uddannelsesmæssig baggrund, som har givet denne en tilstrækkelig forsikringsmæssig viden og indsigt. I uddannelsen som eksamineret erhvervsassurandør ligger eksempelvis en del moduler, som er fælles med modulerne på en egentlig uddannelse som forsikringsmægler, og denne uddannelse kan derfor i det konkrete tilfælde give grundlag for dispensation, hvis de øvrige forudsætninger er opfyldt.

Der kan også blive tale om dispensation, hvis personen har en anden teoretisk og praktisk uddannelse, som modsvarer de krav, der stilles til forsikringsmæglernes uddannelse. Det kunne være en advokat eller revisor, som ønsker tilladelse til at udøve forsikringsmæglervirksomhed, og som kan dokumentere, at den pågældende gennem praktisk erfaring og relevant efteruddannelse må antages at være på et uddannelsesniveau, der kan sidestilles med det, der kræves efter forsikringsmægleruddannelsen.”

Finanstilsynet anlægger generelt en restriktiv praksis for dispensationer efter § 9, stk. 4, idet lovgivers intention om at styrke forsikringsmæglererhvervets uddannelsesmæssige kompetencer tillægges betydelig vægt, ikke mindst af hensyn til beskyttelsen af kundens interesser. Hertil kommer et ønske fra forsikringsmæglerernes egne interesseorganisationer om at højne erhvervets uddannelsesniveau.

3. Erhvervsankenævnets kendelser

Erhvervsankenævnet afsagde i 2009 kendelser i to sager, hvor klagerne havde fået afslag fra Finanstilsynet på ansøgning om tilladelse som forsikringsmægler, fordi Finanstilsynet vurderede, at de ikke opfyldte kravene i lovens § 9, stk. 4 til at få dispensation. Der henvises til ankenævnets j. nr. ... [..... og].

I de pågældende klagesager fandt ankenævnet, ”efter en konkret bedømmelse af klagernes samlede forhold, at disse kan ligestilles med de krav, der er fastsat i medfør af lovens § 9, stk. 2, og at klagerne derfor bør gi-

ves tilladelse til at være forsikringsmægler, jf. forsikringsformidlingslovens § 9, stk. 4”.

Finanstilsynet har som konsekvens af de afsagte kendelser fra ankenævnet revurderet den hidtidige dispensationspraksis.

Finanstilsynet har efterfølgende modtaget 43 dispensationsansøgninger. I disse sager har Finanstilsynet meddelt 25 tilladelser og 18 afslag på dispensation.

Finanstilsynet har i disse sager fulgt de retningslinjer, som kan udledes af ankenævnets praksis.

Finanstilsynet lægger vægt på, om ansøgers teoretiske samfundsfaglige uddannelse er af en sådan karakter, at den sammenholdt med en langvarig beskæftigelse i forsikringsbranchen og forsikringsmæglerbranchen samlet set vurderes, at kunne ligestilles med forsikringsmægleruddannelsens teoretiske og praktiske indhold, således at ansøger derfor vurderes at kunne varetage sit hverv over for kunden på betryggende vis.

Erhvervsankenævnet stadfæstede i 2010 et af Finanstilsynet afgivet afslag på dispensation. Der henvises til ankenævnets **j. nr.-.....**

I den pågældende sag vurderede Finanstilsynet, at klager endnu ikke havde erhvervet tilstrækkelig praktisk erfaring om forsikringsmægling som ansat 2,5 år i et forsikringselskab og 2,5 år i en forsikringsmæglervirksomhed til at kunne tilrettelægge og gennemføre forsikringsmægling på betryggende vis.

4. Finanstilsynets vurdering og bemærkninger til klagerens anbringender

Finanstilsynet finder fortsat - af de grunde der er anført i tilsynets afslag af 1. november 2011 - at klager ikke opfylder betingelserne for at få tilladelse som forsikringsmægler hverken efter § 9, stk. 2 eller efter reglen i § 9, stk. 4.

Klager har i sin klage til Erhvervsankenævnet gjort gældende, at Finanstilsynet alene henviser til at klagers erfaring fra forsikringsmæglerbranchen er forældet, og således ikke tager hensyn til klagers erfaring fra forsikringsbranchen som forsikringsrådgiver ved E A/S[forsikringselskab] i mange år.

Finanstilsynet skal i henhold til ankenævnets tidligere kendelser vurdere om ansøgers samlede forhold kan ligestilles med opfyldelse af kravene til såvel teoretisk som praktisk viden om forsikringsmægling, som fremgår af uddannelsesbekendtgørelsen.

Finanstilsynet har foretaget en sådan vurdering.

Klager har i ansøgningen oplyst at have bestået erhvervsassurandøreksamen. Efter Finanstilsynets dispensationspraksis vil denne uddannelse

kunne ligestilles med den teoretiske del af forsikringsmægleruddannelsen.

Det forudsættes dog, at denne teoretiske uddannelse er suppleret med praktisk erfaring om forsikringsmægling, som erhverves ved en langvarig ansættelse i forsikringsmæglervirksomheder og i forsikringsselskaber med arbejdsopgaver, der ligger tæt op ad praktisk forsikringsmægling.

At klager har været forsikringsrådgiver i ét forsikringsselskab betyder at klagers arbejdsopgaver har bestået i kun at anbefale dette forsikringsselskabs produkter. Klager har derfor ikke praktisk erfaring i på baggrund af et så stort antal af de på markedet disponible forsikringsløsninger som muligt at sammenholde forskellige forsikringsselskabers produkter, og som uvildig rådgiver derefter anbefale kunden den mest fordelagtige løsning.

Klager har derfor ikke tilegnet sig praktisk erfaring med at tilrettelægge, forestå og indhente tilbud fra flere forsikringsselskaber. Denne aktivitet udgør en vigtig og for forsikringsmæglererhvervet særegen ekspertise.

Når ansøger ikke har gennemført den krævede teoretiske uddannelse som forsikringsmægler, men derimod har en anden teoretisk uddannelse, skal der en langvarig ansættelse i både forsikringsselskaber og forsikringsmæglervirksomheder til for at opnå den praktiske kunnen om forsikringsmægling, som Finanstilsynet vurderer, er nødvendig for at kunne gennemføre forsikringsmægling på betryggende vis.

Finanstilsynet vurderer således, at klagers 2-årige erfaring som forsikringsmæglerassistent, der ligger mere end 21 år tilbage, ikke kan sidestilles med de krav der med virkning fra 1. januar 2000 er fastsat i medfør af lov om forsikringsformidling i § 9, stk. 2.
...”

I skrivelse af 29. december 2011 har K1 yderligere anført:

”...

Jeg er overrasket (og lidt skuffet) over Finanstilsynets redegørelse og svar – jeg synes at flere konklusioner baserer sig på forkerte oplysninger.

Når jeg læser redegørelsen sidder jeg tilbage med opfattelsen af at Finanstilsynet ikke er helt på omdrejningshøjde med hvordan rådgivning af virksomheder finder sted her i 2011.

Lad mig starte med uklare oplysninger.

Jeg har aldrig været ansat som forsikringsmæglerassistent.

Jeg var i 2 år medindehaver/direktør (ejerandel 49 %) og forsikringsmægler i D [forsikringsselskab] i O [forsikringsselskab] hvor jeg rådgav

en række af landets større industrivirksomheder og samtidig var chef for et antal forsikringsmæglere.

Finanstilsynet anfører: At klager har været forsikringsrådgiver i (kun) 'et forsikringsselskab og derfor ikke har praktisk erfaring i markedets disponible forsikringsløsninger.

Det er forkert.

Jeg har forud for min ansættelse i E [forsikringsselskab] i 1991 arbejdet som forsikringsrådgiver/Industriassurandør og salgschef

A [forsikringsselskab] (1976 — 1979)

C [forsikringsselskab] (1979 — 1982)

B [forsikringsselskab] (1982 — 1987)

Og som nævnt i D [forsikringsselskab] (1987 — 1991) og siden 1991 i E [forsikringsselskab].

I 1981 blev jeg udnævnt til kontorchef i C og i 1985 til underdirektør i B — samme charge jeg har i E.

I alle årene har jeg haft ansvar for salg, service og rådgivning med direkte kontakt til flere af landets største virksomheder.

Jeg bliver lidt bekymret over at læse i redegørelsen at Finanstilsynet lægger manglende praktisk erfaring i håndtering af markedets disponible forsikringsløsninger og produkter til grund for vurderingen.

Som mangeårig underviser og censor på P [uddannelsesinstitution] har jeg undervist et stort antal assurandører (hvoraf en del nu er forsikringsmæglere) om vigtigheden i at tage udgangspunkt i kundens behov og med kunden blive enige om hvilke forsikringsløsninger der skal gælde og herefter udarbejde tilbud på de valgte løsninger.

Netop gennem mit virke på P [uddannelsesinstitution] har jeg opnået godt kendskab til de forskellige forsikringsselskabers produkter da deltagerne på de moduler jeg underviser i kommer fra alle forsikringsselskaber.

Ydermere har jeg i mit daglige arbejde ansvaret for en række kundeforhold hvor forsikringsmægler er involveret hvilket betyder at jeg modtager de pågældende forsikringsmæglers udbudsmateriale og kan her se hvilke vilkår og betingelser der er gældende i hvilke forsikringsselskaber.

Som professionel rådgiver kender man markedets muligheder, ved selvfølgelig hvordan produkterne kan "strikkes" sammen og rådgiver ikke om forsikringsløsninger der ikke kan afdækkes.

Jeg og alle der arbejder professionelt med forsikringsrådgivning kender naturligvis i forvejen de forskellige forsikringsselskabers produkter — specielt der hvor produkterne afviger fra standard.

Jeg ville ikke kunne løse min opgave som forsikringsrådgiver uden at kende mit marked og konkurrenternes produkter ned til mindste detalje.

I det videre forløb er det så en mindre detalje at indhente tilbud på de valgte forsikringsløsninger og/eller placere dem i et forsikringsselskab — en opgave der ikke kræver større faglig indsigt.

Det kræver gode kontakter til forsikringsselskabernes mæglerafdelinger men ikke detailkendskab til det enkelt forsikringsselskabs produkter.

Nogle få nicheselskaber beskæftiger sig med produkter der er mere branchespecifikke (F.eks. Q [virksomhed] og R [virksomhed] der ligesom E [forsikringsselskab] forsikrer museer og gallerier) hvilket stiller krav til rådgiver om at sætte sig godt ind i denne type virksomheds forsikringsbehov.

Der kan være marginale forskelle i forsikringsvilkår men oftest opstår forskellene først ved kundens (og rådgivers) krav til mere specifikke forsikringsløsninger.

Finanstilsynet skriver et sted at min Erhvervsassurandøreksamen kan ligestilles med den teoretiske del af forsikringsmægleruddannelsen — en uddannelse der dog skal suppleres med praktisk erfaring om forsikrings— mægling:

Som erhverves ved en langvarig ansættelse i forsikringsmæglervirksomheder og i forsikringsselskaber med opgaver der ligger tæt op ad praktisk forsikringsmægling.

Jeg synes jeg til overmål opfylder dette krav, men har nok ikke været god nok til at få det formidlet til Jer og Finanstilsynet.

Det samme gør sig gældende omkring Finanstilsynets opfattelse af:

Klager har derfor ikke tilegnet sig praktisk erfaring med at tilrettelægge, forestå og indhente tilbud fra flere forsikringsselskaber.

Jamen – selvom jeg ser de fleste af konkurrenternes tilbud så indhenter jeg naturligvis ikke selv tilbud hos konkurrenterne. Jeg indhenter tilbud i det selskab jeg er ansat i ligesom jeg gjorde det i B[forsikringsselskab], C[forsikringsselskab], A[forsikringsselskab] og hos D[forsikringsselskab], og det gør jeg på basis af en behovsanalyse jeg selv eller vore sælgere og/eller forsikringsmæglere har udarbejdet.

Som nævnt andet sted er det at indhente tilbud hos forsikringsselskaberne blot en mindre detalje der ikke stiller de store krav til faglighed — i

mæglervirksomhederne jeg samarbejder med varetages dette arbejde typisk af en assistent uden den store forsikringsfaglige indsigt.

Jeg har udover mine salgsopgaver siden 1980 været ansvarlig for vort S [branchenetværk] — et samarbejde og medlemskab jeg også havde ansvaret for i B og derfor kunne tage med til E[forsikrings-selskab]. S tæller forsikrings-selskaber i alle europæiske lande samt USA og Østen.

At jeg nævner dette skyldes at jeg i de mange år (både direkte og sammen med forsikringsmæglere) placeret forsikringsløsninger for danske virksomheder med udenlandske aktiviteter.

Jeg er godt kendt i forsikringsbranchen og vil ikke have problemer at etablere samarbejde med de forsikrings-selskaber jeg eller kunderne ønsker at gøre brug af.

Min ansøgning gælder en godkendelse som ansat forsikringsmægler i forsikringsmæglervirksomhed.

Oprindelig ønskede jeg godkendelse som selvstændig forsikringsmægler men da jeg ikke var helt afklaret omkring min fremtid og samtidig fik opfattelsen af at det var lettere at opnå tilladelsen som ansat end som selvstændig valgte jeg at ændre ansøgningen.

Trods jobtilbud er jeg stadig lidt usikker på om det skal være det ene eller andet, men giver en tilladelse medfør af lov om forsikringsformidling § 9, stk.4 mulighed for på et senere tidspunkt at opnå tilladelse som selvstændig forsikringsmægler uden jeg skal hele ansøgningsproceduren igennem en gang til er det helt ok med mig — i modsat fald vil jeg meget gerne om Erhvervsankenævnet, nu da Finanstilsynet selv nævner det i redegørelsen, tager stilling til om dispensation i relation til lov om forsikringsformidling § 9,stk. 2 og § 9,stk.4 kan gives som selvstændig forsikringsmægler.

...”

Finanstilsynet har i skrivelse af 22. februar 2012 bemærket:

” ...

Supplerende sagsfremstilling

K1 anfører i sit brev af 29. december 2011, at han aldrig har været ansat som forsikringsmæglerassistent.

Det er korrekt, at Finanstilsynet i sin afgørelse af 1. november 2011 ved en fejl skriver ”forsikringsmæglerassistent” i stedet for ”forsikringsmægler”. Dette forhold giver imidlertid ikke tilsynet anledning til at ændre sin vurdering af sagen.

Til orientering vedlægges som bilag A ansøgning fra K1, som blandt andet indeholder såkaldt ”Ansøgningsskema C”, der sammenholdt med

K1's oprindelige ansøgningsskrivelse (bilag A's to sidste sider) med én undtagelse fremviser den arbejdshistorik, som er gengivet i citatet ovenfor.

Sammenlignes de i K1's brev af 29. december 2011 indeholdte oplysninger vedrørende dennes arbejdshistorik med de oplysninger der fremgår af bilag A, kan det i øvrigt konstateres, at der er uoverensstemmelser mellem de af K1's afgivne oplysninger vedrørende start- og sluttidspunkt (årstallene) for dennes ansættelser. Der er dog kun tale om mindre uoverensstemmelser, der heller ikke giver tilsynet anledning til at ændre sin vurdering af sagen.

I forhold til den påklagede afgørelse bemærkes for god ordens skyld, at tilsynet selvfølgelig har lagt de oplysninger til grund som tilsynet havde fra K1 på daværende tidspunkt.

Under henvisning til en passus i tilsynets svarskrift [Finanstilsynets svarskrift side 5, 7. afsnit] af 19. december 2011, antyder K1 i sit brev af 29. december 2011, at tilsynet ved sin vurdering af sagen har lagt til grund, at klager alene har været forsikringsrådgiver i et forsikringsselskab. Dette er ikke korrekt.

Finanstilsynet har ved sin vurdering af K1's praktiske erfaringer lagt den oplyste arbejdshistorik til grund og tilsynet var således på tidspunktet for afgørelsen fuldt ud opmærksom på at K1 igennem årene har været ansat i flere forskellige forsikringsselskaber.

Finanstilsynets hensigt med den omtalte passus var at fremhæve, at K1 som ansat i specifikke forsikringsselskaber alene har haft til opgave, at anbefale dette pågældende specifikke selskabs produkter – i modsætning til hvad der er forsikringsmæglerens opgave, idet forsikringsmæglerens opgave er at yde rådgivning på basis af en analyse af flere forsikringsselskabers produkter.

Som tidligere anført fordrer en tilladelse efter forsikringsformidlingslovens § 9, stk. 4, at ansøgerens faglige og praktiske forhold berettiger hertil.

Som det fremgår af såvel den påklagede afgørelse som tilsynets svarskrift af 19. december 2011, bestrider Finanstilsynet ikke, at K1's teoretiske forhold er tilstrækkelige til at opnå tilladelse.

Baggrunden for det meddelte afslag på dispensation er K1's praktiske erfaring i forhold til arbejdet som forsikringsmægler.

Bortset fra sin ansættelse som forsikringsmægler (og medejerskabet) hos D i perioden 1988-1990 [Eller 1987-1991, jf. uoverensstemmelsen mellem det af klager oplyste i dennes brev af 29. december 2011 henholdsvis dennes ansøgning, jf. bilag A] har K1 i alle sine ansættelser kun repræsenteret ét forsikringsselskab, og dets produkter, ad gangen.

En forsikringsmæglers primære opgave er, at yde en kunde rådgivning på basis af et så stort antal af de på markedet disponible forsikringsløsninger som muligt ved at sammenholde forskellige forsikringsselskabers produkter, og som uvildig rådgiver derefter at anbefale den for kunden mest fordelagtige løsning, uafhængigt af hvilket selskab der udbyder produktet.

Som anført i tilsynets svarskrift af 19. december 2011 gælder det, at når ansøger ikke har gennemført den krævede teoretiske uddannelse som forsikringsmægler, men derimod har en anden teoretisk uddannelse, skal der en langvarig ansættelse i både forsikringsselskaber og forsikringsmæglervirksomheder til for at opnå den praktiske kunnen om forsikringsmægling, som Finanstilsynet vurderer, er nødvendig for at kunne gennemføre forsikringsmægling på betryggende vis.

Som ligeledes anført i tilsynets svarskrift vurderes K1's erfaring fra sin tid som forsikringsmægler hos D, der ligger cirka 20 år tilbage i tid, ikke at kunne sidestilles med de krav der med virkning fra 1. januar 2000 er fastsat i medfør af forsikringsformidlingslovens § 9, stk. 2.

Ansæt eller selvstændig forsikringsmægler

K1 bemærker, at ansøgningen gælder en godkendelse som ansat forsikringsmægler. Ansøgningen er i Finanstilsynet behandlet i overensstemmelse hermed.

Såfremt K1 ønsker at ansøge om dispensation til at virke som selvstændig forsikringsmægler er han selvsagt velkommen hertil.

Det skal dog i denne forbindelse bemærkes, at for at opnå en tilladelse som selvstændig forsikringsmægler er det et krav, at den for forsikringsformidlingen ansvarlige person i virksomheden opfylder betingelserne i § 8, stk. 2, og § 9, stk. 1 i forsikringsformidlingsloven.

...”

K1 har ved skrivelse af 5. marts 2012 heroverfor bemærket:

”...

Er glad for at Finanstilsynet erkender fejlen med at anføre mig som “forsikringsmæglerassistent” og ikke som det rettelig er/var nemlig “Forsikringsmægler”.

I min verden er der en afgrundsdyb forskel på de 2 funktionsbeskrivelser.

Når jeg har rodet lidt rundt i mine tidligere oplyste data vedrørende start - og sluttidspunkter i de forsikringsselskaber og den mæglervirksomhed jeg var tilknyttet så skyldes det alene at jeg i forbindelse med min fratrædelse i E havde overladt min PC til vor IT afdeling for at få kopieret og slettet en større mængde data og at dette arbejde desværre ved et uheld førte til sletning af den korrespondance jeg i denne sag har haft

med Finanstilsynet — jeg måtte derfor i mit svar henholde mig til de få noter jeg stadig havde + min hukommelse.
...”

Ankenævnet udtaler:

I henhold til forsikringsformidlingslovens § 7, stk. 1, nr. 2, er Finanstilsynets tilladelse til at udøve forsikringsmæglervirksomhed betinget af, at ansøger opfylder de fastsatte krav til teoretisk uddannelse og praktisk kunnen vedrørende forsikringsmæglervirksomhed, jf. lovens § 9, stk. 2. Af samme lovs § 9, stk. 4, fremgår imidlertid, at Finanstilsynet kan give tilladelse til at være forsikringsmægler til personer, uanset at disse ikke opfylder betingelserne i lovens § 9, stk. 2.

Af bemærkningerne til § 9, stk. 4, (lovforslag L 141 2003/2004) fremgår blandt andet:

”Stk. 4 viderefører endvidere den gældende mulighed for, at Finanstilsynet kan undtage fra de fastsatte krav til uddannelse. En person kan få tilladelse, såfremt den pågældende har en anden teoretisk og praktisk uddannelse, der bedømmes at kunne ligestilles med de krav, der i medfør af stk. 2 er fastsat. Finanstilsynets mulighed for at give tilladelse til personer skal ske efter en konkret bedømmelse af personens samlede forhold. Ved afgørelsen vil Finanstilsynet bl.a. lægge vægt på, om personen vil kunne varetage sit hverv over for kunden på betryggende vis. I vurderingen vil blandt andet indgå, om ansøgeren ved langvarig ansættelse i flere forskellige forsikringsselskaber og forsikringsmæglervirksomheder eller i andre virksomheder, hvor ansøgeren har arbejdet med forsikring, har haft arbejdsopgaver, som ligger tæt op ad de arbejdsopgaver, som en forsikringsmægler varetager. Ansøgeren skal således have beskæftiget sig med direkte kundebetjening. Der vil desuden blive lagt vægt på, om ansøgeren har en uddannelsesmæssig baggrund, som har givet denne en tilstrækkelig forsikringsmæssig viden og indsigt. I uddannelsen som eksamineret erhvervsassurandør ligger eksempelvis en del moduler, som er fælles med modulerne på en egentlig uddannelse som forsikringsmægler, og denne uddannelse kan derfor i det konkrete tilfælde give grundlag for dispensation, hvis de øvrige forudsætninger er opfyldt.

Der kan også blive tale om dispensation, hvis personen har en anden teoretisk og praktisk uddannelse, som modsvarer de krav, der stilles til forsikringsmægleres uddannelse. Det kunne være en advokat eller revisor, som ønsker tilladelse til at udøve forsikringsmæglervirksomhed, og som kan dokumentere, at den pågældende gennem praktisk erfaring og relevant efteruddannelse må antages at være på et uddannelsesniveau, der kan sidestilles med det, der kræves efter forsikringsmægleruddannelsen.”

Erhvervsankenævnet tiltræder efter en konkret bedømmelse af K1'S samlede forhold, at han ikke er meddelt tilladelse til at udøve skadesforsikringsmægling i henhold til forsikringsformidlingslovens § 9, stk. 4.

K1's erhvervsassurandøreksamen fra 1979 er således ikke en uddannelsesmæssig baggrund, som i kombination med hans relevante praktiske baggrund kan sidestilles med forsikringsmæglers teoretiske uddannelse. Erhvervsankenævnet har her ved navnlig lagt vægt på, at K1 - uanset sin ansættelse som erhvervsassurandør i ca. 4 år i forsikringsselskabet A, som underdirektør/storkundechef i ca. 9 år i B/C og som underdirektør i ca. 21 år hos E - alene har arbejdet som forsikringsmægler i perioden 1988 til 1990 eller 1987 til 1991, og altså for mere end 20 år siden.

Ankenævnet stadfæster derfor Finanstilsynets afgørelse af 1. november 2011.

7) Kendelse af 7. november 2012 (J.nr. 2012-0026847)

Afslag på ansøgning om tilladelse til at udøve skadesforsikringsmægling. Forsikringsformidlingslovens § 7, stk. 1, nr. 2 og § 9, stk. 2 og 4.
(Anders Hjulmand, Ingrid Henriksen og Steen Mejer)

Ved skrivelse af 21. februar 2012 har K klaget over, at Finanstilsynet ved skrivelse af 23. januar 2012 har afslået en ansøgning om tilladelse til at udøve skadesforsikringsmægling efter forsikringsformidlingslovens § 9, stk. 2, eller § 9, stk. 4.

Sagens omstændigheder:

I Finanstilsynets afgørelse af 23. januar 2012 hedder det:

”Afslag på ansøgning om tilladelse som ansat skadesforsikringsmægler

Finanstilsynet har behandlet Deres ansøgning af 17. januar 2012 vedrørende tilladelse til som ansat i A A/S [forsikringsmæglerselskab] at udøve skadesforsikringsmægling i medfør af § 4, stk. 2, jf. § 9, stk. 4 i lov om forsikringsformidling, jf. lovbekendtgørelse nr. 930 af 18. september 2009.

Det fremgår af ansøgningen, at De har været ansat ved B A/S [forsikringsmæglerselskab] i perioden 1990- 1996 og at De fra 1996 har været ansat i A A/S.

Det fremgår endvidere af sagen, at De har haft en midlertidig tilladelse fra Finanstilsynet i perioden 13. februar 2001 til 1. april 2005 til som ansat at udøve livs – og skadesforsikringsmægling på betingelse af, at De erhvervede bevis fra C [uddannelsesinstitution] for bestået fagplan 1 og fagplan 2- skade og liv, der udgør forsikringsmægleruddannelsen.

Finanstilsynet meddelte Dem i april 2005, at denne midlertidige tilladelse var bortfaldet med virkning fra den 1. april 2005, fordi De ikke havde indsendt bevis fra D [uddannelsesinstitution] på, at De havde bestået forsikringsmægleruddannelsen, som var en betingelse for Deres fortsatte tilladelse som forsikringsmægler.

Med Deres tidligere ansøgning af 31. januar 2000 vedlagde De udskrift fra B – Personaleudvikling til dokumentation for at have gennemgået ”B – skolens” grundkurser.

Det fremgår af Deres ansøgning af 17. januar 2012, at De ikke har indsendt dokumentation for bestået eksamen som skadesforsikringsmægler fra D, nu C. De har heller ikke indsendt bevis for anden teoretisk eksamen, som modsvarer de krav, der stilles til forsikringsmægleruddannelsen.

Det fremgår af Deres ansøgning, at ” Jeg har erhvervet min teoretiske og praktiske viden indenfor et bredt udsnit af skadesforsikring suppleret med en generel forsikringsuddannelse, samt en lang række interne og eksterne skadesforsikringskurser og seminarer.”

Finanstilsynet kan ikke på det nuværende grundlag give Dem tilladelse som skadesforsikringsmægler i henhold til § 7, stk. 1, nr. 2, jf. § 9, stk. 2 i lov om forsikringsformidling.

Forsikringsmægleruddannelsen består af såvel en teoretisk uddannelse som praktisk kunnen vedrørende forsikringsmæglervirksomhed.

Baggrunden for Finanstilsynets afslag er, at De ikke opfylder de krav til teoretisk uddannelse, som fremgår af § 3, nr. 1, jf. § 4, stk. 1 i bekendtgørelse nr. 825 af 3. juli 2007 om forsikringsformidlers uddannelse (uddannelsesbekendtgørelsen). Lov og bekendtgørelse kan ses på Finanstilsynets hjemmeside www.finanstilsynet.dk

Efter § 3, nr. 1 og 4, stk. 1 i uddannelsesbekendtgørelsen skal enhver person, der ønsker at blive skadesforsikringsmægler, gennemføre et teoretisk uddannelsesforløb inden for skadesforsikringsmægling, der sikrer, at personen kan tilrettelægge og gennemføre forsikringsmæglingen ved anvendelsen af en hensigtsmæssig arbejdsmetode og kan dokumentere, at besidde de videnelementer, der fremgår af § 4, stk. 1 og bilag 1 til bekendtgørelsen ved fremlæggelse af bevis herfor fra uddannelsesinstitutionen jf. § 5, stk. 3 i uddannelsesbekendtgørelsen.

Det er Finanstilsynets vurdering, at Deres tidligere ansættelse i forsikringsbranchen og nuværende ansættelse i forsikringsmæglerbranchen ikke kan erstatte den manglende teoretiske uddannelse efter uddannelsesbekendtgørelsen.

For så vidt angår Deres teoretiske uddannelse erhvervet via "B - skolen" finder Finanstilsynet ikke, at disse teoretiske kompetencer er tilstrækkelige til at opfylde de teoretiske krav i uddannelsesbekendtgørelsen.

Finanstilsynet kan dispensere fra de teoretiske krav i uddannelsesbekendtgørelsen, hvis en ansøger har en anden teoretisk uddannelse, der medfører, at kravene til de teoretiske forsikringsmæglerkompetencer anses opfyldt.

Dette er ikke tilfældet i Deres sag.

Finanstilsynet finder ikke i medfør af § 9, stk. 4 i lov om forsikringsformidling grundlag for at lade de fremsendte oplysninger om Deres teoretiske kompetencer træde i stedet for den i uddannelsesbekendtgørelsen fastsatte teoretiske uddannelse. Baggrunden herfor er, at De ikke har fremvist bevis på andre teoretiske kompetencer, der kan træde i stedet for den teoretiske uddannelse som forsikringsmægler som f. eks. bevis for eksamen som eksamineret assurandør.

..."

I klageskrivelsen af 21. februar 2012 har K anført:

" ...

Finanstilsynet begrundet afslaget med, at jeg efter Finanstilsynets opfattelse ikke opfylder kravene til teoretisk uddannelse, som fremgår af Bekendtgørelse nr. 825 af 3.juli 2007, om forsikringsformidlerens uddannelse (Uddannelsesbekendtgørelsen), samt at der tilsyneladende ikke er grundlag for meddelelse af dispensation efter Lov om Forsikringsformidling §9, stk. 4, idet jeg "ikke har fremvist bevis på andre teoretiske kompetencer, der kan træde i stedet for den teoretiske uddannelse som forsikringsmægler".

Finanstilsynet har ikke bestridt, at jeg opfylder kravene til praktisk erfaring jf. Lov om Forsikringsformidling §9, stk. 2.

Jeg skal derfor ved nærværende skrivelse anke den af Finanstilsynet truffene afgørelse jf. Lov om Forsikringsformidling § 53, idet jeg er af den opfattelse, at der på baggrund af min teoretiske og praktiske baggrund bør gives tilladelse efter §9, stk. 2 eller efter stk. 4.

Til brug for Deres behandling af sagen vedlægger jeg :

Ansøgning af 17.januar 2012, bilagt;
Ansøgningsskema
Straffeattest

Brev fra B / ...

Arbejdsgivererklæring fra A A/S

Finanstilsynets meddelelse af 24.januar 2012.

Uddannelse og baggrund

Jeg er forsikringsuddannet i B, hvor jeg ud over den løbende uddannelse svarende til assurandøruddannelsen bl.a. har bestået kompetenceeksamen til C (dengang D).

Jeg har siden min ansættelse i B 1.9.1990 og frem til i dag suppleret min teoretiske uddannelse gennem årene med diverse erhvervsforsikringsrelaterede kurser og seminarer.

Jeg har siden 1996 været partner på fuld tid i A A/S, hvor der serviceres et bredt udsnit af det danske erhvervsliv, herunder en lang række advokater og større erhvervsvirksomheder, med ansvar for rådgivning til disse klienter om bl.a. finansielle og professionelle risici og forsikringsprodukter, som f.eks. direktions- og bestyrelsesansvar, kriminalitetsforsikringer, professionelt ansvar, erhvervsansvar generelt samt Risk Management analyser, et bredt udsnit af erhvervsforsikringer, ejendomsforsikringer, sø- og transportforsikringer, sø-kaskoforsikringer m.m.

Jeg har således i mere end 15 år selvstændigt arbejdet med højt professionelle opgaver inden for de i bekendtgørelse nr. 825 om forsikringsmæglerens uddannelse §4 stk. 1 nævnte opgaver.

Mit arbejde hos A A/S foregår i dag under tilsyn fra selskabets forsikringsmæglere, der har det overordnede ansvar for de konkrete kunder, som jeg rådgiver.

Det er dog næppe rimeligt for hverken A A/S eller mig selv, at jeg til stadighed skal arbejde under en seniorpartner eller en øvrig partners tilsyn, på trods af min store teoretiske og praktiske forsikringserfaring, og da klienter i stigende omfang stiller krav til direkte rådgivning, har jeg fundet det nødvendigt at søge om tilladelse til at udøve forsikringsmæglervirksomhed, som partner i A A/S uden først at skulle gennemgå en både tids- og ressourcekrævende uddannelse på C.

Anbringender

Jeg tillader mig at anke meddelelsen, idet der ikke efter min opfattelse er foretaget en konkret vurdering af mine teoretiske kompetencer i henhold til Lov om Forsikringsformidling §9, stk.2 og stk. 4.

Der er alene foretaget en undersøgelse af, hvorvidt jeg har gennemført den i Uddannelsesbekendtgørelsen angivne uddannelse eller ej og med særlig henvisning til at skulle bestå en eksamen.

Det er min opfattelse af min teoretiske viden, min tidligere forsikringsuddannelse og min løbende forsikringsuddannelse og virke i A A/S net-

op imødekommer de faglige emner, som forlanges til Forsikringsmægler eksamen og burde være tilstrækkelig dokumentation for, at jeg teoretisk er klædt på til de ledelses- og arbejdsopgaver, jeg dagligt udfører.

Finanstilsynet kræver, at jeg skal gennemgå hele uddannelsen som skadesforsikringsmægler, for at tilsikre en forsvarlig forsikringsmægling.

Det er præcis, hvad jeg til dagligt udfører og som nævnt har udført i A A/S i mere end 15 år, uden anmærkninger fra mine fortsatte.

Jeg skal følgelig indstille til Erhvervsankenævnet, at den af Finanstilsynet truffene afgørelse omstødes og at jeg meddeles tilladelse i medfør af §9, stk. 2 eller efter stk. 4.”

I anledning af klagen har Finanstilsynet i en redegørelse af 17. april 2012 udtalt:

” ...

2. Afgørelsens retlige grundlag

Lov om forsikringsmæglervirksomhed nr. 238, af 21. april 1999 trådte i kraft den 1. januar 2000.

Af § 34, i lov om forsikringsmæglervirksomhed fulgte en overgangsordning, der omfattede personer, som inden lovens ikrafttræden den 1. januar 2000 havde udøvet forsikringsmægling. Disse personer kunne, hvis de inden den 1. april 2000 havde indsendt en ansøgning til Finanstilsynet, opnå en midlertidig tilladelse som forsikringsmægler.

De, der i medfør af ordningen blev givet en midlertidig tilladelse, skulle efterfølgende indsende dokumentation for at have gennemgået og bestået det relevante uddannelsesforløb, der fremgik af bekendtgørelse nr. 909 af 1. december 1999 om den praktiske og teoretiske uddannelse til forsikringsmægler [Bekendtgørelsen er senest ændret ved bekendtgørelse nr. 825, af 3. juli 2007, se nedenfor.]. Såfremt behørig dokumentation ikke blev indsendt inden den 1. april 2005, bortfaldt den midlertidige tilladelse.

Lov om forsikringsmæglervirksomhed ændrede ved lov nr. 503 af 7. juni 2001 navn til lov om forsikringsformidling.

Det følger af § 4, i lov om forsikringsformidling, at virksomheder og ansatte, der udøver forsikringsmæglervirksomhed, skal have tilladelse her til af Finanstilsynet.

Af lov om forsikringsformidling §§ 7-9 fremgår, hvilke krav der skal være opfyldt, for at man kan opnå tilladelse til at udøve forsikringsmægling, herunder krav om uddannelse. Kravene om uddannelse gælder også for personer, der som klager er partner i en forsikringsmæglervirksomhed, når partneren skal udøve aktivitet som forsikringsmægler.

Finanstilsynet har, jf. ovenfor, med hjemmel i lov om forsikringsformidling § 9, stk. 2, udstedt bekendtgørelse om forsikringsformidlers uddannelse (uddannelsesbekendtgørelsen), der nærmere definerer, hvilke krav der stilles til forsikringsmægleres teoretiske uddannelse og praktiske kunnen.

Af lov om forsikringsformidling § 9, stk. 4, følger en dispensationsadgang, hvorefter Finanstilsynet kan meddele en ansøger tilladelse som forsikringsmægler, uagtet at personen ikke opfylder de uddannelsesmæssige krav, der er fastsat i medfør af § 9, stk. 2.

Af bemærkningerne til § 9, stk. 4, fremgår blandt andet følgende:

Stk. 4 viderefører endvidere den gældende mulighed for, at Finanstilsynet kan undtage fra de fastsatte krav til uddannelse. En person kan få tilladelse, såfremt den pågældende har en anden teoretisk og praktisk uddannelse, der bedømmes at kunne ligestilles med de krav, der i medfør af stk. 2 er fastsat. Finanstilsynets mulighed for at give tilladelse til personer skal ske efter en konkret bedømmelse af personens samlede forhold.

Ved afgørelsen vil Finanstilsynet bl.a. lægge vægt på, om personen vil kunne varetage sit hverv over for kunden på betryggende vis. I vurderingen vil blandt andet indgå, om ansøgeren ved langvarig ansættelse i flere forskellige forsikringsselskaber og forsikringsmæglervirksomheder eller i andre virksomheder, hvor ansøgeren har arbejdet med forsikring, har haft arbejdsopgaver, som ligger tæt op ad de arbejdsopgaver, som en forsikringsmægler varetager. Ansøgeren skal således have beskæftiget sig med direkte kundebehandling.

Der vil desuden blive lagt vægt på, om ansøgeren har en uddannelsesmæssig baggrund, som har givet denne en tilstrækkelig forsikringsmæssig viden og indsigt. I uddannelsen som eksamineret erhvervsassurandør ligger eksempelvis en del moduler, som er fælles med modulerne på en egentlig uddannelse som forsikringsmægler, og denne uddannelse kan derfor i det konkrete tilfælde give grundlag for dispensation, hvis de øvrige forudsætninger er opfyldt.

Der kan også være tale om dispensation, hvis personen har en anden teoretisk og praktisk uddannelse, som modsvarer de krav, der stilles til forsikringsmægleres uddannelse. Det kunne være en advokat eller revisor, som ønsker tilladelse til at udøve forsikringsmæglervirksomhed, og som kan dokumentere, at den pågældende gennem praktisk erfaring og relevant efteruddannelse må antages at være på et uddannelsesniveau, der kan sidestilles med det, der kræves efter forsikringsmægleruddannelsen.

3. Erhvervsankenævnets kendelser af 27. marts 2009

Erhvervsankenævnet afsagde i 2009 kendelser i to sager [Der henvises til Erhvervsankenævnets journalnumre 2009-0016956 samt 2009-0016957.], hvor klagerne af Finanstilsynet var blevet meddelt afslag på deres ansøgninger om tilladelser som forsikringsmæglere. Finanstilsynet vurderede i begge tilfælde, at ansøgerne ikke opfyldte kravene til at kunne blive meddelt dispensation i henhold til § 9, stk. 4, i lov om forsikringsformidling.

I de pågældende sager fandt Erhvervsankenævnet ”*efter en konkret bedømmelse af klagernes samlede forhold, at disse kan ligestilles med de krav, der er fastsat i medfør af lovens § 9, stk. 2, og at klagerne derfor bør gives tilladelse til at være forsikringsmægler, jf. forsikringsformidlingslovens § 9, stk. 4*”.

Finanstilsynet har som konsekvens af de afsagte kendelser fra Erhvervsankenævnet efterfølgende revurderet den hidtidige dispensationspraksis, og fulgt de retningslinjer, der kan udledes af ovennævnte ankenævnsafgørelser.

Det fremgår af ankenævnets kendelser, at der skal foreligge en situation, hvor ansøgers ”anden relevante” teoretiske uddannelse f. eks. i form af en cand. jur. eksamen eller assurandøreksamen er suppleret med en langvarig ansættelse i forsikrings – og forsikringsmæglerbranchen, hvor de specifikke forsikringstekniske kompetencer og forsikringsmægling i praksis, erhverves.

4. Finanstilsynets vurdering og bemærkninger til klagers anbringender

I relation til klagers anbringende i relation til lov om forsikringsformidling § 9, stk. 2, bemærkes:

Klager blev den 13. februar 2001 meddelt midlertidig tilladelse som forsikringsmægler, jf. ovennævnte beskrivelse af den overgangsordning, der fulgte af § 34 i lov om forsikringsmæglervirksomhed. Kopi af den midlertidige tilladelse er vedlagt ...

Finanstilsynet fastsatte som vilkår, at klager inden den 1. april 2005 over for Finanstilsynet dokumenterede at have erhvervet kompetencer inden for jura og forsikringsteknik, hvilket var i overensstemmelse med en udtalelse, som Finanstilsynet forinden havde indhentet fra D (nu C). Kopi af D's udtalelse af 6. februar 2001 er vedlagt ...

Finanstilsynet underrettede den 15. april 2005 klager om, at klagers midlertidige tilladelse var bortfaldet med virkning fra den 1. april 2005, idet klager ikke havde indsendt bevis for at have bestået den supplerende teoretiske uddannelse, jf. vilkårene i den midlertidige tilladelse. Kopi af Finanstilsynets brev er vedlagt ...

Vedrørende klagers ansøgning af 17. januar 2012 indhentede Finanstilsynet også i denne sag en udtalelse fra C. Forespørgslen angik, hvilke

kurser og moduler klager måtte have gennemgået og bestået i relation til uddannelsen som forsikringsmægler/assurandør.

C oplyste pr. mail den 24. januar 2012, at klager ikke har gennemført (eller forsøgt gennemført) nogen nyere uddannelse ved C, men at akademiet alene ligger inde med klagers oprindelige adgangsprøve fra 1992 fra den daværende "B-skole". C bekræftede ligeledes i mailen, at adgangsprøven fra "B-skolen" ikke kan ækvivalere forsikringsmægleruddannelsen. Kopi af mail-korrespondancen er vedlagt ...

Det bemærkes, at Finanstilsynet allerede ved meddelelsen af den midlertidige tilladelse af den 13. februar 2001 oplyste klager om, at det fremsendte kompetencebevis fra "B-skolen" ikke var tilstrækkeligt til at kunne modsvare de teoretiske kompetencer, der er fastlagt i uddannelsesbekendtgørelsen, hvorfor supplerende uddannelse var nødvendig.

I relation til lov om forsikringsformidling § 9, stk. 4, bemærkes:

Klager oplyser, at hun siden 2005, uanset at hun mistede den midlertidige tilladelse som forsikringsmægler, har været beskæftiget i A A/S med "højt professionelle opgaver" inden for de i uddannelsesbekendtgørelsens nævnte områder under tilsyn af selskabets forsikringsmæglere, der har det overordnede ansvar for de konkrete kunder, som klager rådgiver.

Finanstilsynet skal i den forbindelse anføre, at klagers fortsatte aktivitet som forsikringsmægler uden den påkrævede tilladelse, men under supervision af forsikringsmæglere, efter Finanstilsynets opfattelse er i strid med de hensyn, der ligger til grund for kravet om, at personer, der beskæftiger sig med forsikringsmægling, skal besidde en både teoretisk og praktisk uddannelse som forsikringsmægler.

Jf. de ovenfor citerede bemærkninger § 9, stk. 4, i lov om forsikringsformidling, kan langvarig ansættelse i en forsikringsmæglervirksomhed ikke alene erstatte klagers manglende teoretiske uddannelse.

..."

I skrivelse af 25. maj 2012 har K yderligere anført:

"...

Finanstilsynet påpeger, at der er krav om at personer, der beskæftiger sig med forsikringsmægling, skal besidde en både teoretisk og praktisk uddannelse.

Finanstilsynet anfører tillige, at der kan gives dispensation i henhold til § 9, stk.4, hvoraf bl.a. fremgår, at en person kan opnå tilladelse, såfremt den pågældende har en anden teoretisk og praktisk uddannelse.

Finanstilsynets lægger i deres afgørelse vægt på, at personen vil kunne varetage sit hverv overfor kunden på betryggende vis. Der lægges endvidere vægt på en langvarig ansættelse i forsikringsvirksomheder og at an-

søger har arbejdet med forsikringsopgaver, som ligger tæt op af de arbejdsopgaver som en forsikringsmægler varetager.

Ansøgeren skal endvidere have beskæftiget sig med direkte kundebetjening.

Herudover lægges der vægt på, at ansøger har en uddannelsesmæssig baggrund, som har givet en tilstrækkelig forsikringsmæssig viden og indsigt.

Til ovenstående skal anføres, at jeg har været beskæftiget i forsikringsbranchen siden 1990. De seneste 16 år som partner i A A/S.

Indenfor disse 16 år har jeg erhvervet den teoretiske uddannelse og indsigt, som det kræves for at virke som selvstændig forsikringsmægler, bl.a. via interne kurser og supervision af vore autoriserede forsikringsmæglere.

Jeg har tillige erhvervet den praktiske uddannelse i samme periode i forbindelse med mit daglige virke og samspil med de øvrige på kontoret.

I disse 16 år har jeg via et meget alsidigt forsikringsvirke, arbejdet på lige fod med vores autoriserede forsikringsmæglere og de opgaver de varetager.

Mit virke har på intet tidspunkt medført klager eller øvrige krav, hvilket bør signalere, at jeg varetager mit hverv overfor kunderne på betryggende vis.

Direkte kundebetjening og rådgivning er en naturlig del af dagligdagen, som det i øvrigt har været i de seneste 16 år.

Jeg tillader mig afslutningsvis at henvise til mit brev af 21.2.2012.

Det er således min klare opfattelse, at jeg til fulde er i besiddelse af den nødvendige og tilstrækkelige forsikringsviden og indsigt til at kunne virke som godkendt forsikringsmægler hvorfor jeg skal anmode om, at der meddeles mig dispensation efter § 9, stk.4.”

Ankenævnet udtaler:

I henhold til forsikringsformidlingslovens § 7, stk. 1, nr. 2, er Finanstilsynets tilladelse til at udøve forsikringsmæglervirksomhed betinget af, at ansøger opfylder de fastsatte krav til teoretisk uddannelse og praktisk kunnen vedrørende forsikringsmæglervirksomhed, jf. lovens § 9, stk. 2.

Finanstilsynet har ved bekendtgørelse nr. 825 af 3. juli 2007 fastsat regler om forsikringsformidlers uddannelse. Af § 3, nr. 1, fremgår det, at en person, der ansøger Finanstilsynet om tilladelse til at udøve skadesforsikringsmægling skal fremlægge bevis for at besidde teoretisk viden inden for skadesforsikringsmægling som angivet i § 4. Af § 4 følger, at tilladelse til at udøve skadesforsikringsmægling kræver, at man har gennemført et uddannelsesforløb indenfor skadesforsikringsmægling, der sikrer, at personen kan tilrettelægge og gennemføre forsikringsmæglingen ved anvendelsen af en hensigtsmæssig arbejdsmetode, herunder besidder en række nærmere specificerede kompetencer.

Erhvervsankenævnet tiltræder, at K, der alene har en adgangsprøve fra 1992 fra "B-skolen", der efter det oplyste er suppleret af interne kurser, seminarer og supervision, ikke har en teoretisk uddannelse, som opfylder de i uddannelsesbekendtgørelsens § 3, nr. 1, og § 4, stk. 1, fastsatte krav, og at hun derfor ikke er meddelt tilladelse efter forsikringsformidlingslovens § 7, stk. 1, jf. § 9, stk. 2 til at udøve skadesforsikringsmægling.

I henhold til forsikringsformidlingslovens § 9, stk. 4, kan Finanstilsynet give tilladelse til at være forsikringsmægler til personer, uanset at disse ikke opfylder betingelserne i lovens § 9, stk. 2.

Af bemærkningerne til § 9, stk. 4, (lovforslag L 141 2003/2004) fremgår blandt andet:

"Stk. 4 viderefører endvidere den gældende mulighed for, at Finanstilsynet kan undtage fra de fastsatte krav til uddannelse. En person kan få tilladelse, såfremt den pågældende har en anden teoretisk og praktisk uddannelse, der bedømmes at kunne ligestilles med de krav, der i medfør af stk. 2 er fastsat. Finanstilsynets mulighed for at give tilladelse til personer skal ske efter en konkret bedømmelse af personens samlede forhold. Ved afgørelsen vil Finanstilsynet bl.a. lægge vægt på, om personen vil kunne varetage sit hverv over for kunden på betryggende vis. I vurderingen vil blandt andet indgå, om ansøgeren ved langvarig ansættelse i flere forskellige forsikringselskaber og forsikringsmæglervirksomheder eller i andre virksomheder, hvor ansøgeren har arbejdet med forsikring, har haft arbejdsopgaver, som ligger tæt op ad de arbejdsopgaver, som en forsikringsmægler varetager. Ansøgeren skal således have beskæftiget sig med direkte kundebetjening. Der vil desuden blive lagt vægt på, om ansøgeren har en uddannelsesmæssig baggrund, som har givet denne en til-

strækkelig forsikringsmæssig viden og indsigt. I uddannelsen som eksamineret erhvervsassurandør ligger eksempelvis en del moduler, som er fælles med modulerne på en egentlig uddannelse som forsikringsmægler, og denne uddannelse kan derfor i det konkrete tilfælde give grundlag for dispensation, hvis de øvrige forudsætninger er opfyldt.

Der kan også blive tale om dispensation, hvis personen har en anden teoretisk og praktisk uddannelse, som modsvarer de krav, der stilles til forsikringsmægleres uddannelse. Det kunne være en advokat eller revisor, som ønsker tilladelse til at udøve forsikringsmæglervirksomhed, og som kan dokumentere, at den pågældende gennem praktisk erfaring og relevant efteruddannelse må antages at være på et uddannelsesniveau, der kan sidestilles med det, der kræves efter forsikringsmægleruddannelsen.”

Det er oplyst, at K i perioden 1. september 1990 til 31. juli 1996 har været ansat i B A/S og i perioden 1. august 1996 og frem til dags dato har været beskæftiget hos A A/S med et alsidigt forsikringsvirke. Erhvervsankenævnet lægger herefter til grund, at hun har endog betydelige praktiske færdigheder som forsikringsmægler. Uanset dette kan hun imidlertid efter det foran anførte ikke anses for at have sådanne uddannelsesmæssige færdigheder med deraf følgende tilstrækkelig forsikringsmæssig viden og indsigt, at hun efter en konkret bedømmelse af hendes samlede forhold kan meddeles tilladelse til at være forsikringsmægler i medfør af forsikringsformidlingslovens § 9, stk. 4.

Ankenævnet stadfæster derfor Finanstilsynets afgørelse af 23. januar 2012.

4.5. SELSKABSLOVEN

8) Kendelse af 3. februar 2012 (J.nr. 2011-0024717).

Styrelsens nægtelse af registrering af kapitalnedsættelse hjemvist til fornyet behandling i styrelsen.

Selskabslovens § 188, stk. 1 og 3.

(Finn Møller, Carsten Møllekilde og Steen Mejer)

Ved skrivelse af 26. maj 2011 har advokat A på vegne af K A/S klaget over Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 28. april 2011, hvorved styrelsen har nægtet at registrere en kapitalnedsættelse.

Sagens omstændigheder:

I Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 28. april 2011 hedder det:

”...

Af anmeldelsen samt generalforsamlingsreferatet fremgår, at selskabskapitalen er forhøjet med kr. 600.000,00 ved kontant indbetaling, samt at selskabskapitalen samtidigt er nedsat med kr. 700.000,00 dels med kr. 120.000,00 til dækning af underskud dels med kr. 580.000,00 til kurs 0,000173 ved henlæggelse til særlig reserve, jf. selskabslovens § 188, stk. 1 nr. 3..

Uanset at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen accepterer, at kapitalnedsættelser til udbetaling eller henlæggelse kan ske til underkurs, ses den del af kapitalnedsættelsen, der reelt anvendes til henlæggelse til reserven, at være helt illusorisk som følge af den meget lave kurs.

Kursen på 0,000173 er således efter styrelsens opfattelse så lav, at man ikke kan antage, at der i praksis er tale om en kapitalnedsættelse til henlæggelse til en særlig reserve.

På denne baggrund kan den anmeldte kapitalnedsættelse på kr. 580.000 ikke registreres.

...”

I klageskrivelsen af 26. maj 2011 har advokat A anført:

”...

På vegne af K A/S CVR-nr. ... påklager jeg hermed Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 28. april 2011 i sags nr. 11-204.504 f.s.v.a.

afslaget på registrering af kapitalnedsættelse på kr. 580.000,00 ved henlæggelse til særlige reserver jfr. selskabslovens § 148 stk. 1 nr. 3 ...

Sagsfremstilling

K A/S har på generalforsamling den 7. april 2011 besluttet følgende:

1. Optagelse af binavn
2. Ændring af selskabets formål
3. Ændring af selskabets tegningsregel
4. Forslag om kapitalnedsættelse – A til dækning af underskud og B til en særlig overkursfond
5. Forslag om kapitalforhøjelse med fravigelse af fortegningsretten for eksisterende aktionærer
6. Forslag om vedtægtsændring
7. Valg af bestyrelsesmedlemmer

Kopi af protokollat og vedtægter og anmeldelse vedlægges ...

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har efterfølgende nægtet at registrere kapitalnedsættelsen på 580.000,00 til henlæggelse til særlige reserver til kurs 0,000173.

Det er klagerens opfattelse, at denne afgørelse ikke er korrekt og at kapitalnedsættelsen bør kunne registreres. Dette følger af at selskabsloven giver hjemmel til kapitalnedsættelse i h.t. § 188 nr. 1 stk. 3 til underkurs uden nogen lovfastsat grænse.

Der er ikke i loven overladt et skøn til forvaltningsmyndigheden (Erhvervs- og Selskabsstyrelsen) hvorfor den i afgørelsen foretagne vurdering (skøn) ikke er lovhjemlet og derfor ugyldig.

Endvidere er der ikke nogen bindinger på den særlige henlæggelsesfond, der således kunne have betegnelsen frie reserver, hvorved alle midlerne reelt bliver overført til frie reserver.

Endvidere har forvaltningen forpligtet sig til at behandle alle sager ens, og jeg har i en tilsvarende sag lavet en kapitalnedsættelse med henlæggelse til særlige reserver til jfr. selskabslovens § 188 stk. 1 nr. 3 til kurs 0, hvilket Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har registreret (som bilag ... vedlægges protokollat samt sammenskrevet resume i denne tilsvarende sag).
...”

I anledning af klagen har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i en redegørelse af 25. juli 2011 udtalt:

” ...

Sagens retlige omstændigheder

Selskabslovens § 188, stk. 1, opregner udtømmende, at en kapitalnedsættelse kan ske til:

- 1) Dækning af underskud
- 2) Udbetaling til kapitalejerne eller
- 3) Henlæggelse til en særlig reserve.

Efter selskabslovens § 188, stk. 3, kan kapitalnedsættelser til udbetaling eller til henlæggelse til en særlig reserve ske til underkurs.

I bemærkningerne (L 170 saml. 2008-2009) til § 188, stk. 3, er det alene anført, at bestemmelsen er en videreførelse af de tidligere bestemmelser i aktieselskabslovens § 44 a og anpartsselskabslovens § 46 med sproglige præciseringer. Kopi af bemærkningerne vedlægges som bilag nr. 1.

Den tidligere aktieselskabslovs § 44 a, stk. 4, havde følgende ordlyd:

”Sker en kapitalnedsættelse til de i stk.1, nr. 2 og 3, nævnte formål til en lavere kurs end aktiernes pålydende overføres det resterende beløb op til aktiernes pålydende til selskabets frie reserver.”

Bestemmelsen blev indsat ved lov nr. 246 af 27. marts 2006, hvor det i bemærkningerne til nr. 15 anføres, at det af hensyn til bl.a. kreditorerne blev tydeliggjort, at det resterende beløb op til aktiernes pålydende overføres til de frie reserver.

Endvidere henvises i bemærkningerne til, at det frem til sommeren 2005 havde været styrelsens praksis ikke at registrere kapitalnedsættelser til underkurs. Kopi af bemærkningerne vedlægges som bilag ...

Ordlyden af og bemærkningerne til den daværende anpartsselskabslovs § 46, stk. 6 er enslydende med aktieselskabslovens § 44a og bemærkningerne til denne, og vedlægges som bilag ...

Styrelsens vejledning fra august 2010 om kapitalnedsættelse forudsætter ligeledes at der overføres et beløb til de frie reserver. Vejledningen side 4 indeholder følgende afsnit:

”Kapitalnedsættelser til udbetaling og henlæggelse til reserve kan i modsætning til stiftelser og kapitalforhøjelser ske til underkurs, dvs. at det beløb, der for eksempel udbetales til aktionærene, er lavere end aktiernes pålydende. Hvis en kapitalnedsættelse sker til underkurs, betyder dette, at det resterende beløb op til aktiernes/ anparternes pålydende overføres til selskabets frie reserver. [...]

Det er udelukkende kapitalnedsættelser til udbetaling eller henlæggelse til en særlig fond, der kan ske til underkurs. En kapitalnedsættelse til dækning af underskud kan som tidligere nævnt udelukkende ske til kurs 100”.

Vejledningen vedlægges som bilag ...

Styrelsens holdning

Selskabslovens § 188, stk. 3, giver mulighed for, at kapitalnedsættelser til udbetaling eller henlæggelse til en særlig reserve kan ske til underkurs.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen accepterer i medfør af selskabslovens § 188, stk. 3, at kapitalnedsættelser til udbetaling eller henlæggelse til en særlig reserve kan ske til underkurs.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har dog i praksis stillet krav om, at der også reelt set skal være tale om en kapitalnedsættelse til udbetaling eller til henlæggelse til særlig reserve. Styrelsen har derfor stillet krav om, at den andel af kapitalnedsættelsen, der skal anvendes til udbetalingen eller henlæggelsen til den særlige reserve, ikke skulle være ganske ubetydelig i forhold til den samlede kapitalnedsættelse. Ved en kapitalnedsættelse er underkursen afgørende for, hvor stor en andel af kapitalnedsættelsen, der anvendes til udbetalingen eller henlæggelsen til den særlige reserve. Hvis kapitalnedsættelser sker til kurs 50, vil halvdelen af kapitalnedsættelsesbeløbet således blive anvendt til udbetalingen eller henlæggelsen til en særlig reserve, alt efter hvilket formål der er angivet for kapitalnedsættelsen, mens de resterende 50 pct. vil blive overført til selskabets frie reserver. Hvis kursen derimod er 25, så er det 75 pct. af nedsættelsesbeløbet, der overføres til selskabets frie reserver.

Denne administrative praksis skal også ses i sammenhæng med, at selskabslovens § 188, stk. 1, udtrykkeligt opregner, jf. også forarbejderne til selskabsloven, hvilke formål nedsættelsesbeløbet ved en kapitalnedsættelse kan anvendes til, og der er ikke i denne bestemmelse angivet en kapitalnedsættelse til selskabets frie reserver. I den konkrete sag er kursen for kapitalnedsættelsen fastsat til 0,000173, hvilket medfører, at den del af nedsættelsesbeløbet, der blev overført til det formål, der var angivet som formål for kapitalnedsættelsen, dvs. henlæggelsen til en særlig reserve, udgjorde ca. 1 kr. Det er som følge heraf styrelsens vurdering, at den andel af kapitalnedsættelsen, der blev anvendt til det formål, der har angivet i nedsættelsesbeslutningen, er så minimal, at der efter styrelsens opfattelse reelt set ikke er tale om en kapitalnedsættelse til henlæggelse til en særlig reserve. En accept af en kapitalnedsættelse med en så lille kurs som i det foreliggende tilfælde vil således efter styrelsens opfattelse i praksis være en kapitalnedsættelse til henlæggelse til de frie reserver, hvilket der ikke er hjemmel til i selskabslovens § 188, stk. 1.

Det er med denne begrundelse, at styrelsen i brev af 28. april 2011 nægtede at registrere den anmeldte kapitalnedsættelse på kr. 580.000 til kurs 0,000173.

Advokaten henviser til en tidligere sag, hvor der blev registreret en kapitalnedsættelse med henlæggelse til særlige reserver til kurs 0, og til at styrelsen er forpligtet til at behandle alle sager ens.

Den tidligere registrerede kapitalnedsættelse til kurs 0 beror på en fejl, og styrelsen er ikke forpligtet til at gentage en sådan fejlregistrering.
...”

Klager er ikke fremkommet med yderligere bemærkninger.

Ankenævnet udtaler:

I henhold til selskabslovens § 188, stk. 1, skal beslutning om kapitalnedsættelse angive, til hvilket formål beløbet skal anvendes, idet formålet udtømmende er begrænset til (i) dækning af underskud, (ii) udbetaling til kapitalejerne samt (iii) henlæggelse til en særlig reserve.

Kapitalnedsættelse til udbetaling eller henlæggelse til en særlig reserve kan i henhold til selskabslovens § 188, stk. 3, ske til underkurs. Loven indeholder ikke nogen hjemmel til at fastsætte begrænsninger vedrørende underkursens størrelse.

Erhvervsankenævnet ophæver herefter Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 28. april 2011, hvorved styrelsen har nægtet at registrere den omhandlede kapitalnedsættelse, og hjemviser sagen til fornyet behandling hos styrelsen.

9) Kendelse af 9. februar 2012 (J.nr. 2010-0023044).

Registrering af nationalitetsskifte uden forudgående likvidation nægtet. Selskabslovgivningen.

(Carsten Møllekilde, Finn Møller, Monica Reib, Elisabeth Stamer og Jan Uffe Rasmussen)

Ved skrivelse af 28. oktober 2010 har advokat A på vegne af K1 ApS, K2 ApS, K3 ApS, K4 ApS, K5 ApS, K6 ApS og K7 ApS klaget over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved skrivelse af 18. oktober 2010 har nægtet at registrere en anmeldelse af nationalitetsskifte uden forudgående likvidation i selskaberne.

Sagens omstændigheder:

I en af Erhvervsankenævnet fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen indhentet redegørelse over sagens faktiske omstændigheder har tilsynet den 30. november 2010 udtalt:

”Sagens faktiske omstændigheder

Den 9. august 2010 henvendte advokat B sig til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ... med en forespørgsel på vegne af selskaberne K1 ApS, CVR-nr. ..., K2 ApS, CVR-nr. ..., K3 ApS, CVR-nr. ..., K4 ApS, CVR-nr. ..., K5 ApS, CVR-nr. ..., K6 ApS, CVR-nr. ..., K7 ApS og CVR-nr. ... I forespørgslen anmodede advokaten om styrelsens udtalelse om, hvorvidt en eventuel efterfølgende anmeldelse om nationalitetsskifte (grænseoverskridende flytning af hjemsted og jurisdiktion) ville blive registreret. Til støtte herfor påpegede advokaten resultatet af Cartesio-dommen (EU-domstolens dom nr. C-210 fra 2006), to artikler om emnet, samt det synspunkt at der ikke i selskabsloven er regler, som er til hinder for at tillade et nationalitets- skifte.

Styrelsen besvarede forespørgslen den 14. september 2010. Det fremgik af styrelsens svar, at styrelsen, såfremt der måtte indkomme en anmeldelse om nationalitetsskifte uden anvendelse af reglerne for likvidation eller reglerne for grænseoverskridende fusion, ville registreringsnægte en sådan.

Den 15. oktober 2010 modtog Erhvervs- og Selskabsstyrelsen en anmeldelse af nationalitetsskifte for selskaberne K1 ApS, CVR-nr. ..., K2 ApS, CVR-nr. ..., K3 ApS, CVR-nr. ..., K4 ApS, CVR-nr. ..., K5 ApS, CVR-nr. ..., K6 ApS, CVR-nr. ..., K7 ApS og CVR-nr. ...

Det fremgik af det indsendte, at selskaberne ønskede at flytte deres hjemsted til en adresse i Østrig uden at likvidere de danske selskaber.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen registreringsnægtede anmeldelsen i afgørelse af 18. oktober 2010 ...”

I Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 18. oktober 2010 hedder det blandt andet:

”Det fremgår af anmeldelserne og følgeskrivelsen, at selskaberne ønsker at flytte deres hjemsted til ... Østrig, og at selskaberne som konsekvens af flytningen bliver underlagt den østrigske selskabslovgivning. Selskaberne ønsker ikke at blive likviderede efter de danske regler forud for nationalitetsskiftet. Desuden ønsker selskaberne ikke at bruge reglerne om grænseoverskridende fusion.

Selskabsloven indeholder ikke en hjemmel, der tillader sådanne nationalitetsskifte uden forudgående likvidation, bortset fra reglerne om grænseoverskridende fusion.

Endvidere er der på EU-rettens område endnu ikke sket en harmonisering af reglerne for hjemstedsflytning og nationalitetsskifte, bortset fra reglerne om grænseoverskridende fusioner.

Da der ikke findes hjemmel i selskabsloven til at tillade nationalitetsskifte uden forudgående likvidation, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke registrere din anmeldelse, jf. selskabslovens § 15, stk. 1.
...”

I klageskrivelse af 28. oktober 2010 har advokat A anført:

” ...

1. Sagens faktiske omstændigheder

Undertegnede bistår det østrigske selskab C AG, registreringsnummer ... C AG ejer den samlede anpartskapital i samtlige de ovennævnte danske anpartsselskaber (herefter ”Selskaberne”).

Selskaberne ejer faste ejendomme i Tyskland og har herudover ikke nogen driftsaktivitet i Danmark. Selskaberne har ingen ansatte bortset fra ledelsen, og selskaberne har desuden ingen kreditorer bortset fra advokat og revisor.

Med henblik på at optimere og effektivisere koncernstrukturen i C AG, ønskes der gennemført en omstrukturering af ejerskabet til Selskaberne. Et led i denne omstrukturering er, at Selskaberne integreres under deres østrigske moderselskab, hvorved koncernen vil realisere både administrative lettelser og økonomiske besparelser.

Omstruktureringen ønskes gennemført på den måde, som skattemæssigt er mest neutralt for de involverede selskaber.

Såfremt man lader Selskaberne opløse efter reglerne herom i selskabslovens kapital 14 og udlodder de tyske ejendomme til moderselskabet C AG vil dette udløse en ret betydelig stempelafgift (Grunderwerbsteuer) på de tyske ejendomme efter tysk ret.

Det samme gælder, såfremt hvert af Selskaberne i stedet fusionerer (grænseoverskridende) med C AG, idet det afgørende for udløsning af tysk stempelafgift (Grunderwerbsteuer) er, hvorvidt de tyske ejendomme skifter ejer – dvs. hvorvidt Selskaberne i forbindelse med flytningen af hjemsted mister deres juridiske identitet.

Det er derfor afgørende for en skattemæssig neutral omstrukturering, at Selskaberne bevarer deres juridiske identitet. Det er dog samtidig givet, at der ved en flytning af hjemsted og jurisdiktion (nationalitetsskifte) ud af Danmark vil ske afståelsesbeskatning i Danmark.

Af hensyn til at bevare Selskabernes juridiske identitet, ønsker C AG at gennemføre et nationalitetsskifte i Selskaberne, hvorved forstås, at Selskaberne flytter hjemsted til Østrig og samtidigt lader sig omdanne til østrigske kapitalselskaber underlagt østrigsk lovgivning. Omdannelsen og dermed nationalitetsskiftet ønskes gennemført uden likvidation eller opløsning efter danske regler.

Beslutning om nationalitetsskifte blev truffet i Selskaberne den 13. oktober 2010 og beslutningerne blev anmeldt til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved skrivelse af 15. oktober 2010. Anmeldelsen vedlægges denne klage.

På generalforsamlingerne i Selskaberne blev undertegnede bemyndiget til at anmelde beslutninger om nationalitetsskifte på den måde, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen måtte ønske det, herunder ved en forudgående offentliggørelse af beslutningerne i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens IT-system. ...

3. Begrundelse for klagen

Til støtte for nærværende klage gøres det overordnet gældende, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er forpligtet til at medvirke til registrering af nationalitetsskifte for Selskaberne.

Undertegnede anerkender samtidigt, at Erhvervs og Selskabsstyrelsen vil være berettiget til at opstille saglige krav til gennemførelsen af nationalitetsskiftet, såfremt Styrelsen herved varetager berettigede interesser hos Selskabernes medarbejdere og kreditorer. Dette har undertegnede tilkendegivet over for Styrelsen ved anmeldelsen af beslutningerne.

Det er undertegnedes opfattelse, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsens registreringsnægtelse med henvisning til, at Selskaberne i stedet må anvende selskabslovens regler om likvidation eller grænseoverskridende fusion er i strid med den frie etableringsret i EF-traktatens artikel 43.

3.1 Definition af nationalitetsskifte

Et kapitalselskab kan flytte hjemsted på to måder:

For det første kan selskabet flytte sit hjemsted til et andet land og samtidig bevare sin egenskab af et selskab - og dermed sin juridiske identitet - i oprindelseslandet (forlæggelse af hjemsted). Denne form indebærer en egentlig forlæggelse af hjemsted, idet selskabet efter flytningen fortsat vil være underlagt oprindelseslandets lovgivning.

For det andet kan selskabet flytte sit hjemsted til et andet land og samtidigt lade sig registrere som et selskab i modtagerlandet underlagt modtagerlandets lovgivning (**nationalitetsskifte**). Denne form indebærer et fuldstændigt nationalitetsskifte, idet selskabet skifter både hjemsted og jurisdiktion.

Sidstnævnte model (nationalitetsskifte) ønskes anvendt af Selskaberne.

3.2 Selskabsloven

Der findes ikke i selskabsloven direkte hjemmel til, at et dansk kapitalselskab kan flytte sit hjemsted til et andet land. En sådan lovreguleret ad-

gang til nationalitetsskifte blev foreslået i forbindelse med moderniseringen af selskabsloven, jfr. Betænkning 1498/2008, men forslaget blev forkastet i forbindelse med behandlingen af lovforslaget.

Reglerne om grænseoverskridende flytning af hjemsted (nationalitetsskifte) i det oprindelige udkast til ny selskabslov (kapital 17) var udarbejdet med forbillede i de allerede gældende regler om grænseoverskridende fusion. Formålet med denne procedure var at sikre, at hensynet til danske selskabers medarbejdere og kreditorer blev varetaget i forbindelse med nationalitetsskiftet.

Den af undertegnede foreslåede procedure for registrering af Selskabernes beslutninger er således allerede kendt og anvendt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, idet den anvendes ved grænseoverskridende fusioner, hvor danske selskaber ophører.

Der er desuden ikke i selskabsloven noget til hinder for at tillade et dansk selskab at flytte sit hjemsted ud af landet, når det samtidigt lader sig underlægge modtagerlandets lovgivning. Modsat gælder forlæggelse af hjemsted, idet det efter selskabsloven er et krav, at et dansk kapital-selskab har hjemsted i Danmark.

Samlet set er der således ikke i selskabsloven hjemmel til at nægte et nationalitetsskifte, idet det danske selskab efter flytningen vil være et Østrigsk selskab underlagt østrigsk lovgivning.

Spørgsmålet er derfor udelukkende, om et dansk kapital-selskab skal likvide res efter reglerne om likvidation eller opløses efter reglerne om grænseoverskridende fusion for at kunne slettes hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen som dansk selskab.

Der ses ikke i selskabsloven eller andetsteds i dansk ret at være noget krav herom eller i øvrigt lovhjemmel for at stille et sådant krav.

Under alle omstændigheder er det dog undertegnede klare opfattelse, at dansk selskabslovgivning og –praksis må vige for direkte anvendelig regulering i EU-retten, jfr. nedenfor.

3.3. EU-retten

Ifølge EF-traktatens artikel 43 skal medlemsstaterne indrømme statsborgere i enhver medlemsstat retten til frit at etablere sig på en anden medlemsstats område. ...

Retten til fri etablering omfatter ikke alene statsborgere i andre medlemsstater men en medlemsstats egne borgere i den forstand, at en medlemsstat heller ikke må forhindre sine egne borgere i at etablere sig i en anden medlemsstat.

EF-Domstolen tillader inden for EU en række snævre undtagelser til etableringsfriheden, og baggrunden for undtagelserne er udelukkende hensynet til offentlig orden og sikkerhed.

Det er almindeligt antaget og desuden gentagne gange bekræftet af EF-Domstolen, at EF-Traktatens bestemmelser er direkte anvendelige i national ret, således at borgere kan påberåbe sig traktatens bestemmelser forud for national ret over for nationale domstole og offentlige myndigheder.

EF-Domstolen har ved sin afgørelse den 16. december 2006 i sag nr. C-210/06 (Cartesio) udtalt sig utvetydigt om medlemsstaternes forpligtelse til at acceptere nationalitetsskifte (som defineret ovenfor). ...

Sagen drejede sig primært om forlæggelse af hjemsted (som defineret ovenfor), men EF-Domstolen udtalte sig desuden om nationalitetsskifte.

Om nationalitetsskifte udtalte EF-Domstolen følgende:

Præmis 110 - 113:

[110 En medlemsstat kan således definere såvel den tilknytning, som kræves

af et selskab, for at det kan anses for at være stiftet i henhold til national ret og dermed er omfattet af etableringsretten, som den tilknytning, der kræves for efterfølgende at opretholde denne egenskab. Denne beføjelse omfatter muligheden for medlemsstaten for ikke at tillade et selskab, der henhører under dens nationale lovgivning, at bevare denne egenskab, når det agter at etablere sig i en anden medlemsstat ved at flytte sit hjemsted til sidstnævntes område og derved bryde den tilknytning, som kræves i henhold til stiftelsesmedlemsstatens nationale ret.

111 Der skal sondres mellem et sådant tilfælde af flytning af hjemstedet for et selskab, der er stiftet i henhold til en medlemsstats lovgivning, til en anden medlemsstat uden ændring med hensyn til, hvilken lovgivning der henhører under, og et tilfælde, hvor et selskab, der henhører under en medlemsstat, flytter til en anden medlemsstat med ændring med hensyn til den nationale lovgivning, der finder anvendelse, idet selskabet omdannes til en selskabsform, der henhører under national lovgivning i den medlemsstat, hvortil det flytter.

112 I sidstnævnte tilfælde kan den beføjelse, som er nævnt i denne doms præmis 110, som langt fra indebærer nogen form for immunitet for den nationale lovgivning om stiftelse og opløsning af selskaber i forhold til EF-traktatens regler om etableringsfrihed, navnlig ikke begrunde, at stiftelsesmedlemsstaten ved at foreskrive opløsning og likvidation af dette selskab forhindrer dette i at blive omdannet til et selskab efter den anden medlemsstats nationale lovgivning, for så vidt som dette er tilladt efter denne lovgivning.

113 En sådan hindring for en faktisk omdannelse af et sådant selskab uden forudgående opløsning og likvidation til et selskab efter national lovgivning i den medlemsstat, hvortil selskabet ønsker at flytte, udgør en

begrænsning af etableringsfriheden for det berørte selskab, som, medmindre den er begrundet i et tvingende alment hensyn, er forbudt i medfør af artikel 43 EF (jf. i denne retning bl.a. CaixaBank France-dommen, præmis 11 og 17).]

EF-Domstolen konkluderer således, at forlæggelse af hjemsted kan forhindres af en medlemsstat under henvisning til den pågældende medlemsstats tilknytningskrav for stiftelse og registrering af selskaber.

Samtidigt konkluderer Domstolen dog utvetydigt (præmis 112 og 113 med min understregning) med baggrund i etableringsfriheden (EF-Traktatens artikel 43), at ingen medlemsstat må forhindre et nationalitetsskifte ved at stille krav om likvidation eller opløsning af et selskab som betingelse for at lade selskabet flytte hjemsted og jurisdiktion fra den pågældende medlemsstat til en anden medlemsstat. Den eneste undtagelse er hensynet til ordre public.

Det er undertegnede opfattelse, at der ikke svigtes noget berettiget hensyn til offentlighedens interesser, såfremt nationalitetsskiftet gennemføres under behørig hensyntagen til Selskabernes interesser – fx ved præliminær offentliggørelse i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens IT-system, analogt grænse- overskridende fusion.

Det vil således udgøre en krænkelse af etableringsfriheden, såfremt Erhvervs- og Selskabsstyrelsen stiller krav om, at et nationalitetsskifte i Selskaberne alene kan gennemføres ved, at Selskaberne likvideres eller opløses efter reglerne om grænseoverskridende fusion.

Det bemærkes i den forbindelse, at traktatbestemmelsens direkte anvendelighed i dansk ret betyder, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke kan afvise registrering blot med henvisning til, at dansk ret ikke indeholder udtrykkelig lovhjemmel til nationalitetsskifte.

Der er i den EU-retlige litteratur bred enighed om, at medlemsstater efter Cartesio-dommen ikke må lægge hindringer i vejen for, at selskaber skifter nationalitet (hjemsted og jurisdiktion) til en anden medlemsstat. Det er alene modtagerlandet, der må stille krav i forbindelse med nationalitetsskiftet i form af krav om, at selskabet opfylder kravene til selskaber i det pågældende modtagerland.

...[To] artikler om Cartesio-dommen af henholdsvis Lektor, PhD, Luca Cerioni, Brunel University og Professor, dr. jur. Karsten Engsig Sørensen, Centre for International Business Law, ASB ... bekræfter undertegnede opfattelse.

3.4 Østrigsk lovgivning

Det er ifølge EF-Domstolens ovennævnte dom (Cartesio) et krav for gennemførelsen af et nationalitetsskifte, at modtagerlandet (i dette tilfælde Øst- rig) anerkender muligheden for at stifte et kapital-selskab under østrigsk ret ved nationalitetsskifte.

Dette har vores klient undersøgt, og det er over for vor klient bekræftet, at Østrig anerkender muligheden for at flytte nationalitet fra en anden medlemsstat til Østrig uden at selskabet derved mister sin juridiske identitet.

Betingelserne for et nationalitetsskifte fra Danmark til Østrig er således også opfyldt efter Østrigsk ret. Dette forhold kan om fornødent bekræftes skriftlig af den relevante østrigske registreringsmyndighed.

...”

I førnævnte redegørelse af 30. november 2010 har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om sagens retlige omstændigheder udtalt:

”Sagens retlige omstændigheder

Selskaberne har indsendt anmeldelse om nationalitetsskifte. Nationalitetsskiftet foretages, ved at flytte de danske selskabers hjemsted til Østrig og samtidig lade selskaberne være undergivet østrigsk lovgivning. Det angives, at nationalitetsskiftet skal ske uden forudgående likvidation af de danske selskaber. Selskabslovens regler om grænseoverskridende fusion anvendes ligeledes ikke.

Styrelsen skal bemærke, at der på EU-rettens område endnu ikke er sket en harmonisering af reglerne for hjemstedsflytninger og nationalitetsskifter – bortset fra reglerne om grænseoverskridende fusioner.

Der er efter Erhvervs- og Selskabsstyrelsens opfattelse ikke hjemmel i selskabsloven til at tillade nationalitetsskifte uden forudgående likvidation, bortset fra reglerne om grænseoverskridende fusion.

Det kan i den forbindelse nævnes, at det forslag til selskabsloven, der blev fremsat i Folketingen, indeholdte regler om flytning af hjemsted. I forbindelse med Folketingets behandling af lovforslaget udgik disse regler imidlertid. ...

Som bilag til såvel forespørgslen angående nationalitetsskifte som klagen til Erhvervsankenævnet henvises til EU-domstolens dom C-210/06 (Cartesio). Dommen vedrører et ungarsk selskab, som ønskede at flytte sit hjemsted fra Ungarn til Italien, men samtidig bevare sin juridiske status som ungarsk selskab. Da de danske selskaber i denne sag ønsker både at forlægge hjemstedet til Østrig og endvidere efterfølgende være omfattet af østrigsk lovgivning, er det Erhvervs- og Selskabsstyrelsens vurdering at dommens resultat ikke direkte kan anvendes i den konkrete sag.

Styrelsens vurdering

Da der ikke findes hjemmel i den danske lovgivning til at foretage nationalitetsskifte uden likvidation eller anvendelse af reglerne om grænseoverskridende fusion, og da der på EU-rettens område endnu ikke er sket en harmonisering af reglerne for hjemstedsflytning og nationalitetsskifte, finder Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke, at advokat A's anmeldelse om

nationalitetsskifte i selskaberne K1 ApS, CVR-nr. ..., K2 ApS, CVR-nr. ..., K3 ApS, CVR-nr. ..., K4 ApS, CVR-nr. ..., K5 ApS, CVR-nr. ..., K6 ApS, CVR-nr. ..., K7 ApS og CVR-nr. ..., som blev modtaget i styrelsen den 15. oktober 2010, kan registreres.
...”

I skrivelse af 22. december 2010 har advokat A yderligere anført:

”...styrelsen [overser] imidlertid de forpligtelser, der påhviler medlemsstaterne og offentlige myndigheder i henhold til den direkte anvendelige fællesskabsret. Særligt EF-Traktaten er ved flere lejligheder fundet direkte anvendelig i national ret af EU-Domstolen, og der gælder nu en almindelig formodning for direkte anvendelighed af både EF-Traktatens og EU-Traktatens bestemmelser. Dette gælder særligt de bestemmelser, der er præcise og ubetingede.

Adgangen til at gennemføre et nationalitetsskifte fra en medlemsstat til en anden angår den frie etableringsret i medfør af EF-Traktatens artikel ...

Det er klagers klare opfattelse, at der i den foreliggende sag ikke er sådanne afgørende hensyn til offentlig orden og sikkerhed (ordre public), som kan begrunde af fravigelse af EF-Traktatens artikel 43 eller i øvrigt et krav om, at de danske selskaber må likvideres eller ophøre efter reglerne om grænseoverskridende fusion, hvilket vil påføre selskaberne betydelige omkostninger, som beskrevet i klagers anmodning til Styrelsen.

Hertil bemærkes særligt, at et nationalitetsskifte som ønsket fra klagers side ikke vil fratage den danske stat beskatning, idet der vil ske sædvanlig afståelsesbeskatning ved selskabernes fraflytning fra Danmark.

Desuden er der ikke i den gældende selskabslovgivning nogen særlig regulering, som tilsidesættes ved at tillade et nationalitetsskifte som anmodet af klager. Klager har således over for Styrelsen endda anerkendt at ville anvende principperne fra reglerne om grænseoverskridende fusion i henseende til kreditoroplysning og -beskyttelse.

Anvendelsen af artikel 43 (den frie etableringsret) på nationalitetsskifte er udtrykkeligt bekræftet af EU-Domstolen i sin afgørelse den 16. december 2006 i sag nr. C-210/06 (Cartesio). Styrelsen synes imidlertid at frakende denne afgørelse nogen relevans for klagers anmodning, hvilket bestrides.

Cartesio-sagen vedrørte som anført af Styrelsen forlæggelse af hjemsted og ikke nationalitetsskifte som i nærværende sag. Dog fandt EU-Domstolen på trods heraf anledning til at udtale sig generelt om virkningen af artikel 43 for de to typer af hjemstedsflytning. ...

Om opfyldelsen af betingelserne for nationalitetsskifte i Østrig henvises til det i klagen anførte.

Det er således ikke berettiget af Styrelsen at tilsidesætte afgørelsen som irrelevant i forhold til spørgsmålet om nationalitetsskifte. Tværtimod udgør dommen en klar fortolkning af en direkte anvendelig traktatbestemmelse, hvorefter det vil være stridende mod fællesskabsretten, såfremt den danske stat eller en dansk myndighed – herunder Erhvervs- og Selskabsstyrelsen – nægter et nationalitetsskifte, medmindre der foreligger afgørende hensyn til offentlig orden og sikkerhed (ordre public).

Det er klagers opfattelse, at sådanne hensyn ikke foreligger.

...”

Ved skrivelse af 14. april 2011 har advokat A fremsendt en redegørelse fra to østrigske advokatfirmaer for retsstillingen i Østrig vedrørende nationalitetsskifte inden for EU. A anfører i den forbindelse:

”... firmaregistreret i Østrig [har] karakter af en domstol, og det er derfor ikke muligt at indhente en generel redegørelse vedrørende retsstillingen i Østrig.

Vi har derfor anmodet to advokatfirmaer, D og E, om at udarbejde en redegørelse for retsstillingen i Østrig vedrørende nationalitetsskifte inden for Fællesskabet. Til brug for redegørelsen har vore kolleger drøftet både den generelle retsstilling og den konkrete sag med en dommer hos det østrigske firmaregister.

Resultatet af drøftelserne med dommeren fremgår af vedlagte redegørelse, som konkluderer, at nationalitetsskiftet vil blive accepteret i Østrig under forudsætning af, at der bliver udvist behørigt hensyn til selskabets kreditorer.

Som det tidligere er pointeret over for både Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og Erhvervsankenævnet beskæftiger de berørte selskaber ingen medarbejdere i Danmark bortset fra den lovpligtige ledelse. Inddragelse af medarbejderinteresser er derfor unødvendig.

Jeg skal dog alligevel gentage min tidligere bemærkning om, at mine klienter er fuldt indforstået med, at nationalitetsskiftet gennemføres i overensstemmelse med den procedure, der fremgår af Erhvervs- og Selskabsstyrelsens oprindelige udkast til ny selskabslov §§ 320 - 333, ...

Anvendelsen af denne fremgangsmåde, som er udarbejdet med forbillede i reglerne om grænseoverskridende fusion og spaltning, vil netop sikre, at hensynet til selskabernes medarbejdere og kreditorer varetages på behørig vis. Det er derfor undertegnede klare opfattelse, at denne fremgangsmåde tillige vil opfylde det østrigske firmaregisters krav om varetagelse af

kreditorernes interesser, jfr. vedlagte, hvilken opfattelse D og E har bekræftet.

...”

Af redegørelsen fra de to østrigske advokatfirmaer, D og E fremgår i en bekræftet oversættelse til dansk:

”Idet vi refererer til klagesagen i forb. med den planlagte flytning af K6 ApS’s vedtægtsmæssige og administrative hjemsted til Østrig, skal vi efter at have drøftet sagen med det kompetente virksomhedsregister i Wien ud fra et østrigsk synspunkt meddele Dem følgende:

a) Sagens faktiske omstændigheder

K6 ApS skal – idet selskabsformen ændres – omdannes til et østrigsk selskab med begrænset ansvar (GmbH) med vedtægtsmæssigt og administrativt hjemsted i Østrig. Anpartshavere i K6 ApS er med 94,6% F GmbH og med 5,4% G KG. Begge anpartshavere i K6 ApS vil give deres samtykke til flytning af hjemsted. Derfor er forholdsregler med henblik på minoritetsbeskyttelse uforholdne.

Selskabet beskæftiger hverken i Danmark eller på stedet for ejendommen beliggenhed medarbejdere, således at der ikke foreligger hensyn, der evt. skulle varetages.

b) Lovlighed af flytning af hjemsted

Den 5. april 2011 havde vi en uddybende samtale med den ansvarlige dommer ved virksomhedsregistret i Wien om ovennævnte selskabs grænseoverskridende flytning af hjemsted.

Herefter er virksomhedsregistret i Wien principielt indstillet på at godkende registreringen af flytning af hjemsted for et dansk ApS til Østrig. At en sådan disposition principielt er lovlig fremgår af EF-domstolens afgørelse i sagen *Cartesio* (C-210/06, præmis 110-113), ligesom østrigsk selskabsret tillader en (strukturelt sammenlignelig) omdannelse af aktieselskaber (AG) til GmbH’er og omvendt.

Selvom østrigsk selskabslov p.t. ikke indeholder bestemmelser om grænseoverskridende flytning af hjemsted, og der ej heller eksisterer noget EU-retligt direktiv herom, ville en flytning af hjemstedet – også uden at der forinden vedtages et direktiv om hjemstedsflytning – være mulig på basis af beslægtede retsinstitutter. Med hensyn til beskyttelse af kreditorerne kunne der forholdes analogt til grænseoverskridende fusion. Vedtagelsen af et direktiv om flytning af hjemsted ville ganske vist være ønskelig, men er ikke nogen betingelse for den påkrævede overholdelse af den EU-retlige etableringsfrihed (EF-domstolen i sagen *Sevic*, C-411/03, præmis 26). Således blev den grænseoverskridende fusion af et litauisk selskab (”UAB DI Lietovos Exporto ir Importo”) til et østrigsk selskab (”Coface Austria Holding AG”, virksomhedsregisternr. 65493p) allerede inden vedtagelsen af direktiv 2005/56/EF om grænseoverskridende fusion

af kapitalsselskaber fra forskellige medlemslande registreret i det østrigske virksomhedsregister.

På grund af den retlige situation i Østrig er det ikke muligt at indhente en skriftlig tilkendegivelse om et abstrakt retsspørgsmål hos registerretten. Drøftelsen med virksomhedsregistret resulterede i, at en sådan flytning af hjemsted er principielt mulig, såfremt visse parametre overholdes.

Den principielle gennemførlighed er underlagt det forhold, at det inden for rammerne af den konkrete registreringssag kan godtgøres, at ingen kreditorer af det danske selskab lider tab p.g.a. flytningen, og at der i forbindelse med hjemstedsflytningen overholdes de for selskaber med begrænset ansvar gældende bestemmelser, herunder i særdeleshed principperne om kapitalrejsning og kapitalvedligeholdelse; ændring af ApS'ets retsform til et østrigsk GmbH bedømmes analogt til de østrigske omdannelsesretlige bestemmelser.

Efter et positivt udfald af de aktuelle retslige spørgsmål i Danmark vil vi udarbejde en detaljeret implementeringsplan og afstemme den med myndighederne i Danmark og Østrig.

...”

Ankenævnet udtaler:

Der er på generalforsamlinger i de involverede selskaber truffet beslutninger om at gennemføre et nationalitetsskifte, hvorved selskaberne flytter hjemsted til Østrig og samtidig lader sig omdanne til østrigske kapitalsselskaber underlagt østrigsk lovgivning. Nationalitetsskiftet skal foregå uden forudgående likvidation og uden anvendelse af selskabslovens regler om grænseoverskridende fusion.

Selskabsloven indeholder bortset fra reglerne om grænseoverskridende fusion ikke bestemmelser, der tillader nationalitetsskifte uden foregående likvidation. Der eksisterer ikke et direktiv om grænseoverskridende flytning af hjemsted, således som det eksempelvis er tilfældet med reglerne om grænseoverskridende fusion, der bygger på direktiv om grænseoverskridende fusioner.

Forslaget til selskabslov L 170 af 25. marts 2009 indeholdt i kapitel 17 regler om grænseoverskridende flytning af hjemsted. Under udvalgsbehandlingen udgik det foreslåede kapitel 17. Af Erhvervsudvalgets betænkning af 15. maj 2009 fremgår:

”Det foreslås, at lovforslagets foreslåede bestemmelser om grænseoverskridende flytning af hjemsted udgår, idet det vurderes som mest hensigtsmæssigt at afvente et eventuelt EU-direktiv herom.”

Som følge af det anførte tiltrædes, at der ikke i selskabsloven er hjemmel til nationalitetsskifte uden forudgående likvidation, bortset fra reglerne om grænseoverskridende fusioner, og EU-Domstolens afgørelse af 16. december 2006 i sag nr. C-210/06 (Cartesio) kan ikke føre til et andet resultat. Selskabslovens regler er begrundet i legitime hensyn til kreditorer, medarbejdere og kapitalejere.

Ankenævnet stadfæster derfor Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 18. oktober 2010.

10) Kendelse af 24. februar 2012 (J.nr. 2010-0023508)

Tiltrådt styrelsens påbud om at søge ulovligt ydet lån inddrevet.

Selskabslovens § 210, stk. 1.

(Anders Hjulmand, Lise Høgh og Steen Mejer)

Ved skrivelse af 16. december 2010 har advokat A på vegne af K ApS klaget over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved skrivelse af 17. november 2010 har påbudt selskabet at søge et lån ydet i strid med dagældende anpartsselskabslovs § 49, stk. 1, inddrevet straks og dokumentere dette over for styrelsen.

Sagens omstændigheder:

I Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 17. november 2010 hedder det:

”Ulovligt anpartshaverlån i årsrapporten for 2009 for K ApS – CVR-nr. ...

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har den 13. juli 2010 modtaget selskabets årsrapport for 2009. Årsrapporten er udtaget til kontrol, jf. årsregnskabslovens § 159.

Ved en gennemgang af årsrapporten fremgår det, at der er ydet et lån i strid med anpartsselskabslovens § 49, stk. 1 [Der er videreført i selskabslovens § 210, stk. 1, som trådte i kraft den 1. marts 2010, jf. § 1 i bekendtgørelse nr. 172 af 22. februar 2010 om delvis ikrafttræden af lov om aktieselskaber og anpartsselskaber (selskabsloven)], hvilket også fremgår af revisors påtegning, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 7.

Med henblik på at få bragt det ulovlige forhold til ophør pålægger styrelsen dig i din egenskab af medlem af det centrale ledelsesorgan at søge lånet inkl. lovpligtige renter inddrevet straks og dokumentere dette over for styrelsen, jf. årsregnskabslovens § 160, og anpartsselskabslovens § 49, stk. 4 [Der er videreført i § 24, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 172 af 22. februar 2010 om delvis ikrafttræden af lov om aktieselskaber og anpartsselskaber (selskabsloven)].

Det kan oplyses, at lovpligtige renter er defineret som Nationalbankens officielle udlånsrente, der fastsættes 1. januar og 1. juli, med et tillæg på 7 %, jf. rentelovens § 5. Denne sats tillægges yderligere 2 %, jf. anpartsselskabslovens § 49, stk. 4. Afhængigt af tidspunktet for lånets stiftelse, kan der skulle anvendes flere forskellige rentesatser.

Senest 6 uger fra dato bedes du indsende en erklæring underskrevet af selskabets ledelse og revisor om, at lånet med tillæg af lovpligtige renter er tilbagebetalt til selskabet.

Hvis det ikke er lykkedes at inddrive lånet, bedes du indsende dokumentation for, at der er påbegyndt inkasso el. lign. mod debitor.

Hvis debitor mangler betalingsevne, bedes du indsende en erklæring fra en offentlig instans (f.eks. en udskrift fra fogedbogen) om, at debitor er insolvent. Alternativt bedes du indsende en uvildig udtalelse fra en advokat eller revisor om, at den pågældende ud fra sit kendskab til debitors forhold vurderer, at beløbet ikke kan inddrives ved retslig inkasso.

Hvis styrelsen ikke modtager ovennævnte dokumentation, vil du som medlem af det centrale ledelsesorgan blive pålagt tvangsbøder, indtil dokumentationen er modtaget i styrelsen, jf. årsregnskabslovens § 162, stk. 2.

Hvis lånet ikke bliver tilbagebetalt til selskabet, indestår de, der har truffet eller opretholdt dispositionerne vedrørende lånet, for selskabets tab, jf. anpartsselskabslovens § 49, stk. 5 [Der er videreført i § 24, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 172 af 22. februar 2010 om delvis ikrafttræden af lov om aktieselskaber og anpartsselskaber (selskabsloven)].

...”

I klageskrivelsen af 16. december 2010 har advokat A anført:

”...

Som grundlag for klagen anføres først og fremmest, at da det bestående mellemværende reflekterer forretningsmæssige dispositioner mellem selskabet og de oprindelige ejere af selskabet B og C, hvorved bemærkes, at K ApS siden 18. december 2009 jf. hoslagte udskrift fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen vedrørende D ApS har været ejet af D ApS, således at C og B ikke længere er direkte ejere af D ApS, således at C og B ikke længere er direkte ejere af K ApS, hvilket har bibragt mine klienter op-

fattelsen af, at der ikke er anledning til at vurdere det bestående lån på samme vis, som tidligere.

Det er klagerens opfattelse, at når såvel klagerne personligt driver virksomhed med udlejning af fast ejendom, ligesom K ApS, og der i den forbindelse er forretningsmæssigt samarbejde mellem C og B og K ApS, som de i øvrigt finansierer – og altid har finansieret, så er der ikke grundlag for, at anse det bestående lån, som værende direkte i strid med selskabslovens § 210, når henses til § 212.

Der må i den forbindelse også lægges vægt på, at C og B har mulighed for at stille sikkerhed ved ejerpantebreve i ejendommen ... for det bestående mellemværende, hvorefter det ikke kan være påkrævet at kræve beløbet indbetalt, når mellemværendet i øvrigt hele tiden har været forrentet forskriftsmæssigt i regnskaberne.

Det bemærkes videre, at B og C heller ikke ligesom selskabet ikke har ønsket at skjule mellemværendet, som er løbende indberettet i de årlige regnskaber igennem årene, idet jeg som eksempel vedlægger kopi af årsregnskaberne for 2007 og 2008, hvilket ikke har givet Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anledning til bemærkninger. Det bemærkes videre, at selskabets revisor senest ved brev af 17. november 2010 har redegjort for regnskabet over for SKAT, idet brev til SKAT af 17. november 2010 fremsendes i kopi til orientering sammen med kopi af oversigt over ejerens indbetalinger til K ApS med tillæg af protokollat og notat. Dette har ikke givet anledning til bemærkninger fra SKAT idet jeg vedlægger kopi af brev af 19. november 2010 fra SKAT. På denne baggrund gøres det gældende, at der ikke på det foreliggende grundlag er anledning til at kræve, at C og B indbetaler mellemværendet til K ApS, som nu ejes af D ApS, idet det er tvivlsomt, om lånet på det foreliggende er i strid med selskabslovgivningen, når henses til ovenanførte samt henses til, at der i hvert fald subsidiært er grundlag for at stille sikkerhed for mellemværendet ved etablering af ejerpantebreve, hvilket må være tilstrækkeligt.

Endvidere gør jeg gældende, at der henses til, at der er tale om et anpartshaverlån, der går mange år tilbage i tid, som ikke igennem årene har givet anledning til indsigelser fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, uanset at anpartshaverlånet er blevet registreret i regnskabet år efter år, så er retten til at foretage indsigelse imod det nuværende lån fortabt, som følge af passivitet.

...”

I anledning af klagen har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i en redegørelse af 4. marts 2011 udtalt:

” ...

Sagens faktiske omstændigheder

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har den 13. juli 2010 modtaget selskabets årsrapport for 2009.

I henhold til årsregnskabslovens § 159 skal Erhvervs- og Selskabsstyrelsen stikprøvevis udtage og undersøge modtagne årsrapporter. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har i henhold til § 159 udtaget ovennævnte årsrapport til en sådan kontrol.

Ved en gennemgang af årsrapporten konstaterer styrelsen, at der er ydet et lån på kr. 7.272.703, hvilket er i strid med den daværende anpartsselskabslovs § 49, stk. 1 [Anpartsselskabsloven blev ophævet den 1. marts 2010 og er erstattet af lov nr. 470 af 12. juni 2009 om aktie- og anpartsselskaber (selskabsloven). Selskabsloven er sat delvist i kraft ved to bekendtgørelser: a) Bekendtgørelse nr. 172 af 22. februar 2010 om delvis ikrafttræden af lov om aktie- og anpartsselskaber (selskabsloven), som ændret ved bekendtgørelse nr. 142 af 22. februar 2011, og b) Bekendtgørelse nr. 135 af 22. februar 2011 om delvis ikrafttræden af lov om aktie- og anpartsselskaber (selskabsloven), m.v. Anpartsselskabslovens § 49, stk. 1, er videreført med sproglige tilpasninger i selskabslovens § 210, stk. 1, som trådte i kraft den 1. marts 2010, jf. § 1, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 172 af 22. februar 2010.], hvilket også fremgår af revisors påtegning, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 7.

I brev af 17. november 2010 pålægger styrelsen derfor selskabets centrale ledelsesorgan at få bragt det ulovlige forhold til ophør og søge lånet inklusiv lovpligtige renter inddrevet straks og dokumentere dette overfor styrelsen. Henset til beløbets størrelse oversendes sagen til Statsadvokaten for Særlig Økonomisk Kriminalitet den 26. november 2010 med henblik på en vurdering af, om der bør rejses tiltale mod selskabets direktion for overtrædelse af den dagældende anpartsselskabslovs § 49, stk. 1, jf. § 80, stk. 1 og 2, og selskabslovens § 210, stk. 1, jf. den midlertidige straffebestemmelse i § 51, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 172 af 22. februar 2010 og selskabslovens § 367, stk. 1 [Den midlertidige straffebestemmelse i § 51, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 172 af 22. februar 2010 var gældende, indtil selskabslovens § 367, stk. 1, blev sat i kraft pr. 1. marts 2011, jf. § 1, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 135 af 22. februar 2011].

Den 13. januar 2011 bliver selskabets øverste ledelse pålagt tvangsbøder, da styrelsen ikke har modtaget dokumentation for, at det ulovlige udlån er tilbagebetalt til selskabet inklusiv lovpligtige renter.

Den 24. januar 2011 modtager styrelsen et brev fra Erhvervsankenævnet, vedlagt kopi af klage fra A, af henholdsvis den 16. december 2010 og den 19. januar 2011.

...

På baggrund af det i klagerens breve anførte, anmoder styrelsen i brev af 2. februar 2011 selskabets ledelse at indsende en redegørelse for samt dokumentation på, at der, som anført af advokaten, er tale om sædvanlige forretningsmæssige dispositioner, omfattet af selskabslovens § 212.

Herudover anmoder styrelsen i brev af 2. februar 2011 ligeledes selskabets revisor om at indsende en redegørelse, der indeholder følgende:

- oplysning om, hvilke transaktioner, som er baggrund for lånet,
- oplysning om, hvorfor lånet anses som værende i strid med den dagældende anpartsselskabslov, hvilket fremgår af revisors påtegning på årsrapporterne og
- andre relevante forhold, som kan belyse, hvorfor lånet anses som værende i strid med den dagældende anpartsselskabslov.

I brev af 14. februar 2011 oplyser selskabets revisor, som svar på styrelsens brev af 2. februar 2011, at der har været foretaget hævninger fra virksomhedsdeltagerne i regnskabsårene 2006-2009. Det bekræftes ligeledes, at der har været indskud fra virksomhedsdeltager i år 2006 og i år 2010, og at der har været foretaget renteberegning for årene 2006-2010.

Det bekræftes også, at der er et bestående mellemværende mellem virksomhedsdeltagerne og ejendommen ... Det oplyses desuden, at revisor udelukkende har haft til opgave at rapportere de aftalte arbejdshandlinger, og at disse hverken er revision eller review. Revisor oplyser endvidere, at der ikke er foretaget en nærmere gennemgang af posteringerne for at undersøge, om disse kunne betragtes som sædvanlige forretningsmæssige dispositioner, da årsagen hertil er, at mellemregning og pantebrev pr. 31. december 2009 udviser en gæld til ejendommen ... på t.kr. 229. Revisor oplyser endvidere, at hovedparten af det samlede tilgodehavende vedrører virksomhedsdeltagerens kontante hævninger på selskabets bankkonto samt modtagelse af huslejeindtægter. Revisor oplyser, at han anser det samlede tilgodehavende for værende i strid med den tidligere anpartsselskabslov.

I brev af 15. februar 2011 oplyser A, som svar på styrelsens skrivelse af 2. februar 2011, at det er umuligt at fremkomme med en detaljeret redegørelse for de dispositioner vedrørende det ulovlige anpartshaverlån, der har været anmærkninger om i de hidtidige regnskaber. Han oplyser, at det ressourcemæssigt er en umulig opgave at fremfinde bilag så langt tilbage. Han oplyser endvidere, at såfremt et tilbagebetalingskrav skal gøres gældende af selskabet, skal der tages højde for, at lånet ved udgangen af regnskabsåret var på kr. 4.756.000 og nu er på knap 5.635.000.

Det er As opfattelse, at det af hensyn til den nye forældelseslov alene vil være differencen mellem de to tal, der kan gøres gældende af selskabet. A oplyser endvidere, at ledelsen er bekendt med, at en betydelig del af de dispositioner, der relaterer sig til det ulovlige anpartshaverlån, utvivlsomt er i strid med den dagældende anpartsselskabslov, uanset om de er forretningsmæssigt begrundet eller ej. Da mange af dispositionerne ligger langt tilbage, er det på nuværende tidspunkt en umulig opgave at redegøre for dispositionerne på en sådan måde, at man med sikkerhed kan sige, at det bestående anpartshaverlån, i det omfang det ikke består af renter, og i det omfang det ikke er forældet, er omfattet af den nugældende selskabslovs § 212.

Sagens retlige omstændigheder

I henhold til den dagældende anpartsselskabslovs § 49, stk. 1, og selskabslovens § 210, stk. 1, må et selskab ikke yde lån eller stille sikker-

hed for anpartshavere, aktionærer, bestyrelsesmedlemmer eller direktører i selskabet eller et moderselskab til dette.

I henhold til erklæringsbekendtgørelsens § 7, skal revisor give supplerende oplysninger om eventuelle forhold i regnskabet, som revisor påpeger uden at tage forbehold. Der skal særskilt gives supplerende oplysninger om forhold, som revisor er blevet bekendt med under sit arbejde, og som giver en begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar for handlinger eller undladelser, der berører virksomheden, tilknyttede virksomheder, virksomhedsdeltagere, kreditorer eller medarbejdere. Det skal altid oplyses, om der er sket overtrædelse af den for virksomheden gældende selskabsretlige lovgivning samt lovgivningen om regnskabsaflæggelse.

I henhold til årsregnskabslovens § 160 kan styrelsen forlange, at der indsendes oplysninger fra virksomheden, dens ledelse eller dens revisor, som er nødvendige for, at der kan tages stilling til, om der er sket en overtrædelse af den lovgivning, der er nævnt i årsregnskabslovens § 159.

I henhold til årsregnskabslovens § 162, stk. 1, nr. 2, kan medlemmerne af virksomhedens bestyrelse, direktion eller lignende ansvarligt organ, af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, som tvangsmiddel pålægges daglige eller ugentlige tvangsbøder, hvis de undlader at efterkomme en anmodning om oplysninger i henhold til § 160.

Det fremgår af den dagældende anpartsselskabslovs § 49, stk. 4, den midlertidige bestemmelse i § 24, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 172 af 22. februar 2010 og selskabslovens § 215, stk. 1 [Den midlertidige bestemmelse i § 24, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 172 af 22. februar 2010 var gældende, indtil selskabslovens § 215, stk. 1, blev sat i kraft pr. 1. marts 2011, jf. § 1, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 135 af 22. februar 2011.], at udbetalinger fra selskabet, der er foretaget i forbindelse med dispositioner i strid med henholdsvis den dagældende anpartsselskabslovs § 49, stk. 1, og selskabslovens § 210, stk. 1, skal tilbageføres tillige med en årlig rente af beløbet svarende til den rente, der er fastsat efter § 5, stk. 1 og 2, i lov om renter ved forsinket betaling m.v., med et tillæg af 2 pct., med mindre højere rente er aftalt.

I henhold til den dagældende anpartsselskabslovs § 49, stk. 5, den midlertidige bestemmelse i § 24, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 172 af 22. februar 2010 og selskabslovens § 215, stk. 2 [Den midlertidige bestemmelse i § 24, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 172 af 22. februar 2010 var gældende, indtil selskabslovens § 215, stk. 2, blev sat i kraft pr. 1. marts 2011, jf. § 1, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 135 af 22. februar 2011.], indestår de der har truffet eller opretholdt dispositionerne i strid med henholdsvis den dagældende anpartsselskabslovs § 49, stk. 1, og selskabslovens § 210, stk. 1, for selskabets tab, såfremt tilbagebetaling eller ophør af sikkerhedsstillelse ikke kan finde sted.

Styrelsens udtalelse

Indledningsvis skal Erhvervs- og Selskabsstyrelsen bemærke, at styrelsen finder det uklart, om advokat A repræsenterer Ejendomsselskabet Centerinvest ApS eller de to låntagere, Jane Toft Hansen og Rene Toft Hansen, eller om advokat A repræsenterer såvel Ejendomsselskabet Centerinvest ApS som Jane Toft Hansen og Rene Toft Hansen.

Det er styrelsens opfattelse, at de af advokat A til Erhvervsankenævnet fremsendte partsindlæg i høj grad bærer præg af, at A ikke mindst søger at varetage Jane Toft Hansens og Rene Toft Hansens personlige interesser.

Styrelsen finder dette bemærkelsesværdigt, idet det må være klart, at selskabet som kreditor for det ulovlige anpartshaverlån og Jane Toft Hansen og Rene Toft Hansen, som er debitorer for det ulovlige anpartshaverlån, har direkte modstridende interesser.

Det er på denne baggrund styrelsens opfattelse, at hvis A repræsenterer begge parter, befinder advokaten sig i en interessekonfliktsituation.

Styrelsen skal på den baggrund anmode Erhvervsankenævnet om at opfordre A til at præcisere, hvem han fører klagesagen for.

Hvis A ikke udelukkende repræsenterer Ejendomsselskabet Centerinvest ApS, skal styrelsen anmode om, at Erhvervsankenævnet afviser sagen, idet der foreligger en sammenblanding af selskabets interesser og de personlige interesser, som selskabets ultimative fysiske ejere har, i ikke at skulle betale det ulovlige anpartshaverlån tilbage til selskabet.

For så vidt angår argumentet om, at det bestående mellemværende mellem selskabet og de to debitorer skulle være en almindelig forretningsmæssig disposition, finder styrelsen det ikke godtgjort, at det bestående mellemværende mellem selskabet og Jane Toft Hansen og Rene Toft Hansen kan betragtes som en almindelig forretningsmæssig disposition i overensstemmelse med selskabslovens § 212, som er en undtagelse fra hovedreglen i selskabslovens § 210.

For at en disposition kan betragtes som en sædvanlig forretningsmæssig disposition, skal der foretages en konkret vurdering af, om den enkelte disposition kan betragtes som sædvanlig både for selskabet og for branchen. En klar indikator for, om transaktionen kan betragtes som sædvanlig, er, at selskabet har indgået tilsvarende transaktioner med uafhængige parter. Det er dog ikke kun transaktionen, der skal være sædvanlig. Dette krav gælder også for vilkårene i transaktionen. Betalingsbetingelser, kreditvurdering, sikkerhedsstillelse mv. skal ske på samme vilkår, som tilsvarende transaktioner sædvanligvis gennemføres med overfor tredje mand.

I brev af 2. februar 2011 anmodede styrelsen om, at der indsendes dokumentation for, at samtlige transaktioner, som har medført virksomhedens tilgodehavende hos Jane Toft Hansen og Rene Toft Hansen, er sædvanlige forretningsmæssige dispositioner. Styrelsen har ikke modta-

get dokumentation herfor, og det fremgår også af As brev af 15. februar 2011, at det er umuligt for ledelsen at redegøre for, om det nuværende anpartshaverlån er helt eller delvist i overensstemmelse med selskabslovens § 212.

Da selskabets ledelse ikke har godtgjort, at der er tale om sædvanlige forretningsmæssige dispositioner, er det styrelsens opfattelse, at de hævnninger, der er foretaget af Jane Toft Hansen og Rene Toft Hansen, på selskabets konto i perioden 2006-2010, er at betragte som et ulovligt anpartshaverlån i strid med den dagældende anpartsselskabslovs § 49, stk. 1, og selskabslovens § 210, hvilket da også bekræftes i As skrivelse af 15. februar 2011.

At mellemværendet ifølge As udtalelser ikke står i misforhold til selskabets egenkapital, at beløbet i perioden 2006-2010 er nedbragt, og Jane Toft Hansen og Rene Toft Hansen har øvrige aktiver af en vis værdi, er efter styrelsens opfattelse ikke relevante for vurderingen af, om der er tale om sædvanlige forretningsmæssige dispositioner.

Hvis selskabets fordringer på debitor for dele af det ulovlige anpartshaverlån måtte vise sig at være uerholdelige, uagtet hvad grunden hertil måtte være, indestår de, der har truffet beslutning om lånet eller opretholdt lånet for selskabets tab, jf. den dagældende anpartsselskabslovs § 49, stk. 5, den midlertidige bestemmelse i § 24, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 172 af 22. februar 2010 og selskabslovens § 215, stk. 2.

Måtte det vise sig, at selskabets fordringer mod debitorerne på dele af det ulovlige anpartshaverlån eller påløbne renter skulle være forældede, skal styrelsen således påpege, at ledelsen i så fald indestår for det tab, som selskabet måtte lide, jf. den dagældende anpartsselskabslovs § 49, stk. 5, den midlertidige bestemmelse i § 24, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 172 af 22. februar 2010 og selskabslovens § 215, stk. 2. Det vil herefter være ledelsen i selskabet, der indestår for selskabets tab.

Styrelsen er ikke enig i As andragende om, at lånet eller dele af lånet er forældet.

Derudover er det styrelsens opfattelse at skulle der være tale om, at dele af det ulovlige anpartshaverlån skulle være forældet, så ville denne forældelse efter styrelsens opfattelse være afbrudt, idet Jane Toft Hansen og Rene Toft Hansen løbende har anerkendt lånet ved at udøve deres forvaltningsmæssige rettigheder i selskabet, herunder ved på generalforsamlinger at have godkendt årsrapporter for selskabet, ligesom der også løbende er afdraget på lånet, hvilket i høj grad må være udtryk for, at lånet anerkendes.

Styrelsen finder det på den baggrund ikke godtgjort, at ledelsen i selskabet har efterkommet styrelsens påbud om at foretaget de fornødne retlige skridt til at inddrive selskabets fordring.

Styrelsen opretholder således pålægget af tvangsbøder til ledelsen, indtil selskabets lån samt renter er tilbagebetalt, eller indtil ledelsen har indbetalt selskabets tab for lån og forfaldne renter, der måtte være uerholdelige fra debitorerne for det ulovlige anpartshaverlån.

...”

Advokat A har ved skrivelse af 9. maj 2011 anført:

” ...

Beklageligvis fremgår det af Erhvervs- og Selskabsstyrelsens redegørelse side 6, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nu forsøger at få afvist den indgivne klage under henvisning til, at der skulle foreligge en sammenblanding af interesser i nærværende sag for at sløre det spinkle juridiske grundlag, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har for at rejse påbud mod selskabet, som følge af den lange tid, der er hengået, før end der reageres fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsens side vedrørende efter den dagældende lovgivning opståede ulovlige anpartshaverlån.

Jeg må den anledning præcisere, at den indgivne klage er indgivet på vegne af Ejendomsselskabet Centerinvest ApS, som selvsagt grundlæggende set har et ønske om at få indbetalt lånet, som ikke er etableret på én gang med igennem adskillige år, men som i særdeleshed ligger før årsregnskabet 2009 – ja før 2007, jf. tidligere redegørelse herfor med henvisning til revisors taloversigt.

Problemet for selskabet i nærværende sag er, at der som anført i tidligere indlæg, dokumenteret ved tidligere regnskaber for 2007 og før beklageligvis har bestået en retstilstand, der har været i strid med dagældende anpartsselskabslov, men gennem en årrække har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen som offentlig myndighed forholdt sig passiv i forhold til den bestående situation, uanset at der i overensstemmelse med gældende lovgivning og de årlige regnskaber loyalt har været oplyst omkring lånet og loyalt i overensstemmelse med eksisterende lovgivning har været beregnet rente af det bestående mellemværende som i sidste ende, når man ser tilbage på tallene, har betydet, at en meget betydelig del af det oprindelige mellemværende, der er opstået, rent faktisk består af renter.

Det selskabet finder ejendommeligt i nærværende sag, det er, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen efter en bestående situation, der har foregået i årevis, pludselig pålægger selskabet og selskabets ledelse pligter, der vil være uigennemførlige i praksis i henhold til eksisterende lovgivning.

Det følger således af almindelig retspraksis, at en offentlig myndighed ikke kan udstede påbud vedrørende en ulovlig retstilstand, som har eksisteret i årevis, når den offentlige myndighed har haft de fornødne oplysninger til at gøre forhold et gældende igennem lang tid.

Det gøres gældende, at når Erhvervs- og Selskabsstyrelsen pålægger et selskab forpligtelser, der indebærer risiko for tvangsbøder ved manglende op-

fyldelse, må der henses til om grundlaget for et påbud som følge af passivitet eller forældelse er fortabt.

Uanset at der består et betydeligt mellemværende, som selskabet vil gøre sit til for at få udlignet i henhold til de regnskabsmæssige tal, så kan selskabet ikke pålægges at inddrive flere penge over for anpartshaverne, end det vil være muligt, såfremt der var lånt penge ud til hver anden debitor i forhold til selskabet.

Her må det stå klart, at enhver fordring som ejendomsselskabet Centerinvest ApS har haft efter årsskiftet pr. 1. januar 2011 og som har været ældre end 1. januar 2008, som følge af forældelse ikke længere har kunnet gøres gældende, som følge af ændret lovgivning.

Det må i den anledning tages i betragtning, at der efter 1. januar 2011 ikke har bestået samme tidsmæssige forpligtelse, som tidligere vedrørende opbevaring af regnskaber og regnskabsmateriale, hvormed muligheden for selskabet til at dokumentere grundlaget for det opståede mellemværende herunder om der er tale om forretningsmæssige dispositioner eller ej efter den nye selskabslov fra før dette tidspunkt kan være særdeles problematisk, herunder med henblik på at dokumentere, hvorvidt det oparbejdede mellemværende helt eller delvis er forretningsmæssigt begrundet eller ej.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen tilkendegiver blot, ... at man ikke er enig i, at dele af lånet er forældet, men det nærmere juridiske grundlag herfor anføres ikke, idet det dog anføres, at en forældelse skulle være afbrudt, derved at der er sket en anerkendelse af mellemværendet. Dette er imidlertid efter den 20-årige forældelseslov, som ikke længere eksisterer, en forældet betragtning, idet en forældelsesfrist alene kan afbrydes, derved at der tilvejebringes et særligt retsgrundlag i form af retsafgørelse eller et skylddokument eller andet, som etablerer at et krav gøres gældende længere end den nugældende forældelsesfrist på 3 år.

Det forhold at det fulde mellemværende inkl. renter har været anført i regnskabsmateriale indebærer ikke et særligt retsgrundlag, ligesom for eksempel skattemyndighedernes årlige opgørelse af et skattekrav mod en borger, ej heller konstituerer et særligt retsgrundlag vedrørende tilgodehavende SKAT, idet for eksempel skattekrav tillige forældes efter 3 år, hvis der ikke sker inddrivelse af kravet.

Samme betragtninger gør sig gældende for så vidt angår indeståelse for selskabets tab for selskabets ledelse, hvilket ligeledes er undergivet den 3-årige forældelse, der trådte i kraft efter nytår, hvis der ikke er tilvejebragt et særligt retsgrundlag.

Således kan selskabets ledelse heller ikke indestå for selskabets tab ved at gå længere tilbage end 3 år, idet et sådant afledt krav ikke forældelsesmæssigt efter 1. januar 2011 behandles anderledes. Det bemærkes videre, at det forhold, at lånet blev nedbragt i 2010 med et betydeligt beløb ændrer ikke på det juridiske grundlag for at gøre et ikke forældet restkrav gældende over for Jane og René Toft Hansen.

For at dokumentere selskabets vilje til at gøre kravet gældende, har jeg til erhvervsankenævnet fremsendt dokumentation for, at der er afsendt inkassoskrivelser til ejerne/anpartshaverne Jane og René Toft Hansen, som tidligere er fremsendt, således at selskabets ledelse på nuværende tidspunkt må anses at have efterkommet styrelsens påbud om at foretage de fornødne retslige skridt til at inddrive selskabets fordring for så vidt angår den del, der ikke er forældet.

Erhvervsankenævnet kan se bort fra side 8,4. afsnit i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens redegørelse af 4. marts 2011, idet selskabet efterfølgende, da klagesagen ikke blev tillagt opsættende virkning har opfyldt sine forpligtelser, men Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har ikke reageret over der dette tiltag, hvorfor Erhvervsankenævnet **opfordres** til at indhente Erhvervs- og Selskabsstyrelsens udtalelser om, hvorvidt selskabet nu har opfyldt sine forpligtelser til at gøre den del af kravet mod anpartshaverne gældende, som ikke er forældet.

Det er i den forbindelse vigtigt at sondre mellem, hvilke beløb selskabet bør have indbetalt frem for hvad der rent juridisk er grundlag for at udstede påbud for. Det er således vigtigt for selskabet at få fastlagt, at selskabet ikke kan pålægges forpligtelser til inddrivelse af selskabets tilgodehavende udover hvad selskabet kunne få inddrevet i henhold til gældende lovgivning.

Det er i den forbindelse vigtigt at konstatere, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke har kunnet fastslå, at der gælder særlige afvigende forældelsesregler i forhold til ulovlige anpartshaverlån, idet en sådan hjemmel findes ikke – heller ikke for afledede krav mod selskabets ledelse. Således må konklusionen være, at det af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen udstedte påbud af 17. november 2010 ikke kan opretholdes som følge af mange års passiviteter fra Erhvervs- og Selskabsstyrelses side, subsidiært alene kan opretholdes for så vidt den del af kravet, der ikke er blevet forældet.

Hvis Ankenævnet finder, at der kan rejses ansvar mod selskabets ledelse, kan det tilsvarende kun være for ikke forældede krav. Under alle omstændigheder bedes nævnet tage stilling til om selskabets ledelse under alle omstændigheder ikke vil have opfyldt sine forpligtelser ved at opnå pant i fast ejendom, for det fulde mellemværende, uanset om størstedelen er forældet, idet et tab for selskabet da er forebygget. Det er vigtigt at understrege, at pt. er der ikke et tab for selskabet at gøre gældende mod ledelsen – slet ikke hvis fordringen sikres ved pant.

...”

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har ved skrivelse af 6. juni 2011 bemærket:

” ...

2. Passivitetspåstanden

...

Styrelsens primære opgave i forbindelse med årsrapporter, som styrelsen modtager efter årsregnskabsloven, er at gøre disse tilgængelige for offentligheden. Dette skal ske straks efter modtagelsen, jf. årsregnskabslovens § 154. Derved kan virksomhedens aftalepartnere, långivere og andre interesserede få adgang til at gøre sig bekendt med virksomhedens årsrapport, herunder oplysningerne i revisors påtegning, hvis årsrapporten er revideret.

Styrelsen modtager årligt flere hundrede tusinde årsrapporter til offentliggørelse. Styrelsen hverken skal eller kan kontrollere alle modtagne årsrapporter. Styrelsen har pligt til - på stikprøvebasis - at udtage og undersøge et antal årsrapporter om året for at konstatere åbenbare overtrædelser af en række love m.v., herunder selskabslovgivningen, jf. årsregnskabslovens § 159.

Af standardkvitteringen, som udsendes, når styrelsen har modtaget en årsrapport, fremgår det da også, at der ikke i forbindelse med modtagelsen er foretaget en nærmere gennemgang af årsrapporten, og at der derfor tages forbehold for et krav om berigtigelse af eventuelle mangler.

Selskabets direktion og anpartshaverne har derfor ikke på noget tidspunkt haft anledning til at tro, at styrelsen ville undlade at gøre det ulovlige anpartshaverlån gældende, hvis styrelsen blev opmærksom på det.

Direktionen, som har underskrevet de pågældende årsrapporter, og anpartshaverne, der har godkendt årsrapporterne på selskabets generalforsamlinger, har derimod igennem alle årene været fuldt bekendt med revisors påtegninger om de ulovlige anpartshaverlån og muligheden for, at forholdet på et tidspunkt ville blive afsløret og gjort gældende af myndighederne. Det fremgår da også af det oplyste, at anpartshaverne har erkendt skyldforholdet, og at de har afdraget på mellemværendet senest i 2010.

Første gang, styrelsen blev opmærksom på det ulovlige anpartshaverlån, var i efteråret 2010, hvor selskabets årsrapport for 2009 blev udtaget til stikprøveundersøgelse, jf. årsregnskabslovens § 159. Umiddelbart efter, ved brev af 17. november 2010, udstedte styrelsen påbud til selskabets direktion om at bringe det ulovlige forhold i orden, jf. årsregnskabslovens § 161, nr. 3.

Af de grunde, som er nævnt ovenfor, må styrelsen derfor klart afvise As påstand om, at styrelsens påbud af 17. november 2010 skal tilsidesættes på grund af passivitet fra styrelsens side.

3. Forældelsespåstanden

...

Hertil bemærker styrelsen, at selskabets ledelse - som meddelt ved brev af 6. maj 2009 til advokat A med kopi til Erhvervsankenævnet - med den iværksatte inkasso kun delvist har opfyldt sin pligt til at gøre selskabets krav gældende over for anpartshaverne, idet Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke er enig i, at mellemværendet er delvist forældet. Efter styrel-

sens opfattelse består kravet på tilbagebetaling af hovedstolen og renterne af lånet fortsat fuldt ud. Dette begrundes nærmere nedenfor.

Af hensyn til overskueligheden behandles spørgsmål i forbindelse med eventuel forældelse af lånets hovedstol og de lovpligtige renter af lånet i særskilte afsnit.

3.1. Lånets hovedstol

Efter anpartsselskabslovens § 49, stk. 4, og selskabslovens § 215, stk. 1, skal det ulovlige lån tilbageføres til selskabet.

Det er vigtigt at have for øje, at et anpartsselskab er en selvstændig enhed, der er forskellig fra anpartshaverne, og som selv har rettigheder og forpligtelser. Selskabet kan i sagens natur ikke selv handle. Derfor vælger selskabets ejere en ledelse, som kan handle på selskabets vegne inden for rammerne af lovgivningen og selskabets vedtægter. Ledelsen har pligt til at varetage selskabets interesser.

Ved at yde det ulovlige lån har direktionen tilsidesat sin pligt til at varetage selskabets interesser. I stedet har direktionen varetaget anpartshavernes personlige interesser på bekostning af selskabet.

Den ulovlige handling må først anses for ophørt, når lånet er tilbageført med renter som anført i anpartsselskabslovens § 49, stk. 4, og selskabslovens § 215, stk. 1.

De midler, som direktionen på selskabets vegne ulovligt har udlånt til anpartshaverne, jf. anpartsselskabslovens § 49, stk. 1, og selskabslovens § 210, stk. 1, tilhører selskabet.

Da selskabet således har ejendomsretten til de ulovligt udlånte midler, må selskabets krav på tilbageføring af midlerne være et *vindikationskrav*, som ikke er omfattet af forældelsesloven, og som ikke forældes.

Vindikationskrav forældes som udgangspunkt ikke, og i den foreliggende sag er der ingen holdepunkter for at antage, at dette udgangspunkt skal fraviges. Styrelsen kan i den forbindelse henvise til bemærkningerne til § 1 i forældelsesloven, lov nr. 522 af 6. juni 2007 om forældelse af fordringer (lovforslag nr. 165 af 28. februar 2007).

Efter styrelsens opfattelse ville det virke urimeligt, hvis kravet på tilbageføring af det ulovlige lån helt eller delvist kunne forældes, fordi de implicerede parter - direktionen og anpartshaverne - har held til at undgå, at myndighederne eller andre når at gøre det ulovlige forhold gældende inden en vis frist.

Hvis Erhvervsankenævnet imidlertid, uanset ovenstående, måtte finde, at kravet kunne være en fordring, som er omfattet af forældelsesloven, må fordringen efter Erhvervs- og Selskabsstyrelsens opfattelse være omfattet

af den særlige forældelsesfrist på 10 år, der gælder for fordringer i henhold til *pengelån*, jf. forældelseslovens § 6, stk. 1.

Styrelsen er således uenig med advokat A i, at den almindelige forældelsesfrist på 3 år i forældelseslovens § 3, stk. 1, finder anvendelse.

Det fremgår udtrykkeligt af § 3, stk. 1, at den almindelige forældelsesfrist på 3 år ikke finder anvendelse, hvis andet følger af andre bestemmelser. Forældelseslovens § 6 indeholder som nævnt en særlig forældelsesfrist på 10 år for fordringer i henhold til *pengelån*. Denne bestemmelse finder derfor anvendelse, hvis Erhvervsankenævnet måtte finde, at forholdet kunne være omfattet af forældelsesloven.

Af lovforslaget til forældelsesloven, afsnit 3.2.2.5. i de almindelige bemærkninger og bemærkningerne til § 6, stk. 1, fremgår det, at *pengelån* ikke er begrænset til lån i pengeinstitutter. Endvidere fremgår det, at *pengelån* såvel omfatter lån, dvs. kreditaftaler med fast lånebeløb, som kreditter, dvs. kreditaftaler med variabelt lånebeløb, f.eks. en kassekredit.

Da lånet ifølge det oplyste ikke er etableret på én gang, men igennem adskillige år, må lånet betragtes som en kassekredit eller et andet lån med variabelt lånebeløb.

Forældelsesfristen begynder derfor at løbe fra den sidste hævning eller indbetaling, som anpartshaverne har foretaget på lånet, dog senest fra det tidspunkt, til hvilket gælden måtte være opsagt til indfrielse, jf. forældelseslovens § 6, stk. 2. Efter det oplyste er der foretaget indbetaling på lånet i 2010. Forældelsesfristen begynder derfor tidligst at løbe fra dette tidspunkt.

Advokat A er fremkommet med nogle synspunkter om, hvad der kræves for at afbryde forældelsesfristen. Da spørgsmål om afbrydelse af forældelsesfristen ikke er relevant i den foreliggende sag, skal styrelsen afstå fra at gå nærmere ind på hans synspunkter, men skal blot henvise til reglerne i forældelseslovens kapitel 5 om afbrydelse af forældelse og kapitel 6 om foreløbig afbrydelse af forældelse.

Efter Erhvervs- og Selskabsstyrelsens opfattelse kan det herefter konkluderes, at kravet på tilbageføring af lånets hovedstol ikke er forældet, hverken helt eller delvist. Det gælder, uanset om man antager, at kravet er et vindikationskrav og dermed ikke undergivet forældelse, eller man måtte antage, at kravet kunne være omfattet af forældelsesloven. I så fald vil der efter styrelsens opfattelse være tale om en fordring i henhold til et *pengelån*, som er undergivet 10-årig forældelse efter forældelseslovens § 6, stk. 1 og 2.

3.2. Renter

Efter anpartsselskabslovens § 49, stk. 4, og selskabslovens § 215, stk. 1, skal det ulovlige lån tilbageføres til selskabet sammen med en årlig rente

af beløbet svarende til morarenten med et tillæg af 2 pct., medmindre højere rente er aftalt.

Renterne skal kompensere selskabet for, at der af selskabets midler er ydet et ulovligt lån til anpartshaverne.

Forældelsesloven indeholder bestemmelser om forældelse af renter, som er pålagt fordringer, der er omfattet af forældelsesloven. Forældelsesloven og bemærkningerne hertil ses derimod ikke at forholde sig til (lovpligtige) renter af et (ulovligt opstået) hovedkrav, hvor hovedkravet ikke er omfattet af forældelsesloven.

Som nævnt i afsnit 3.1.1. er kravet på tilbageføring af det ulovlige lån efter Erhvervs- og Selskabsstyrelsens opfattelse et vindikationskrav, som ikke er omfattet af forældelsesloven, og som ikke forældes.

Efter styrelsens opfattelse er kravet på betaling af renter af lånet heller ikke omfattet af forældelsesloven, da der er tale om lovpligtige renter af et ulovligt etableret lån, som ikke forældes.

Jo længere tid, det ulovlige låneforhold har varet, jo større vil rentetilskrivningen alt andet lige være. I den foreliggende sag har advokat A da også oplyst, at en meget betydelig del af det oprindelige mellemværende, der er opstået, rent faktisk består af renter.

Efter styrelsens opfattelse ville det virke urimeligt, hvis rentekravet helt eller delvist kunne forældes, fordi de implicerede parter (direktionen og anpartshaverne) har held til at undgå, at myndighederne eller andre når at gøre det ulovlige forhold gældende inden en vis frist.

Styrelsen finder således, at det samlede mellemværende ikke forældes.

Hvis Erhvervsankenævnet imidlertid måtte finde, at hovedstolen er omfattet af forældelseslovens § 6, stk. 1, om forældelse af pengelån, vil de påløbne renter efter Erhvervs- og Selskabsstyrelsens opfattelse ligeledes være omfattet af den 10-årige forældelsesfrist, jf. forældelseslovens § 6, stk. 3, 2. pkt., jf. stk. 2.

Af den nævnte bestemmelse fremgår det, at renter mv., som er tilskrevet inden for maksimum på en kassekredit, undergives samme forældelsesfrist og begyndelsestidspunkt som kravet på hovedstolen. I den foreliggende sag indebærer dette, at forældelsesfristen for renterne ligeledes tidligst begynder at løbe fra indbetalingen på lånet i 2010.

4. Anbringender og synspunkter i øvrigt

I det følgende omtales nogle anbringender og synspunkter, som advokat A i øvrigt er fremkommet med i sagen.

4.1. Ledelsens indeståelse for selskabets tab

Efter anpartsselskabslovens § 49, stk. 5, og selskabslovens § 215, stk. 2, indestår de personer, der har truffet aftale om eller opretholdt dispositioner i forbindelse med det ulovlige anpartshaverlån for det tab, som selskabet måtte blive påført, hvis tilbagebetaling af det ulovlige lån med tillæg af renter ikke kan tilbagebetales eller bringes til ophør.

Da indeståelsen således først bliver aktuel, hvis selskabet har lidt et tab, har indeståelsen karakter af tabskaution.

Advokat A anfører, at selskabets ledelses indeståelse for selskabets tab er undergivet den 3-årige forældelse, der trådte i kraft den 1. januar 2011, hvis der ikke er tilvejebragt et særligt retsgrundlag. Selskabets ledelse kan derfor ikke indestå for selskabets tab længere tilbage end 3 år.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er ikke enig i dette synspunkt.

Som tidligere nævnt må den ulovlige handling, som ledelsen har foretaget ved at yde det ulovlige lån til anpartshaverne, først anses for ophørt, når lånet er tilbageført med renter som anført i anpartsselskabslovens § 49, stk. 4, og selskabslovens § 215, stk. 1.

Efter styrelsens opfattelse er kravet om tilbageføring af lånet med renter ikke omfattet af forældelsesloven, og kravet forældes ikke af de grunde, som er anført i afsnit 3.1.1. og 3.1.2.

Som en konsekvens heraf er ledelsens indeståelse heller ikke undergivet forældelse efter styrelsens opfattelse.

Det ville virke urimeligt, hvis ledelsens indeståelse kunne forældes. I så fald kunne ledelsen spekulere i at vente med at rejse krav over for modtageren af lånet om tilbageføring af lånet med renter, indtil der var indtrådt forældelse af ledelsens indeståelse. Indeståelsen ville derved være værdiløs.

Hvis Erhvervsankenævnet imidlertid måtte finde, at kravet på tilbageføring af lånet med renter er omfattet af forældelsesloven, må kravet efter styrelsens opfattelse som anført i afsnit 3.1.1. og 3.1.2. være omfattet af forældelsesfristen på 10 år for fordringer i henhold til pengelån, jf. forældelseslovens § 6. Ledelsens indeståelse må da ligeledes være omfattet af en 10-årig forældelsesfrist.

Det følger af forældelseslovens § 11, hvoraf det fremgår, at når en fordring er sikret ved kaution, bestemmes forældelsesfristen over for kautiøonisten (her ledelsen) efter de regler, der gælder for forældelse af fordringen mod hovedskyldneren (her anpartshaverne).

Af bemærkningerne til bestemmelsen fremgår det, at forældelsesfristen for ledelsens indeståelse skal regnes fra det tidspunkt, hvor det er godtgjort, at anpartshaverne ikke kan betale.

4.2. Dokumentation for mellemværendet

Advokat A anfører, at der efter den 1. januar 2011 ikke har bestået samme tidsmæssige forpligtelse som tidligere vedrørende opbevaring af regnskaber og regnskabsmateriale, hvorved selskabets mulighed for at dokumentere grundlaget for det opståede mellemværende, herunder om der er tale om forretningsmæssige dispositioner eller ej efter den nye selskabslov, fra før dette tidspunkt kan være særdeles problematisk.

Hertil bemærker Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, at ovennævnte synspunkt må bero på nogle misforståelser.

For det første er mellemværendet ikke omfattet af den 3-årige forældelsesfrist som påvist i afsnit 3 ovenfor.

For det andet er der ikke sket ændringer i pligten til at opbevare bogføringsmateriale, som reguleres af bogføringsloven.

For det tredje bemærkes, at den, som vil påberåbe sig en undtagelse i lovgivningen, skal godtgøre, at betingelserne for at anvende undtagelsen er opfyldt. Efter fortolkningen af anpartsselskabslovens § 49, stk. 1, som nu er blevet lovfæstet i selskabslovens § 212, er det lovligt at yde lån til anpartshavere, hvis lånet ydes som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition. Da dette ikke er godtgjort i den foreliggende sag, kan denne undtagelse ikke finde anvendelse.

Der kan i øvrigt henvises til styrelsens udtalelse af 4. marts 2011 til Erhvervsankenævnet vedrørende ovennævnte undtagelse.

4.3. Etablering af panterrettigheder m.v. som sikkerhed for tilbagebetaling af det ulovligt ydede anpartshaverlån

I brev af 15. april 2011 til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og brev af 9. maj 2011 til Erhvervsankenævnet har advokat A forespurgt, om selskabets ledelse ikke vil have opfyldt sine forpligtelser ved at opnå, at der foretages udlæg i eller stilles pant i faste ejendomme for det fulde mellemværende.

Hertil svarede Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i brev af 6. maj 2011 ...

...

Styrelsen fastholder de synspunkter, som er gengivet ... [i brevet].

...”

Ved skrivelse 5. august 2011 har advokat A yderligere anført:

”...

Under henvisning til det supplerende indlæg dateret 6. juni 2011 fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen til Erhvervsankenævnet vedrørende de forældelsesspørgsmål, nærværende rejser sammenholdt med den af Erhvervs- og

Selskabsstyrelsen udviste passivitet igennem årene, finder jeg, uanset det anførte i mine tidligere indlæg, anledning til at opsummere følgende:

1. Indledning:

- i henhold til Per Løfgrens opgørelse, er det samlede anpartshaverlån inkl. renter ultimo 2009 på 7.098.000 kr. nedbragt til 5.635.000 kr., hvoraf renter udgør 1.893.000 kr. Ud af rentebeløbet er renter vedrørende 2006 og 2007 med sikkerhed mere end 3 år gamle henholdsvis 287.000 kr. og 376.000 kr. jf. revisor Per Løfgrens oversigt. I alt 663.000 kr. af det samlede rentebeløb er således mere end 3 år gammelt.
- endelig rekapitulerer jeg på vegne af selskabet at på nuværende tidspunkt, er det alene et beløb stort 879.000 kr. af det samlede mellemværende, der ligger efter 2007.

2. Passivitet/forældelse:

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anfører flere gange i sit indlæg, at det er styrelsens opfattelse, at det er urimeligt, hvis kravet på tilbageføring af det ulovlige lån herunder renter helt eller delvist kan forældes, herunder såfremt ledelsens forpligtelser/indeståelse helt eller delvis begrænses af forældelsesregler, hvortil jeg indledningsvis må anføre, at det ikke er en rimelighedsbetragtning, der er afgørende for, hvorledes nærværende sag skal afgøres, men derimod en fortolkning af de nuværende forældelsesregler, der fuldt og helt trådte i kraft 1. januar 2011.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anfører at først og fremmest, at kravene om tilbagebetaling ikke forældes jf. § 1 i forældelsesloven, da man må anskue tilbageføring af midlerne, som vindikationskrav.

I den anledning gør jeg gældende, at ”vindikationskrav” først og fremmest hører hjemme i strafferetten. Der ses ikke at være omtalt noget grundlag for strafferetlige sanktioner i nærværende sag, og under alle omstændigheder er der ikke rejst nogen sigtelser mod selskabets ledelse, hvor det i den forbindelse også må anføres, at der nok ligeledes i denne sammenhæng må antages at være forældelsesmæssige problemer.

Det forhold at lånet er ydet i strid med dagældende anpartsselskabslov § 49, stk. 1 og muligt helt eller delvis kan være i strid med selskabslovens § 210, stk. 1, hvilket imidlertid kan være svært at afgøre, da det fulde regnskabsmæssige grundlag for de tidligere år og grundlaget for de økonomiske dispositioner ikke længere kan rekonstrueres, er en helt anden sag. En overtrædelse af selskabslovgivningen, udløser ikke automatisk et vindikationskrav.

Hertil kommer at vindikationskrav typisk relaterer sig til løsøre eller andre ting, der kan tilbagetages i natura, hvilket jo ikke er tilfældet i nærværende sag.

Penge kan som bekendt ikke individualiseres i samme grad. Det fremgår tydeligt af kommentarerne af forældelseslovens § 1, at hvis et vindikati-

onskrav ikke kan gennemføres i natura, er et krav på erstatning genstand for forældelse. Et krav på tilbagebetaling af midler udlånt til anpartshaverne i strid med anpartsselskabslovens § 49, stk. 1 og eventuelt selskabslovens § 210, stk. 1, er således underlagt de almindelige regler om forældelse.

Spørgsmålet er herefter, om der er tale om et såkaldt ”pengelån”, som er omfattet af 10-årig forældelse, jf. forældelseslovens § 6, stk. 1.

I Erhvervs- og Selskabsstyrelsens indlæg side 5 andet afsnit henviser Erhvervs- og Selskabsstyrelsen til lovforslaget til forældelsesloven afsnit 3.2.2.5 i de almindelige bemærkninger og bemærkninger til § 6, stk. 1, at pengelån ikke skulle være begrænset til lån i pengeinstitutter. Jeg kan ikke finde støtte herfor i bemærkningerne, idet der netop ikke fremgår sådanne bemærkninger, men tværtimod fremgår det tydeligt af bemærkningerne, at der i det hele henvises til banklån og i de indledende bemærkninger til bestemmelserne henvises der til, at bestemmelserne kun har relevans, hvis der i forbindelse med optagelse af banklån ikke er oprettet et eksigibelt gælds-brev. Således må bestemmelsen antages at finde anvendelse på lån, der ydes af pengeinstitutter, hvor der udarbejdes et lånedokument, som ikke kan karakteriseres som et gælds-brev, således at sådanne pengelån ikke stilles ringere forældelsesmæssigt i forhold til lån, hvor der er etableret et gælds-brev eller et pantebrev. Der ses hverken efter bestemmelsen eller ud fra lovforarbejderne grundlag for at fortolke dette udvidende i forhold til privates udlån eller til andre former for udlån, og det fremhæves særligt, at i bemærkningerne til § 6 undtages f.eks. ydelse af kredit i forbindelse med et kreditkøb, som tydeligt angives at være reguleret under den 3-årige forældelse.

Da der ikke er udarbejdet noget særligt lånedokument vedrørende de løbende anpartshaverlån igennem årene, således ikke er oprettet nogen lånedokumenter, og det ikke er formidlet gennem noget pengeinstitut, må det være åbenbart, at forældelseslovens § 6,stk 1 vedrørende pengelån ikke finder anvendelse på denne type lån, der oprindelig har været i strid med selskabslovens § 49, stk. 1.

Ligeledes må det på det bestemteste forkastes, at anpartshaverlånet kan sammenlignes med en kassekredit med variabelt lånebeløb, hvilket forudsætter, at der udarbejdes en kontrakt herom, herunder at dette sker gennem et pengeinstitut. En betragtning om, at anpartshaverne skulle have benyttet selskabets kapital, som deres private kassekredit har ikke noget juridisk grundlag og kan kun betragtes, som en nedgørende karakteristik af de økonomiske dispositioner, der har foregået, men sådanne betragtninger kan på ingen måde ophøjjes til, at der består noget formelt grundlag for nogen kassekredit på noget tidspunkt.

Det må videre præciseres, at det forhold, at der jf. revisor Per Løfgrens oversigt, er foretaget betydelig indbetaling til selskabet i 2010, ikke indebærer, at det derved er anerkendt at en væsentlig del af det i regnskabet opgjorte beløb, som følge af ny lovgivning, ikke er forældet, idet der tværtimod er indbetalt for, at nedbringe en aktuel hovedstol, der ikke er forældet,

hvor der efter anpartshavernes opfattelse alene henstår 879.000 kr. jf. ovenfor, der stadig kan gøres gældende af selskabet over for anpartshaverne, som ikke var forældet, uanset hvilken indstilling selskabet og ledelsen måtte have til dette.

Det er selskabets og ledelsens opfattelse, at de ikke kan tilpligtes at gøre beløb gældende mod anpartshaverne, udover hvad lovgivningen tilsiger, hvorfor nærværende sag er indbragt for Erhvervsankenævnet med henblik på at fastlægge, hvilke forpligtelser/rettigheder selskabet har i overensstemmelse med de forældelsesregler, der nu er indtrådt sammenholdt med de nye selskabsretlige regler, der nu er trådt i kraft.

Samlet set gøres det gældende, at der ikke eksisterer noget særligt lovgrundlag i forældelsesloven eller i selskabsloven, som indebærer, at fordringer i henhold til selskabslovgivningen mod selskabsdeltagere er undergivet en anden forældelse end den hovedregel, der gælder i forældelsesloven på 3 år, som man derfor må henholde sig til for så vidt angår hovedstol.

3. Vedrørende renter:

Jf. ovenanførte talopgørelser fremgår det, at det i det store hele er rentebeløb for de sidste 3 år, det vil sige efter 2007, der henstår at blive betalt, når henses til indbetaling i 2010.

Når henses til at der ikke er særlig hjemmel til, at udstrække forpligtelser for anpartshavere til at udligne mellemværender, der relaterer sig til anpartshaverlån, hvis mellemværendet er mere end 3 år gammelt, så følger det efter min opfattelse klart, at der selvsagt ikke består nogen forpligtelser til at betale renter fra noget tidligere tidspunkt, idet det netop tydeligt fremgår af den nuværende forældelseslov, at netop renter stort set altid forældes efter 3 år.

Af forældelseslovens § 6, stk. 1 fremgår det, at renter, som er tilskrevet inden for maksimum på en kassekredit, undergives samme forældelsesfrist og begyndelsestidspunkt, som krav på hovedstolen. Dette er en undtagelse til den almindelige regel, men her må det anføres, at selvom man måtte betragte hovedstolen af den del af mellemværendet, der består mellem selskabet og selskabsdeltagerne, som et pengelån, uanset ovenanførte, så vil det være en alt for vidt løftig fortolkning jf. ovenfor at fastslå, at der på noget tidspunkt er etableret nogen kassekredit mellem selskabet og anpartshaverne, idet der absolut intet grundlag er herfor. Hvad skulle maksimum for kassekrediten være? Hvad skulle maksimum for anpartshavernes lån da være? Har det betydning, om anpartshaverlånet er større eller mindre end egenkapitalen?

Der er helt klart i lovgivningen lagt op til en meget snæver fortolkning af denne behandling af rentebeløb, hvilket helt klart forudsætter etablering af kassekredit efter aftale med et pengeinstitut.

Dette indebærer, at hvis Erhvervsankenævnet måtte finde, at hovedstolen måtte være omfattet af forældelseslovens § 6, stk. 1, hvilket der som ovenfor anført ikke er grundlag for, så er det ganske sikkert, at påløbne renter i

hvert fald ikke er omfattet af § 6, stk. 1 eller nogen anden undtagelsesbestemmelse i forældelsesloven.

4. Ledelsens indeståelse for selskabets tab:

Det bemærkes indledningsvis, at det kan konstateres, at der er enighed om, at der på nuværende tidspunkt ikke er udløst noget tab for selskabet, således at den forpligtelse, der fremgår i medfør af anpartsselskabslovens § 49, stk. 5 og nu selskabslovens § 215, stk. 2, ikke er trådt i kraft/ er aktuel.

I relation til forpligtelserne efter selskabsloven, gøres det gældende, at der er tale om mulighed for at rejse krav, der hviler på erstatningsregler, og det må konstateres, at selskabets ledelse, såvel som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen år efter år har været vidne om det ulovlige anpartsselskabslån, uanset om man måtte have foretaget en stikprøvekontrol eller ej.

I henhold til revisor Per Løfgrens opgørelse, har der således bestået en vidnelse om, at der bestod et mellemværende på 4.756.000 kr. ved udgangen af 2007, men dette krav er ikke gjort gældende inden for en nugældende 3-årig frist, hvorfor jeg har vanskeligt ved at se, at denne del af mellemværendet i en situation, hvor mellemværendet må anses at være forældet i forhold til anpartshaverne, da kan gøres gældende mod selskabets ledelse ud fra en betragtning om, at ledelsen på daværende tidspunkt og tidligere tillod anpartshaverlånene samt ud fra en betragtning om, at ledelsen ikke har sikret sig år efter år, at der blev udstedt et gældsbevis til sikkerhed for mellemværendet. Der ses ikke at være grundlag for gøre noget ansvar gældende mod selskabets ledelse for mellemværender, der ligger længere tilbage, idet dette må fordrer særlig lovhjemmel eller forudsætte, at der har været tale om dispositioner, som man ikke har haft kendskab til, hvilket jo netop er tilfældet, eftersom beløbene årligt er nævnt i regnskaberne.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen henviser til på side 7 i sit indlæg til Erhvervsankenævnet til forældelseslovens § 11, at denne regel om en 10-årig forældelse gør sig gældende i forhold til selskabets ledelse, idet der er stillet en kaution, derved at selskabets ledelse har påtaget en forpligtelse i overensstemmelse med anpartsselskabslovens § 49, stk. 4 og nu selskabslovens § 215, stk. 1.

Dette må pure afvises, idet det fremgår af kommentarerne til § 11, at reglen omfatter tilfælde, hvor en person ved **aftale** har påtaget sig en subsidiær hæftelse for en andens opfyldelse af denne påhvillende forpligtelse.

Det fremgår tilsvarende tydeligt, at hviler en forpligtelse på andet grundlag end aftale, gælder reglen i § 11 ikke. Da forpligtelsen for selskabets ledelse ikke hviler på nogen aftale, der skriftligt er indgået mellem to parter, men hviler på en lovgivning, finder denne særlige forældelsesbestemmelse ikke anvendelse, hvorfor der ikke gælder nogen 10-årig forældelse i relation til krav, der ønskes gjort gældende mod et selskabs ledelse, såfremt de opstår.

Derfor må det være åbenbart, at når der ikke føres et særligt effektivt tilsyn, og det kan lade sig gøre at opretholde anpartshaverlån i en længere årrække, uden at dette bliver påtalt, så vil en stikprøvekontrol alene kunne med-

føre krav og ansvar inden for en rimelig tidsperiode bagud begrænset af sædvanlige forældelsesregler, idet opgørelse og konsekvenser af et tilsyn, der identificerer ulovlige forhold ellers bliver uoverskuelige at opgøre og gennemføre.

Samlet må det konstateres, at ud fra en gennemgang af selskabets ledelses forpligtelser i forhold til forældelsesretlige regler så kan det ikke føre til nogen antagelse om, at der ud fra dette består en videre forpligtelse vedrørende økonomiske mellemværender for selskabsdeltagerne i forhold til selskabet.

Afsluttende bemærkning:

Det er derfor, det er selskabets ledelses opfattelse, at det ud fra en konkret vurdering betyder en tilstrækkelig opfyldelse af selskabets forpligtelser, hvis selskabet kan formå selskabsdeltagerne til at stille sikkerhed for det fulde mellemværende og derved kan anses at have opfyldt sine forpligtelser, idet dette er et bedre alternativ, end hvis der gennemføres en egentlig inkassosag mod selskabsdeltagerne for det fulde beløb, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kræver, hvilket der ikke er lovhjemmel til, idet Erhvervs- og Selskabsstyrelsens fremsatte krav, er begrænset af forældelsesregler jf. ovenfor, uanset om Erhvervs- og Selskabsstyrelsen måtte finde dette rimeligt eller ej. Der må herved også henses til, at de nuværende regler i selskabsloven ikke er så kategoriske i relation til anpartshaverlån, som den tidligere gældende bestemmelse i anpartsselskabsloven.

...”

Ved skrivelser af 23. august og 6. oktober 2011 fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og skrivelser af 16. september og 15. november 2011 fra advokat A er parterne fremkommet med yderligere bemærkninger.

Ankenævnet udtaler:

I henhold til den dagældende anpartsselskabslovs § 49, stk. 1, og selskabslovens § 210, stk. 1, må et anpartsselskab ikke yde lån eller stille sikkerhed for anpartshavere, bestyrelsesmedlemmer eller direktører i selskabet eller et moderselskab til dette.

Videre fremgår det af dagældende anpartsselskabslovs § 49, stk. 4, nu selskabslovens § 215, stk. 1, at udbetalinger fra selskabet, der er foretaget i forbindelse med dispositioner i strid med dagældende anpartsselskabslovs § 49, stk. 1, nu selskabslovens § 210, skal tilbageføres til selskabet sammen med en årlig rente af beløbet svarende til den rente, der er fastsat i § 5, stk. 1 og 2, i lov om renter ved forsinket betaling m.v., med et tillæg af 2 pct., medmindre højere rente er aftalt.

Erhvervsankenævnet finder efter det oplyste, at det af klager ydede lån til anpartshaverne Jane og Rene Toft Hansen ikke var led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, jf. selskabslovens § 212. Herefter - og da hverken det af klager anførte om passivitet og forældelse eller om, at der er sendt inkassoskrivelser til Jane og Rene Toft Hansen, og at disse muligt kunne formås til at stille sikkerhed for det fulde mellemværende, kan føre til et andet resultat - tiltræder ankenævnet, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved skrivelse af 17. november 2010 har påbudt selskabet at søge lånet inklusiv lovpligtige renter inddrevet straks og dokumentere dette over for styrelsen.

Ankenævnet stadfæster således Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 17. november 2010.

11) Kendelse af 20. april 2012 (J.nr. 2011-0025346).

Registrering af ændring af opløst selskabs adresse nægtet.

Selskabslovens § 233, stk. 4.

(Anders Hjulmand, Niels Walther Rasmussen og Jan Uffe Rasmussen)

Ved skrivelse af 5. september 2011 har K1 klaget over Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 5. august 2011, hvorved styrelsen har nægtet at registrere en ændring af det opløste selskabs adresse.

Sagens omstændigheder:

I en over sagen af Erhvervsankenævnet indhentet redegørelse af 8. november 2011 har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om sagens faktiske omstændigheder udtalt blandt andet:

”Udtalelse

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har ikke tidligere modtaget anmeldelse m.m. dateret den 1. november 2008 om ændring af selskabets adresse. Det er årsagen til, at ændringen af selskabets adresse ikke er blevet registreret.

Som følge af, at selskabet har været under konkurs siden 25. maj 2009 og blev opløst af skifteretten den 12. november 2009, og herefter ikke længere eksisterer, kan der ikke foretages ændringer i de registrerede oplysninger, jf. 233, stk. 4 i selskabsloven.

Som følge heraf afviste Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i brev af 5. august 2011 at ændre selskabets adresse. Efter Erhvervs- og Selskabsstyrelsens opfattelse er der ikke fremkommet nye oplysninger, og styrelsen fastholder derfor afgørelsen.

Sagens faktiske forløb

Mens selskabet K ApS har været aktivt, har der været få sager om ændringer. ...

Den seneste modtagne anmeldelse om ændringer blev modtaget den 15. september 2008 med følgebrev fra A ApS og omfattede dette selskab samt K ApS. Registrering af de anmeldte ændringer vedrørende K ApS skete den 16. oktober 2008, og dokumentation for registreringen bestående af sammenskrevet resume, blev sendt til A ApS.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen sender sammenskrevet resume til anmelderen, som dokumentation for, at de anmeldte ændringer er registreret. Det er årsagen til, at K1 senest har modtaget udskrift dateret 16. oktober 2008.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ses ikke tidligere at have modtaget anmeldelse m.m. vedrørende ændringer vedtaget af selskabets ekstraordinære generalforsamling den 1. november 2008, hvor det blev besluttet at ændre selskabets adresse fra ... [gammel adresse] til ... [ny adresse]

Som følge af, at denne anmeldelse m.m. ikke tidligere ses at være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, har styrelsen ikke haft grundlag for at kunne registrere ændringer i tidligere registrerede oplysninger.

Tilsyneladende har K1 ikke savnet eller rykket for dokumentation for, at anmeldelsen af 1. november 2008 var blevet registreret.

Oplysning om et selskabs registrerede adresse fremgår dels af udskrifter fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, men også af de oplysninger som fremgår af www.cvr.dk, og som ikke kræver tilmelding eller betaling.

Den 25. maj 2009 afsagde Skifteretten ... konkursdekret, hvilket blev registreret den 2. juni 2009.

Ved registrering af konkursdekret sender styrelsen ikke dokumentation for, at registrering er sket til selskabets tidligere ledelse, da ledelsens ret til at råde over selskabet eller stifte forpligtelser på selskabets vegne er ophørt ved afsigelsen af konkursdekretet.

Efter styrelsens daværende og nuværende praksis kunne der herefter ikke længere registreres ændringer i selskabets registrerede oplysninger med mindre anmeldelse m.m. var modtaget inden afsigelsen af konkursdekret, hvilket ikke er tilfældet.

Den 12. november 2009 afsluttede skifteretten behandlingen af konkursen, og selskabet var opløst og eksisterede ikke længere, hvilket blev registreret den 18. november 2009.

Tilsyneladende efter en telefonsamtale med en medarbejder i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, som styrelsen ikke har noteringer om eller gengivelse af, modtog Erhvervs- og Selskabsstyrelsen den 22. juli 2011 mail fra K1 ... med forespørgsel om, hvordan ændring af det opløste selskabs hjemstedsadresse til ... [3. adresse] kunne ske. Det fremgik, at materiale (der oprindeligt var) indsendt den 1. november 2008 kan indsendes igen.

...

Styrelsen bemærker, at den i mailen anførte "nye" adresse er en anden adresse end den, der fremgår kopi af anmeldelsen dateret 1. november 2008, og som er vedlagt til Erhvervsankenævnet

Den 28. juli og den 3. august 2011 modtog Erhvervs- og Selskabsstyrelsen mails, hvor K1 spørger om mailen af 22. juni er modtaget. I mailen af 3. august 2011 spørger K1 om, hvornår han kan forvente et svar.

Den 5. august 2011 svarer Erhvervs- og Selskabsstyrelsen K1. og oplyser, at selskabets adresse ikke kan ændres som følge af, at selskabet er opløst efter konkurs. ...

I Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 5. august 2011 hedder det:

” ...

K ApS CVR-nr. ... OPLØST

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har modtaget din mail af 22. juli 2011, hvor du gør opmærksom på, at selskabets adresse ved en fejl ikke blev rettet i forlængelse af den afholdte generalforsamling af 1. november 2008.

Du spørge ligeledes om, hvad der kan gøres for at få selskabets adresse ændret.

I den forbindelse kan jeg oplyse følgende.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen registrerer visse oplysninger om f.eks. anpartsselskaber på baggrund af de anmeldelser, som styrelsen modtager fra selskabet selv eller deres rådgivere. Det er anmelderen, som indestår for rigtigheden af de anmeldte oplysninger.

...

Afgørelse

For så vidt angår dette selskab, er adressen ... [gammel adresse] en historisk oplysning, som følger af, at selskabet blev opløst i 2009.

Det er således ikke muligt at ændre i de registrerede oplysninger, herunder selskabets adresse.

...”

I klageskrivelsen af 5. september 2011 har K1 anført:

” ...

Pr. den 1. november 2008 afholdes ekstraordinær generalforsamling hvor det vedtages at K ApS flytter hjemstedsadresse, og ikke længere benytter telefon- og telefaxnummer. Anmeldelse med referat og nye vedtægter indsendes den 1. november 2008 ...

...

I forbindelse med stiftelse af et nyt selskab med hjemstedsadresse på [gammel adresse], bliver undertegnede opmærksom på at K ApS fortsat er registreret med hjemstedsadresse på denne adresse, og ikke hjemstedsadressen ... [ny adresse] jf. anmeldelse den 1. november 2008.

Dette er baggrunden for at jeg den 22. juli 2011 kontakter E&S. Anmeldelse blev den 1. november 2008 fremsendt som almindeligt brev med PostDanmark til adressen Kampmannsgade 1, 1780 København V. Jeg kan af gode grunde ikke sige hvorfor denne anmeldelse desværre ikke er blevet korrekt registreret hos E&S.

Ønsket i november 2008 var at flytte K ApS væk fra adressen ... til en ny hjemstedsadresse. Dette for at undgå en historisk og permanent registrering på denne hjemstedsadresse.

... Undertegnede fastholder at selskabets adresse i historik skal ændres til ... Undertegnede har med nærværende løftet beviset på, at den relevante anmeldelse er korrekt udfyldt pr. den 1. november 2008, og efterfølgende er indsendt til E&S.

Undertegnede kan supplere med yderligere dokumentation hvis Erhvervsankenævnet skulle ønske dette, bl.a. kan indehaveren af ... bekræfte, at K ApS pr. den 1. november 2008 har flyttet hjemstedsadresse fra ... til ...

Det fastholdes at anmeldelse er indsendt den 1. november 2008 til E&S, hvilket er før at konkursdekret blev afsagt den 25. maj 2009. Undertegnede gør opmærksom på, at der ikke fra ca. medio 2008 eller senere har været drift i K ApS, derfor har K ApS ikke modtaget post på adressen ... [gammel adresse]

Det sidste sammenskrevne resume vedr. CVR-nr. ... som undertegnede har modtaget er dateret af E&S den 16. oktober 2008, undertegnede har ikke på et senere tidspunkt på adressen ... [gammel adresse] modtaget hverken sammenskrevet resume eller en fuldstændig udskrift ... Undertegnede har dermed af sådanne udskrifter ikke kunnet konstatere, at E&S ikke har ændret hjemstedsadresse jf. den af K ApS indsendte anmeldelse af d. 1. november 2008.

Undertegnede har ikke i forbindelse med konkursdekret og konkursbehandling modtaget nogen form for brev på adresse ... [gammel adresse] fra kurator i boet K ApS under konkurs, eller fra nogen anden myndighed. ...”

I fornævnte redegørelse af 8. november 2011 har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om sagens retlige omstændigheder udtalt blandt andet:

” ...

Sagens retlige omstændigheder

Som følge af, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke tidligere har modtaget anmeldelse m.m. dateret 1. november 2008, er den anmeldte nye adresse ikke blevet registreret. Styrelsen har ikke været i besiddelse af dokumenter, som kunne danne grundlag for at registrere ændringer i tidligere registrerede oplysninger.

Afvisning af registreringen er sket under henvisning til den nu gældende selskabslovgivning.

Registrerings- eller anmeldelsesfristen er i henhold til selskabslovens § 9 er senest 2 uger efter den retsstiftende beslutning, med mindre andet er bestemt i eller i medfør af denne lov (selskabsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 322 af 11. april 2011 af lov om aktie- og anpartsselskaber.

Af den da gældende anpartsselskabslovs § 71 fremgik, at anmeldelse om ændringer skal være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest 4 uger efter, at der er truffet beslutning herom. Ændringer af hjemsted, ledelse eller revisor skal anmeldelse herom være modtaget senest 2 uger efter beslutningen om ændringen.

Hensigten med begge bestemmelser om anmeldelsesfrister er at sikre ajourførte og aktuelle oplysninger om de registrerede selskaber. Overskridelse af fristen kun i visse tilfælde føre til afvisning. I så fald fremgår det direkte af lovgivningen. Det er ikke tilfældet for anmeldelse af selskabers adresse.

Af selskabslovens § 233, stk. 4 fremgår

”Når der er indgivet konkursbegæring kan der ikke foretages registreringer vedrørende kapitalsselskabet bortset fra ændringer vedrørende eventuelt valg af revisor.”.

Den tidligere anpartsselskabslov indeholdt ikke en tilsvarende bestemmelse.

Af bemærkningerne til § 234, 2. afsnit, L170, Folketinget 2008-2009, side 272, højre spalte fremgår, at:

”I den foreslåede bestemmelse kodificeres Erhvervs- og Selskabsstyrelsens administrative praksis om, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke registrerer bl.a. ledelsesændringer i selskaber, der er under konkurs.”

I henhold til Erhvervs- og Selskabsstyrelsens administrative praksis vil anmeldelser, som modtages efter afsigelse af konkursdekret ikke blive registreret.

Det er skifteretten, som afsiger konkursdekret, hvis retten finder, at betingelserne i henhold til konkurslovgivningen er til stede. Grundlaget kan være en konkursbegæring.

I henhold til Erhvervs- og Selskabsstyrelsens administrative praksis foretages der ikke registrering af ændringer i tidligere registrerede oplysninger, efter det er registreret, at selskabet er opløst. Det er uafhængigt af, hvordan selskabet er opløst (betalingserklæring, tvangsopløst, eller ophørende selskab ved fusion).

En undtagelse hertil er, hvis anmeldte ændringer ved en fejl ikke er blevet registreret inden opløsningen blev registreret samt i det tilfælde, hvor der foreligger en domstolsafgørelse som pålægger styrelsen at foretag registrering.

Øvrige oplysninger

Oplysninger om telefon- og telefaxnummer fremgår ikke af Erhvervs- og Selskabsstyrelsens selskabsretslige registreringer. Sådanne oplysninger fremgår af www.cvr.dk og kan ændres ved brug af blanketten ”Virksomhed – ændring”.

...”

I skrivelse af 9. december 2011 har K1 yderligere anført:

”...

- 1) Fakta er, at K ApS den 1. november 2008 afholder ekstraordinær generalforsamling. Det er alene direktør i K ApS der deltager i denne ekstraordinære generalforsamling, og som udfærdiger de dokumenter der pr. den 1. november 2008 bliver indsendt til E&S. Det er direktør i K ApS der selv poster brevet til E&S i en postkasse beliggende ... [i selskabets hjemby]. Så det er ligeledes fakta, at brevet er blevet afsendt af K ApS og til adressen Kampmannsgade 1, 1780 København V.
- 2) På K ApS ekstraordinær generalforsamling den 1. november 2008 vedtages følgende punkter:
 - a) *At K ApS flytter hjemstedsadresse til ... [ny adresse].* Ejer af denne adresse kan såfremt Erhvervsankenævnet skulle finde

det nødvendigt skriftligt bekræfte, at der forud for den 1. november 2008 blev aftalt, at K ApS flyttede hjemstedsadresse til ... [ny adresse]. E&S har udtalt, at jeg i mail den 22. juli 2011 har anført hjemstedsadresse pr. den 1. november 2008 som ... [3. adresse] Jeg erkender, at jeg ved en fejl har anført denne adresse i mail, og at dette skyldes at jeg har været direktør i et andet firma (A ApS) som i en periode har haft kontor samt showroom på denne adresse. I både de pr. den 1. november 2008 indsendte dokumenter og brev til Erhvervsankenævnet af den 5. september 2011 er ny hjemstedsadresse angivet korrekt som ... Hvis Erhvervsankenævnet skulle finde det nødvendigt, kan lejekontrakt mellem udlejer og A ApS for adressen ... [3. adresse] fremlægges som dokumentation. At hjemstedsadresse blev vedtaget flyttet pr. den 1. november 2008 skyldtes, at der verserede en sag hvor der var en risiko for at der blev afsagt konkursdekret imod K ApS, og at der var et ønske om at undgå en historisk oplysning på adressen ... [gammel adresse]. Af den samme grund blev hjemstedsadresse for A ApS pr. den 20. september 2011 ændret, og der blev også her indsendt referat af ekstraordinær generalforsamling inkl. relevante bilag.

- b) *At K ApS ikke længere benytter telefonnummer ... og telefaxnummer ...* I forbindelse med at A ApS pr. den 20. september 2011 ændrer hjemstedsadresse, er det ligeledes vedtaget at telefon- og telefaxnummer for dette firma ikke længere benyttes. Pr. den 4. november 2011 bliver der afsagt konkursdekret imod A ApS. Set i lyset af at ændringer vedr. K ApS ikke blev korrekt registreret, var jeg meget opmærksomme på at alle ændringer vedr. A ApS blev korrekt registreret. Jeg konstaterer mht. A ApS, at telefon- og telefaxnummer ikke bliver ændret hos E&S jf. de indsendte dokumenter. Derfor tager jeg kontakt pr. telefon den 7. november 2011 til E&S, og får at vide at jeg selv skal ændre telefon- og telefaxnummer via www.cvr.dk, hvilket jeg gør samme dato, hvilket er en dato der ligger efter afsagt konkursdekret. Vedr. K ApS får jeg som indsender af ændringer intet på daværende tidspunkt at vide af E&S mht. at E&S ikke udfører arbejde vedr. at ændre telefon- og telefaxnummer. Det er først nu i udtalelse fra E&S den 8. november 2011 at jeg får at vide, at dette burde jeg selv have ændret tilbage i november 2008 ved brug af blanket på www.cvr.dk. En oplysning jeg burde have modtaget tilbage i år 2008. Den eneste gang jeg har ændret på www.cvr.dk er telefon- og telefaxnummer i november 2011 vedr. A ApS.
- 3) Undertegnede kommentarer til E&S brev af den 8. november 2011, bilag 1 – oversigt over sager vedr. K ApS under konkurs (opløst), CVR-NR. ..., ifølge i E&S:
- a) I anmeldelsesblanket pr. den 1. juli 2006 indsendt af K ApS er min ... (K1) adresse som anmelder, stifter og direktør an-

givet til ... [gammel adresse]. E&S registrerer adresse som ... [4. adresse]. E&S registrerer derfor ved en fejl det der er min tidligere adresse og ikke den angivne og nuværende adresse. På tidspunkt for indsendelse af anmeldelsesblanket var K1 tilknyttet adressen ... [gammel adresse], havde fraflyttet adressen ... [4. adresse] og havde indsendt adresse-ændring til folkeregisteret. Først efter at jeg som direktør i K ApS har henvendt mig til E&S ultimo august 2008 bliver den korrekte adresse registreret hos E&S pr. den 6. september 2006.

- b) E&S skriver pr. den 6. september 2006, at denne fejlregistreringssag aldrig burde have været registreret, idet det fremgår, at K1 aldrig har været stifter. Jeg ved ikke hvad E&S hentyder til, da anmelder, stifter og direktør i anmeldelsesblanket er angivet som K1, og at det jo er anmelders ansvar at disse oplysninger er korrekte. Jeg anser det der står her som værende en kommentar der er skrevet af E&S pr. den 8. november 2011, og altså ikke en kommentar skrevet af E&S som angivet på datoen d. 6. september 2006.
- c) E&S skriver pr. den 15. september 2008, at E&S modtager brev fra B ApS. Dette er endnu en fejl i registrering hos E&S - det som E&S burde have registreret var A ApS.
- d) E&S skriver pr. den 1. november 2008, at det besluttes at ændre adressen til ... [gammel adresse] og telefonnummer. Igen en fejl i E&S registrering. Adresse er jf. det pr. den 1. november 2008 af K ApS indsendte referat ændret fra ... [gammel adresse] til ... [ny adresse]. Jeg har en formodning om at E&S faktisk har modtaget de indsendte ændringer vedtaget den 1. november 2008, men ikke har ændret hjemstedsadresse, da E&S har registreret den ny hjemstedsadresse om værende identisk med den gamle adresse. Mht. telefonnummer har E&S jf. pkt. 2b ikke oplyst at vi selv skulle ændre denne registrering.
- e) E&S skriver pr. den 22. juli 2011, at mail er modtaget vedr. hvordan selskabets adresse kan ændres til ... [3. adresse]. Igen en fejlregistrering – postnummer er ...

Undertegnede må iht. bilag ... fremlagt af E&S konkludere, at E&S af flere omgange har foretaget ukorrekte registreringer vedr. K ApS, og at den manglende registrering af de af K ApS pr. den 1. november 2008 indsendte ændringer ligeledes må begrunde på en fejl. Hvorfor at de indsendte ændringer ikke er registreret korrekt hos E&S tilbage i november 2008 er K ApS ikke herre over.

- 4) E&S udtaler ..., at ved konkursdekret sender E&S ikke dokumentation til selskabets tidligere ledelse for at en registrering er sket. Som selskabets tidligere ledelse modtager jeg heller ikke cirkulæreskrivelser og lign. fra kurator, da der kun var anmeldt et krav overfor K ApS

under konkurs, og at jeg som direktør ikke havde anmeldt noget krav. Jeg modtager dermed ikke efter den 25. maj 2009 nogen form for skriftlig henvendelse på vegne af K ApS hvor jeg kan se at registrering er ukorrekt. Desuden er der i sidste halvår 2008 og hele 2009 ikke drift i K ApS, fordi dette firma har valgt at afvente udfald af den verserende sag der til sidst resulterer i konkurs. E&S udtaler at vi har mulighed for at gå ind på www.cvr.dk hvor registrering fremgår. Set i lyset af hvad jeg nu har erfaret, så kan jeg kun give E&S medhold i dette. Men jeg har igennem mange år pr. brev indsendt en del anmeldelser og ændringer ind til E&S, og der har aldrig været problemer. Alt er blevet registreret som anført i de indsendte dokumenter. Men set i klogskabens lys, så havde jeg opdaget den manglende registrering hvis jeg havde besøgt www.cvr.dk i november eller december 2008. Men det er jo meget let at være klog ift. det der kunne være gjort. Og ja, grunden til at jeg indsendte ændringer pr. den 1. november 2008 var at det var vigtigt at adressen ... [gammel adresse] ikke fremgik af den historik der var omkring K ApS. Det er faktisk i forbindelse med at jeg er på www.cvr.dk i en anden forbindelse at jeg bliver opmærksom på den ukorrekte K ApS registrering, hvilket er baggrunden for min forespørgsel pr. mail den 22. juli 2011 til E&S.

- 5) E&S udtaler ..., at E&S ikke har registreret den telefonsamtale jeg har haft med E&S den 22. juli 2011. Personen jeg taler med præsenterer sig som C [en styrelsesmedarbejder], og personen beder mig om at sende en mail til D [en anden styrelsesmedarbejder] som jf. oplysning fra C er jurist hos E&S. Hvorvidt det er praksis at E&S skal registrere alle indgående telefonsamtaler ved jeg ikke, men det er udelukkende E&S der har ansvar for at min henvendelse ikke er registreret. Det kan ikke være rigtigt at E&S forsøger at mistænkeliggøre mig ved at sætte tvivl om min henvendelse den 22. juli 2008. Under alle omstændigheder følger jeg samme dato op med det samme spørgsmål pr. mail.
- 6) Vedr. den af K ApS pr. den 1. november 2008 indsendte anmeldelse. E&S udtaler sig ... om den nuværende og den tidligere gældende lovgivning mht. registrerings- og anmeldelsesfrist overfor E&S. Som direktør i K ApS har jeg sendt anmeldelse pr. den 1. november 2008, hvilket er samme dato som den af K ApS afholdte ekstraordinære generalforsamling, og som er rettidigt indenfor den gældende 2 uger frist efter beslutning af ændring som angivet af E&S. Som jeg forstår det af udtalelse fra E&S så kan overskridelse af anmeldelsesfrist i visse tilfælde føre til afvisning fra E&S side mht. at registrere. Og jf. nuværende lovgivning er det kun ændringer vedr. valg af revisor der kan foretages efter at der er indgivet konkursbegæring. Men iht. den tidligere gældende lovgivning er dette ikke tilfældet for anmeldelse af ændring af selskabers adresse. Altså kan en ændring af hjemstedsadresse samt telefon- og telefnummer ske efter at der er indgivet konkursbegæring. Og såfremt at de anmeldte ændringer ved en fejl ikke er blevet registreret inden at selskabet er opløst, så kan dette ligeledes ske efter at der er indgivet konkursbegæring. Som jeg læser dette, og da der netop er sket en fejl hvor registrering hos E&S ikke

er sket korrekt , så er der fortsat mulighed for at ændring af selskabs adresse og telefon- og telefaxnummer kan udføres. At E&S afviser registrering jf. den nuværende lovgivning mener jeg er juridisk forkert. Det korrekte er at tage udgangspunkt i den tidligere gældende lovgivning, den lovgivning som var gældende på det tidspunkt hvor E&S ikke fik registreret jf. de pr. den 1. november 2008 indsendte dokumenter. Jeg er enig i at hensigten er at sikre ajourførte og aktuelle oplysninger. Som registrering pt. er vedr. K ApS er oplysninger ukorrekte. Dette er grunden til at vi har opfordret E&S til at rette denne fejl.

- 7) Hvorfor indbringer jeg afgørelse fra E&S overfor Erhvervsankenævnet. Det hele startede den 22. juli 2011 med et simpelt spørgsmål overfor E&S. I det svar jeg modtager er angivet at jeg kan vælge at indbringe afgørelse overfor Erhvervsankenævnet indenfor 4 uger. Da jeg ved at ændringer vedtaget pr. den 1. november 2008 er afsendt herfra og at det må bero på en fejl hos E&S, så er jeg på ingen måde i tvivl om at afgørelse fra E&S skal indbringes, og at gebyr DKK 4.000,00 skal indbetales. E&S kunne have valgt en dialog i stedet for at optrappe til en konflikt med brevet den 5. august 2011.

...”

Erhvervsstyrelsen har ved skrivelse af 13. januar 2012 bemærket:

”...

Begrundelse

Det er fortsat et faktum, at vi ikke har modtaget en anmeldelse om den adresseændring, som klageren oplyser, er vedtaget den 1. november 2008.

Klager har ikke efterfølgende kontaktet os med henblik på at efterspørge registreringsbevis eller bekræftelse af modtagelse af anmeldelse, ligesom klager ikke har stillet spørgsmålstejn ved, hvorfor adresseændringen ikke fremgår af vores registreringssystem, som er offentligt tilgængeligt på www.cvr.dk. Vi har derfor ikke haft grund til at antage, at der skulle være sket en fejl.

Vi skal også fastholde, at det følger af selskabslovens § 233 og bemærkningerne til § 234, at der efter konkursdekretets afsigelse ikke kan registreres adresseændringer i et selskab, og at disse bestemmelser er en kodificering af styrelsens faste administrative praksis.

I forhold til klagerens bemærkninger om registrering af telefon- og faxoplysninger, skal jeg bemærke, at registrering af telefon- og faxoplysninger ikke registreres i henhold til selskabsloven, men efter SKATs praksis på området. Derfor kan der være en forskel i behandlingen af disse oplysninger i forhold til oplysninger om et selskabs hjemstedsadresse.

...”

Ankenævnet udtaler:

Det er ikke godtgjort, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i 2008 har modtaget anmeldelsen om beslutningen om ændring af selskabets adresse truffet på ekstraordinær generalforsamling den 1. november 2008. I den forbindelse bemærkes, at det er klageren, der bærer risikoen for, at anmeldelser fremsendt med postvæsenet når frem til Selskabsstyrelsen.

Af selskabslovens § 233, stk. 4, følger, at når der er indgivet konkursbegæring kan der ikke, bortset fra ændringer vedrørende eventuelt valg af revisor, foretages registreringer vedrørende kapitalselskabet.

K ApS er den 18. november 2009 registreret opløst efter afsluttet konkursbehandling.

Som følge af det anførte tiltrædes det, at det ikke er muligt at ændre i de registrerede oplysninger vedrørende selskabets adresse.

Ankenævnet stadfæster derfor Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 5. august 2011.

12) Kendelse af 6. juli 2012 (J.nr. 2011-0025760).

Tiltrådt, at styrelsen har nægtet at offentliggøre anmeldt fusionsplan.

Selskabslovens § 236 og lov om visse erhvervsdrivende selskaber, § 21 b, stk. 1.

(Monica Reib, Finn Møller og Jan Uffe Rasmussen)

Ved skrivelse modtaget i Erhvervsankenævnet den 3. november 2011 har A klaget over Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 24. oktober 2011, hvorved styrelsen har nægtet at offentliggøre en anmeldt fusionsplan om fusion af B SMBA (fortsættende selskab) og C ApS (ophørende selskab).

Sagens omstændigheder:

I Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 24. oktober 2011 hedder det blandt andet:

”Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har den 18. oktober 2011 modtaget din anmeldelse om offentliggørelse af en fusionsplan for K1 SMBA og K2 ApS.

Af anmeldelsen fremgår følgende:

”Den selskabsretlige fusionsprocedure kan ikke anvendes, hvorfor kreditorerne i det indskydende selskab skal indfries eller give samtykke til gældsflytningen inden den endelige fusionsbeslutning. Når det indskydende selskab er tømt for aktiver og passiver, vil det blive opløst uden likvidation - nemlig ved erklæring.”

Af den anmeldte fusionsplan 4.1. fremgår følgende:

”Fusionen vedtages på en generalforsamling med 100 % flertal af de stemmeberettigede medlemmer i hvert af de Fusionerende Selskaber. Det ophørende tomme selskab opløses herefter efter selskabsloven § 216.”

Afgørelse

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan ikke offentliggøre den anmeldte fusionsplan, idet der allerede inden offentliggørelse af fusionsplanen hersker tvivl om, hvorvidt fusionen skal gennemføres.

...

Begrundelse

Det fremgår af fusionsplanens pkt. 4.1, at fusionen skal vedtages på en generalforsamling, og at det ophørende selskab ”opløses herefter efter selskabsloven § 216”, dvs. ved erklæring og ikke som følge af fusionen.

Et ophørende kapitalselskab er efter fusionens gennemførelse allerede opløst, jf. selskabslovens § 250, og kan derfor ikke opløses endnu engang ved erklæring.

Allerede inden offentliggørelse af fusionsplanen hersker der dermed tvivl om, hvorvidt fusionen skal gennemføres. En offentliggørelse af planen vil medføre, at de implicerede parter får en berettiget forventning om, at transaktionen også kan gennemføres. Da der hersker tvivl om, hvorvidt dette er hensigten, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke offentliggøre den anmeldte fusionsplan.

...”

I klageskrivelsen modtaget i Erhvervsankenævnet den 3. november 2011 har A anført:

”...

Jeg har valgt at opbygge min klageskrivelse således, at jeg først gennemgår retsgrundlaget og herefter specifikt kommentere kendelsen af 24. oktober 2011.

De selskabsretlige begreber og retskilderne:

De selskabsretlige begreber:

I dansk selskabsret har vi følgende begreber:

Fusion	En <u>selskabsopløsning</u> , hvor der i forbindelse med selskabsopløsningen sker overdragelse af alle aktiver og passiver til en universalsuccessor, der videreføre virksomheden efter selskabsopløsningen
Likvidation	En <u>selskabsopløsning</u> , hvor der i forbindelse med selskabsopløsningen sker afvikling af virksomhedsaktiviteten – altså salg af alle aktiverne, indfrielse af gælden og udlodning af kontant nettoprovenu til ejerne.
Klassisk fusionsprocedure (retsreglerne for fusion)	<p>En <u>opløsningsprocedure</u>, der kan anvendes ved fusion, hvis universalsuccessor er et kapitalselskab indenfor EU og som indebærer, at kreditorerne ikke får mulighed for at anmelde sine krav. Offentliggørelsen af fusionsplanen er således en tilstrækkelig betingelse til at flytte kreditorerne til det modtagende selskab (universalsuccession).</p> <p>Den klassiske fusionsprocedure blev implementeret i Danmark i 1982 med implementeringen af 3. selskabsdirektiv.</p> <p>Universalsuccession er betinget af, at den uafhængige kreditorerklæring er anmærknings fri. Er dette ikke tilfældet skal minimum den primitive fusionsprocedure anvendes.</p>
Primitiv fusionsprocedure (retsreglerne for fusion)	En <u>opløsningsprocedure</u> , der kan anvendes ved fusion, hvis universalsuccessor er et kapitalselskab indenfor EU og som indebærer, at kreditorerne får mulighed for at anmeldes sine krav. Offentliggørelsen af fusionsplanen er således <i>ikke</i> en tilstrækkelig betingelse til at

	<p>flytte kreditorerne til det modtagende selskab (singulær succession).</p> <p>Anvendes den primitive fusionsprocedure, skal der laves en individuel aftale med hver enkelt kreditor omkring sikkerhedsstillelse, indfrielse eller samtykkeerklæring(singulær succession).</p> <p>Den primitive fusionsprocedure blev indført med vedtagelsen af aktieselskabsloven af 1930 og var også gældende i aktieselskabsloven af 1973 indtil 1982, hvor den klassiske fusionsprocedure blev vedtaget.</p> <p>Den primitive fusionsprocedure skal stadigvæk anvendes, hvis fusionen vurderes at kunne forringe kreditorernes mulighed for indfrielse.</p>
Retsreglerne for likvidation	<p>En <u>opløsningsprocedure</u>, der kan anvendes både ved likvidation og fusion og anvendes denne procedure ved fusion, er det lige meget hvem universalsuccessor er.</p> <p>Likvidationsproceduren blev indført med vedtagelsen af aktieselskabsloven af 1917, og er en kreditor-beskyttelses-procedure, der skal sikre, at alle kreditorer bliver indkaldt via proklama og får førsteret til selskabets aktiver. Denne opløsningsprocedure betyder, at kreditorerne har et retskrav på indfrielse i forbindelse med selskabsopløsningen.</p> <p>Der er som sagt intet i vejen for, at retsreglerne for likvidation anvendes til at implementere en fusion. Det kan gennemføres ved, at det indskydende selskabs aktiver og passiver (med kreditorernes samtykke til debitorskiftet) efter udløbet af proklamaet overføres til det modtagende selskab, der vederlæg-</p>

	<p>ger ejerne i det indskydende selskab ved ombytning af deres andele i det indskydende selskab med andele i det modtagende selskab, hvorefter det tomme selskab slettes.</p> <p>I aktieselskabsloven af 1917 var der den samme fusionsdefinition som i dag – selvom alle fusioner blev gennemført ved brug af likvidationsproceduren.</p>
--	--

Retskilderne:

Begreberne likvidation og fusion har været fastlagt lige fra selskabsrettens fødsel, jf. Rigsdagstidende 1923/24 tillæg A spalte 4575 og 4576, hvor man fremlagde lovudkast til revision af aktieselskabsloven fra 1917, og hvor der står i lovbemærkningerne.

»Man deler Ophørstilfældene i to Hovedgrupper, nemlig de Tilfælde, hvor Selskabet ved sit ophør standser sin Virksomhed og alle andre Tilfælde af ophør. Den første gruppe af Tilfælde betegnes som Opløsning og kan foregå enten ved likvidation -den saakaldte frivillige Opløsning - eller ved Konkurs. Den anden Gruppe omfatter fusion og Selskabets flytning til Udlandet.

Ifølge denne definition, så er der tale om fusion, hvis der er en universal-successor, der videreføre virksomheden efter selskabsopløsningen. Fusion er således ophør uden likvidation idet virksomheden videreføres efter selskabsopløsningen.

Der er derimod tale om likvidation, hvis virksomheden afvikles/standser forbindelse med selskabsopløsningen – altså salg af aktiverne, indfrielse af gælden og udlodning af kontant nettoprovenu til ejerne.

Aktieselskabsloven af 1917:

I aktieselskabsloven af 1917 var fusion defineret således:

“Stk. 1. Beslutning om overdragelse af et aktieselskabs formue som helhed eller om dets sammenslutning med et andet aktieselskab kan kun vedtages af generalforsamlingen. Beslutningen anmeldes senest otte Dage efter dens vedtagelse til Aktieselskabsregisteret.”

Aktieselskabsloven af 1930:

I aktieselskabsloven af 1930 var fusionsdefinitionen indeholdt i § 70, stk. 1, der var formuleret således:

“Stk. 1. Beslutning om overdragelse af et aktieselskabs formue som helhed eller om dets sammenslutning med et andet aktieselskab kan kun fattes af generalforsamlingen. Om den af generalforsamlingen truffne be-

slutning skal der ske anmeldelse til Aktieselskabsregisteret inden otte dage”

Der stod i lovbemærkningerne til § 70, stk. 1:

“Overdragelse af et Aktieselskabsformue som Helhed medfører selskabets Ophør, og Retsreglerne for Likvidation bør derfor i almindelighed komme til anvendelse, derunder også indkaldelse af Selskabets Kreditorer ved Udstedelse af Proklama. Det forslås nu, at Likvidation i saadant Tilfælde skal finde sted, med mindre Selskabets formue overdrages til Staten eller en dansk kommune, der må antages at være solvent. Sker Overdragelsen til et dansk aktieselskab, kan likvidation undlades, men det overtagne Selskabs Formue skal da forvaltes særskilt indtil 6 Maaneder er forløbet fra Registreringen af Anmeldelsen om Beslutningen om Overdragelsen”

I § 70, stk. 3, i aktieselskabsloven af 1930 står der (egen understregning).

Stk. 3. Sker overdragelse til et andet aktieselskab, kan likvidation undlades, men det overtagne selskabsformue skal da forvaltes særskilt, indtil seks måneder er forløbet fra registreringen af den i 1ste stykke nævnte anmeldelse, med mindre samtlige kreditorer enten samtykker i, at dette undlades, eller de fyldestgøres, eller der stilles dem betryggende sikkerhed; om en tilbudt sikkerhed må anses for betryggende, afgøres på en af parternes begæring af Overregistrator.”

Også her må fusion defineres som en samlet overdragelse af aktiver og passiver til en universalsuccessor, der videreføre virksomheden efter selskabsopløsningen.

Det forhold, at retsreglerne for likvidation anvendes til at opløse det indskydende selskab bevirker ikke, at der ikke materielretligt er tale om fusion.

Aktieselskabslovsloven af 1973:

I aktieselskabsloven af 1973 var fusionsdefinitionen indeholdt i § 134, stk. 1, der var formuleret således:

»Beslutning om opløsning af et aktieselskab uden likvidation ved overdragelse som helhed af selskabets aktiver og passiver og gæld til et andet aktieselskab eller et anpartsselskab kan -bortset fra de i § 139 omhandlede fusioner -kun træffes af generalforsamlingen«

I lovbemærkningerne står der:

»Stk. 1. Den i § 134, stk. 1,1. pkt., givne beskrivelse af fusionen som en opløsning af et aktieselskab uden likvidation ved overdragelse som helhed af selskabets aktiver og gæld til et andet aktieselskab er helt overensstemmende med den traditionelle opfattelse af aktieselskabsfusion. Det er således alene en tydeliggørelse, der tilsigtes, når udkastet i modsætning til AL § 70, stk. 1, og 1964 udkastets § 115, stk. 1, fremhæver fusionens karakter af en opløsningsmåde for aktieselskaber ved siden af likvidation. At likvidationsreglerne ikke skal iagttages ved opløsning gennem fusion, står i forbindelse med fusionens dobbelte formål: Opløs-

ning af det overtagne selskab som selvstændigt retssubjekt og samtidig videreførelse af dets hele virksomhed indenfor rammerne af det overtagende selskabs juridiske og økonomiske organisation. Endvidere er det alene en redaktionel afvigelse, når forslaget som genstand for overdragelsen taler om selskabets aktiver og gæld som helhed, medens såvel AF 1930 § 70 som 1964-udkastets 115 taler om selskabets formue som helhed«

Fusionsdefinitionen blev ikke ændret. Når loven her taler om opløsningen *uden likvidation*, så menes der uden *retsreglerne for likvidation* – altså opløsning uden brug af den selskabsretlige likvidationsprocedure.

Ovennævnte § 134 fortæller således, at hvis man vil gennemføre en fusion uden brug af likvidationsproceduren, hvilket er muligt, hvis universalsuccessor er et dansk kapitalselskab, så skal der forelægge en generalforsamlingsbeslutning.

Passussen ”uden likvidation” præciserer, at den selskabsretlige fusionsprocedure ikke blot søger for at flytte aktiver og passiver til det modtagende selskab, men tillige selv står for opløsningen af det indskydende selskab og dermed overflødiggjør likvidationsproceduren som opløsningsprocedure.

Fusion bliver således materielretligt og proceduremæssigt en ophørsmetode ved siden af likvidation.

3. selskabsdirektiv:

I tredje selskabsdirektiv er fusion defineret således:

en operation, hvorved:

a) et eller flere selskaber i forbindelse med deres opløsning uden likvidation overfører deres samlede aktiver og passiver til et andet, eksisterende selskab (det overtagende selskab), ved at de tildeler deres selskabsdeltagere kapitalandele i det andet selskab og eventuelt et kontant udligningsbeløb på højst 10 % af disse kapitalandele pålydende værdi, eller, når der ikke eksisterer en pålydende værdi, af deres bogførte pariværdi.”

Jeg har spurgt EU-kommissionen hvad *uden likvidation* egentlig betyder. I brev af 10. december 2009 svarer EU kommissionen således:

“Your second question concerns the interpretation of the expression “without going into liquidation transfer all their assets and liabilities” which is found in Article 2 of the Directive.

The said definition is intended to point out that the transferring company ceases to exist as a separate legal entity as a result of the merger. However, unlike a real dissolution, the cessation of the company's legal existence is not preceded by a winding-up, consisting of the gathering and realization of its assets, the satisfaction of its creditors, and the distribution of any surplus to its sharehold-

ers. Under the Directive, the receiving company, in its capacity as legal successor to the transferring and subsequently dissolved company, takes over the transferring company's assets and liabilities in their entirety.”

EU-kommissionen fortæller her, at uden likvidation betyder uden materielretlig likvidation.

Det giver også god mening. Formålet med at definere fusion selskabsretligt må være at fortælle, hvornår et selskab kan opløses –uden brug af retsreglerne for likvidation –som er hovedreglen, når et selskab skal opløses.

Bemærkninger til Erhvervs- og Selskabsstyrelsens kendelse:

Generelt:

Problemet er derhen, at EogS ikke sonder mellem fusion og fusionsprocedure. Man anskuer alene begrebet fusion som proces.

Man overser dermed, at de selskabsretlige fusionsregler kun repræsenterer en særlig teknik til at implementere fusionen med – nemlig universal-succession som man kan anvender når der er tale om fusion, og når universal-successor er et kapital-selskab registreret i EU eller EØS.

Den juridiske teknik, der anvendes til at flytte aktiver og passiver til det modtagende selskab og den juridiske teknik, der anvendes at opløse det indskydende selskab, er i ifølge fusionsdefinitionen ligegyldigt. Men har således lov til at implementere fusionen efter hovedreglen – altså singular succession, hvilket ofte er sket i dansk selskabsret.

Offentliggørelsen af fusionsplanen er her vigtig for at fortælle omverden, at det fortsættende selskab på frivillig basis vedgår arv og gæld i det døende selskab og for at få den skattemæssige succession.

Kreditorer, der ikke anmelder sine krav ved fusionsbeslutningen bliver således automatisk kreditor i det fortsættende selskab. Dermed behøves ikke særskilt samtykke for alle de kreditorer, der umiddelbart accepterer debitorskiftet.

Der kan her henvises til fusion af andelsselskaber, hvor fusionsplanen også blev offentliggjort selvom, der ikke eksisterede selskabsretlige fusionsregler.

F.eks. offentliggørelse af fusionsplanen mellem B A.m.b.a. og C A/S. Jf. også Erhvervs- og Selskabsstyrelsens notat af 1. november 2005, hvor man taler om, at andelsselskaber kan fusionerer selvom det indskydende andelsskab likvideres.

Ligeledes kan henvises til fusionen mellem D a.m.b.a. og E a.m.b.a. med D som forsættende selskab. I den offentliggjorte fusionsaftale stod der

”Fusionen gennemføres som en skattefri fusion ved, at D som det fortsættende selskab overtager og indtræder i samtlige E’s aktiviteter, aktiver og passiver, og samtlige andelshavere i E kollektivt indmeldes som andelshavere i D. E’s virksomhed integreres i D’s svinekødsdivision og forædlingsenhed. E vil herefter som den ophørende virksomhed træde i likvidation”

I U.1975B.189 kommenterer lektor Orla G. Petersen fusionsbetænkningen af 1974 således:

“Det er i øvrigt et spørgsmål, om de gældende selskabslove overhoved tager sigte på at give regler for “grænseoverskridende fusioner”. Gør de ikke det, var det naturligt at lade finansministeren skønne, om der foreligger en fusionslignende disposition”. Orla G. Petersen er således i tvivl om, hvorvidt der i 1975 var selskabsretligt hjemmel til grænseoverskridende fusioner, men hovedforfatteren til fusionsbetænkningen af 1974 (Thøger Nielsen) er således ikke i tvivl, hvilket fremgår indirekte af hans svarskrift U.1975B.197.”

I H. B. Krenchel: Håndbog i dansk aktieret. Aktieselskabsloven af 15. april 1930. 6. udgave ved Estrid Jacobsen.G. E. C. Gads Forlag, side 323 tilkendegives, at fusion kan ske til hvem som helst, enkeltmand, kommune, stat, I/S eller udenlandske selskaber.

Jeg læser kendelsen fra erhvervsankenævnet af 4. april 2001. (00-176.261) således, at man kan få offentliggjort fusionsplanen, hvis det må antages at have betydning for den skattemæssige succession – uanset det indskydende selskab undergår en formel likvidation.

Specifik:t

EogS fremfører, at fusionsplanen ikke kan offentliggøres da der hersker usikkerhed omkring hvorvidt fusionen faktisk vil blive gennemført.

Argumentet virker ikke intuitivt forståeligt. En fusionsplan er blot et forslag til fusion. Om fusionsplanen bliver ført ud i livet må afgøres på en generalforsamling.

Da fusionen gennemføres uden brug af den selskabsretlige fusionsprocedure, så må en anden opløsningsprocedure anvendes. Der er her valgt erklæring.”

I anledning af klagen har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i en redegørelse af 2. december 2011 udtalt:

” ...

3. Sagens retlige omstændigheder

Der er tale om en fusionsplan for fusion mellem K1 SMBA, der er et selskab med begrænset ansvar, og K2 ApS, der er et kapitalsselskab.

For et selskab med begrænset ansvar finder reglerne i § 21 a om fusion i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder anvendelse.

For et kapitalselskab finder reglerne i §§ 236-252 om fusion i selskabsloven anvendelse.

4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsens vurdering

4.1 Det fremgår af fusionsplanens pkt. 4.1, at fusionen skal vedtages på en generalforsamling, og at det ophørende selskab ”opløses herefter efter selskabsloven § 216”, dvs. ved erklæring og ikke som følge af fusionen.

Et ophørende kapitalselskab er efter fusionens gennemførelse allerede opløst, jf. selskabslovens § 250, og kan derfor ikke opløses endnu engang ved erklæring.

Allerede inden offentliggørelse af fusionsplanen hersker der dermed tvivl om, hvorvidt fusionen skal gennemføres. En offentliggørelse af planen vil medføre, at de implicerede parter får en berettiget forventning om, at transaktionen også kan gennemføres. Da der hersker tvivl om, hvorvidt dette er hensigten, kunne styrelsen ikke offentliggøre den anmeldte fusionsplan.

4.2 Hertil kommer, at der ikke er hjemmel i selskabsloven og lov om visse erhvervsdrivende virksomheder til at fusionere selskaberne. Selskabsloven omhandler fusioner mellem kapitalselskaber. Lov om visse erhvervsdrivende virksomheder omhandler kun fusion mellem selskaber, som er omfattet af denne lov. En fusionsplan, som angår et selskab med begrænset ansvar omfattet af lov om visse erhvervsdrivende virksomheder og et kapitalselskab, kan således ikke offentliggøres i styrelsens it-system med hjemmel i disse love.

Dette forhold fremgår klart af forarbejderne til ændring af lov om visse erhvervsdrivende virksomheder. Med lovforslag nr. 51 fra 2005 til ændring af lov om visse erhvervsdrivende virksomheder blev § 21 a indført. Der var bl.a. anført følgende om fusion i de specielle bemærkninger til bestemmelsen:

”På denne baggrund foreslås det, at der indsættes et nyt kapitel 6 A i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, der indeholder bestemmelser om, at virksomhed med begrænset ansvar, som er omfattet af lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, får mulighed for at fusionere, jf. § 21 a, og spalte, jf. § 21 b. Hensigten hermed er at tilbyde erhvervslivet øget fleksibilitet og at formindske de administrative byrder for virksomheder omfattet af lov om visse erhvervsdrivende virksomheder.”

...

”Reglerne om fusion og spaltning kan således benyttes af andelsselskaber, selskaber og foreninger med begrænset ansvar, der ikke er omfattet af aktieselskabsloven, anpartsselskabsloven eller lov om erhvervsdrivende fonde.”

...

”Reglerne giver udelukkende mulighed for at spalte og fusionere inden for en tilsvarende virksomhedstype. Hermed menes andre virksomhedstyper med begrænset ansvar omfattet af lov om visse erhvervsdrivende virksomheder. Et andelsselskab med begrænset ansvar vil således kunne benytte de foreslåede regler til at fusionere med et andelsselskab, et selskab eller en forening med begrænset ansvar, men ikke med et aktieselskab, et anpartsselskab, en fond, et interessentskab eller et kommanditselskab.”

...

”Den foreslåede § 21 a omhandler fusion af virksomheder med begrænset ansvar, der er omfattet af lov om visse erhvervsdrivende virksomheder. Ligesom i aktie- og anpartsselskabsloven kan fusioner af virksomheder med begrænset ansvar ske som uegentlig fusion, hvor en virksomhed med begrænset ansvar kan opløses uden likvidation ved overdragelse af virksomhedens aktiver og gæld som helhed til en anden virksomhed med begrænset ansvar, ... ”.

4.3 Så vidt styrelsen kan vurdere, kan den ønskede ”fusion” selskabsretligt ske ved, at det ophørende kapitalsselskab overdrager selskabets aktiver og gæld til det fortsættende selskab. Herefter kan kapitalsselskabet opløses ved, at kapitalejerne afgiver en erklæring om, at al gæld, forfalden som uforfalden er betalt, og at det er besluttet at opløse kapitalsselskabet, jf. selskabslovens § 216.

Herved sker der ingen offentliggørelse af en eventuel fusionsplan, da der ikke er tale om en fusion i selskabslovens eller lov om visse erhvervsdrivende virksomheders forstand.

4.4 Klager har nærmere redegjort for det historiske grundlag i selskabsretten for fusion og likvidation af selskaber.

I forbindelse med denne sag for ankenævnet har styrelsen ingen bemærkninger til det anførte.

4.5 For så vidt angår det af klager anførte om fusion mellem B A.M.B.A. og C A/S var der tale om, at C A/S likviderede i forbindelse med sammenlægning af aktiviteter i B A.M.B.A.

4.6 For så vidt angår det af klager anførte om fusion mellem D A.M.B.A. og E A.M.B.A. bemærkes, at likvidation af E A.M.B.A. blev afsluttet den 8. september 2009. Selskabet havde ikke, siden selskabet blev overtaget den 1. oktober 2001 af D A.M.B.A., drevet nogen virksomhed. Disse selskaber havde kunnet fusionere i 2009 i medfør af § 21 a lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, hvor bestemmelse var indført, men ikke i 2001.

...”

I skrivelse modtaget i ankenævnet den 3. januar 2012 har A yderligere anført:

”...

Erhvervs- og Selskabsstyrelsens (E&S) kommentarer hviler på en retlig misforståelse.

Nærværende fusion kan ikke implementeres via den selskabsretlige fusionsprocedure (universalsuccession), der også er en opløsningsprocedure, hvorfor en anden opløsningsprocedure nødvendigvis må tilvælges. Her er så valgt opløsning ved erklæring, hvilket ikke diskvalificerer.

Problemet er derhen, at E&S benytter begrebet ”fusion” når men egentlig mener fusionsprocedure – altså den særlige opløsningsprocedure, der kan anvendes ved fusion af kapitalselskaber.

De selskabsretlige fusionsregler angiver således, de procedurer man skal gennemføre, hvis fusionen ønskes gennemført ved universalsuccession.

Ønsker man ikke at benytte disse særlige fusions-procedurer – eller har man ikke mulighed herfor, så skal fusionen gennemføres ved singular succession.

Det relevante i nærværende sag er således, om man kun har et retskrav på at få fusionsplanen offentliggjort, hvis fusionen gennemføres ved universalsuccession.

Her bemærkes, at hverken aktieselskabsloven af 1917, 1930 eller 1973 indeholdt hjemmel til universalsuccession, men man offentliggjorde fusionsplanen alligevel – selvom det indskydende selskab blev opløst ved brug af den selskabsretlige likvidationsprocedure.

Af bemærkningerne til Lov 370 af 13. juni 1973 fremgår følgende om daværende fusionsprocedure (egen understregning):

“Efter AL 1930 § 70, stk. 3, skal det overtagne selskabs formue forvaltes særskilt indtil 6 måneder er forløbet fra registreringen af fusionsbeslutningen, med mindre samtlige kreditorer enten samtykker i at dette undlades, eller de fyldestgøres, eller der stilles dem betryggende sikkerhed. Denne bestemmelse, der underforstår den almindelige obligationsretlige grundsætning om, at skyldnerskifte medfører, at debtors forpligtigelse forfalder, med mindre indsættelse af en ny debitor er sket med kreditors samtykke, anviser to måder at gennemføre fusionsbeslutningen på: Ønskes fusionen gennemført straks efter beslutningen, må det overtagne selskabs bestyrelse træffe en ordning med samtlige selskabers kreditorer. Vil eller kan man ikke det, må bestyrelsen gennem særskilt forvaltning i 6 måneder efter anmeldelsen af selskabets formue give kreditorerne mulighed for at søge sig fyldestgjort i formuen uden konkurrence med det overtagne selskabs fordringshavere.”

Princippet blev ikke ændret med vedtagelse af aktieselskabsloven af 1973 bortset fra, at 6-månedersfristen blev nedsat til 3 måneder.

Først i 1982 med vedtagelsen af 3. selskabsdirektiv blev det muligt at gennemføre en fusion ved universalsuccession.

Det var også derfor, at fusionsreglerne i aktieselskabsloven af 1930 kunne anvendes analogt af selskaber, der ikke have fusions-selskabsregler, jf. erhvervsankenævnets kendelse af 17. april 1996. (j.nr. 96-32.131.).

...

[Om fusionen mellem B og C]

...

Det er korrekt, at det indskydende aktieselskab (C A/S) blev opløst ved brug af retsreglerne for likvidation, men det bliver det ikke en likvidation af i materielretlig henseende.

Omkring fusion af D og E kommer Styrelsen også med nogle bemærkninger, som jeg mener, er forkerte. ...

I fusionsaftalen står der (egen understregning og fed):

”2.5 Fusionsaftalen

Vilkårene for fusionens gennemførelse er fastlagt i en fusionsaftale mellem parterne.

Udgangspunktet er, at andelshaverne i E optages i D og underlægges de rettigheder og pligter, der gælder for andelshavere i D. Disse rettigheder og pligter følger af vedtægterne, som dermed udgør en vigtig del af aftalegrundlaget.

Fusionen gennemføres som en skattefri fusion ved, at D som det fortsættende selskab overtager og indtræder i samtlige E's aktiviteter, aktiver og passiver, og samtlige andelshavere i E kollektivt indmeldes som andelshavere i D. E's virksomhed integreres i D's svinekødsdivision og forædlingsenhed. E vil herefter som **den op-hørende virksomhed træde i likvidation.**

Fusionen får virkning fra den 1. oktober 2001 (fusionsdato) under forudsætning af alle relevante konkurrencemyndigheders godkendelse heraf. Fusionen er endelig og gennemføres den dag, den relevante konkurrencemyndighed godkender fusionen, men med virkning fra fusionsdagen.”

Der kan altså godt være tale om likvidation og fusion på samme tid. ”

Erhvervsstyrelsen har ved skrivelse af 12. januar 2012 anført:

” ...

[Det] bemærkes, at det af A anførte ikke kan begrunde en fravigelse af reglerne i selskabsloven og lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, som ikke indeholder hjemmel til en fusion mellem et anpartsselskab omfattet af selskabsloven og et selskab med begrænset ansvar (smba) omfattet af lov om visse erhvervsdrivende virksomheder. Der er som følge heraf ikke tale om en fusion i selskabslovens eller lov om visse erhvervsdrivende virksomheders forstand. Efter styrelsens opfattelse kan det af A anførte om tidligere retstilstand i den forbindelse ikke tillægges betydning.

...”

Ankenævnet udtaler:

Det fremgår af selskabslovens § 236, at kapitalselskaber kan opløses ved fusion med et andet kapitalselskab efter bestemmelserne i selskabslovens kapital 15. Som kapitalselskab anses aktieselskaber og anpartsselskaber, jf. lovens § 1, stk. 1.

Af § 21 b, stk. 1, i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder fremgår det, at virksomheder omfattet af denne lov kan opløses ved fusion med en anden virksomhed omfattet af loven. Af lovens § 1 fremgår, hvilke virksomheder, som er omfattet af loven, herunder udtrykkeligt, at det netop ikke gælder virksomheder omfattet af selskabsloven. Anpartsselskaber og aktieselskaber er således ikke omfattet af lov om visse erhvervsdrivende virksomheder og denne lovs fusionsregler.

I mangel af udtrykkelige fusionsbestemmelser herom, finder ankenævnet, at der ikke er hjemmel til at fusionere et selskab med begrænset ansvar omfattet af lov om visse erhvervsdrivende virksomheder med et kapitalselskab.

Ankenævnet tiltræder derfor, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har nægtet at offentliggøre fusionsplanen for K1 SMBA og K2 ApS.

Ankenævnet stadfæster derfor Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 24. oktober 2011.

4.6. ÅRSREGNSKABSLOVEN

13) Kendelse af 6. januar 2012 (J.nr. 2011-0025350).

Afgift som følge af for sent indsendt årsrapport ikke eftergivet.

Årsregnskabslovens §§ 151 og 152.

(Kirsten Aaskov Mikkelsen, Lars Holtug og Jan Uffe Rasmussen)

Ved skrivelse af 9. september 2011 har statsautoriseret revisor A på vegne af direktør i B ApS, K1 og direktør i C ApS, K2 klaget over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved skrivelse af 7. september 2011 har afslået at fritage de pågældende direktører for betaling af pålagte afgifter for ikke rettidig indsendelse af årsrapporter for selskaberne for perioden 18. december 2009 til 31. december 2010.

Sagens omstændigheder:

I anledning af klagen har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i en redegørelse af 7. oktober 2011 om sagens faktiske omstændigheder oplyst:

” ...

2. Sagens faktiske omstændigheder

Selskaberne har 18.12.2009 – 31.12. 2010 som 1. regnskabsår, og det er årsrapporterne for denne periode, som blev modtaget for sent i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Hændelsesforløbene i de to selskaber er i al væsentlighed ens, men hændelsesforløbene er alligevel gengivet hver for sig.

2a. B ApS

Den 25. maj 2011 modtog styrelsen årsrapport fra D [revisionselskab]. Årsrapporten var indberettet digitalt. Regnskabsperioden var angivet som 2010.

Da den registrerede regnskabsperiode er 18.12.2009 – 31.12.2010 skrev styrelsen den 26. maj 2011 til D, at årsrapporten var aflagt for en forkert periode i forhold til de i styrelsen registrerede oplysninger ...

Styrelsen sendte den 27. maj 2011 en bekræftelse på modtagelsen af årsrapporten ...

Da styrelsen ikke havde modtaget en årsrapport med rigtig periodeangivelse, sendte styrelsen den 1. juli 2011 til selskabet et såkaldt påkravs-brev. Heri meddelte styrelsen, at årsrapporten skulle være modtaget senest den 13. juli 2011 ...

E fra D klagede den 5. august 2011 i mail over, at hverken ledelsen eller revisor havde modtaget skrivelse om, at årsrapporten ikke var godkendt.

Styrelsen svarede herpå den 5. august 2011 ved bl.a. at sende kopi af brev af 26. maj 2011, hvori vi havde oplyst, at regnskabsperioden var forkert ...

Herefter modtog styrelsen den 5. august 2011 årsrapporten.

Styrelsen bekræftede den 7. august 2011 modtagelsen af denne årsrapport ...

Da styrelsen således først den 5. august 2011 modtog årsrapporten for den rigtige periode, pålagde styrelsen ved brev af 12. august 2001 direktør K1 en afgift på 3000 kr. ...

Som svar på denne mail meddelte E den 24. august 2011, at D klagede over afgørelsen.

Herefter afslog styrelse i mail af 7. september 2011 anmodningen om afgiftsfritagelse, Denne afgørelse er indbragt for erhvervsankenævnet.

2b. C ApS

Den 25. maj 2011 modtog styrelsen en årsrapport fra D. Årrapporten var indberettet digitalt. Regnskabsperioden var angivet som 2010.

Da den registrerede regnskabsperiode er 18.12.2009 – 31.12.2010 skrev styrelsen den 26. maj 2011 til D, at årsrapporten var aflagt for en forkert periode i forhold til de i styrelsen registrerede oplysninger ...

Styrelsen sendte den 27. maj 2011 en bekræftelse på modtagelsen af årsrapporten ...

Da styrelsen ikke havde modtaget en årsrapport med rigtig periodeangivelse, sendte styrelsen den 1. juli 2011 et såkaldt påkravsbrev til selskabet. Heri meddelte styrelsen, at årsrapporten skulle være modtaget senest den 13. juli 2011 ...

Herefter modtog styrelsen den 10. august 2011 en årsrapport.

Styrelsen bekræftede den 11. august 2011 modtagelsen af denne årsrapport ...

Da styrelsen således først den 10. august 2011 modtog årsrapporten for den rigtige periode, pålagde styrelsen ved brev af 12. august 2001 direktør K2 en afgift på 3000 kr. ...

E fra D klagede den 10. august 2011 i mail over, at hverken ledelsen eller revisor havde modtaget skrivelse om, at årsrapporten ikke var godkendt.

Styrelsen svarede herpå den 11. august 2011 ved bl.a. at sende kopi af brev af 26. maj 2011, hvori styrelsen havde oplyst, at regnskabsperioden var forkert.

Som svar på denne mail meddelte E den 22. august 2011, at D klagede over afgørelsen ...

Herefter afslog styrelse i mail af 7. september 2011 anmodningen om afgiftsfritagelse, Denne afgørelse er indbragt for erhvervsankenævnet.
...”

I klageskrivelse af 9. september 2011 har statsautoriseret revisor A anført:

” ...

Emne. Fritagelse for pålagte afgifter vedr. B ApS, CVR-NR. ... samt C ApS CVR Nr. ...

For ovennævnte selskaber er der pålagt afgifter for hvert selskab på 3.000 kr. pga. for sen levering.

Vi mener ikke dette er berettiget, da vi indsendte årsrapporterne d. 26 maj, vi modtager kort efter kvittering omkring levering af årsrapporterne. Dog modtager selskabets ledelse eller revisor ikke det efterfølgende brev ligeledes dateret d. 26 maj, hvor det viser sig, at der er angivet forkert regnskabsperiode. Hvilket vi efterfølgende klager over.

...

Vi mener ... at det er en særlig omstændighed at brevet vedr. *forkert regnskabsperiode* ikke er sendt til direktionen, når det er direktionens ansvar at overholde indsendelsesfristerne. Det må på den baggrund være en fejl, at der ikke er sendt et brev til selskabets direktion, især når der allerede er sendt brev samme dag vedr. bekræftelse på modtagelse af regnskabet.

Vi mener derfor at selskabets ledelse har ageret i god tro, idet de ikke har modtaget brevene vedr. fejlagtig datering og i det øjeblik vi bliver gjort opmærksomme på dette, indsendes årsrapporterne.
...”

I førnævnte redegørelse af 7. oktober 2011 har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen yderligere anført:

” ...

4. Sagens retlige omstændigheder
A. Reglerne

I henhold til årsregnskabslovens § 138, stk. 1, skal et selskabs årsrapport være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest 5 måneder efter regnskabsårets afslutning.

Modtages en årsrapport 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 årsrapporten.

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 det over for styrelsen er godtgjort, at ledelsesmedlemmet har søgt at fremme indsendelsen m.v., og at forsinkelsen derfor ikke kan lægges denne til last.

Det er således forudsat, at fritagelsesbestemmelsen i årsregnskabslovens § 152 skal have et meget snævert anvendelsesområde.

B. Styrelsens bedømmelse

Klager har som begrundelse for fritagelse for afgifter anført, at klager kort efter indsendelsen modtog styrelsens kvittering for modtagelse af årsrapporterne.

Hertil bemærkes, at der er tale om en automatisk afsendelse af et standardbrev til den, der digitalt har indberettet en årsrapport. D havde indberettet årsrapporterne, og kvitteringsbrevene blev derfor sendt til D. Der foretages ingen bedømmelse i forbindelse med modtagelsen, herunder af om der er angivet korrekt regnskabsperiode. Styrelsen tager derfor forbehold i standardbrevet: *”Der er ikke i forbindelse med modtagelsen af dokumenterne foretaget en nærmere gennemgang af disse. Der tages derfor forbehold for et efterfølgende krav om berigtigelse af eventuelle mangler.”*

Kvitteringen for modtagelse af en årsrapport sendes automatisk umiddelbart efter modtagelsen, hvilket er til gavn for langt de fleste indsendere, som hermed hurtigt kan konstatere, at styrelsen har modtaget årsrapporten inden udløbet af indsendelsesfristen.

Efter styrelsens opfattelse bør en revisor være klar over, at årsrapporten ikke med kvitteringen er godkendt, men at der kan blive stillet efterfølgende krav.

Klager har endvidere anført, at hverken selskabets ledelse eller revisor efterfølgende modtog breve, hvor styrelsen bad om berigtigelse af regnskabsperioder.

Som det også var tilfældet med kvitteringsbrevene, sendte styrelsen brevene om berigtigelse af regnskabsperioden til D.

Styrelsen modtog ikke brevene retur. I så fald var de blevet genfremsendt til selskabernes ledelse.

Styrelsen skal ikke udtale sig om årsagen til den manglende modtagelse af brevene, men forholdet kan ikke i sig selv udgøre ganske særlige omstændigheder, som i medfør af årsregnskabslovens § 152 kan begrunde afgiftsfritagelse. Var der tale om forhold vedrørende postomdelingen hos klager, kunne styrelsen have henvist til årsregnskabslovens § 152, stk. 2, hvorefter fejl hos rådgivere ikke i sig selv kan fritage en direktør for afgift.

Endelig har klager anført, at det er en særlig omstændighed, at brevet vedrørende forkert regnskabsperiode ikke blev sendt til direktionen, når det er direktionens ansvar at overholde indsendelsesfristerne.

Når det fremgår, at en revisor har indsendt eller indberettet en årsrapport, er det styrelsens praksis at rette henvendelse til denne om årsrapporten. Denne rådgiver handler herefter på selskabets vegne, men på ledelsens ansvar. Sker der fejl, er forholdet således et anliggende imellem direktøren og den pågældende revisor.

I øvrigt kan styrelsen henvise til sine såkaldte påkravsbreve af 1. juli 2011 til selskabernes ledelser, hvor styrelsen gjorde ledelsen opmærksom på, at årsrapporterne ikke var modtaget.

Herefter finder styrelsen ikke, at der ved nogen af de af klager anførte forhold foreligger de ganske særlige omstændigheder, som kan begrunde afgiftsfritagelse, jf. § 152, stk. 1.
...”

Klager er ikke fremkommet med yderligere bemærkninger.

Ankenævnet udtaler:

Efter at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen den 25. maj 2011 for B ApS og C ApS havde modtaget årsrapporter med angivelse af perioden 2010, skrev styrelsen den 26. maj 2011 til selskabernes revisor, som digitalt havde indberettet årsrapporterne, at årsrapporterne var aflagt for en forkert periode i forhold til de i styrelsen registrerede oplysninger. Styrelsen bad om, at årsrapporter i berigtiget stand for regnskabsperioden 18. december 2009 til 31. december 2010 skulle være styrelsen i hænde senest om en måned.

Da styrelsen ikke havde modtaget årsrapporter med rigtig periodeangivelse for selskaberne, sendte styrelsen den 1. juli 2011 skrivelser til ledelsen for B ApS og

C ApS på selskabernes registrerede adresse i overensstemmelse med årsregnskabslovens § 150 med påkrav om indsendelse af selskabernes årsrapporter eller undtagelseserklæringer for perioden 18. december 2009 til 31. december 2010 senest den 13. juli 2011.

Henset hertil, og da der i øvrigt ikke er oplyst sådanne ganske særlige omstændigheder, som efter årsregnskabslovens § 152 kan danne grundlag for hel eller delvis eftergivelse af pålagte afgifter for ikke rettidig indsendelse af selskabernes årsrapporter, tiltræder ankenævnet de af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen pålagte afgifter.

Ankenævnet stadfæster således Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 7. september 2011.

14) Kendelse af 13. januar 2012 (J.nr. 2011-0025035).

Afgift som følge af for sent indsendt årsrapport ikke eftergivet.

Årsregnskabslovens §§ 151 og 152.

(Marianne Fog Jørgensen, Kirsten Aaskov Mikkelsen og Jan Uffe Rasmussen)

Ved skrivelse af 16. juli 2011 har A på egne vegne og på vegne af de øvrige ledelsesmedlemmer i A/S K2 klaget over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved skrivelser af 8. juli 2011 har pålagt de pågældende ledelsesmedlemmer afgifter for ikke rettidig indsendelse af selskabets årsrapport for 2010 og for A's vedkommende tillige for ikke rettidig indsendelse af årsrapporten for ApS K1 for 2010.

Sagens omstændigheder:

A/S K2 og ApS K1 har kalenderåret som regnskabsperiode. Da selskabernes årsrapporter for perioden 1. januar 2010 til 31. december 2010 ikke var modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen inden den i årsregnskabslovens § 138, stk. 1, 2. pkt., fastsatte frist på 5 måneder efter regnskabsårets udløb, sendte styrelsen i henhold til lovens § 150 henholdsvis den 10. juni og den 20. juni 2011 en skrivelse til selskabernes ledelse på selskabernes registrerede adresser med påkrav om at modtage årsrapporterne senest 23. juni 2011 henholdsvis 30. juni 2011. Styrelsen meddelte samtidigt, at såfremt årsrap-

porterne blev modtaget senere, ville hvert medlem af selskabernes øverste ledelse blive pålagt en afgift for overskridelse af indsendelsesfristen i medfør af årsregnskabslovens §§ 150-152. Styrelsen meddelte endvidere, at såfremt årsrapporterne ikke blev modtaget senest den 8. juli 2011 henholdsvis den 18. juli 2011, ville styrelsen uden yderligere varsel anmode skifteretten om at tvangsopløse selskaberne, jf. årsregnskabslovens § 150, stk. 3. Den 5. juli 2011 modtog styrelsen årsrapporterne, og ved skrivelser af 8. juli 2011 pålagde styrelsen under henvisning til årsregnskabslovens § 151, stk. 3, hvert ledelsesmedlem i de enkelte selskaber en afgift på 2.000 kr.

I klageskrivelsen af 16. juli 2011 har A anført:

” ...

Ansøgning om fritagelse for betaling af pålagte afgifter vedr. Aps K1 ... og A/S K2 ... Manglende tastselv-koder.

Selskaberne er uden aktivitet, hvorfor jeg i lighed med moms for A/S K2 angående sporadisk momsangivelse troede, jeg kunne det samme for selskaberne i helhed overfor Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i og med revisoren ikke rykkede / fremsendte, - reagerede overfor mig om regnskabsrapporterne til betids aflevering. Revisoren, hvor jeg er klient gennem over 30 år, klient nr. 219, undskylder sig med, han havde et tilgodehavende på kr. 9.000 hos mig, et beløb som jeg ikke var klar over, han mente at have til gode hos mig. Beløbet i situationen er derfor straks betalt med checks i forbindelse med, at jeg personligt rykkede for regnskabsrapporterne, subsidiært Deres skrivelse om omtalte.

Jeg er som 70-årig meget ked af, at min familie som bestyrelsesmedlemmer er blevet afgiftspålagt, mig selv inkl., hvorfor jeg må bede om afgiftsfritagelse for os alle.

I al uskyldighed taler vi om en samlet afgift af betragtelig størrelse, der slet ikke syntes at stå i forhold til forømmelsen.

Når jeg ikke ønsker selskaberne nedlagt / konkursramt, tvangsnedlagt eller opløst skyldes det, at selskaberne står stand by til rådighed for udnyttelsen af mine personlige forskningsresultater i bølgeenergi, - forskningsresultaterne synes o.k. Der henvisning i øvrigt til hjemmesiden ... angående

Jeg er ked af udviklingen og håber på Deres forståelse og beklager meget min uvidenhed herom. Jeg har på direkte tlf.nr. ... forsøgt at skabe forståelse for standby-problematikken, men svaret var ophør eller forpligtelse, hvorfor mit spørgsmål om at sætte selskaberne i bero eller stand by, og overholdelse af datoen ikke kunne diskuteres.

Grundet ferie og presserende sygdom i familien, har Deres anmodning om rapportindsendelse senest den 30 juni 2011 ikke været mulig at overholde. Jeg har pr. tlf. og via www.letnok.dk. febrilsk forsøgt at tilgodese Deres påkrav.

Jeg håber på Deres forståelse, og at jeg fremover finder ud af at indsende årsrapporterne digitalt, reference til Deres skrivelse af 7/7-11.

Jeg medsender kopier af korrespondancerne mellem undertegnede og Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

...”

I anledning af klagen har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i en redegørelse af 25. august 2011 udtalt:

”...

4. Sagens retlige omstændigheder

A. Reglerne

I henhold til årsregnskabslovens § 138, stk. 1, skal et selskabs årsrapport være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest 5 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 årsrapporten. 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 årsrapport skal tilskynde virksomhedsledelserne til at prioritere regnskabsaflæggelsen højt. Der påhviler derfor et selskabs ledelsesmedlemmer 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 det over for styrelsen er godtgjort, at ledelsesmedlemmet har søgt at fremme indsendelsen m.v., og at forsinkelsen derfor ikke kan lægges denne til last.

Det er således forudsat, at fritagelsesbestemmelsen i årsregnskabslovs § 152 skal have et meget snævert anvendelsesområde.

B. Styrelsens bedømmelse

Klageren har som begrundelse for fritagelse for afgifter anført ukendskab til reglerne. Dette kan efter styrelsens opfattelse ikke anses for ganske særlige omstændigheder.

Det forhold, at revisor ikke har gjort opmærksom på indsendelse af årsrapporter, kan heller ikke anses som ganske særlige omstændigheder. Et eventuelt ansvarspådragende forhold hos rådgivere kan ikke i sig selv fritage et ledelsesmedlem for afgift, jf. årsregnskabslovens § 152, stk. 2. Forholdet er således et anliggende imellem ledelsesmedlemmet og den pågældende rådgiver.

Selv om den samlede afgift er af en betragtelig størrelse, og afgifterne efter klagers opfattelse slet ikke syntes at stå i forhold til forsømmelsen, kan dette efter styrelsens opfattelse ikke begrunde en nedsættelse, da der ikke er tale om ganske særlige omstændigheder, jf. § 152, stk. 2. De pågældende afgifter er fastsat i årsregnskabslovens § 151, og et ledelsesmedlem har et selvstændigt ansvar for, at indsendelsesfristerne overholdes.

Alvorlig sygdom kan begrunde afgiftsfritagelse, hvis sygdommen har haft afgørende betydning for muligheden for rettidig indsendelse af årsrapporten, og sygdommen er dokumenteret med lægeerklæring. Vedkommendes medvirken skal være af afgørende betydning for regnskabsaflæggelsen, således at årsrapporterne ikke kunne udarbejdes uden dennes medvirken. Sygdom i familien opfylder efter styrelsens opfattelse ikke umiddelbart kravet om afgørende betydning ved medvirken ved regnskabsaflæggelsen.

...”

A har ved skrivelse af 8. september 2011 heroverfor bemærket blandt andet:

”Vedr.:

...

Ad: 4. Min ægtefælles kræftsygdom.

Ad: A. Reglerne.

Der er bestemt søgt at fremme indsendelsen digitalt (§ 151), så hurtigt det lod sig gøre og således straks efter modtagelsen af det brugervenlige password hertil.”

Ankenævnet udtaler:

I overensstemmelse med årsregnskabslovens § 150 sendte Erhvervs- og Selskabsstyrelsen den 10. juni og den 20. juni 2011 påkrav til ledelsen for A/S K2 og ApS K1 om indsendelse af selskabernes årsrapporter for perioden 1. januar 2010 til 31. december 2010. Årsrapporterne skulle have været modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen den 31. maj 2011. Årsrapporterne blev herefter modtaget i styrelsen den 5. juli 2011, efter den i påkravet fastsatte frist, som var den 23. juni og 30. juni 2011.

At selskaberne er uden aktivitet samt manglende kendskab til reglerne kan ikke begrunde afgiftsfritagelse.

Af årsregnskabslovens § 152, stk. 2, fremgår, at det ikke i sig selv fritager et ledelsesmedlem for ansvar, at det ansvarspådragende forhold er begået af virksom-

hedens rådgivere eller lignende, og af de specielle bemærkninger til § 152 (lovforslag L 138/2000-01) fremgår blandt andet:

”Som eksempler på forhold, som ikke i sig selv fritager et ledelsesmedlem for afgift, kan nævnes følgende: ... at forsinkelsen skyldes fejl begået af virksomhedens ansatte eller rådgivere som f.eks. virksomhedens revisor eller advokat, idet sidstnævnte forhold er et anliggende imellem ledelsesmedlemmerne og de pågældende ansatte eller rådgivere.”

Henset hertil foreligger der efter ankenævnets opfattelse med det oplyste om revisors adfærd ikke grundlag for at fritage ledelsesmedlemmerne for afgifter.

Herefter, og da der i øvrigt ikke er anført sådanne særlige omstændigheder, som efter årsregnskabslovens § 152 kan danne grundlag for hel eller delvis eftergivelse af pålagte afgifter for ikke rettidig indsendelse af årsrapport, tiltræder ankenævnet de af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved skrivelser af 8. juli 2011 pålagte afgifter.

15) Kendelse af 13. februar 2012 (J.nr. 2011-0024477)

Afgift som følge af for sent indsendt årsrapport ikke eftergivet.

Årsregnskabslovens §§ 151 og 152.

(Kirsten Aaskov Mikkelsen, Suzanne Helsteen og Jan Uffe Rasmussen)

Ved skrivelse af 11. april 2011 har advokat A klaget over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved skrivelse af 8. april 2011 har pålagt ham som direktør en afgift på 500 kr. for ikke rettidig indsendelse af årsrapporten - likvidationsregnskabet - for perioden 23. marts 2010 til 30. september 2010 for K I LIKVIDATION.

Sagens omstændigheder:

I anledning af klagen har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i en redegørelse af 30. maj 2011 om sagens faktiske omstændigheder udtalt:

” ...

Sagens faktiske omstændigheder

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen pålagde den 8.04 2011 advokat A en afgift på 500 kr. som følge af, at årsrapporten for 2010 for K ApS I LIKVIDATION (OPLØST), CVR-nr. ... var modtaget for sent i styrelsen.

Selskabets ordinære årsrapport pr. 30.09 2010 skulle være Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i hænde senest den 28.02 2011. Den 4.03 2011 sendte styrelsen et påkravsbrev til likvidator på pågældendes adresse med anmodning om at indsende årsrapporten, så den var modtaget i styrelsen senest den 16.03 2011. Det fremgår af påkravsbrevet, at hvis Erhvervs- og Selskabsstyrelsen modtager årsrapporten senere end 16.03 2011, ville hvert medlem af selskabets øverste ledelse blive pålagt en afgift.

Den 17. marts 2011 modtog styrelsen et likvidationsregnskab for perioden 23.03 2010 – 14.01 2011. Den ordinære årsrapport for 1. regnskabsperiode 23.03 – 30.09 201[0] er derimod aldrig modtaget.

I betragtning af at selskabet ved dets likvidation og ophør er uden fremtidsudsigter og således mindre relevant for regnskabsbrugere, vurderede styrelsen ud fra en pragmatisk og praktisk holdning, at det modtagne likvidationsregnskab helt undtagelsesvis i denne konkrete sag kunne erstatte den ordinære årsrapport. Styrelsens vurdering baserede sig på, at denne fremgangsmåde ville medføre, at selskabet kunne undgå administrativt besvær og omkostninger ved at udarbejde den manglende ordinære årsrapport. Styrelsen inddrog endvidere i sin betragtning, at da selskabet var opløst tjente det intet formål at fastholde modtagelse af den ordinære årsrapport, idet fastholdelsen ikke kunne håndhæves ved sanktionering.

Idet likvidationsregnskabet - som erstatning for den ordinære årsrapporten - blev modtaget den 17.03 2011 efter fristens udløb i styrelsens påkravsbrev af 04.03. 2010 , men dog i den første måned i henhold til 5 måneders fristen, blev advokat A, som direktør, pålagt en afgift på 500 kr.

Advokat A har i brev af 11.04 2011 anmodet Erhvervsankenævnet om at omgøre Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse om pålagt afgift. Dette begrundes han med, at årsrapporten (Likvidationsregnskabet) skulle være modtaget i styrelsen den 16.03 2011. Som dokumentation herfor har han vedlagt kopi af sin mail af 16.03 2011 uden nogen tekst i øvrigt men med vedhæftede filer, herunder likvidationsregnskabet i word-format.

Selskabets likvidationsregnskab (årsrapport) i papirudgave er modtaget i styrelsen den 17.03 2011, og den 18.03 2011 sendte styrelsen en kvittering for modtagelsen af årsrapporten (likvidationsregnskabet).

Den 08.04 2011 sendte styrelsen afgiftsbrev til advokat A, da han som likvidator i selskabet er ansvarlig for regnskabsindsendelsen.

...”

I klageskrivelsen har advokat A anmodet om, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse omgøres, idet mail 16. marts 2011 viser, at regnskabet er indsendt rettidigt.

I føromtalte redegørelse af 30. maj 2011 har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i øvrigt udtalt:

”...

Sagens retlige omstændigheder

Efter årsregnskabslovens § 138, stk. 1, skal virksomhedens årsrapport indsendes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, så denne er modtaget i styrelsen uden ugrundet ophold efter godkendelse og senest 5 måneder efter regnskabsårets afslutning. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen eller anden myndighed kan ikke dispensere herfra. Det skal i denne forbindelse også nævnes, at det fremgår udtrykkeligt af årsregnskabslovens § 139, at virksomheder, som er under likvidation, skal fortsætte med at indsende årsrapport til styrelsen i henhold til § 138, indtil likvidationen er afsluttet med virksomhedens opløsning.

Modtages årsrapporten ikke inden for fristen i årsregnskabslovens § 138, sender styrelsen, jf. lovens § 150, et brev med påkrav til virksomhedens ledelse på virksomhedens adresse om at indsende årsrapporten. I påkravs brevet angives en frist på 8 hverdage til indsendelse af årsrapporten.

Årsregnskabslovens § 151, stk. 1, indeholder en bestemmelse om en adfærdsregulerende afgift, der pålægges de enkelte medlemmer af selskabets bestyrelse, direktion eller lignende ansvarligt organ, såfremt årsrapporten er modtaget efter udløbet af fristen på 8 hverdage efter påkravs brets datering.

I henhold til årsregnskabslovens § 152, stk. 1, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen helt eller delvist fritage et ledelsesmedlem for betaling af en allerede pålagt afgift under ganske særlige omstændigheder. Fritagelsen er betinget af, at den pågældende kan godtgøre at have søgt at fremme indsendelsen, og at forsinkelsen derfor ikke kan lægges den pågældende til last.

I henhold til årsregnskabslovens § 152, stk. 2, fritager det ikke i sig selv et ledelsesmedlem for ansvar, hvis det ansvarspådragende forhold er begået af virksomhedens ansatte, rådgivere eller lignende.

I henhold til årsregnskabslovens § 8, stk. 2, 3. pkt., har hvert enkelt ledelsesmedlem ansvar for, at årsrapporten, hvis revision er krævet, kan revideres og godkendes i tide.

I henhold til årsregnskabslovens § 8, stk. 2, 4. pkt., har hvert enkelt medlem af det øverste ledelsesorgan ansvar for, at årsrapporten indsendes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen inden for de i årsregnskabsloven fastsatte frister.

Det fremgår desuden af indsendelsesbekendtgørelsens § 12, stk. 1, at når en årsrapport er modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, sender sty-

relsen automatisk en elektronisk udskrevet kvittering til indsenderen eller virksomheden.

Styrelsens udtalelse

Den godkendte ordinære årsrapport for selskabet for 2010 skulle indsendes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen uden ugrundet ophold efter godkendelsen på generalforsamlingen, og skulle være modtaget i styrelsen senest 5 måneder efter regnskabsårets afslutning.

Selskabets regnskabsår løber fra 01.10 - 30.09 med første regnskabsår fra 23.03 2010 – 30.09 2010. Som følge heraf skulle selskabets årsrapport for det første regnskabsår være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest den 28.02 2011.

I henhold til påkravsbrevet af 04.03 2011 skulle den ordinære årsrapport være styrelsen i hænde senest den 16.03 2011, såfremt ledelsesmedlemmerne skulle undgå at blive pålagt afgift.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har imidlertid først den 17.03 2011 modtaget likvidationsregnskabet, som erstatning for den ordinære årsrapport, jf. under sagens faktiske omstændigheder. Modtagelsesdatoen var således 1 dag senere end datoen for undgåelse af afgift i styrelsens påkravsbrev. På denne baggrund pålagde styrelsen derfor afgift.

Klager mener, at han har indsendt regnskabet rettidigt, idet dette er afsendt som vedhæftet fil i klagers e-mail af 16.03 2011. Styrelsen besvarede den 17.03 2011 klagers mail af 16.03 2011, hvilken klager for fuldstændighedens skyld burde have medsendt i kopi. I styrelsens svarmail gjorde styrelsen opmærksom på, at i henhold til indsendelsesbekendtgørelsen, som blev oplyst med linkhenvisning, kan styrelsen ikke godtage årsrapporter i digital form, medmindre der er tale om anvendelse af styrelsens digitale XBRL-løsning – Regnskab 2.0, ligeledes med linkhenvisning.

Almindeligt brev med likvidationsregnskab (årsrapport) er dateret 16.03 2011, og dette er modtaget i styrelsen den 17.03 2011. Da styrelsen som nævnt ikke godkender modtagelse af årsrapporter m.v. i anden digital form end XBRL-løsningen, har styrelsen set bort fra klagers e-mail og alene anerkendt modtagelsen af regnskabet med den almindelige post.

Styrelsen fremsendte den 18.03 2011 en kvittering for modtagelsen den 17.03 2011 af den ordinære årsrapport (likvidationsregnskabet).

Styrelsen finder ikke, at der i denne sag foreligger de i årsregnskabslovens § 152, stk. 1, omhandlede ganske særlige omstændigheder, der kan begrunde, at klager kan fritages for den pålagte afgift på 500 kr.

Det forhold, at styrelsen i kvitteringsbrevet og afgiftsbrevet henviser til den ordinære årsrapport, selvom der rent faktisk er tale om modtagelse af et likvidationsregnskab, har efter styrelsen opfattelse ingen betydning for spørgsmålet om afgift. Baggrunden for denne benævnelse i brevene er i

øvrigt, at likvidationsregnskabet anses for en erstatning for den årsrapport, som selskaber, herunder selskaber under likvidation, har pligt til at indsende til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, jf. årsregnskabslovens § 139.

...”

Advokat A har ved skrivelse af 19. juli 2011 bemærket:

” ...

Klagens hovedproblem er om regnskabet kan anses for fremsendt rettidigt, når det er fremsendt pr. mail til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen eller om regnskabet ikke kan fremsendes elektronisk med mindre det er indberettes digitalt.

Mail er et anerkendt og sædvanligt anvendt kommunikationsmiddel mellem en borger og offentlige myndigheder. En forvaltningsmyndighed har ikke kunnet stille krav om, at korrespondance, der kan fremsendes med almindelig post ikke også med samme retsvirkning kan fremsendes pr. mail.

En forvaltningsmyndighed kan ikke stille krav, at korrespondance pr. mail skal ske i en bestemt form, når mailkorrespondancen i øvrigt er af normal karakter og foregået på en sådan måde, som normalt accepteres i samfundet og af andre offentlige myndigheder.

Det er således min grundlæggende holdning, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen som myndighed ikke kan afvise at modtage korrespondance og regnskaber pr. mail. Det skal i den forbindelse bemærkes, at det indenfor domstoelene er almindelig bekendt, at processkrifter anses for rettidig indgivet, hvis de fremsendes pr. mail eller telefax selvom originalmaterialet først modtages dagen efter i papirform.

I det omfang Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke måtte anse sig for bundet af den indenfor samfundet almindelig anerkendte fremgangsmåde ved fremsendelse af mail, har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen haft en pligt til at vejlede herom herunder at gøre tydelig opmærksom på herpå i forbindelse med fremsendelse af Erhvervs- og Selskabsstyrelsens skrivelse af 4. marts 2011. Alternativt har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved modtagelse af mailen af 16. marts 2011 været forpligtet til at meddele en frist til berigtigelse af forholdet, idet det har været åbenbart at fremsendelse af regnskabet pr. mail den 16. marts 2011 af mig er anset som værende rettidig.

Sammenfattende er det således mit standpunkt, at indsendelsesfristen ikke kan anses for overskredet, når materialet er fremsendt rettidigt pr. mail og i øvrigt modtages i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i papirform dagen efter. Det er yderligere mit standpunkt, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke kan afvise en normal elektronisk kommunikation med en borger med den begrundelse, at der skal ske elektronisk indberetning. Det er mit standpunkt, at borgeren har to valgmuligheder. Den ene er

fremsendelse af regnskabet ved anvendelse af sædvanlig og anerkendte kommunikationsformer den anden fremgangsmåde er at anvende den digitale indberetning.”

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har den 11. august 2011 anført blandt andet:

” ...

Det fremgår af årsregnskabslovens § 155, stk. 2, at årsrapporter og andre dokumenter, som styrelsen modtager i henholdt til årsregnskabsloven, kan være i såvel papirbaseret som elektronisk form.

Det fremgår desuden, at styrelsen fastsætter regler om elektronisk indsendelse af årsrapporter, herunder at indsendelse skal ske i en af styrelsen fastsat struktureret form.

Muligheden for elektronisk indsendelse af årsrapporter som alternativ til papirbaseret indsendelse fremgår af indsendelsesbekendtgørelsens § 4.

...

Efter bestemmelsen stilles der krav og betingelser til elektronisk indsendelse, som skal være opfyldt, bl.a. skal indsendelsen ske i XBRL-format i en af styrelsen fastsat taksonomi og i et præsentationsdokument.

Indsendelse af årsrapporter i pdf-format eller doc/docx-format, som det er tilfældet i klagesagen, accepteres ikke af styrelsen. Årsagen, til at styrelsen **ikke** accepterer andre digitale formater end den i § 4 fastsatte, er, at styrelsen ikke har udviklet it-systemer til at håndtere modtagelsen og offentliggørelsen af sådanne regnskaber, jf. indsendelsesbekendtgørelsens § 4, stk. 1.

Til klagers bemærkning om styrelsens pligt til at vejlede om indsendelse, skal styrelsen oplyse, at en sådan vejledning fremgik af styrelsens påkravsbrev af 4. marts 2011. Heri blev det oplyst, at det papirbaserede årsrapport skal sendes til den i brevet nævnte adresse eller ved elektronisk fremsendelse gennem den digitale indberetningsløsning ”Regnskab 2.0” på virk.dk.

Med hensyn til klagers bemærkning om, at styrelsen alternativt ved modtagelse af mailen af 16. marts 2011 fra hans sekretær har været forpligtet til at meddele frist til berigtigelse af forholdet, idet klager åbenbart har anset fremsendelsen af mailen med vedhæftet docx-fil som værende rettidig, skal styrelsen anføre, at der ikke kan dispenseres fra indsendelsesfristen, jf. årsregnskabslovens § 138, stk. 1. Efter lovens § 150 sender styrelsen påkravsbrev ved overskridelse af fristen, men dette er ikke en udsættelse af indsendelsesfristen. Da der ikke kan dispenseres for fristen, og da denne allerede ved fremsendelse af påkravsbrevet var overskredet, er det således udelukket for styrelsen at give frist til berigtigelse.

...”

Ankenævnet udtaler:

Af årsregnskabslovens § 155, stk. 2, 4. pkt. fremgår, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter regler om elektronisk indsendelse af årsrapporter, herunder at indsendelse skal ske i en af styrelsen fastsat struktureret form.

Det fremgår af bekendtgørelse nr. 1526 af 13. december 2007 om indsendelse og offentliggørelse af årsrapporter m.v. i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (indsendesbekendtgørelsen) § 4, stk. 1, at årsrapporten kan indsendes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen elektronisk som digitalt regnskab i det omfang styrelsen har udviklet it-systemer til at håndtere modtagelsen og offentliggørelsen af sådanne regnskaber. Af stk. 2, fremgår, at det digitale regnskab skal indsendes i XBRL-format specifikation 2.1, i en af styrelsen fastsat taksonomi med nærmere angivne krav til præsentationsdokumentet, og af stk. 3, fremgår, at det digitale regnskab indsendes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen via hjemmesiden www.eogs.dk eller www.virk.dk, forsynet med indsenderens digitale signatur efter styrelsens nærmere bestemmelse.

Elektronisk indsendelse pr. e-mail af regnskaber, som sket med likvidationsregnskabet for K I LIKVIDATION, er således ikke en forskriftsmæssig indsendelsesmåde.

Henset hertil, og da der i øvrigt ikke foreligger sådanne særlige omstændigheder, at A kan undtages for betaling af afgift efter årsregnskabslovens § 151, finder ankenævnet ikke, at der kan ske fritagelse for betaling af afgift, jf. årsregnskabslovens § 152.

Ankenævnet tiltræder derfor den af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved skrivelse af 8. april 2011 pålagte afgift.

16) Kendelse af 21. maj 2012 (J.nr. 2011-0025370)

Tiltrådt, at styrelsen har pålagt selskab at indsende årsrapport revideret af godkendt revisor.

Årsregnskabslovens § 10 a.

(Lars Holtug, Lise Høgh og Jan Uffe Rasmussen)

Ved skrivelse af 21. september 2011 har registreret revisor A på vegne af K1 ApS klaget over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved skrivelser af 18. august og 12. september 2011 har pålagt selskabet at indsende årsrapport for 2009/2010 revideret af en godkendt revisor, da selskabet ikke opfylder alle betingelserne for fravalg af revision for årsrapporten for 2009/2010.

Sagens omstændigheder:

I Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 18. august 2011 hedder det:

”Årsrapport for K1 ApS for 2009-10 ...

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har i forbindelse med en stikprøveundersøgelse i henhold til årsregnskabslovens § 159, stk. 1, gennemgået selskabets årsrapport for 2009/10 modtaget den 20. december 2010.

Den ovenfor nævnte gennemgang har vist, at der er en fejl vedrørende fravalg af revision

Generalforsamlingens beslutning, om fravalg af revision skal fremgå af årsrapporten (i tilknytning til ledelsespåtegningen) for årsrapporten, der ligger umiddelbar forud for den årsrapport, hvori undtagelsen benyttes, jf. årsregnskabslovens § 10a. Det vil sige, hvis revision fravælges for 2010, så skal dette være oplyst i årsrapporten for 2009. Oplysningen skal gives hvert år, så længe revision er fravalgt for det kommende år.

Det fremgår ikke af årsrapporten for 2008/09, at der er fravalgt revision for det kommende år, og årsregnskabslovens § 10a er derfor ikke opfyldt.

I henhold til årsregnskabslovens § 9, stk. 4 skal medlemmerne af den ansvarlige ledelse i ledelsespåtegningen erklære, hvorvidt virksomheden opfylder betingelserne herfor når årsrapporten for indeværende år, ikke er revideret.

Den ansvarlige ledelse har ikke i ledelsespåtegningen erklæret sig om, hvorvidt betingelserne for at kunne fravælge revision i indeværende år er opfyldt, hvorfor årsregnskabslovens § 9, stk. 4 ikke er opfyldt.

På baggrund af ovenstående bedes selskabets ledelse sørge for, at der indsendes en godkendt revideret årsrapport der opfylder årsregnskabslovens bestemmelser. Årsrapporten skal være modtaget i styrelsen **senest 4 uger fra dato**.

Hvis ikke årsrapporten er modtaget inden ovennævnte frist vil styrelsen anmode skifteretten om at opløse virksomheden i overensstemmelse med den for virksomheden gældende lovgivning herom, jf. årsregnskabsloven § 150, stk. 3, og selskabslovens § 225. Styrelsens beslutning om at anmode skifteretten om at opløse selskabet kan i givet fald ikke indbringes for højere administrativ myndighed, jf. selskabslovens § 371, stk. 2 og årsregnskabslovens § 163, stk. 2.

...”

I klageskrivelse af 21. september 2011 har registreret revisor A anført:

” ...

Jeg skal hermed klage over afgørelsen fra Styrelsen af 18. august 2011 samt brev af 12. september 2011.

Jeg finder det urimeligt, at selskabet skal undergives revision og påføres en unødvendig omkostning i henhold til selskabets aktivitet.

De foregående år samt regnskabsåret 2010/11 kan ikke bære en omkostning til revision af selskabet.

Jeg medgiver, at jeg i ledelsens påtegning ikke har skrevet noget om fravalg af revision i fremtiden. Men jeg synes, det er skudt over mål, at forlange, at regnskaberne derfor skal revideres!

En påtale om, at det skal ske i fremtiden, ville efter min mening have været passende.”

I anledning af klagen har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i en redegørelse af 15. november 2011 udtalt:

” ...

Sagens faktiske omstændigheder

K1 ApS har siden den 27. oktober 2008 været registreret som en godkendt revisionsvirksomhed i registret over godkendte revisionsvirksomheder og revisorer (Revireg). Registreret revisor A er direktør og eneste godkendte revisor i K1 ApS.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har pålagt K1 ApS at indsende en godkendt og revideret årsrapport for 2009/10, idet styrelsen fandt, at selskabet ikke opfyldte alle betingelser for fravalg af revision af årsrapporten.

Det fremgik således ikke af årsrapporten for 2008/09, at årsregnskabet for det kommende regnskabsår – altså 2009/10 – ikke skulle revideres. I ledelsespåtegningen i årsrapporten for 2009/10 har den ansvarlige ledelse endvidere ikke erklæret sig om, hvorvidt betingelserne for at kunne fravælge revision i regnskabsåret 2009/10 er opfyldt.

Selskabets årsrapport for 2009/10 blev modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen den 20. december 2010.

Styrelsen konstaterede de anførte fejl vedrørende fravalg af revision i forbindelse med en stikprøveundersøgelse i henhold til årsregnskabslovens § 159, stk. 1, hvor styrelsen gennemgik selskabets årsrapport for 2009/10.

Styrelsen fremsendte på denne baggrund afgørelsen af den 18. august 2011 til selskabet ...

...

Herefter modtog styrelsen mail af den 23. august 2011 fra registreret revisor B hvoraf følgende fremgik:

”Hej

Jeg har til morgen læst skrivelsen af 18. august 2011.

Selskabet blev stiftet i 2008 og fravalgte revision fra starten. Det vil sige, at der har ikke været valgt nogen revisor på noget tidspunkt.

Og eftersom jeg går ud fra, at de der måtte læse selskabets regnskab har kvalificeret baggrund til, at kunne se, at selskabet opfylder kravene om ikke at være revideret.

Jeg er ligeledes af den opfattelse, at det først er på tidspunktet for valg af revisor for fremtiden at dette bør omtales i ledelsesberetningen.

Nu har jeg ikke til hensigt at klage til Erhvervsankenævnet, men er fristet til at klage til Ombudsmanden!

K1 ApS

A

Registreret revisor”

Styrelsen forsøgte at besvare A mail af den 23. august 2011 via en mail til A den 31. august 2011, men denne mail blev afvist. Styrelsen fremsendte i stedet for den afviste mail et brev til selskabet den 12. september 2011, hvoraf følgende fremgik:

”Styrelsen har modtaget din mail af 23. august 2011, og har forsøgt at fremsende nedenstående på mail. Mailen bliver dog afvist, hvorfor dette bliver fremsendt pr. brev.

Styrelsen fastholder afgørelsen i vores skrivelse af 18. august 2011.

Det skal i tilknytning til ledespåtegningen oplyses, hvis generalforsamlingen i en virksomhed, har truffet beslutning om, at årsrapporten for det kommende regnskabsår ikke skal revideres, jf. årsregnskabslovens § 10a. Det er altså en oplysning der skal gives hvert år, så længe revision af årsrapporten fravælges.

Hvis oplysningen undlades, skal den kommende årsrapport revideres.

I henhold til årsregnskabslovens § 9, stk. 4 skal medlemmerne af den ansvarlige ledelse i ledespåtegningen tillige erklære, hvorvidt virksomheden opfylder betingelserne herfor når årsrapporten for indeværende år, ikke er revideret.

Disse oplysninger er, som det fremgår af vores skrivelse af 18. august 2011, ikke givet i årsrapporten for 2008/09 henholdsvis 2009/10.

Jeg kan desuden informere om, at en klage til ombudsmanden kræver, at man har brugt sine muligheder for at klage til en overordnet forvaltningsmyndighed, i dette tilfælde erhvervsankenævnet, og denne myndighed skal være færdig med at behandle sagen, jf. ombudsmandslovens § 14. Du kan finde mere om dette på www.ombudsmanden.dk.”

Herefter modtog styrelsen den 21. oktober 2011 Erhvervsankenævnets brev af den 20. oktober 2011 bilagt klagen af den 21. september 2011 fra registreret revisor A.

Sagens retlige omstændigheder

I henhold til hovedreglen i årsregnskabslovens § 135, stk. 1, skal en virksomhed, der har pligt til at udarbejde årsrapport efter reglerne for regnskabsklasse B, C eller D, lade sit årsregnskab revidere af en statsautoriseret eller registreret revisor. En virksomhed, der er omfattet af regnskabsklasse B, kan dog undlade at lade årsregnskabet revidere, hvis virksomheden ikke overskrider visse størrelsesgrænser m.v.

Det følger dog samtidig af årsregnskabslovens § 10 a, at:

”Det skal i tilknytning til ledespåtegningen, jf. § 9, oplyses, hvis generalforsamlingen eller det tilsvarende godkendelsesorgan i en virksomhed, der opfylder betingelserne i § 135, stk. 1, 2. pkt., har truffet beslutning om, at årsregnskabet for det kommende regnskabsår ikke skal revideres.”

Det er præciseret i lovbemærkningerne til bestemmelsen, at oplysningen skal gives hvert år, så længe revision er fravalgt for det kommende år.

Endvidere fremgår det af årsregnskabslovens § 9, stk. 4, at:

”Er årsregnskabet ikke revideret, jf. § 135, stk. 1, 2. pkt., skal medlemmerne af de ansvarlige ledelsesorganer i ledelsespåtegningen erklære, hvorvidt virksomheden opfylder betingelserne herfor.”

Styrelsens udtalelse

Denne sag drejer sig om, at styrelsen har pålagt selskabet at indsende en revideret årsrapport for 2009/10, idet selskabet ikke opfylder alle betingelser for at kunne fravælge revision af årsrapporten for 2009/10.

Der er således ikke i årsrapporten for 2008/09 som krævet anført, at der er truffet beslutning om, at årsregnskabet for det kommende regnskabsår – altså 2009/10 – ikke skal revideres. I ledelsespåtegningen i årsrapporten for 2009/10 har den ansvarlige ledelse endvidere ikke erklæret sig om, hvorvidt betingelserne for at kunne fravælge revision i regnskabsåret 2009/10 er opfyldt.

Da selskabet ikke opfylder alle betingelserne for fravalg af revision af årsrapporten for 2009/10, er den indsendte, ureviderede årsrapport ikke en behørig årsrapport efter årsregnskabslovens § 135.

Styrelsen fastholder derfor sin afgørelse af den 18. august 2011 om, at der skal indsendes en årsrapport for 2009/10, der er revideret af en statsautoriseret eller registreret revisor.

Den omstændighed, at klager har anført, at selskabet ikke kan bære en omkostning til revision af selskabets årsregnskab, ændrer efter styrelsens vurdering ikke herved.

Styrelsen finder det endvidere kritisabelt, at en godkendt revisionsvirksomhed som K1 ApS ikke er bekendt med kravene i årsregnskabsloven om fravalg af revision. Regnskabsbruger må kunne forvente, at godkendte revisorer har et indgående kendskab til årsregnskabsloven. Når det ikke fremgår af årsrapporten for 2008/09, at den kommende årsrapport for 2009/10 ikke vil blive revideret, må regnskabsbrugeren kunne tillid til, at revisionsfirmaets næste årsrapport er revideret.

...”

Registreret revisor A er ikke fremkommet med yderligere bemærkninger.

Ankenævnet udtaler:

I henhold til årsregnskabslovens § 10 a skal det i tilknytning til ledelsespåtegningen oplyses, hvis generalforsamlingen eller det tilsvarende godkendelsesorgan i en virksomhed, der opfylder betingelserne i § 135, stk. 1, 2. pkt., har truffet beslutning om, at årsregnskabet for det kommende regnskabsår ikke skal revideres.

Bestemmelsen i årsregnskabslovens § 10 a blev indsat ved lov nr. 245 af 27. marts 2006. Af de særlige bemærkninger til bestemmelsen (L 50 af 16. november 2005) fremgår blandt andet:

”For regnskabsbrugerne kan det være af væsentlig betydning at få kendskab til, at kommende årsrapporter for virksomheden ikke vil blive revideret. Derfor foreslås det i § 10 a, at virksomheder, som har besluttet at fravælge revision i overensstemmelse med det ovenfor anførte, skal oplyse dette hvert år i tilknytning til ledelsespåtegningen i årsrapporten for det forudgående regnskabsår.

... Det er som nævnt kun nødvendigt at træffe beslutning om fravalg af revision én gang, mens oplysningen herom skal gentages hvert år i den forudgående årsrapport, så længe beslutningen er gældende.

...

Som anført i § 10 a, skal oplysningen fremgå tydeligt i tilknytning til ledelsespåtegningen.”

Det fremgår ikke af årsrapporten for 2008/2009 for Rex Klein Revision ApS, at årsregnskabet for regnskabsåret 2009/2010 ikke skulle revideres.

Erhvervsankenævnet tiltræder derfor, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, jf. årsregnskabslovens § 161, nr. 3, har pålagt selskabet at indsende årsrapport for 2009/2010 revideret af en godkendt revisor.

Ankenævnet stadfæster herefter Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 18. august 2011, som er fastholdt af styrelsen ved skrivelse af 12. september 2011.

17) Kendelse af 21. maj 2012 (J.nr. 2011-0025349)

Afgift som følge af for sent indsendt årsrapport ikke eftergivet.

Årsregnskabslovens §§ 151 og 152.

(Marianne Fog Jørgensen, Lars Holtug og Jan Uffe Rasmussen)

Ved skrivelse af 7. september 2011 har K2 på egne vegne og på vegne af K1 klaget over Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 10. august 2011 om pålagte

afgifter for de pågældende ledelsesmedlemmer i A ApS for ikke rettidig indsendelse af årsrapporten for perioden 9. oktober 2009 til 31. december 2010.

Sagens omstændigheder:

I anledning af klagen har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i en redegørelse af 21. oktober 2011 om sagens faktiske omstændigheder oplyst:

” ...

2. Sagens faktiske omstændigheder

Selskabet havde perioden 09.10.2009 – 31.12. 2010 som 1. regnskabsår, og det er årsrapporten for denne periode, som blev modtaget for sent i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Den 17. juni 2011 skrev styrelsen i et såkaldt påkravsbrev til selskabet, at årsrapporten for selskabet ikke var modtaget, selv om fristen for rettidig indsendelse var udløbet. Fristen var den 31. maj 2011. I brevet anmodede styrelsen om, at årsrapporten blev indsendt, så den var modtaget i styrelsen senest den 29. juni 2011. Styrelsen gjorde opmærksom på, at hvis årsrapporten blev modtaget senere, ville selskabets ledelse blive pålagt afgift.

K2 anmodede i brev af 31. juli 2011 om fritagelse for betaling af afgifter, som var pålagt selskabets direktører, fordi vi modtog årsrapporten for sent.

Herefter afslog styrelsen i brev af 10. august 2011 anmodningen om afgiftsfritagelse. Denne afgørelse er indbragt for Erhvervsankenævnet.

...”

I klageskrivelse af 7. september 2011 har K2 anført:

” ...

Ganske særlige omstændigheder

Som tidligere anført beklager jeg og K1 naturligvis, at vi indtil særskilt information blev os meddelt, var af den opfattelse, at indleveringsfristen for vort nyoprettede selskabs årsrapport var som for personligt drevne firmaer.

Herefter søgte vi i juni at fremskynde udarbejdelsen af årsrapporten med henblik på i det mindste at få den indsendt inden udgangen af juni. Som tidligere nævnt fik vi i forbindelse med overgangen til et nyt regnskabs-system engageret en systemkonsulent, som imidlertid fik indlagt en forkert kode således, at hele bogholderiet skulle nulstilles og genindtastning finde sted.

Herefter lod vort revisionsfirma B en revisor, som ellers skulle på ferie, ekstraordinært tage sig af regnskabsudarbejdelsen således, at årsrapporten trods alt kunne afleveres 15.07.2011.

Vi har således uden ophold søgt at fremme indsendelsen, idet forsinkelsen efter vor orientering den 18.06.2011 om indsendelsesfristen, ikke kan lægges os til last.

Vi skal derfor søge Erhvervsankenævnet om, at den pålagte strafafgift nedsættes fra 2x kr. 2.000,00 til 2 x kr. 500,00. ...”

I førnævnte redegørelse af 21. oktober 2011 har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen yderligere anført:

” ...

4. Sagens retlige omstændigheder

A. Reglerne

I henhold til årsregnskabslovens § 138, stk. 1, skal et selskabs årsrapport være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest 5 måneder efter regnskabsårets afslutning.

Modtages en årsrapport 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 årsrapporten.

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 det over for styrelsen er godtgjort, at ledelsesmedlemmet har søgt at fremme indsendelsen m.v., og at forsinkelsen derfor ikke kan lægges denne til last.

Det er således forudsat, at fritagelsesbestemmelsen i årsregnskabslovens § 152 skal have et meget snævert anvendelsesområde.

B. Styrelsens bedømmelse

I sin afgørelse af 10. august 2011 anførte styrelsen, at uopmærksomhed om indsendelsesfristen og indkøringsproblemer med et nyt bogholderi- og regnskabsprogram ikke kan betragtes som ganske særlige omstændigheder, og der var derfor ikke grundlag for at fritage for betaling af de pålagte afgifter. Dette fastholdes.

Hertil kommer, at problemerne i bogholderisystemet indtrådte, efter at fristen for rettidig indsendelse den 31. maj 2011 var udløbet. Vi sendte den 17. juni 2011 et påkravsbrev til selskabet. Hovedformålet med et påkravsbrev er at give virksomhedens ledelse en kort frist til at rette op på en eventuel forglemmelse eller misforståelse i forbindelse med indsen-

delsen. Disse problemer kan således i det foreliggende tilfælde heller ikke betragtes som ganske særlige omstændigheder.

...”

Ved skrivelse af 2. december 2011 har K2 yderligere anført:

” ...

[Det] ... skal anføres, at der ikke ses at herske tvivl om ”sagens retlige” omstændigheder. Derimod er ”styrelsens opfattelse” at betragte som et skøn, hvilket har givet anledning til styrelsens informering om klageadgang til Erhvervsankenævnet.

Jeg har således lagt til grund, at der netop under hensyn til sagens ”faktiske omstændigheder” har været ”ganske særlige omstændigheder”, der vil kunne begrunde en delvis fritagelse for de pålagte afgifter.

I den henseende har jeg i min skrivelse af den 7. september 2011 til Erhvervsankenævnet i erkendelse af overskridelsen af afleveringsfristen anmodet om, at den pålagte afgift ”nedsættes fra 2x kr. 2.000,00 til 2 x kr. 500,00.”

...

Jeg er enig i, at der ikke generelt skal kunne fritages for betaling af afgift ved fristoverskridelse. Jeg mener da også netop, at vores tilfælde ligger inden for dette snævre anvendelsesområde.

...

Jeg er enig i, ”at uopmærksomhed om indsendelsesfristen” ikke i sig selv kan betragtes som ”ganske særlige omstændigheder”.

Men netop problemerne med bogholderisystemet kunne ikke forudses, og på den baggrund er det min opfattelse, at der netop foreligger ”ganske særlige omstændigheder” – ikke mindst set i lyset af, at da disse problemer blev erkendt, har jeg iværksat alle de mulige tiltag, der ville være relevante for at fremskynde afleveringen af årsrapporten uden unødigt ophold.

Såfremt der således pålægges afgifter for fristoverskridelsen den 31. maj 2011 og yderligere afgifter for fristoverskridelsen i henhold til Erhvervs- og Selskabsstyrelsens orientering den 17. juni 2011 om næste frist den 29. juni 2011, svarer dette jo til 2 pålæg – det første for overskridelse af fristen den 31. maj 2011, som kunne være undgået, hvis jeg forinden var blevet orienteret herom, og det andet for overskridelsen af fristen den 29. juni 2011, som jeg under sagens omstændigheder ikke havde mulighed for at afværge.

Jeg skal derfor gentage min anmodning om, at vort lille nystartede selskab ikke belastes med, at selskabets direktører pålægges de anførte udgifter på 2 x kr. 2.000,00 således, at afgifterne, der jo afholdes privat, nedsættes til 2 x kr. 500,00.

”

Ankenævnet udtaler:

Ukendskab til reglerne om indsendelse af selskabers årsrapport til Erhvervs- og selskabsstyrelsen samt de anførte vanskeligheder i forbindelse med indkøring af nyt regnskabssystem kan ikke begrunde hel eller delvis afgiftsfritagelse.

Henset hertil, og da der i øvrigt ikke er oplyst sådanne ganske særlige omstændigheder, som efter årsregnskabslovens § 152 kan danne grundlag for hel eller delvis eftergivelse af pålagte afgifter for ikke rettidig indsendelse af virksomhedens årsrapport, tiltræder ankenævnet de af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen pålagte afgifter.

Ankenævnet stadfæster således Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 10. august 2011.

18) Kendelse af 21. maj 2012 (J.nr. 2011-0026122)

Afgift som følge af for sent indsendt årsrapport ikke eftergivet.

Årsregnskabslovens §§ 151 og 152.

(Marianne Fog Jørgensen, Lars Holtug og Steen Mejer)

Ved skrivelse af 4. november 2011, modtaget i Erhvervsankenævnet den 25. november 2011, har advokat A på vegne af K1 klaget over, at Erhvervsstyrelsen ved skrivelser af 11. november 2011 har pålagt hvert af bestyrelsesmedlemmerne en afgift for ikke rettidig indsendelse af årsrapporten for 2010.

Sagens omstændigheder:

I anledning af klagen har Erhvervsstyrelsen i en redegørelse af 4. januar 2012 om sagens faktiske omstændigheder oplyst:

”
...

Sagens faktiske omstændigheder

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen pålagde den 11. november 2011 hvert bestyrelsesmedlem i fonden en afgift på 3.000 kr. som følge af, at årsrapporten for 2010 for B [fond] var blevet indsendt for sent.

Fondens årsrapport skulle være styrelsen i hænde senest den 31. maj 2011. Den 10. juni 2011 afsendte styrelsen et påkravsbrev til fondens registrerede adresse med anmodning om at indsende årsrapporten, så den var modtaget hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest den 23. juni 2011. Det fremgår af påkravsbrevet, at hvis årsrapporten ikke var modtaget hos styrelsen senest den 23. juni 2011, ville hvert ledelsesmedlem blive pålagt en afgift, når årsrapporten blev modtaget i styrelsen.

Styrelsen fremsendte den 24. oktober 2011 et brev til fondens registrerede adresse om, at årsrapporten skulle være modtaget senest 4 uger efter brevets udsendelse, og at styrelsen ellers ville anmode skifteretten om at opløse fonden efter § 12 i bekendtgørelsen om opløsning af erhvervsdrivende fonde (likvidation, konkurs, tvangsopløsning og fusion). Det fremgik desuden af styrelsens brev af 24. oktober 2011, at fondens bestyrelse i henhold til styrelsens tidligere brev vil blive pålagt adfærdsregulerende afgifter for for sen indsendelse af årsrapporten.

Styrelsen modtog fondens årsrapport den 7. november 2011.

På grund af, at årsrapporten blev modtaget efter fristens udløb i henhold til fristen i styrelsens påkravsbrev af 10. juni 2011 og efter påbegyndelsen af den 3. måned efter indsendelsesfristens udløb, blev hvert ledelsesmedlem pålagt en afgift på 3.000 kr.

A har i brev af 4. november 2011 anmodet Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om at fritage alle ledelsesmedlemmerne i fonden for den pålagte afgift på 3.000 kr. pr. ledelsesmedlem. Styrelsen har i brev af 15. december 2011 givet afslag på denne anmodning om fritagelse.

A har samtidig i brev af 4. november 2011 anmodet Erhvervsankenævnet om at fritage alle ledelsesmedlemmerne for de pålagte afgifter.

Anmodningen begrundes med at den fusion, der oprindeligt var planlagt og også søgt gennemført, alligevel ikke har kunnet gennemføres på grund af, at de ikke tidligere meddelte forhold om at en fusion mellem fonden og hovedorganisationen, der har status af en forening, ikke kunne gennemføres.

Klager anfører ydermere, at klager på vegne af sin klient gennem flere år har søgt at få dette spørgsmål afklaret ved gentagne drøftelser med Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Det er således klagers opfattelse, at der ikke har været tale om manglende vilje til at fremme sagen, men at der alene er tale om, at det ikke klart blev præciseret, hvilke krav, der skulle opfyldes, for at fonden kunne nedlægges.
...”

I klageskrivelsen af 4. november 2011 til Erhvervsankenævnet henvises til en vedlagt skrivelse af samme dato stilet til Erhvervsstyrelsen. Af skrivelsen til Erhvervsstyrelsen fremgår:

”..

Jeg tillader mig at henvise til den tidligere indsendte omfattende korrespondance og vedlægger desuden kopi af den mail som revisor har udarbejdet til Skat og som giver hele baggrunden for de problemer, der er opstået som følge, at den fusion der oprindeligt var planlagt og også søgt gennemført alligevel ikke har kunnet gennemføres på grund af de ikke tidligere meddelte forhold om at en fusion mellem fonden og hovedorganisationen der har status af en forening ikke kunne gennemføres.

Jeg skal oplyse, at jeg på vegne af min klient gennem flere år har søgt at få dette spørgsmål afklaret ved gentagne drøftelser med Erhvervs- og Selskabsstyrelsen uden at dette umiddelbart har bragt nogen afklaring og jeg tillader mig derfor høfligst at anmode om at min klient fritages for den pålagte bøde under hensyn til, at der ikke har været tale om manglende vilje til at fremme sagen men alene tale om at det ikke klart blev præciseret hvilke krav, der skulle opfyldes for at fonden kunne nedlægges.

Til orientering vedlægges kopi af mail fra C [revisionsaktieselskab] til Skat med redegørelse for sagen.”

Af vedlagte mail af 8. oktober 2011 fra C til SKAT fremgår:

”...

På vegne af bestyrelsen for K1 fremsendes genpart af selvangivelse for indkomståret 2010.

Jeg skal beklage den sene fremsendelse af selvangivelsen og overskridelse af indsendelsesfristen den 30. juni 2011. Den sene fremsendelse af selvangivelsen skyldes følgende forløb:

Fonden har i 2010 søgt Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om fusion med en anden organisation. Fusionen var planlagt til gennemførelse pr. 1. januar 2010. Det var planen, at K1 skulle ophøre ved fusionen og således at der fra og med 1. januar 2010 ikke længere skulle indsendes selvangivelse for fonden.

De i 2010 gennemførte forhandlinger og drøftelser med Erhvervs- og Selskabsstyrelsen afsluttedes desværre først i sommeren 2011, og mod forventning meddelte Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, at tilladelse til fusion ikke kunne gives.

K1 kunne således ikke ophøre med virkning pr. 1. januar 2010, og i sommeren 2011 igangsattes et arbejde med etablering af bogholderi med efterfølgende udarbejdelse af årsrapport, selvangivelse m.m. til afslutning efter sommerferien. Arbejdet er nu afsluttet, og genpart af selvangivelse for indkomståret 2010 kan her indsendes. Den underskrevne selvangivelse kan eftersendes i uge 43, hvis det ønskes. Årsrapporten for

2010 indsendes i underskreven stand til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i uge 43.

Under hensyntagen til ovennævnte beløb, hvor det var forventningen, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ville meddele tilladelse til fusion og K1 således ikke skulle indsende selvangivelse for indkomståret 2010, skal jeg venligst anmode om, at SKAT frafalder kravet om bøde for for sen indsendelse af selvangivelsen for indkomståret 2010.

...”

I førnævnte redegørelse af 4. januar 2012 har Erhvervsstyrelsen yderligere anført:

” ...

Sagens retlige omstændigheder

Efter årsregnskabslovens § 138, stk. 1, skal en fonds årsrapport indsendes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der som nævnt pr. 1. januar 2012 er blevet en del af Erhvervsstyrelsen, så den er modtaget i styrelsen uden ugrundet ophold efter godkendelsen og senest 5 måneder efter regnskabsårets afslutning. Erhvervsstyrelsen eller anden myndighed kan ikke dispensere herfra.

Modtages årsrapporten ikke inden for fristen i årsregnskabslovens § 138, sender styrelsen, jf. årsregnskabslovens § 150, et brev med påkrav til fondens ledelse på fondens adresse om at indsende årsrapporten. I påkravs brevet angives en frist på 8 hverdage til indsendelse af årsrapporten.

Årsregnskabslovens § 151, stk. 1, indeholder en bestemmelse om en adfærdsregulerende afgift, der pålægges de enkelte medlemmer af fondens øverste ledelse, såfremt årsregnskabet er modtaget efter udløbet af fristen på 8 hverdage efter påkravs brets datering.

I henhold til årsregnskabslovens § 152, stk. 1, kan Erhvervsstyrelsen helt eller delvist fritage et ledelsesmedlem for betaling af en allerede pålagt afgift, såfremt ganske særlige omstændigheder gør sig gældende. Fritagelsen er betinget af, at den pågældende kan godtgøre at have søgt at fremme indsendelsen, og at forsinkelsen derfor ikke kan lægges den pågældende til last.

I henhold til årsregnskabslovens § 152, stk. 2, fritager det ikke i sig selv et ledelsesmedlem for ansvar, hvis det ansvars pådragende forhold er begået af virksomhedens ansatte, rådgivere eller lignende.

I henhold til årsregnskabslovens § 8, stk. 2, 3. pkt., har hvert enkelt ledelsesmedlem ansvar for, at årsrapporten, hvis revision er krævet, kan revideres og godkendes i tide.

I henhold til årsregnskabslovens § 8, stk. 2, 4. pkt., har hvert enkelt medlem af det øverste ledelsesorgan ansvar for, at årsrapporten indsendes til Erhvervsstyrelsen inden for de i årsregnskabsloven fastsatte frister.

Styrelsens udtalelse

En godkendt og revideret årsrapport for fonden for regnskabsåret 2010 skulle indsendes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen uden ugrundet ophold efter godkendelsen på generalforsamlingen eller ved tilsvarende lovlige beslutning. Årsrapporten skulle være modtaget i styrelsen senest 5 måneder efter regnskabsårets afslutning.

Fondens regnskabsår udløb den 31. december 2010. Som følge heraf skulle fondens årsrapport for regnskabsåret 2010 være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest den 31. maj 2011. I henhold til påkravsbrevet af 10. juni 2011, skulle årsrapporten være styrelsen i hænde senest den 23. juni 2011, såfremt ledelsesmedlemmerne ville undgå at blive pålagt afgift.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har imidlertid først modtaget årsrapporten for fonden den 7. november 2011, hvilket var senere end datoen for undgåelse af afgift i styrelsens påkravsbrev. På denne baggrund pålagde styrelsen derfor afgift.

I henhold til årsregnskabslovens § 8, stk. 2, 3. og 4. pkt., har hvert enkelt ledelsesmedlem ansvar for, at fondens årsrapport kan revideres og godkendes i tide, så årsrapporten kan indsendes til Erhvervsstyrelsen inden for den fastsatte frist.

Klager anfører i sin skrivelse til Erhvervsankenævnet, som er identisk med den til styrelsen tilsendte skrivelse af 4. november 2011, at den fusion, der oprindeligt var planlagt og også søgt gennemført, alligevel ikke har kunnet gennemføres på grund af, at de ikke tidligere meddelte forhold om at en fusion mellem fonden og hovedorganisationen, der har status af en forening, ikke kunne gennemføres.

Klager anfører ydermere, at klager på vegne af sin klient gennem flere år har søgt at få dette spørgsmål afklaret ved gentagne drøftelser med Erhvervsstyrelsen. Det er således klagers opfattelse, at der ikke har været tale om manglende vilje til at fremme sagen, men at der alene er tale om, at det ikke klart blev præciseret, hvilke krav, der skulle opfyldes, for at fonden kunne nedlægges.

Årsregnskabsloven indeholder ikke hjemmel til, at en virksomhed har overvejelser omkring at deltage i en fusion, fritages for at udarbejde en årsrapport, eller at fristen for indsendelsen af en årsrapport udskydes. Dette er også baggrunden for, at det såvel i selskabsloven som i den såkaldte opløsningsbekendtgørelse, der blandt andet indeholder regler om fusion af erhvervsdrivende fonde, er præciseret, at anmeldelsen om gennemførelsen af en fusion senest skal være modtaget ved udløbet af indsendelsesfristen for det regnskabsår, der indbefatter tidspunktet for fusionens regnskabsmæssige virkning. For erhvervsdrivende fonde fulgte kravet således af den daværende bekendtgørelses § 20, jf. bekendtgørelse nr. 249 af 23. marts 2006. Om baggrunden for disse bestemmelser kan der henvises til forarbejderne til den tilsvarende bestemmelse i selskabs-

loven, jf. forslaget til lov nr. 470 12. juni 2009, hvoraf det blandt andet fremgår af bemærkningerne til lovforslagets § 251:

” ...

Det foreslås desuden, at registreringen eller anmeldelsen af den vedtagne fusion tillige skal være modtaget senest ved udløbet af indsendelsesfristen for det regnskabsår, der indbefatter tidspunktet for fusionens regnskabsmæssige virkning. En registrering eller anmeldelse af gennemførelsen af fusion skal som følge heraf som udgangspunkt senest være modtaget 17 måneder efter tidspunktet for fusionens regnskabsmæssige virkning, jf. stk. 2, og årsregnskabslovens indsendelsesfrister. Dette skyldes, at det foreslås, at det regnskabsmæssigt fortsat skal være muligt at gå et helt regnskabsår tilbage i tid, samt at årsrapporter for selskaber, som ikke har aktier optaget til handel på et reguleret marked, skal være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest 5 måneder efter udløbet af regnskabsåret.

...

Dette skal også ses i sammenhæng med, at det forhold, at et selskab, der påtænker en fusion, og i den anledning har fået offentliggjort en plan for den påtænkte transaktion, ikke kan begrunde en forlængelse af indsendelsesfristen for selskabets årsrapport, jf. årsregnskabslovens § 138 til § 142.

...”

I den konkrete sag har der været en drøftelse med Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om en påtænkt fusion, hvilket efter styrelsens opfattelse på tilsvarende vis ikke kan begrunde en afgiftsfritagelse. Det skal for god orden skyld nævnes, at den påtænkte fusion blev afvist af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, da der ikke var hjemmel til en fusion mellem de pågældende virksomheder, idet det fremgår udtrykkeligt af lov om erhvervsdrivende fonde § 50 og opløsningsbekendtgørelsen, at en erhvervsdrivende fonde alene kan deltage i en fusion mellem andre erhvervsdrivende fonde eller et helejet datterselskab, der er organiseret som et aktieselskab eller anpartsselskab.

Erhvervsstyrelsen finder som følge af ovenstående, at fondens bestyrelse burde have været opmærksom på, at der skulle indsendes en årsrapport til styrelsen indenfor de i årsregnskabsloven givne frister, idet fusionen endnu ikke var gennemført på tidspunktet for udløbet af indsendelsesfristen.

...”

I skrivelse af 3. februar 2012 har advokat A yderligere anført:

” ...

Jeg har noteret mig den gennemgang, der er foretaget af sagen i Ankenævnet ligesom jeg har noteret at det fremgår at der alene har været drøf-

telser med Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om en fusion, hvilket af Ankenævnet fastholdes ikke kan medføre en dispensation fra reglerne om bøde til bestyrelsens medlemmer.

Det skal understreges, at der igennem en meget lang periode var korrespondance om muligheden for en fusion ligesom Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anmodede om fremskaffelse af bilag til belysning af sagen hvilke bilag og regnskaber blev fremsendt netop med henblik på at fremme sagen om fusion.

Det særlige i denne sag er at der ikke på noget tidspunkt blev anført fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen at det ikke var muligt at foretage den anmodede fusion. Dette skete først i forbindelse med de fremsendte skrivelser fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i 2011.

Først på det tidspunkt blev det konstateret at der ikke var mulighed for fusion idet D [mission] ikke var en fond, et forhold der på intet tidspunkt havde været anført af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen tidligere.

I den forbindelse skal jeg oplyse, at min klient D altid selv har været af den opfattelse at organisationen blev drevet i en fond og der var således ingen tvivl hos D om at der var tale om en fusion mellem to fonde.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen må have været af samme opfattelse da der først i forbindelse med den korrespondance der blev ført i foråret 2011 blev konstateret, at fusion ikke var mulig, da D ikke er en fond.

Så snart dette blev konstateret blev regnskabet udarbejdet som almindeligt årsregnskab idet det ellers i hele perioden havde været opfattelsen at der alene skulle udarbejdes et fusionsregnskab.

Bestyrelsen hos min klient har således søgt at fremme sagen så meget som det var muligt men under hensyn til bestyrelsen alene består af ikke særligt sagkyndige der har deres virke inden for Den Danske Folkekirke og under hensyn til at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke selv var opmærksom på det hindrende forhold i anledning af at D ikke er en fond skal jeg fastholde, at min klient ikke skal pålægges de opkrævede bøder under hensyn til at min klient har været i god tro og derfor ikke har haft til hensigt at overtræde reglerne.

...”

Erhvervsstyrelsen har ved skrivelse af 15. februar 2012 yderligere anført:

” ...

Styrelsen har følgende bemærkninger til klagers skrivelse: Det forhold, at fusionen ikke kan gennemføres, som følge af at en forening og en fond ikke kan fusionere, kan ikke berettige til afgiftsfritagelse.

Fonden burde således have været opmærksom på, at som følge af, at fusionen ikke var gennemført i perioden op til indsendelsesfristens udløb,

så ville der fortsat skulle udarbejdes en årsrapport for fonden. Det er således den manglende rettidige indsendelse af årsrapporten, der er afgørende for, at der er blevet pålagt afgifter.
...”

Klager er ikke fremkommet med yderligere bemærkninger.

Ankenævnet udtaler:

Årsregnskabsloven indeholder ikke hjemmel til, at der kan ske fritagelse for udarbejdelse af årsrapport eller udskydelse af fristen for indsendelse af årsrapport for en virksomhed i anledning af virksomhedens forgæves forsøg på at gennemføre en fusion.

Herefter, og i øvrigt af de grunde, der er anført af Erhvervsstyrelsen i redegørelsen af 4. januar 2012, findes der ikke at foreligge sådanne ganske særlige omstændigheder, jf. årsregnskabslovens § 152, stk. 1, at der er grundlag for helt eller delvis at fritage klagerne for betaling af afgift efter lovens § 151.

Erhvervsankenævnet tiltræder derfor de af Erhvervsstyrelsen ved skrivelser af 11. november 2011 pålagte afgifter.

19) Kendelse af 22. maj 2012 (J.nr. 2011-0026123)

Afgift som følge af for sent indsendt årsrapport ikke eftergivet.

Årsregnskabslovens §§ 151 og 152.

(Marianne Fog Jørgensen, Kirsten Aaskov Mikkelsen og Steen Mejer)

Ved skrivelse af 24. november 2011 har advokat K1 klaget over, at Erhvervsstyrelsen ved skrivelse af 18. november 2011 har pålagt ham som direktør i A ApS en afgift på 3.000 kr. for ikke rettidig indsendelse af selskabets årsrapport for 2010.

Sagens omstændigheder:

I anledning af klagen har Erhvervsstyrelsen i en redegørelse af 26. januar 2012 om sagens faktiske omstændigheder oplyst:

” ...

Sagens faktiske omstændigheder

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen pålagde den 18. november 2011 K1 i dennes egenskab af direktør i selskabet en afgift på 3.000 kr. som følge af, at årsrapporten for 2010 for A ApS var modtaget i styrelsen for sent.

Selskabets årsrapport skulle have været styrelsen i hænde senest den 31. maj 2011. Den 17. juni 2011 fremsendte styrelsen et påkravsbrev til selskabets øverste ledelse på selskabets registrerede adresse med anmodning om at indsende årsrapporten, så denne var modtaget i styrelsen senest den 29. juni 2011. Det fremgik af påkravsbrevet, at såfremt årsrapporten blev modtaget i styrelsen senere end den 29. juni 2011, ville hvert medlem af selskabets øverste ledelse blive pålagt en afgift. Det fremgik endvidere af påkravsbrevet, at såfremt selskabets årsrapport ikke blev modtaget i styrelsen senest den 15. juli 2011, ville styrelsen uden yderligere varsel anmode skifteretten om at tvangsopløse selskabet.

Da selskabets årsrapport ikke var modtaget i styrelsen senest den 15. juli 2011 anmodede styrelsen ved skrivelse af 17. august 2011 SØ- og Handelsretten, Skifteretten, om at opløse selskabet. Det fremgik af skrivelserne, at såfremt selskabet genoptages efter oversendelsen til skifteretten, ville selskabets øverste ledelse blive pålagt afgift. Kopi af skrivelse blev sendt til selskabet. Yderligere blev en genoptagelsesvejledning fremsendt til selskabet. Heraf fremgik det ligeledes, at selskabets øverste ledelsesorgan ville blive pålagt en afgift ved genoptagelse, såfremt tvangsopløsningen skyldes manglende rettidig indsendelse af årsrapport.

Ved skrivelse af 3. november 2011 anmodede selskabets direktør Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om genoptagelse af selskabet. Ved skrivelse af 14. november 2011 tilbagekaldte styrelsen anmodningen af 17. august 2011 om opløsning af selskabet, idet betingelserne for genoptagelse var opfyldt.

Styrelsen modtog selskabets årsrapport den 4. november 2011.

Da årsrapporten blev modtaget efter udløbet af fristen i henhold til styrelsens påkravsbrev af 17. juni 2011 og efter påbegyndelsen af den 3. måned efter indsendelsesfristens udløb, blev selskabets eneste ledelsesmedlem pålagt en afgift på 3.000 kr.

K1 har i skrivelse af 24. november 2011 anmodet Erhvervsankenævnet om fritagelse for den pålagte afgift.

Anmodningen begrundes med, at selskabets tidligere direktør var indlagt med en hjernetumor i eftersommeren 2010, hvilket havde gjort ham uarbejdsdygtig i $\frac{3}{4}$ år før sin død den 4. marts 2011. Alt materiale, der havde relation til selskabets forhold, og som var indgået på indehaverens computer, var ikke tilgængeligt. Overholdelse af fristen for indsendelse ville have kostet ekstraordinære ressourcer, hvorfor udarbejdelsen af årsrapporten for 2010, efter aftale med selskabets revisor, ikke skulle forsinke andre regnskabsers færdiggørelse. Udarbejdelsen blev derfor først påbegyndt i maj 2011 og afsluttet i oktober 2011.

Erhvervsstyrelsen har, efter modtagelsen af Erhvervsankenævnets skrivelse af 12. december 2011, været i telefonisk kontakt med klager og aftalt, at denne kunne fremsende dokumentation for selskabets tidligere direktørs sygdom op til fristen for indsendelse af årsrapporten for 2010. Styrelsen modtog den 19. januar 2012 en redegørelse fra Rigshospitalet, der dokumenterede, at den tidligere direktør blev indlagt i august 2010 med mistanke om tumor i hjernen. Styrelsen har i skrivelse af 20. januar 2012 givet afslag på afgiftsfritagelse.
...”

I klageskrivelsen af 24. november 2011 har advokat K1 anført:

”
...

For så vidt angår de faktiske forhold, der ligger til grund for den forsinkede indsendelse af årsrapporten for 2010 henviser jeg til vedlagte skrivelse af 3. november 2011 til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Selskabets tidligere direktør var indlagt første gang på Rigshospitalet, hvor hjernetumor blev registreret i eftersommeren 2010.

Ønskes dokumentation for sygdommen og sygdomsforløbet vil jeg forsøgte at få Rigshospitalet til at fremskaffe journaludtog.

Det kan ikke afvises, at jeg havde mulighed for at indlevere årsrapporten for 2010 rettidigt, men det havde kostet ekstraordinære ressourcer i en for revisorerne tidsmæssig presset periode, da alle oplysninger skulle ”håndplukkes” og at der generelt ikke var den store vilje til at bistå fra bankernes side med den fornødne hurtighed.

Arbejdet med at indhente oplysninger startede i maj 2011 og blev først afsluttet i oktober 2011.

Muligheden for at indsende et ufuldstændigt regnskab med forbehold fra revisionens side blev overvejet, men afvist af revisor, hvilken afvisning jeg principiel var enig i.

På denne baggrund er det min opfattelse, at der foreligger sådanne særlige omstændigheder at undertegnede bør fritages for den pålagte afgift.”

Af den i klageskrivelsen nævnte skrivelse af 3. november 2011 fra advokatK1 til Erhvervsstyrelsen fremgår:

”
..

Vedr.: Genregistrering af A ApS – CVR.nr.

Desværre stærkt forsinket fremsender jeg hoslagt til offentliggørelse årsrapporten for 2010 for ovennævnte selskab.

Jeg vedlægger endvidere generalforsamlingsreferat, anmeldelsesblanket samt erklæring fra revisor og skal anmode om registrering.

Selskabets indehaver B afgik ved døden den 4. marts 2011. Dødsårsag en hjernesvulst, som havde gjort indehaveren i enhver henseende uarbejdsdygtig i hvert fald i ¾ år før dødsfaldet. Endvidere havde det medført at alt materiale, der havde relation til selskabet forhold, og som var indgået på indehaverens computer, var ødelagt/destrueret/ikke tilgængeligt.

Etablering af årsrapporten har derfor været et ”pillearbejde”, og jeg har efter aftale med revisor anmodet om, at dette selskabs forhold ikke skulle forsinke andre regnskabs årsberetninger.

Jeg lod mig indvælge som direktør vel vidende, at der kunne være væsentlige problemer med at få årsrapporten udarbejdet/udarbejdet til tiden. Jeg har dog valgt at afvente udarbejdelsen og indsendelsen indtil jeg vidste, at årsrapporten kunne få en blank revisionspåtegning.

Med ovennævnte begrundelse skal jeg venligst anmode om, at evt. bod som følge af for sen fremsendelse frafaldes, alternativt at den fremsendes til selskabet selv.”

I førnævnte redegørelse af 26. januar 2012 har Erhvervsstyrelsen yderligere anført:

” ...

Sagens retlige omstændigheder

Efter årsregnskabslovens § 138, stk. 1, skal et selskabs årsrapport indsendes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der som nævnt pr. 1. januar 2012 er blevet en del af Erhvervsstyrelsen, så den er modtaget i styrelsen uden ugrundet ophold efter godkendelsen og senest 5 måneder efter regnskabsårets afslutning. Erhvervsstyrelsen eller anden myndighed kan ikke dispensere herfra.

Modtages årsrapporten ikke inden for fristen i årsregnskabslovens § 138, sender styrelsen, jf. årsregnskabslovens § 150, et brev med påkrav til selskabets ledelse på selskabets adresse om at indsende årsrapporten. I påkravsbrevet angives en frist på 8 hverdage til indsendelse af årsrapporten.

Årsregnskabslovens § 151, stk. 1, indeholder bestemmelse om, at de enkelte medlemmer af selskabets øverste ledelse pålægges en adfærdsregulerende afgift, såfremt årsregnskabet er modtaget efter udløbet af fristen på 8 hverdage efter påkravsbrevets datering.

I henhold til årsregnskabslovens § 152, stk. 1, kan Erhvervsstyrelsen konkret helt eller delvist fritage et ledelsesmedlem for betaling af en allerede pålagt afgift, såfremt ganske særlige omstændigheder gør sig gældende. Fritagelsen er betinget af, at den pågældende kan godtgøre at have søgt at fremme indsendelsen, og at forsinkelsen derfor ikke kan lægges den pågældende til last.

Ifølge lovbemærkningerne til årsregnskabslovens § 152 kan styrelsen helt eller delvist fritage for afgift, hvis forsinkelsen skyldes visse ganske upåregnelige forhold. Det gælder for eksempel ved alvorlig sygdom. Sygdommen skal medføre dokumenteret længerevarende uarbejdsdygtighed i tiden op til indsendelsesfristens udløb hos en person, som er af afgørende betydning for regnskabsaflæggelsen. For at blive fritaget for afgift er det en forudsætning, at vedkommende har gjort alt, hvad der er muligt for at sikre, at årsrapporten trods hindringen er blevet aflagt og indsendt så hurtigt som muligt til styrelsen.

I henhold til årsregnskabslovens § 8, stk. 2, 3. pkt., har hvert enkelt ledelsesmedlem ansvar for, at årsrapporten, hvis revision er krævet, kan revideres og godkendes i tide. Efter lovens § 8, stk. 2, 4. pkt., har hvert enkelt medlem af det øverste ledelsesorgan ansvar for, at årsrapporten indsendes til Erhvervsstyrelsen inden for de i årsregnskabsloven fastsatte frister.

Styrelsens udtalelse

...

I henhold til årsregnskabslovens § 8, stk. 2, 3. og 4. pkt., har hvert enkelt ledelsesmedlem ansvar for, at selskabets årsrapport kan revideres og godkendes i tide, så årsrapporten kan indsendes til Erhvervsstyrelsen inden for den fastsatte frist.

Det forhold, at det allerede i august 2010 konstateres, at selskabets tidligere direktør er alvorligt syg, og at han, ifølge styrelsens registreringer, udtrådte af direktionen den 16. november 2010, hvorefter klager indtrådte, indikerer, at den tidligere direktør ikke var af afgørende betydning for regnskabsaflæggelsen i tiden op til indsendelsesfristen. Fra klager indtrådte i selskabets direktion den 16. november 2010 til indsendelsesfristen den 31. maj 2011, var der således efter styrelsens opfattelse tilstrækkelig tid til at tilrettelægge regnskabsaflæggelsen. Den tidligere direktørs alvorlige sygdom, der konstateres i august 2010, kan således ikke betragtes som et upåregneligt forhold, der har hindret årsrapporten i at blive aflagt og kan ikke i sig selv berettige til en afgiftsfritagelse.

Styrelsen finder således ikke, at der i denne sag foreligger de i årsregnskabslovens § 152, stk. 1, omhandlede ganske særlige omstændigheder, der kan begrunde, at selskabets ledelsesmedlem kan fritages for den pålagte afgift.

...”

I skrivelse af 21. februar 2012 har advokat K1 yderligere anført:

”...

Efter det seneste fremsendte fra Rigshospitalet er der for B dokumenteret en sygdomsperiode fra eftersommeren 2010 til dødsfaldet den 4. marts 2011.

Det fremgår flere steder, specielt af de seneste fremsendte journaler, at patienten ikke reagerede rationelt.

Alt var tidligere disponeret over IT i selskabet.

Filer var slettet eller ødelagt, og det var ikke muligt gennem selskabets eget materiale at registrere noget som helst.

Jeg bad i første omgang revisor om at udarbejde regnskab baseret på det materiale, det var muligt at få frem, således at regnskabet kunne afleveres i juni måned 2011.

Dette ønskede revisor ikke.

Regnskabet skulle alligevel have været genudarbejdet, som følge af at selskabet indgår i et bo, og hvor jeg ikke kan acceptere, at der er forbehold på nogen post overhovedet.

Selskabet skal i forbindelse med bobehandlingen sælges, som følge af meget omfattende rettigheder knyttet til kortfilm og andre film, der er produceret i selskabet, således at de pågældende rettigheder kan disponeres på korrekt måde.

Rettighederne har næppe nogen økonomisk værdi, som følge af det meget betydelige arbejde, der er knyttet til at få katalogiseret disse, men der ligger en kulturhistorisk arv knyttet til selskabet.

Efter at jeg indtrådte som direktør i selskabet den 16. november 2010, sikrede jeg at det materiale, der var tilgængeligt, blev samlet.

Medio oktober måned modtog jeg meddelelse fra Rigshospitalet om, at maksimal levetid var et halvt år for den registrerede direktør.

Jeg var klar over ved min indtræden i selskabets direktion, at der var problemer med at registrere, hvad der var sket.

Jeg har siddet i selskabets bestyrelse siden 1971/72 og frem til selskabet blev omdannet til anpartsselskab og kender derfor selskabets aktiviteter/rettigheder at filmproduktionen m.v. var solgt fra.

Hvis en direktørs sygdom med efterfølgende dødsfald ikke er en rimelig undskyldning for at undgå bøde som følge af for sen fremsendelse af regnskab, risikeres det, at ingen person ønsker at indtræde i et selskabs ledelsesorganisation efter en afdød.

Det skal oplyses, at årsrapporten er udarbejdet uden forbehold på nær et mellemværende med dødsboet, som først dukkede frem i forbindelse med regnskabsudarbejdelsen.

...”

Erhvervsstyrelsen har ved skrivelse af 27. februar 2012 fastholdt sin afgørelse samt det i redegørelsen af 26. januar 2012 anførte.

Ankenævnet udtaler:

Erhvervsankenævnet lægger efter det oplyste til grund, at den tidligere direktør i A ApS blev indlagt i august 2010 med mistanke om alvorlig sygdom, og at han afgik ved døden den 4. marts 2011. Advokat K1 har været registreret som direktør i A ApS siden 16. november 2010. Advokat K1 har i klageskrivelsen af 24. no-

vember 2011 blandt andet anført, at det ikke kan afvises, at der var mulighed for at indlevere årsrapporten for 2010 rettidigt, men at det havde kostet ekstraordinære ressourcer i en for revisorerne tidsmæssigt presset periode. Han har i samme skrivelse endvidere anført, at muligheden for at indsende et ufuldstændigt regnskab med forbehold fra revisionens side blev overvejet, men afvist af revisor.

På denne baggrund og efter det i øvrigt oplyste findes der ikke at foreligge sådanne ganske særlige omstændigheder, jf. årsregnskabslovens § 152, stk. 1, at der er grundlag for helt eller delvis at fritage klager for betaling af afgift efter lovens § 151.

Erhvervsankenævnet tiltræder derfor den af Erhvervsstyrelsen ved skrivelse af 18. november 2011 pålagte afgift samt styrelsens afgørelse af 20. januar 2012, hvorved styrelsen fastslog, at der ikke er grundlag for afgiftsfritagelse.

20) Kendelse af 25. maj 2012 (J.nr. 2011-0026098)

Afgift som følge af for sent indsendt årsrapport ikke eftergivet.

Årsregnskabslovens §§ 151 og 152.

(Piya Mukherjee, Marianne Fog Jørgensen og Steen Mejer).

Ved skrivelse af 23. november 2011 har A på egne vegne og på vegne af de øvrige bestyrelsesmedlemmer i K1 A/S og K2 A/S klaget over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved skrivelser af 4. november 2011 har pålagt hvert af bestyrelsesmedlemmerne en afgift for ikke rettidig indsendelse af selskabernes årsrapporter for perioden 1. maj 2010 til 30. april 2011.

Sagens omstændigheder:

I anledning af klagen har Erhvervsstyrelsen i en redegørelse af 9. februar 2012 om sagens faktiske omstændigheder oplyst:

” ...

Sagens faktiske omstændigheder

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen pålagde den 4. november 2011 hvert bestyrelsesmedlem i K1 A/S og K2 A/S en afgift på 2.000 kr. som følge af, at årsrapporterne for de to virksomheder var blevet indsendt for sent.

Årsrapporterne for K1 A/S og K2 A/S skulle være styrelsen i hænde senest den 30. september 2011. Den 6. oktober 2011 afsendte styrelsen et påkravsbrev til hver af de to virksomheders registrerede adresser med anmodning om at indsende årsrapporterne, så disse var modtaget hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest den 18. oktober 2011. Det fremgik af påkravsbrevene, at hvis årsrapporterne ikke var modtaget hos styrelsen senest den 18. oktober 2011, ville hvert ledelsesmedlem blive pålagt en afgift, når årsrapporterne blev modtaget i styrelsen.

Styrelsen modtog årsrapporterne for K1 A/S og K2 A/S den 3. november 2011.

På grund af, at årsrapporterne blev modtaget efter fristens udløb i henhold til fristen i styrelsens påkravsbreve af 6. oktober 2011 og efter påbegyndelsen af den 2. måned efter indsendelsesfristens udløb, blev hvert ledelsesmedlem i de to virksomheder pålagt en afgift på 2.000 kr.

A har i brev af 23. november 2011 anmodet Erhvervsankenævnet om at fritage alle ledelsesmedlemmerne for de pålagte afgifter.

...”

I klageskrivelsen af 23. november 2012 har A anført:

” ...

Klage over pålagt afgift.

På vegne af K2 A/S, og K1 A/S, tillader jeg mig hermed at klage over den pålagte afgift på kr. 2000, som hvert bestyrelsesmedlem i de to bestyrelser er blevet pålagt.

Hvorfor blev årsrapporten forsinket?

Indledningsvis vil jeg kort orienter om årsagen til forsinkelsen. Vores selskaber har B[bank] som pengeinstitut og de er som bekendt gået konkurs. Vores engagement/aftale med dem udløb ultimo september 2011 og vi havde derfor kontaktet dem først i september for at få en ny aftale på plads. Banken anmodede om at få mødet udskudt til efter månedens udgang, da der var forhandlinger i gang om frasalg, og man vidste ikke hvad vores situation ville blive i den forbindelse.

Vores revisor – C [revisionsvirksomhed] i D [by]– mente at der skulle en påtegning i regnskabet om den manglende sikkerhed for virksomhedens fortsatte drift grundet den manglende engagementsaftale med banken.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen blev kontaktet ultimo september:

Vi fandt en sådan påtegning som meget uheldig af hensyn til vores kunder og leverandører, så jeg ringede den 3. oktober til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen for at høre om mulighederne for en senere indsendelse. Jeg talte med en dame om sagen – kan desværre ikke finde mine notater med hendes navn – og hun orienterede mig om mulighederne. Vi skulle sikre at årsrapporten var fremsendt senest den 3. november. Hvis vi havde behov for en yderligere udsættelse skulle jeg ringe igen og så kunne

der indsættes en note med den endelige dato for hvornår den senest skulle være fremme. Denne dato skulle holdes og den skulle ligge inden for en kort tid efter den 3. november. Jeg meddelte C[revisionsvirksomhed] disse oplysninger og aftalte, at vi skulle sende årsrapporten ind senest den 3. november.

I telefonsamtalen orienterede den pågældende dame mig også om at der ville blive pålagt en afgift, men ikke størrelsen. Hun fortæller også om muligheden for efterfølgende at kunne søge om fritagelse herfor.

Konklusion:

Vores selskaber er kommet i denne uheldige situation som et resultat af Bs [bank] konkurs. Var det ikke sket, ville vores engagement ikke være udløbet og behovet for udsættelse ikke aktuel. Både undertegnede og vores revisor tog den oplyste dato 3. november som en dato vi skulle overholde. Vi ved ikke hvorfor netop den 3. november blev oplyst og ingen af os kendte konsekvensen med hensyn til afgiftens størrelse før vi modtog brevene herom.

Nu står vi med en samlet afgift på 16.000 kr., som vi hermed håber at vi kan få eftergivet, med begrundelse i ovennævnte forhold.”

I førnævnte redegørelse af 9. februar 2012 har Erhvervsstyrelsen yderligere anført:

”...

Sagens retlige omstændigheder

Efter årsregnskabslovens § 138, stk. 1, skal en virksomheds årsrapport indsendes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der som nævnt pr. 1. januar 2012 er blevet en del af Erhvervsstyrelsen, så den er modtaget i styrelsen uden ugrundet ophold efter godkendelsen og senest 5 måneder efter regnskabsårets afslutning. Erhvervsstyrelsen eller anden myndighed kan ikke dispensere herfra.

Modtages årsrapporten ikke inden for fristen i årsregnskabslovens § 138, sender styrelsen, jf. årsregnskabslovens § 150, et brev med påkrav til virksomhedens ledelse på virksomhedens adresse om at indsende årsrapporten. I påkravsbrevet angives en frist på 8 hverdage til indsendelse af årsrapporten. I påkravsbrevet angives desuden en frist på 4 uger, hvorefter styrelsen kan anmode skifteretten om at tvangsopløse virksomheden, såfremt der ikke er blevet indsendt en årsrapport.

Årsregnskabslovens § 151, stk. 1, indeholder en bestemmelse om en adfærdregulerende afgift, der pålægges de enkelte medlemmer af virksomhedens øverste ledelse, såfremt årsregnskabet er modtaget efter udløbet af fristen på 8 hverdage efter påkravsbrevets datering.

Af årsregnskabslovens § 151, stk. 3, fremgår det, at afgiften udgør 500 kr. pr. ledelsesmedlem for 1. påbegyndte måned, 2.000 kr. pr. ledelsesmedlem for 2. påbegyndte måned og 3.000 kr. pr. ledelsesmedlem for 3.

påbegyndte måned. Fristen beregnes fra udløbet af fristen i årsregnskabslovens § 138, stk. 1, 2. pkt., jf. årsregnskabslovens § 151, stk. 2.

I henhold til årsregnskabslovens § 152, stk. 1, kan Erhvervsstyrelsen helt eller delvist fritage et ledelsesmedlem for betaling af en allerede pålagt afgift, såfremt ganske særlige omstændigheder gør sig gældende. Fritagelsen er betinget af, at den pågældende kan godtgøre at have søgt at fremme indsendelsen, og at forsinkelsen derfor ikke kan lægges den pågældende til last.

I henhold til årsregnskabslovens § 152, stk. 2, fritager det ikke i sig selv et ledelsesmedlem for ansvar, hvis det ansvarspådragende forhold er begået af virksomhedens ansatte, rådgivere eller lignende.

Det fremgår af årsregnskabslovens § 8, stk. 2, 4. pkt., at hvert enkelt medlem af det øverste ledelsesorgan har ansvar for, at årsrapporten indsendes til Erhvervsstyrelsen inden for de i årsregnskabsloven fastsatte frister.

Styrelsens udtalelse

Godkendte og reviderede årsrapporter for K1 A/S og K2 A/S for regnskabsåret 2010/11 skulle indsendes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen uden ugrundet ophold efter godkendelsen på generalforsamlingen eller ved tilsvarende lovlige beslutning. Årsrapporterne skulle være modtaget i styrelsen senest 5 måneder efter regnskabsårets afslutning.

Virksomhedernes regnskabsår udløb den 30. april 2011. Som følge heraf skulle virksomhedernes årsrapporter for regnskabsåret 2010/11 være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest den 30. september 2011. I henhold til påkravsbrevene af 6. oktober 2011, skulle årsrapporterne være styrelsen i hænde senest den 18. oktober 2011, såfremt ledelsesmedlemmerne i de to virksomheder ville undgå at blive pålagt en afgift.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen modtog imidlertid først årsrapporterne for de to virksomheder den 3. november 2011, hvilket var senere end datoen for undgåelse af afgift i styrelsens påkravsbrev. På denne baggrund pålagde styrelsen derfor afgift.

Klager anfører i sin skrivelse, at både ledelsen og revisor er uforstående overfor fristen på 3. november 2011, som de blev oplyst om ved henvendelse til styrelsen. Denne frist fremgår imidlertid direkte af de til virksomhederne tilsendte påkravsbreve af 6. oktober 2011, og fristen var således afgørende for, at virksomhederne ikke blev sendt til tvangsopløsning som følge af manglende modtagelse af årsrapporterne.

Klager har i sin skrivelse anført, at baggrunden for, at virksomhederne ikke kunne aflevere årsrapporterne inden for de givne frister i årsregnskabsloven var, at de afventede en afklaring på bankens engagementer med B, og at de ikke ønskede at indsende årsrapporter med en påtegning

fra revisor, hvori denne gav udtryk for tvivl om, hvorvidt virksomhederne kunne fortsætte driften.

Dette er efter styrelsens vurdering ikke en sådan ganske særlig omstændighed, der kan begrunde hel eller delvis afgiftsfritagelse.

Det fremgår således af lovbemærkningerne til § 152 i lov nr. 448 af 7. juni 2001, at

”... 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... Af hensyn til kreditorer og investorer er det netop særlig vigtigt, at årsrapporten offentliggøres rettidigt i denne situation.”

Såfremt der er usikkerhed om opgørelsen af visse poster eller andre usikkerheder i forbindelse med udarbejdelsen af årsrapporterne, må der derfor oplyses herom i årsrapporterne. Når der er usikkerheder forbundet med opgørelsen af årsrapporten, er det så meget desto vigtigere, at dette kommer til regnskabsbrugernes kundskab.

Det forhold, at virksomhederne har afventet en afklaring af deres engagementer med B, kan således ikke anses som en sådan ganske særlig omstændighed, der kan begrunde afgiftsfritagelse.

Klager har desuden anført, at bestyrelsesmedlemmerne ikke var klar over afgifternes størrelse før end de modtog brev herom fra styrelsen. Det fremgår imidlertid af de tilsendte påkravsbreve af 6. oktober 2011, at afgifterne udgør mellem 500 kr. og 3.000 kr. afhængig af fristoverskridelsens længde. Beløbsstørrelsen fremgår endvidere udtrykkeligt af årsregnskabsloven. Uvidenhed hos bestyrelsesmedlemmerne om afgifternes størrelse kan således ikke være grundlag for at anmode om en fritagelse herfor.
...”

Klager er ikke fremkommet med yderligere bemærkninger.

Ankenævnet udtaler:

Det fremgår af årsregnskabslovens § 152, stk. 1, at Erhvervsstyrelsen under ganske særlige omstændigheder helt eller delvis kan fritage et ledelsesmedlem for betaling af en afgift, hvis den pågældende over for styrelsen kan godtgøre, at han eller hun har søgt at fremme indsendelsen m.v., og at forsinkelsen derfor ikke kan lægges ham eller hende til last. Af bestemmelsens forarbejder (lovbemærkningerne til lov nr. 448 af 7. juni 2001) fremgår blandt andet:

” ...

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... Af hensyn til kreditorer og investorer er det netop særlig vigtigt, at årsrapporten offentliggøres rettidigt i denne situation.

..”

Klagernes ønske om at undgå en påtegning i årsrapporten om den manglende sikkerhed for virksomhedens fortsatte drift som følge af manglende engagementsaftale med virksomhedens pengeinstitut kan ikke anses for sådanne ganske særlige omstændigheder, som efter årsregnskabslovens § 152, stk. 1, kan danne grundlag for hel eller delvis eftergivelse af pålagte afgifter for ikke rettidig indsendelse af årsrapporter.

Herefter tiltræder ankenævnet de af Erhvervsstyrelsen ved skrivelser af 4. november 2011 pålagte afgifter.

21) Kendelse af 26. september 2012 (J.nr. 2011-0026626)

Selskab pålagt at indsende revideret årsrapport.

Selskabslovens § 133, stk. 1, samt årsregnskabslovens § 161, nr. 3.

(Lars Holtug, Anders Hjulmand og Steen Mejer)

Ved en skrivelse af 23. januar 2012 har K ApS klaget over, at Erhvervsstyrelsen ved skrivelse af 20. december 2011 har pålagt selskabet at bringe en overtrædelse af bogføringsloven til ophør samt at indsende årsrapporten for 2009 i behørig stand.

Sagens omstændigheder:

I anledning af klagen har Erhvervsstyrelsen i en redegørelse af 21. marts 2012 om sagens faktiske omstændigheder oplyst:

” ...

Sagens faktiske omstændigheder

Erhvervsstyrelsen [Erhvervsstyrelsen blev etableret den 1. januar 2012. Erhvervsstyrelsens opgaver blev tidligere varetaget af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Erhvervs- og Byggestyrelsen og It- og Telestyrelsen.]

påbød i afgørelse af 29. oktober 2010 virksomheden at indsende en revideret årsrapport for regnskabsåret 2009. Virksomheden påklagede efterfølgende styrelsens afgørelse til Erhvervsankenævnet. Ankenævnet tiltrådte styrelsens afgørelse af 29. oktober 2010 i kendelse af 19. august 2011.

På baggrund af Erhvervsankenævnets kendelse af 19. august 2011 pålagde styrelsen i brev af 26. september 2011 K ApS at indsende et revideret årsregnskab for regnskabsåret 2009.

Styrelsen modtog den 2. november 2011 en ny årsrapport for K ApS for regnskabsåret 2009. Det fremgik af revisors påtegning, at:

”Da vi er valgt efter statusdagen har vi ikke mulighed for at vurdere varebeholdning DKK 92.094 og må derfor tage forbehold for værdien af denne post.

Vi har ikke fået forelagt en debitorliste på DKK 173.744 til kontrol og gennemgang, så vi må tage forbehold for denne post.

Vi er ikke blevet forelagt et anlægskartotek på DKK 606.497, og må derfor tage forbehold for denne post.

Vi er ikke blevet præsenteret for posten periodeafgrænsningsposter på DKK 100.000 og må tage forbehold for denne post.

Regnskabsåret 2008 er ikke revideret så vi vil tage forbehold for primobalancen 2009 og sammenligningstallene for 2008.

Vi er blevet præsenteret for en delvis bogføring 2009, så vi må tage forbehold for fuldstændighed og for overholdelse af bogføringsloven.

Da vi ikke kan sikre os kontrol og transaktionsspor må vi tage forbehold for om alle gældsposter, aktiver indtægter og udgifter er medtaget.

Konklusion

Vi kan ikke udtale os om regnskabet og kan derfor ikke afgive en konklusion.”

De i revisors påtegning nævnte regnskabsposter udgør samtlige aktiver i virksomheden. Desuden har den mangelfulde bogføring, som nævnt, medført, at revisor må tage forbehold for fuldstændigheden af samtlige gældsposter og aktiver i balancen samt af samtlige indtægter og udgifter i resultatopgørelsen.

På baggrund af revisors forbehold og den manglende konklusion, anså styrelsen ikke årsrapporten for revideret. Styrelsen påbød derfor i brev af 20. december 2011 igen virksomheden at indsende en revideret årsrapport for 2009.

Styrelsen skrev desuden i sit brev af 20. december 2011, at styrelsen har forståelse for, at det i visse situationer kan være umuligt for revisor at opnå tilstrækkeligt revisionsbevis. I den konkrete sag vurderes det dog, at det for hovedparten af de poster, som revisor har taget forbehold for, er muligt at gennemføre en revision.

...”

I Erhvervsstyrelsens afgørelse af 20. december 2011 hedder det:

”...

Overtrædelse af bogføringsloven og krav om indsendelse af revideret årsrapport for K ApS, CVR-nr. ... for regnskabsåret 2009

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har gennemgået selskabets årsrapport for 2009, som blev modtaget den 2. november 2011.

Gennemgangen har vist, at der er sket overtrædelse af bogføringsloven, og at revisor ikke har kunnet afgive en konklusion på revisionen af årsrapporten for 2009.

Manglende revision af årsrapporten

I styrelsens afgørelse af 29. oktober 2010 vedrørende årsrapporten for 2009 blev K ApS pålagt at indsende en årsrapport for 2009 revideret af en godkendt revisor.

Erhvervsankenævnet tiltrådte styrelsens afgørelse af 29. oktober 2010 i Erhvervsankenævnets kendelse af 19. august 2011.

Gennemgangen af årsrapporten for 2009, som blev modtaget 2. november 2011, har vist, at revisor ikke har været i stand til at konkludere på sin revision af årsrapporten. Revisor angiver således i sit forbehold på årsrapportens side 3 og 4, at han eksempelvis ikke har fået udleveret tilstrækkeligt materiale til gennemførelse af revisionen for posterne debitorer, anlægsaktiver og periodeafgrænsningsposter.

I henhold til årsregnskabslovens § 135, stk. 1, skal en virksomhed, der har pligt til at udarbejde en årsrapport efter reglerne for regnskabsklasse B, C eller D, som udgangspunkt lade sit årsregnskab revidere af en eller flere revisorer.

Det følger videre af selskabslovens § 133, stk. 1, at ledelsen i et kapital-selskab skal give enhver revisor, der er valgt af generalforsamlingen, og som skal erklære sig om selskabets forhold, de oplysninger, som anses af betydning for bedømmelsen af selskabet.

Da virksomheden ikke har givet revisor tilstrækkeligt med oplysninger til brug for sin bedømmelse om selskabets forhold, anses årsrapporten ikke for værende behørigt revideret.

Senest 31. januar 2012 bedes derfor indsendt en revideret årsrapport i overensstemmelse med årsregnskabsloven, jf. årsregnskabsloven § 161, nr. 3.

Styrelsen har forståelse for, at det på i visse situationer kan være umuligt for revisor at opnå tilstrækkeligt revisionsbevis. I den konkrete sag vurderes det dog, at det for hovedparten af de poster, som revisor har taget forbehold for, er muligt at gennemføre en revision.

Overtrædelse af bogføringsloven

Revisionspåtegningen i årsrapporten for 2009 indeholder en supplerende oplysning fra revisor, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 1.

Revisor angiver i afsnittet "*Forbehold*" i sin erklæring på årsrapportens side 4, at der tages forbehold for fuldstændighed og overholdelse af bogføringsloven.

Det formodes på denne baggrund, at virksomheden overtræder bogføringslovens bestemmelser, herunder bestemmelserne om god bogføringskik og krav til registreringer, jf. bogføringslovens §§ 6-7.

Det fremgår således af bogføringslovens § 6:

"Bogføringen skal tilrettelægges og udføres i overensstemmelse med god bogføringsskik under hensyn til virksomhedens art og omfang. Desuden skal bogføringen tilrettelægges og udføres således, at regnskabsmaterialet ikke ødelægges, bortskaffes eller forvanskes, ligesom det skal sikres mod fejl og misbrug."

Det følger videre af bogføringslovens § 7, at alle transaktioner skal registreres nøjagtigt.

Som virksomhedens øverste ledelse pålægger styrelsen dig at bringe overtrædelsen til ophør, jf. årsregnskabslovens § 161.

Styrelsen skal således senest 3 måneder fra dato have modtaget en erklæring fra en godkendt revisor om, at de forhold, som medførte revisors forbehold angående bogføringsloven, er bragt i overensstemmelse med bogføringsloven.

Såfremt erklæringen ikke modtages inden for den givne frist, vil styrelsen pålægge virksomhedens ledelse tvangsbøder, indtil erklæringen er modtaget i styrelsen, jf. årsregnskabslovens § 162, stk. 1, nr. 3.

...

Afslutning

Den meddelte frist til berigtigelse af årsrapporten medfører ikke, at indsendelsesfristen i årsregnskabslovens § 138, stk. 1, afbrydes. Indsendelsespligten anses først for opfyldt, når årsrapporten er modtaget i styrelsen i behørig stand. Dette brev skal derfor samtidig anses som et påkrav om indsendelse af årsrapporten i behørig stand, jf. årsregnskabslovens §

150. Er den berigtigede årsrapport ikke modtaget i styrelsen inden udløbet af den nævnte frist, kan styrelsen beslutte at anmode skifteretten om at opløse virksomheden i overensstemmelse med selskabslovens § 225. Styrelsens beslutning om at anmode skifteretten om at opløse selskabet kan i givet fald ikke indbringes for højere administrativ myndighed, jf. selskabslovens § 371, stk. 2 og årsregnskabslovens § 163, stk. 2.

Styrelsen har modtaget en årsrapport for selskabet for 2010. Denne årsrapport indeholder sammenligningstal for 2009. Såfremt der ikke er overensstemmelse mellem beløbene i den berigtigede årsrapport for 2009 og sammenligningstallene i den allerede modtagne årsrapport for 2010, vil styrelsen kræve, at der indsendes en korrigeret årsrapport for 2010.

Styrelsen skal endvidere gøre opmærksom på, at revision af årsrapporten for 2010 alene kan fravælges, hvis der gives oplysning om dette i årsrapporten for 2009, jf. årsregnskabslovens § 10a. Såfremt dette ikke er angivet i årsrapporten for 2009, vil styrelsen returnere årsrapporten for 2010 med krav om, at denne revideres af en godkendt revisor.

Der gøres opmærksom på, at styrelsens gennemgang af årsrapporten ikke anses for udtømmende.

...”

I klageskrivelsen af 23. januar 2012 har K ApS anført:

”...

Som per e-brev tidligere varslet har undertegnede (bogholder i K ApS) nu rådført mig med vores Reg. Revisor (som har revideret vores 2009 regnskab) og med direktør A.

Da vores revisor klart anbefalede at klage over ovenstående afgørelse, vil vi hermed meddele at det er det vi agter at gøre...

Da vi ønsker så fyldestgørende klage som muligt, er selve klagen ikke vedlagt dette brev. Udover dette har vi ”lidt meget om ørene” lige nu, hvorfor det af tidsmæssige årsager ikke er muligt at udfærdige klagen i denne måned.

Den færdige og veldokumenterede klage vil være såvel Erhvervsankenævnet som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i hænde senest den 22. februar.

...”

K ApS har ved skrivelse af 21. februar 2012 uddybet klagen og har i den forbindelse anført:

”...

Vi har med undren modtaget Erhvervs- og Selskabsstyrelsens besked om at vi mere eller mindre skal begynde forfra med at revidere regnskabet

for år 2009; desuden mener de at vi skal have vores revisor til at erklære at vi overholder bogføringsloven.

Som udgangspunkt har blomsterforretningen K ApS fravalgt revision, idet vi absolut ikke mener vi har en størrelse eller volume der berettiger at man laver en rigtig revision af vores beskedne årsregnskab. Revision er derfor fravalgt jævnfør de nu gældende regler.

Det var netop derfor vi i sin tid klagede over Erhvervs- og Selskabsstyrelsens beslutning om at tvinge os til at have revision på vores regnskab for år 2009. Styrelsens ville udnytte en banal ”fodfejl” i vores 2008 regnskab og, jævnfør vores overbevisning, altså på et ganske spinkelt grundlag tvinge vores lille virksomheds til den tunge meromkostning, det er at have revision for sin virksomhed.

Det synes vi ikke kunne have nogen berigtigelse og derfor klagede vi dengang. Vi tabte sagen hos Erhvervsankenævnet, dog med lavest mulige margin, idet en af de tre repræsentanter for Erhvervsankenævnet gav os medhold.

Vi har efterfølgende flugt Erhvervsankenævnets beslutning og fået en registret revisor til at revidere år 2009 regnskabet. Det er så det arbejde Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke er tilfreds med...

Sådan lige ud af ”posten” synes vi jo at vi nu ”burde” kunne få fred og koncentrere os om at drive blomsterbutik (det er IKKE sådan lige til i dag, skal vi hilse og sige) – vi mener faktisk vi har været i ”skærsilden” nok- og vi følger faktisk at det er ren hetz fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsens side.

I vores naivitet troede vi på et tidspunkt faktisk at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen var til for os små virksomheder, som en hjælp – og ikke en gigant man skal slås med. Vi er blevet slemt skuffede og har konstateret at der ”ikke er nogen kære mor her”.

Ligesom første gang vi klagede synes vi Styrelsen går ”i meget små sko”; og i realiteten ville det være ligegyldigt hvad vi var kommet med. Det virker som om at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har set sig ”gal på K ApS.

Hvorfor ved vi så ikke...

Noget helt andet er det rent praktisk ved gennemførelse af en reel revision. Når man bliver bedt om at revidere et regnskab for 2009 i efteråret 2011 – er det ikke sådan helt så ligetil, som hvis det nu var sket i foråret 2010.

Normalt når man skal have revision for sit selskab, finder man jo de relevante ting frem til revisoren i umiddelbart forlængelse af afslutningen af sit regnskab.

Det har ikke rigtigt været muligt her. Logisk nok må der derfor komme nogle forbehold fra en revisor, idet det simpelthen ikke er praktisk muligt at ”fodre” ham med samtlige relevante ting.

Hvis Erhvervs- og Selskabsstyrelsen gerne vil se et mere uddybende regnskab og gerne vil have nogle mere klare meldinger fra vores revisor, kunne et kompromis være – som også er mere praktisk muligt – at revidere det netop afsluttede regnskab for år 2011 (skal afleveres her d. 31/5).

Det er godt nok en ekstra økonomisk udgift, i en meget svær tid – men hvis det kan gøre Styrelsen tilfreds, er vi villige til et sådan kompromis.

Revisoren ville i givet fald også kunne fastslå at vi fuldt ud opfylder bogføringsloven...

Vi skal dog have svar seneste d. 30/4 – idet vi jo skal have 2011 regnskabet klar inden 31. maj 2012.”

I førnævnte redegørelse af 21. marts 2012 har Erhvervsstyrelsen i øvrigt udtalt:

” ...

Sagens retlige omstændigheder

I henhold til årsregnskabslovens § 135, stk. 1, skal en virksomhed, der har pligt til at udarbejde en årsrapport efter reglerne for regnskabsklasse B, C eller D, som udgangspunkt lade sit årsregnskab revidere af en eller flere revisorer.

Det følger videre af selskabslovens § 133, stk. 1, at ledelsen i et kapital-selskab skal give enhver revisor, der er valgt af generalforsamlingen, og som skal erklære sig om selskabets forhold, de oplysninger, som anses af betydning for bedømmelsen af selskabet.

Styrelsens udtalelse

Styrelsen har på baggrund af Erhvervsankenævnets kendelse af 19. august 2011 pålagt virksomheden at indsende en revideret årsrapport for regnskabsåret 2009.

Da virksomheden ikke har givet revisor tilstrækkeligt med oplysninger til brug for sin bedømmelse af virksomhedens forhold, har revisor bl.a. taget forbehold for samtlige aktiver og har ikke kunnet afgive en konklusion om virksomhedens årsrapport.

Styrelsen anser således ikke årsregnskabet for at være behørigt revideret.

Det er styrelsens opfattelse, at der kan forekomme situationer, hvor det vil være umuligt for revisor at opnå tilstrækkeligt revisionsbevis på trods af, at han eller hun har haft adgang til alt tilgængeligt materiale. I denne situation må det accepteres, at revisor ikke kan vurdere en regnskabspost. I forhold til den konkrete sag må det således accepteres, at revisor ikke kan foretage en sædvanlig revision af varelageret, da revisor er valgt halvandet år efter balancedagen.

Styrelsen finder det imidlertid ikke i den konkrete sag godtgjort, at det har været umuligt for virksomheden at fremskaffe det af revisor efterspurgt materiale for samtlige af de poster, revisor har taget forbehold for. Det er således efter styrelsens opfattelse virksomhedens manglende vilje (herunder manglende overholdelse af bogføringsloven), der er problemet. Der er ikke tale om udefrakommende forhold, der bevirker en umulighed.

Styrelsen fastholder derfor sine afgørelser af 26. september 2011 og 20. december 2011 om, at der skal indsendes en årsrapport for 2009, der er revideret af en statsautoriseret eller registreret revisor.
...”

Klager er ikke fremkommet med yderligere bemærkninger.

Ankenævnet udtaler:

Af selskabslovens § 133, stk. 1, følger det, at ledelsen i et selskab skal give en generalforsamlingsvalgt revisor, som skal erklære sig om selskabets forhold, de oplysninger, som anses af betydning for bedømmelsen af selskabet. I henhold til bogføringslovens § 6 skal bogføringen tilrettelægges og udføres i overensstemmelse med god bogføringsskik, og således at regnskabsmaterialet ikke ødelægges, bortskaffes eller forvanskes, ligesom det skal sikres mod fejl og misbrug. Efter bogføringslovens § 7 kræves det, at alle transaktioner registreres nøjagtigt og snarest muligt efter, at de forhold foreligger, der er grund til registreringerne.

I den indsendte årsrapport for 2009 for K ApS har revisor i sin erklæring oplyst, at han ikke har fået forelagt en række nærmere angivne relevante regnskabsmæssige oplysninger. Revisor erklærer endvidere:

”Vi er blevet præsenteret for en delvis bogføring 2009, så vi må tage forbehold for fuldstændighed og for overholdelse af bogføringsloven.

Da vi ikke kan sikre os kontrol og transaktionsspor må vi tage forbehold for om alle gældsposter, aktiver indtægter og udgifter er medtaget.

Konklusion

Vi kan ikke udtale os om regnskabet og kan derfor ikke afgive konklusion”

Erhvervsankenævnet tiltræder herefter, at Erhvervsstyrelsen, jf. årsregnskabslovens § 161, nr. 3, har pålagt K ApS at indsende erklæring fra en godkendt revisor

om, at de forhold, som medførte revisors forbehold angående bogføringsloven, er bragt i overensstemmelse med loven, samt pålagt selskabet at indsende en revideret årsrapport for 2009 i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Ankenævnet stadfæster således Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 20. december 2011.

22) Kendelse af 26. september 2012 (J.nr. 2012-0026849)

Afgift som følge af for sent indsendt årsrapport ikke eftergivet.

Årsregnskabsloven §§ 151 og 152.

(Finn L. Meyer, Marianne Fog Jørgensen og Steen Mejer)

Ved skrivelse af 22. februar 2012 har advokat K klaget over, at Erhvervsstyrelsen ved skrivelse af 2. februar 2012 har afslået at fritage ham for betaling af pålagte afgifter for ikke rettidig indsendelse af årsrapporterne for A ApS og B A/S for perioden 1. juli 2010 til 30. juni 2011.

Sagens omstændigheder:

I anledning af klagen har Erhvervsstyrelsen i en redegørelse af 22. marts 2012 om sagens faktiske omstændigheder oplyst:

” ...

Sagens faktiske omstændigheder

Erhvervsstyrelsen pålagde den 23. december 2011 C, D og K hver en afgift på kr. 500 som følge af, at årsrapporten for 2010/11 for B A/S var modtaget for sent i styrelsen. Styrelsen pålagde ligeledes de samme personer hver en afgift på kr. 500, idet årsrapporten for A ApS også var modtaget for sent i styrelsen.

Selskabernes årsrapporter for 2010/11 skulle være Erhvervsstyrelsen i hænde senest den 30. november 2011. Den 6. december 2011 sendte styrelsen et påkravsbrev til selskabernes bestyrelser på selskabernes registrerede adresser med anmodning om at indsende årsrapporterne, så de var modtaget i styrelsen senest den 16. december 2011. Det fremgår af påkravsbrevene, at hvis årsrapporterne ikke var modtaget i Erhvervsstyrelsen senest den 16. december 2011, ville hvert ledelsesmedlem blive pålagt en afgift, når årsrapporterne blev modtaget i styrelsen.

På grund af, at årsrapporterne blev modtaget efter nævnte frists udløb, jf. styrelsens breve af 6. december 2011, blev hvert ledelsesmedlem i begge selskaber pålagt en afgift på kr. 500.

Den 30. januar 2012 modtog styrelsen en klage fra advokat K over de pålagte afgifter.

Klager K oplyste i sin klage til Erhvervsstyrelsen, at ham bekendt var årsrapporterne indsendt rettidigt, samt at revisionsfirmaet E havde klaget over behandlingen.

Den 2. februar 2012 sendte Erhvervsstyrelsen sin begrundede afgørelse i sagen, idet de pålagte adfærdsregulerende afgifter blev fastholdt.

Herefter har advokat K, i brev af 10. februar 2012, anmodet styrelsen om at redegøre for, hvornår styrelsen meddelte advokat K, at styrelsen ikke havde modtaget regnskaberne, samt hvornår styrelsen rykkede for regnskaberne.

Styrelsen meddelte i brev af 16. februar 2012 advokat K, at styrelsen i henhold til årsregnskabslovens § 150, stk. 1, sender et påkravsbrev til ledelsen på virksomhedens adresse med anmodning om at indsende virksomhedens årsrapport. Det blev endvidere oplyst, at dette påkravsbrev blev sendt til virksomhederne den 6. december 2011.

Den 9. marts 2012 modtager styrelsen brev fra Erhvervsankenævnet vedlagt klagebreve fra advokat K. Advokat K klager bl.a. over, at han ikke har modtaget meddelelse eller rykker for indlevering af regnskaberne, men at han pludselig blev pålagt afgifter.
..."

I klageskrivelsen af 22. februar 2012 har advokat K anført:

"Vedr. A ApS /B A/S.

Ovennævnte selskabers årsrapport for året 2011/2012 er pr. post den 1. december 2011 sent til Erhvervs og Selskabsstyrelsen.

På trods heraf påstår styrelsen at de ikke er modtaget.

Undertegnede modtager INGEN meddelelse herom endsige rykker for indlevering af regnskaberne men pludselig pålagt en afgift.

Jeg anmoder om at redegøre herfor, men det ønsker styrelsen ikke jvnf. skrivelse af den 16. februar 2012.

Der vedlægges følgende:

A: Kopi af fremsendelsesskrivelse af den 1. december 2011.

B: Kopi af ny fremsendelsesskrivelse af den 20. december 2011.

C: Kopi af skrivelse til styrelsen af 10. februar 2012.

D: Kopi af styrelsens svarskrivelse af den 16. februar 2012.

Jeg skal anmode ankestyrelsen om at omgøre afgørelsen og samtidig pålægge styrelsen at tilbagebetale de erlagte beløb.”

I skrivelse af 27. februar 2012 har advokat K yderligere anført:

” ...

Jeg kan desværre ikke sende Dem afgiftsskrivelsen idet jeg ikke ses at have modtaget denne. Jeg ser i min post efter bortrejse i januar måned en rykkerskrivelse som jeg sender retur idet jeg bliver oplyst om at regnskaberne er indsendt rettidigt.

Jeg er **ingensinde** blevet rykket for manglende regnskaber hverken i disse selskaber eller andre hvori jeg har sæde i ledelsen.

Og var jeg blevet rykket havde jeg omgående tage aktion på løsning af den valgte levering.

Så enten har Erhvervsstyrelsen ikke noteret modtagelsen og/eller også har de ikke givet fornødne oplysninger til medlemmerne af bestyrelsen om at de ikke ses at have modtaget disse, som øjensynlig så er bortkastet af Post Danmark.

Jeg står derfor fuldstændig uforstående overfor fremgangsmåden ...

...”

I førnævnte redegørelse af 22. marts 2012 har Erhvervsstyrelsen yderligere udtalt:

” ...

Sagens retlige omstændigheder

Efter årsregnskabslovens § 138, stk. 1, skal virksomhedens årsrapport indsendes til Erhvervsstyrelsen, så denne er modtaget i styrelsen uden ugrundet ophold efter godkendelse og senest 5 måneder efter regnskabsårets afslutning. Erhvervsstyrelsen eller anden myndighed kan ikke dispensere herfra.

Modtages årsrapporten ikke inden for fristen i årsregnskabslovens § 138, sender styrelsen, jf. lovens § 150, et brev til virksomhedens ledelse på virksomhedens adresse med påkrav om at indsende årsrapporten. I påkravsbrevet angives en frist på 8 hverdage til indsendelse af årsrapporten for at undgå afgift.

Årsregnskabslovens § 151, stk. 1, indeholder bestemmelse om en adfærdsregulerende afgift, der pålægges de enkelte medlemmer af virksomhedens bestyrelse, direktion eller lignende ansvarligt organ, såfremt årsrapporten er modtaget efter udløbet af fristen på 8 hverdage efter påkravsbrevets datering.

I henhold til årsregnskabslovens § 152, stk. 1, kan Erhvervsstyrelsen helt eller delvist fritage et ledelsesmedlem for betaling af en allerede pålagt afgift under ganske særlige omstændigheder. Fritagelsen er betinget af, at den pågældende kan godtgøre at have søgt at fremme indsendelsen, og at forsinkelsen derfor ikke kan lægges den pågældende til last.

I henhold til årsregnskabslovens § 152, stk. 2, fritager det ikke i sig selv et ledelsesmedlem for ansvar, hvis det ansvarspådragende forhold er begået af virksomhedens ansatte, rådgivere eller lignende.

I henhold til årsregnskabslovens § 8, stk. 2, 4. pkt., har hvert enkelt medlem af det øverste ledelsesorgan ansvar for, at årsrapporten indsendes til Erhvervsstyrelsen inden for de i årsregnskabsloven fastsatte frister.

Det fremgår desuden af dagældende indsendelsesbekendtgørelses § 12, stk. 1, at når årsrapporten er modtaget i Erhvervsstyrelsen, sender styrelsen automatisk en elektronisk udskrevet kvittering til indsenderen eller virksomheden.

Styrelsens udtalelse

Godkendte og reviderede årsrapporter for virksomhederne for regnskabsåret 2010/11 skulle være modtaget i Erhvervsstyrelsen uden ugrundet ophold efter godkendelsen på generalforsamlingen eller ved tilsvarende lovlig beslutning og skulle være modtaget i styrelsen senest 5 måneder efter regnskabsårets afslutning.

Virksomhedernes regnskabsår udløb den 30. juni 2011. Som følge heraf skulle virksomhedernes årsrapporter for regnskabsåret 2010/11 være modtaget i Erhvervsstyrelsen senest den 30. november 2011. I henhold til påkravsbrevene af 6. december 2011, skulle årsrapporterne være styrelsen i hænde senest den 16. december 2011, såfremt ledelsesmedlemmerne ville undgå at blive pålagt afgifter.

Erhvervsstyrelsen har imidlertid først modtaget årsrapporterne den 21. december 2011, hvilket var senere end datoen for undgåelse af afgifter jf. styrelsens påkravsbreve. På denne baggrund pålagde styrelsen derfor afgifter.

Ifølge klager har virksomheden indsendt årsrapporterne rettidigt, og klager har således vedlagt et følge brev fra virksomhedernes revisorer, der er dateret den 1. december 2011

Som anført i styrelsens afgørelse af 2. februar 2012 har styrelsen ikke modtaget forsendelsen af den 1. december 2011, hvorfor styrelsen den 6. december 2011 fremsender de vedlagte påkravsbreve.

Ydermere fremsender styrelsen altid en kvittering til indsender eller virksomheden for, at årsrapporten er modtaget i styrelsen. Klager har ingen kvitteringer modtaget på, at årsrapporterne for 2010/11 skulle være modtaget i styrelsen den 2. december 2011 eller i dagene herefter.

Der er derfor først fremsendt en kvittering til virksomhedernes revisor den 21. december 2011 for modtagelse af årsrapporterne denne dag.

Styrelsens påpeger således vigtigheden af, at virksomheden eller indsender reagerer, såfremt styrelsens kvittering for, at årsrapporten er modtaget, ikke modtages.

Styrelsen finder på den baggrund ikke, at der i denne sag foreligger de i årsregnskabslovens § 152, stk. 1, omhandlede ganske særlige omstændigheder, der kan begrunde, at de tre ledelsesmedlemmer skal fritages for de pålagte afgift på 2 x 500 kr. til hvert ledelsesmedlem.

...”

I skrivelse af 2. april 2012 har advokat K heroverfor bemærket:

” ...

A: Det er tidligere dokumenteret, at der er sendt regnskaber rettidig, men enten er de bortkommet i Erhvervsstyrelsens varetægt, eller også hos Post Danmark.

B: Undertegnede – som medlem af bestyrelsen – har aldrig modtaget noget påkrav dateret den 6. december 2011, så enten er det ikke sendt eller er dette – også – bortkommet hos Post Danmark.

C: Først i januar måned 2012 blev jeg opmærksom på sagen og tilskrev straks styrelsen som det fremgår af sagen.

D: Erhvervsstyrelsen har **aldrig** underrettet undertegnede om de påståede manglende rettidige indsendelser og selskaberne har altid – både i 2011 og i tidligere år indsendt regnskaber rettidigt.

F: Det er derfor ganske uberettiget at pålægge afgift hvortil kommer at da Erhvervsstyrelsen ikke kan finde regnskaberne og gør opmærksom herpå bliver de straks **igen** indsendt af selskabets revisor jvnf. sagens faktiske omstændigheder og i øvrigt jvnf. reglerne i årsregnskabslovens § 152 stk. 1.

...”

I skrivelse af 24. april 2012 har Erhvervsstyrelsen heroverfor bemærket:

” ...

Vedrørende punkterne A-D henvises til styrelsens brev af 22. marts 2012, hvori styrelsen har redegjort for, at styrelsen ikke har modtaget forsendelsen af den 1. december 2011 indeholdende årsrapporterne, samt at styrelsen den 6. december 2011 har udsendt påkravsbreve til bestyrelserne for de nævnte selskaber til selskabernes adresse, jf. årsregnskabslovens § 150, stk. 1.

Styrelsen skal gøre opmærksom på, at det er modtagelsestidspunktet i styrelsen, der er afgørende for om indsendelsesfristerne er overholdt, jf. årsregnskabslovens § 138, stk. 1, og dagældende indsendelsesbekendtgørelses § 2, stk. 1.

Vedrørende punkt F skal styrelsen oplyse, at styrelsen ikke har kontaktet selskabernes revisor vedrørende de manglende årsrapporter. Styrelsen har alene udsendt påkravsbrevene af 6. december 2011 til bestyrelserne for selskaberne. Telefonsamtalen, der henvises til i revisors brev af 20. december 2011, må derfor være foretaget på foranledning af revisor.

Styrelsen må endvidere tilbagevise advokat K's påstand om, at styrelsen ikke har kunnet finde regnskaberne. Som nævnt ovenfor og i styrelsens brev af 22. marts 2012, har styrelsen ikke modtaget forsendelsen af 1. december 2011. Det er således ikke hos styrelsen, at de pågældende årsrapporter er bortkommet.

...”

I skrivelse modtaget i Erhvervsankenævnet den 2. maj 2012 har K heroverfor bemærket:

” ...

Det må fortsat fastslås at regnskaberne er indsendt jvnf. den foreliggende kopi af skrivelse af den 1. december 2011 fra statsautoriserede revisorer E. Enten er denne skrivelse bortkommet hos Erhvervsstyrelsen eller også hos Post Danmark.

Erhvervsstyrelsen har endnu ikke – trods påkrav herom – dokumenteret at jeg er underrettet om at regnskaberne ikke var modtaget og Erhvervsankenævnet opfordres til at undersøge

- Om dette er sket og
- Hvis det påstås at være sket da på hvilken måde.

Jeg kan **igen** oplyse at jeg ingensinde har modtaget påkrav herom.

Afslutningsvis henvises igen til punkt F i min skrivelse af den 02.04.2012.”

Ankenævnet udtaler:

Uanset den af klager fremlagte skrivelse af 1. december 2011 fra E [statsautoriseret revisionsvirksomhed], hvorefter de omhandlede årsrapporter for selskaberne er sendt til Erhvervsstyrelsen, lægger Erhvervsankenævnet til grund, at Erhvervsstyrelsen først har modtaget årsrapporterne den 21. december 2011.

Erhvervsankenævnet har herved lagt vægt på, at det af indsendelsesbekendtgørelsen (bekendtgørelse nr. 1526 af 13. december 2007) § 12, stk. 1, fremgår, at Erhvervsstyrelsen, når årsrapporten er indgået, automatisk sender en elektronisk udskrevet kvittering til indsenderen eller virksomheden, og at en kvittering ikke er fremsendt i starten af december 2011. Ankenævnet har endvidere lagt vægt på de i sagen fremlagte påkravsskrivelser af 6. december, der ifølge Erhvervsstyrelsen blev sendt til bestyrelsen for A ApS og B A/S på selskabernes registrerede adresse i overensstemmelse med årsregnskabslovens § 150.

Det fremgår af årsregnskabslovens § 152, at Erhvervsstyrelsen under ganske særlige omstændigheder helt eller delvis kan fritage et ledelsesmedlem for betaling af afgift efter § 151, hvis den pågældende kan godtgøre at have søgt at fremme indsendelsen m.v., og at forsinkelsen derfor ikke kan lægges den pågældende til last.

Af bemærkningerne til årsregnskabslovens § 152 (L 138 af 10. januar 2001) fremgår blandt andet:

”Som eksempler på forhold, som ikke i sig selv fritager et ledelsesmedlem for afgift, kan nævnes følgende: ... at årsrapporten er blevet forsinket ved fremsendelse med posten (medmindre der kan fremlægges dokumentation fra postvæsnet for, at forsinkelsen skyldes postvæsenets fejl, f.eks. poststrejke) ...”.

Henset hertil og ud fra det i øvrigt anførte finder ankenævnet, at der ikke foreligger sådanne ganske særlige omstændigheder, som efter årsregnskabslovens § 152 kan danne grundlag for hel eller delvis eftergivelse af de ved styrelsens skrivelser af 23. december 2011 pålagte afgifter.

Ankenævnet stadfæster således Erhvervsstyrelsens afgørelse af 2. februar 2012.

23) Kendelse af 8. oktober 2012 (J.nr. 2012-0027124)

Afgift som følge af for sent indsendt årsrapport ikke eftergivet.
Årsregnskabsloven §§ 151 og 152.

(Marianne Fog Jørgensen, Piya Mukherjee og Jan Uffe Rasmussen)

Ved skrivelse af 14. marts 2012 har statsautoriseret revisor A på vegne af ledelsesmedlemmerne i K A/S klaget over, at Erhvervsstyrelsen ved skrivelse af 17. februar 2012 har afslået at fritage de pågældende ledelsesmedlemmer for betaling af pålagte afgifter for ikke rettidig indsendelse af selskabets årsrapport for perioden 1. januar 2011 til 31. maj 2011.

Sagens omstændigheder:

I anledning af klagen har Erhvervsstyrelsen i en redegørelse af 17. april 2012 om sagens faktiske omstændigheder oplyst:

”...

Sagens faktiske omstændigheder

Erhvervsstyrelsen pålagde den 20. januar 2012 K1, K2 og K3 hver en afgift på kr. 3.000 som følge af, at årsrapporten for 2011 for K A/S var modtaget for sent i styrelsen. Årsrapporten blev modtaget den 17. januar 2012.

Selskabets årsrapport for 1/1 – 31/5 2011 skulle være Erhvervsstyrelsen i hænde senest den 31. oktober 2011. Den 12. december 2011 sendte styrelsen et påkravsbrev til selskabets bestyrelse på selskabernes registrerede adresser med anmodning om at indsende årsrapportere så denne var modtaget i styrelsen senest den 22. december 2011. Det fremgik af påkravsbrevet, at hvis årsrapporten ikke var modtaget i Erhvervsstyrelsen senest den 22. december 2011, ville hvert ledelsesmedlem blive pålagt en afgift, når årsrapporten blev modtaget i styrelsen.

Idet årsrapporten blev modtaget efter nævnte frists udløb, jf. styrelsens påkravsbrev af 12. december 2011, blev hvert ledelsesmedlem pålagt en afgift på kr. 3.000.

Den 10. februar 2012 modtog styrelsen en klage fra statsautoriseret revisor A, B [revisionsvirksomhed] over de pålagte afgifter. Klager oplyste i klagen, at der efter hans opfattelse lå ganske særlige omstændigheder til grund for den for sene modtagelse af selskabets årsrapport for 1/1 – 31/5 2011.

Som ganske særlige omstændigheder anførte klager, at selskabet, der i løbet af 2010 var blevet et datterselskab, skulle have samme regnskabsår som moderselskabet. Moderselskabet havde regnskabsår 1/5 – 30/4 og

selskabet havde kalenderåret som regnskabsår. Der blev på generalforsamlingen den 30. september 2011 valgt en kort omlægningsperiode for tiden 1/1 – 30/4 2011 og årsrapporten for denne periode blev godkendt.

Ved klagers forsøg på elektronisk selvregistrering af det omlagte regnskabsår afviste systemet at foretage registrering, da periode fra regnskabsårets afslutningstidspunkt og klagers registreringsforsøg var på mere end ...[fem] måneder. Som følge af systemets afvisning af registrering rettede klager beslutningsgrundlaget ved ændring af regnskabsåret til 1/1 – 31/5 2011 og foretog den 27. oktober 2011 elektronisk registrering heraf. Det er på denne baggrund klagers opfattelse, at der ved systemets afvisning af klagers første forsøg på elektronisk registrering og den efterfølgende accepterede registrering af regnskabsåret med årsrapport for denne periode, var tale om en nødvendig regnskabsårskorrektion ”alene af tekniske årsager”.

Den 17. februar 2012 sendte Erhvervsstyrelsen sin begrundede afgørelse i sagen, idet klagers argumenter blev tilbagevist og de pålagte adfærdsregulerende afgifter blev fastholdt.
...”

I klageskrivelsen af 14. marts 2012 har statsautoriseret revisor A anført:

” ...

Omlægning af selskabets regnskabsår skyldes alene ændring i aktionærkreds, hvorefter selskabet bliver datterselskab af C A/S, som har regnskabsår 01.05. – 30.04. Som følge heraf skal selskabets regnskabsår være sammenfaldende med moderselskabets regnskabsår.

Der bliver ved skrivelse af 28.10.2011 indsendt årsrapport 2011 (perioden 01.01.2011 – 30.04.2011), således som denne er godkendt på selskabets ordinære generalforsamling den 30.09.2011. De efterfølgende hændelser er beskrevet i ... skrivelse af 08.02.2012.

Selskabets bestyrelse er helt uforstående for den opståede situation og er af den opfattelse, at bestyrelsen har godkendt og underskrevet årsrapport 2011 (perioden 01.01.2011 – 30.04.2011) rettidigt, og denne er indsendt til Erhvervsstyrelsen den 28.10.2011.

Det er vores vurdering, at sagsforløbet og afgiftens størrelse ikke står i forhold til selskabets situation, idet selskabet er uden aktiviteter og med alene 421 kr. i likvide beholdninger som aktiver.

Da selskabets rette regnskabsår er med regnskabsafslutning den 30.04. pga. koncernforhold, og da der alene er tale om tekniske forhold, der gør, at datoen 31.05.2011 overhovedet opstår i denne forbindelse, anmoder vi på bestyrelsens vegne om fritagelse for betaling af i alt 9.000 kr. i afgifter.”

I nævnte skrivelse af 8. februar 2012 til Erhvervsstyrelsen, som var vedlagt klageskrivelsen, har klager anført:

”K A/S, CVR-nr. ...

Vi har fra selskabets ledelse fået forelagt skrivelse fra Erhvervsstyrelsen, hvorefter ledelsen pålægges en afgift for overskridelse af indsendelsesfristen, jf. årsregnskabslovens § 151, stk. 3. På ledelsens vegne skal vi anmode om fritagelse for betaling af afgift, idet der er ganske særlige omstændigheder, der gør, at denne meget enkle årsrapport ikke er indsendt inden for de af Erhvervsstyrelsen angivne frister.

De ganske særlige omstændigheder er følgende:

Selskabet har indtil 30.09.2011 haft navnet D A/S med flere aktionærer, hvoraf ingen havde bestemmende indflydelse. Selskabet har siden selskabets stiftelse haft regnskabsår 01.01. – 31.12. I løbet af 2010 sælges selskabets hidtidige aktiviteter, og selskabet har herefter ingen aktiviteter. Som konsekvens heraf ændres ejerkredsen, hvorefter C A/S, CVR-nr. ... – som hidtil har været minoritetsaktionær – bliver hovedaktionær med bestemmende indflydelse. Som følge heraf skal datterselskabet D A/S ændre regnskabsår, så det har samme regnskabsår som moderselskabet. Ved ordinær generalforsamling den 30.09.2011 blev der fremlagt nye vedtægter med blandt andet ændring af selskabets navn og regnskabsår. Selskabets navn bliver ændret til K A/S, og regnskabsåret bliver ændret til 01.05. – 30.04. med perioden 01.01. – 30.04.2011 som omlægningsperioden. Ved elektronisk registrering af disse forhold vil systemet ikke acceptere omlægningsperioden, idet registrering finder sted efter 30.09.2011, altså mere end 5 måneder efter regnskabsafslutningsdagen. Derved bliver det nødvendigt – alene af tekniske årsager – at anføre omlægningsperioden 01.01- 31.05. Der blev på selskabets ordinære generalforsamling 30.09.2011 fremlagt selskabets årsrapport for perioden 01.01. – 30.04.2011. Årsrapporten blev godkendt på generalforsamlingen og indsendt til Erhvervsstyrelsen. Da der på et senere tidspunkt modtages skrivelse fra Erhvervsstyrelsen, om at der ikke er indsendt årsrapport dækkende perioden 01.01. – 31.05.2011, bliver der udfærdiget årsrapport for denne periode – med helt identiske tal i forhold til årsrapporten for perioden 01.01. – 30.04.2011, idet der jo netop ikke var aktiviteter overhovedet i selskabet i den periode. Der er efterfølgende afholdt generalforsamling 16.01.2012, hvor der er fremlagt vedtægter med rette regnskabsår – 01.05. – 30.04.

Det har på grund af tekniske problemer på www.webreg.dk endnu ikke været muligt at elektronisk registrere de nye vedtægter. Der vedlægges dokumentation herfor i form af kopi af referat af ekstraordinær generalforsamling 16.01.2012 samt kopi af de godkendte vedtægter.

Det er således åbenbart, at selskabet har og skal have regnskabsafslutningstidspunkt 30.04. Det er samtidig åbenbart, at der er indsendt god-

kendt årsrapport pr. 30.04.2011. Det er derfor ganske særlige omstændigheder, der giver anledning til den helt ekstraordinære årsrapport pr. 31.05.2011, som alene skyldes de ovenfor anførte tekniske årsager. Derfor vurderer jeg, at det er med rette, at selskabets ledelse ikke skal pålægges afgift i denne situation.”

I førnævnte redegørelse af 17. april 2012 har Erhvervsstyrelsen yderligere anført:

” ...

Sagens retlige omstændigheder

Det fremgår af årsregnskabslovens § 15, stk. 4, 1. pkt., at beslutning om omlægning af regnskabsår skal være truffet i så god tid, at anmeldelse herom kan indsendes til styrelsen, så den er modtaget senest 5 måneder efter udløbet af det regnskabsår, som ønsket ændret, dog senest 5 måneder efter omlægningsperiodens udløb. Disse frister gælder endvidere ved elektronisk selvregistrering.

Efter årsregnskabslovens § 138, stk. 1, skal virksomhedens årsrapport indsendes til Erhvervsstyrelsen, så denne er modtaget i styrelsen uden ugrundet ophold efter godkendelse og senest 5 måneder efter regnskabsårets afslutning. Erhvervsstyrelsen eller anden myndighed kan ikke dispensere herfra.

Modtages årsrapporten ikke inden for fristen i årsregnskabslovens § 138, sender styrelsen, jf. lovens § 150, et brev til virksomhedens ledelse på virksomhedens adresse med påkrav om at indsende årsrapporten. I påkravs brevet angives en frist på 8 hverdage til indsendelse af årsrapporten for at undgå afgift.

Årsregnskabslovens § 151, stk. 1, indeholder bestemmelse om en adfærdsregulerende afgift, der pålægges de enkelte medlemmer af virksomhedens bestyrelse, direktion eller lignende ansvarligt organ, såfremt årsrapporten er modtaget efter udløbet af fristen på 8 hverdage efter påkravs brevet's datering.

I henhold til årsregnskabslovens § 152, stk. 1, kan Erhvervsstyrelsen helt eller delvist fritage et ledelsesmedlem for betaling af en allerede pålagt afgift under ganske særlige omstændigheder. Fritagelsen er betinget af, at den pågældende kan godtgøre at have søgt at fremme indsendelsen, og at forsinkelsen derfor ikke kan lægges den pågældende til last.

Ifølge årsregnskabslovens § 8, stk. 2, 4. pkt., har hvert enkelt medlem af det øverste ledelsesorgan ansvar for, at årsrapporten indsendes til Erhvervsstyrelsen inden for de i årsregnskabsloven fastsatte frister.

Styrelsens udtalelse

Det er styrelsens opfattelse, at både omstændighederne ved registrering af selskabets omlagte regnskabsår og sagen om de pålagte afgifter med påklage må tilskrives langsommelighed fra selskabets ledelse og dets rådgiver.

Ændringen af selskabets regnskabsår blev først besluttet på generalforsamlingen den 30/9 2011 til trods for, at man på et langt tidligere tidspunkt var vidende om, at regnskabsåret skulle ændres på grund af den indtrufne koncernetablering. Ved beslutningen på absolut seneste dato for regnskabsårsomlægning med udløb pr. 30/4 2011 burde det kunne være forudset, at en efterfølgende registrering heraf ville blive afvist som følge af 5-måneders reglen i årsregnskabslovens § 15, stk. 4, 1. pkt.

Klagers forsøg på selvregistrering af nævnte regnskabsårsomlægning blev således også afvist af systemet, idet systemet indeholder indbygget spærring for registrering på grund af 5-måneders reglen. Denne spærring opfatter klager som tekniske forhold og årsager, hvilket kunne udlægges derhen, at det drejede sig om systemmæssige fejl eller nedbrud og ikke - som forholdet er - en bevidst indarbejdet sikkerhed i systemet.

Den 27/10 2011 selvregistrerede klager elektronisk beslutningsgrundlaget om bl.a. selskabets regnskabsårsomlægning 1/1 – 31/5 2011. Selskabets vedhæftede vedtægt var dog fejlagtigt ikke tilrettet med hensyn til korrekt regnskabsår, hvilket formentligt skyldtes, at klager kun havde korrigeret regnskabsåret i de ændrede dataregistreringer i forhold til hans første men mislykkedes forsøg på registrering.

Den på generalforsamlingen den 30. september 2011 godkendte årsrapport for perioden 1/1 – 30/4 2011 blev modtaget i styrelsen den 31. oktober 2011. Da årsrapporten ikke svarede til det i styrelsen registrerede regnskabsår, sendte styrelsen brev af 4/11 2011 med oplysning om den forkerte regnskabsperiode, frist til indsendelse af årsrapport for den korrekte periode, og at indsendelsespligten ikke er opfyldt før behørig dokumenter foreligger hos styrelsen.

Godkendt og revideret årsrapport for selskabet for regnskabsåret 1/1 – 31/5 2011 skulle være modtaget i Erhvervsstyrelsen uden ugrundet ophold efter godkendelsen på generalforsamlingen eller ved tilsvarende lovlig beslutning og skulle være modtaget i styrelsen senest 5 måneder efter regnskabsårets afslutning.

Selskabets registrerede regnskabsår udløb den 31. maj 2011. Som følge heraf skulle årsrapporten for regnskabsåret 2011 være modtaget i Erhvervsstyrelsen senest den 31. oktober 2011. I styrelsens brev af 4/11 2011 blev der givet en måneds frist. Ved fortsat manglende modtagelse af årsrapporten sendte styrelsen påkravsbrevet af 12. december 2011 med oplysning om, at årsrapporten skulle være styrelsen i hænde senest den 22. december 2011, såfremt ledelsesmedlemmerne ville undgå at blive pålagt afgifter.

Erhvervsstyrelsen har imidlertid først den 17. januar 2012 modtaget den behørigte årsrapport for den registrerede regnskabsperiode 1/1 – 31/5 2011. Modtagelsesdagen var senere end datoen for undgåelse af afgifter jf. styrelsens påkravsbrev. På denne baggrund pålagde styrelsen derfor afgifter. Set i lyset af perioden mellem påkravsbrevets datering, 12. de-

cember 2011 og årsregnskabs modtagelse, 17. januar 2012 og med henvisning til klagers oplysning om, at der bortset fra dateringer ikke er foretaget andre ændringer i årsrapporten i forhold til årsrapporten med forkert regnskabsperiode, som styrelsen modtog den 31. oktober 2011, finder styrelsen, at selskabet ikke har reageret i rimelig tid med hensyn til at fremme indsendelsen af den behørigte årsrapport.

Til påklagens oplysning om bestyrelsens opfattelse af, at bestyrelsen har godkendt og underskrevet årsrapporten for perioden 1/1 – 30/4 2011 rettidigt, skal styrelsen anføre, at denne årsrapport på grund af den forkerte regnskabsperiode ikke var en behørig årsrapport efter årsregnskabsloven. Denne årsrapport var derfor ugyldig som dokument.

Klagers vurdering af afgifternes størrelse set i forhold til selskabets situation kan ikke tillægges betydning, da afgifterne er pålagt ledelsesmedlemmerne personligt og ikke selskabet. Afgifterne er opgjort i overensstemmelse med bestemmelserne i årsregnskabslovens § 151.

Det fremførte argument om, at selskabets rette regnskabsår er med regnskabsafslutning den 30/4 pga. koncernforhold, og der alene er tale om tekniske forhold, der gør, at datoen 31/5 2011 overhovedet opstår i den forbindelse, må tilbagevises af styrelsen. Der er ikke tale om tekniske forhold men derimod om overholdelse af årsregnskabslovens regler ved omlægning af regnskabsår. De ”tekniske problemer” skyldes den sene beslutning af regnskabsårsomlægningen og den for sene registrering af denne beslutning.

...”

Klager er ikke fremkommet med yderligere bemærkninger.

Ankenævnet udtaler:

Det af klager anførte vedrørende tekniske problemer med registrering af omlægning af regnskabsperioden samt at selskabet er uden aktivitet og alene har aktiver i form af likvide beholdninger for 421 kr. udgør ikke særlige omstændigheder efter årsregnskabslovens § 152.

Herefter, og da der ikke i øvrigt er anført sådanne særlige omstændigheder, som efter årsregnskabslovens § 152, stk. 1, kan danne grundlag for hel eller delvis eftergivelse af de pålagte afgifter for ikke rettidig indsendelse af selskabets årsrapport, tiltræder ankenævnet de af styrelsen pålagte afgifter.

Ankenævnet stadfæster således Erhvervsstyrelsens afgørelse af 17. februar 2012.

24) Kendelse af 8. november 2012 (J.nr. 2012-0026216)

Afgift som følge af for sent indsendt årsrapport ikke eftergivet.

Årsregnskabsloven §§ 151 og 152.

(Finn L. Meyer, Marianne Fog Jørgensen og Jan Uffe Rasmussen)

Ved skrivelse af 8. december 2011 har statsautoriseret revisor A og registreret revisor B på vegne af ledelsesmedlemmerne i K ApS klaget over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved skrivelse af 28. november 2011 har afslået at fritage de pågældende ledelsesmedlemmer for betaling af pålagte afgifter for ikke rettidig indsendelse af selskabets årsrapport for 2010.

Sagens omstændigheder:

I anledning af klagen har Erhvervsstyrelsen i en redegørelse af 6. februar 2012 om sagens faktiske omstændigheder oplyst:

” ...

2. Sagens faktiske omstændigheder

K ApS har kalenderår som regnskabsperiode, og det er årsrapporten for 2010, som blev modtaget for sent i Erhvervsstyrelsen.

Den 22. juni 2011 sendte styrelsen en kvittering til selskabet for modtagelse af årsrapport for 2010. Styrelsen gjorde opmærksom på, at der ikke var foretaget en gennemgang af årsrapporten. Derfor blev der taget forbehold for et krav om berigtigelse af eventuelle mangler. Dette brev blev automatisk sendt.

Styrelsen kontaktede den 22. juni 2011 revisor og gjorde opmærksom på, at revisor havde indsendt en årsrapport for et andet selskab. Den 23. juni 2011 skrev styrelsen som svar på mail fra revisor, at der manglede årsrapporten for K ApS, ...

Styrelsen sendte herefter den 23. juni 2011 et såkaldt påkravsbrev til selskabet. Styrelsen anmodede om indsendelse af årsrapporten, så den blev modtaget senest den 5. juli 2011. Hvis den blev modtaget senere, ville der blive pålagt afgifter.

Den 24. juni 2011 sendte styrelsen (fejlagtigt) en kvittering til K ApS for modtaget årsrapport for C ApS.

Den 4. november 2011 skrev styrelsen til revisor, at årsrapporten ikke var modtaget

Revisor indsendte herefter årsrapporten, så den blev modtaget den 8. november 2011.

Den 24. november 2011 klagede K1, som er bestyrelsesmedlem i selskabet, over de pålagte afgifter

I mail af 28. november 2011 afslog styrelsen K1's anmodning om eftergivelse af pålagte afgifter. Årsrapporten var modtaget for sent, og der forelå ikke de nødvendige ganske særlige omstændigheder, som kan fritage for betaling af afgift

Herefter oplyste K1 i mail af 9. december 2011, at han i samarbejde med D [revisionsvirksomhed] ... havde anket til Erhvervsankenævnet over den mundtligt truffe beslutning om at fastholde en afgift på 3 gange kr. 3.000 for ikke rettidig indsendelse af årsrapport for K ApS. Styrelsen svarede i mail af 13. december 2011, at det er styrelsen afslag af 28. november 2011 på eftergivelse af afgift, som må være den afgørelse, som skal indbringes for Erhvervsankenævnet
...”

I klageskrivelsen af 8. december 2011 har statsautoriseret revisor A og registreret revisor B anført blandt andet:

”Klagen over afgiften skyldes, at ledelsen ud fra det sidst modtagne brev dateret 24. juni 2011, fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen synes at have fået indikeret at sagen var modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Selskabet var ikke opmærksomt på, at skrivelsen ikke vedrørte K ApS, men et andet selskab (C ApS). Selskabet har fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen herefter ikke modtaget sædvanlige rykkere, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen burde have sendt. Der er modtaget 3 skrivelser fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, dateret henholdsvis 22. juni 2011, 23. juni 2011 og 24. juni 2011. ...

Selskabets eneste aktiv er en aktiepost i E A/S, som er under rekonstruktion. E A/S har derfor endnu ikke aflagt årsrapporten for 2010. Til brug for værdiansættelsen af aktierne i E A/S i K ApS afventede ledelsen derfor modtagelsen af årsrapporten for 2010 for E A/S for at færdiggøre selskabets årsrapport for 2010.

Selskabets ledelse misfortolkede således kvitteringsskrivelsen dateret 24. juni 2011 grundet miseren med E A/S. Da selskabet fortsat ikke modtog nogen årsrapport for E A/S valgte ledelsen derfor at nedskrive værdien af aktierne til 0 kr. og færdiggøre årsrapporten for 2010.

Årsrapporten blev godkendt på selskabets generalforsamling 3. november 2011 og registreret modtaget hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen 8. november 2011.

På baggrund af foranstående skal vi på bestyrelsens vegne anmode om at afgiften for de 3 bestyrelsesmedlemmer bortfalder.”

I førnævnte redegørelse af 6. februar 2012 har Erhvervsstyrelsen yderligere anført:

” ...

4. Sagens retlige omstændigheder

A. Reglerne

I henhold til årsregnskabslovens § 138, stk. 1, skal et selskabs årsrapport være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest 5 måneder efter regnskabsårets afslutning.

Modtages en årsrapport for sent, finder reglerne i årsregnskabslovens §§ 150 – 152 anvendelse.

Årsregnskabslovens § 151 omhandler den afgift, som bliver pålagt hvert medlem af et selskabs øverste ansvarlige ledelse, hvis en årsrapport modtages for sent.

I henhold til § 152, stk. 1, kan Erhvervsstyrelsen under ganske særlige omstændigheder helt eller delvis fritage et ledelsesmedlem for betaling af afgift efter § 151, hvis det over for styrelsen er godtgjort, at ledelsesmedlemmet har søgt at fremme indsendelsen m.v., og at forsinkelsen derfor ikke kan lægges denne til last.

B. Styrelsens bedømmelse

...

2. Argumentation

Klager har henvist til, at selskabets eneste aktiv er en aktiepost i E A/S, og at der har været problemer med værdiansættelsen af aktierne i E A/S.

Hertil bemærkes, at 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 forslagets § 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 årsrapport 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 årsregnskabetets poster, må ledelsen således oplyse herom i årsrapporten.

Da styrelsen konstaterede, at der ikke var indsendt årsrapport for K ApS, kontaktede styrelsen den 22. juni 2011 selskabets revisor og gjorde opmærksom på, at der var indsendt en årsrapport for et andet selskab. Styrelsen sendte den 23. juni 2011 tillige et påkravsbrev til selskabet.

Først efter den 4. november 2011 på ny at have gjort opmærksom på manglende modtagelse af årsrapport modtog styrelsen selskabets årsrapport fra revisor.

Hertil bemærkes, at fejl hos rådgivere ikke i sig selv kan fritage et ledelsesmedlem for betaling af afgift, jf. årsregnskabslovens § 152, stk. 2. Forholdet er således et anliggende mellem ledelsen og den pågældende rådgiver.

Der foreligger således ikke de nødvendige ganske særlige omstændigheder, som kan fritage bestyrelsesmedlemmerne for betaling af afgifter.
...”

Klager er ikke fremkommet med yderligere bemærkninger.

Ankenævnet udtaler:

Efter at have konstateret, at årsrapporten for K ApS (CVR nr. ...) ikke var modtaget, kontaktede styrelsen den 22. juni 2011 selskabets revisor og gjorde opmærksom på, at der var indsendt årsrapport for et andet selskab (C ApS, CVR nr. ...) og sendte den 23. juni 2011 tillige en påkravsskrivelse til selskabet med anmodning om indsendelse af årsrapporten, således at den var modtaget senest den 5. juli 2011. Det fremgår af denne skrivelse, at hvis årsrapporten blev modtaget senere, ville der blive pålagt afgifter.

Herefter, og da usikkerhed omkring opgørelsen af regnskabsposter, herunder værdiansættelsen af aktier i et andet selskab er forhold, som der i givet fald skal tages hensyn til ved regnskabsaflæggelsen og gives oplysning om i ledelsesberetningen, jf. årsregnskabslovens § 77, ikke findes at udgøre sådanne særlige omstændigheder, som efter årsregnskabslovens § 152, stk. 1, kan danne grundlag for hel eller delvis eftergivelse af de pålagte afgifter for ikke rettidig indsendelse af selskabets årsrapport, tiltræder ankenævnet de af styrelsen pålagte afgifter.

Ankenævnet stadfæster således Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 28. november 2011.

25) Kendelse af 13. december 2012 (J.nr. 2012-0027322)

Afgift som følge af for sent indsendt årsrapport ikke eftergivet.

Årsregnskabsloven, §§ 151 og 152.

(Marianne Fog Jørgensen, Carsten Møllekilde og Jan Uffe Rasmussen)

Ved skrivelser af 31. marts 2012 har K1 og K2 klaget over, at Erhvervsstyrelsen ved skrivelser af 30. marts 2012 har pålagt dem som ledelsesmedlemmer i A ApS en afgift hver på 3.000 kr. for ikke rettidig indsendelse af selskabets årsrapport for perioden 1. juli 2010 til 30. juni 2011.

Sagens omstændigheder:

I anledning af klagen har Erhvervsstyrelsen i en redegørelse af 13. juni 2012 om sagens faktiske omstændigheder oplyst:

” ...

Sagens faktiske omstændigheder

Erhvervsstyrelsen pålagde den 30.03 2012 K1 og K2 hver en afgift på kr. 3.000 som følge af, at årsrapporten for 2010-11 for A ApS var modtaget for sent i styrelsen. Årsrapporten blev modtaget den 19.03 2012.

Selskabets årsrapport for 1.07 2010 – 30.06 2011 skulle være Erhvervsstyrelsen i hænde senest den 30.11 2011.

Den 7.12 2011 sendte styrelsen et påkravsbrev til selskabets direktion på selskabets registrerede adresse med anmodning om at indsende årsrapporten så denne var modtaget i styrelsen senest den 19.12 2011. Det fremgik af påkravsbrevet, at hvis årsrapporten ikke var modtaget i Erhvervsstyrelsen senest den 19.12 2011, ville hvert ledelsesmedlem blive pålagt en afgift, når årsrapporten blev modtaget i styrelsen.

Det fremgik endvidere af påkravsbrevet, at styrelsen uden yderligere varsel ville anmode skifteretten om at tvangsopløse selskabet, hvis årsrapporten ikke var modtaget senest den 4.01 2012.

Da årsrapporten fortsat ikke var modtaget anmodede styrelsen den 2.02 2012 skifteretten i Holbæk om at tvangsopløse selskabet. Styrelsen sendte samme dag notits om anmodningen til selskabets ledelse.

Idet årsrapporten først blev modtaget i forbindelse med selskabets genoptagelse, som skete den 26.03 2012 og således lang tid efter udløbet af

indsendelsesfristen for årsrapporten i styrelsens påkravsbrev af 7.12 2011, blev hvert ledelsesmedlem pålagt en afgift på kr. 3.000.
...”

I to i det væsentligste identiske skrivelser af 31. marts 2012 har K1 og K2 klaget over de pålagte afgifter. I K1's skrivelse anføres det:

”Vedr. Årsrapporten for A ApS, ...

Idet jeg mener, at der forelægger ganske særlige omstændigheder, der gør, at jeg bør fritages for afgiften på kr. 3.000 i forbindelse med forsinkelse af modtaget årsrapport til Erhvervsstyrelsen, vil jeg gerne bede Erhvervsankenævnet om at se på min fritagelse for afgiften ifølge § 152 stk. 1. med følgende begrundelse:

1. Revisor sendte rettidigt årsrapporten til A ApS både hvad angår Holding og driftsselskabet.
2. Undertegnet overså driftsselskabets regnskab og fik kun underskrevet Holding årsregnskabet.
3. Da der er to ejer af cvr. nr.: ... nemlig min samleverske K2 og undertegnet, så krævede det også en underskrift af K2, som blev syg for et par år siden. K2 er pensionist pga. sygdommen sclerose, og er derfor ikke en del af driften i A ApS samt Holding mere. Men det har selvfølgelig været forvirrende for hende, at skulle underskrive årsregnskaberne og det har påvirket mig meget og ført til forglemmelse af underskrivelse af driftsselskabet også.
4. Undertegnet har været syg side september 2011 og er pt. stadigvæk syg.
5. Det har bevirket, at undertegnet ikke – som altid – har været lige så opmærksom pga. af lidelser og medicinsk behandling.
6. Da undertegnet fik brev fra Erhvervsstyrelsen omkring modtagelse af årsrapporterne, var undertegnet uopmærksom på indholdet i det ene brev, da jeg som altid har regnet med, at det var en bekræftelse på, at årsrapporterne var modtaget både på Holding og driftsselskabet.
...”

Videre anføres det i K2's klage:

- ” ...
2. Min samleverske K1 overså driftsselskabets regnskab, og jeg fik kun underskrevet Holding årsregnskabet.
 3. Da der er to ejer af cvr. nr.: ... nemlig min samleverske K1 og undertegnet, så krævede det også en underskrift af undertegnet.
 4. Undertegnet blev syg for ca. 2 år siden og er pensionist pga. af sygdommen sclerose, og har derfor ikke været en del af driften i A ApS samt Holding i flere år. Men det har selvfølgelig været forvirrende for min samleverske K1, at skulle sørge for det hele pga. af min sygdom og hans egen, som har påvirket min samleverske K2 og undertegnet meget.

5. Min samleverske K1 har været syg side september år 2011 og er pt. stadigvæk syg.
6. Det har bevirket, at min samleverske K1 ikke – som altid – har været lige så opmærksom pga. af lidelser og medicinsk behandling.
7. Da cvr. nr.: ... fik brev fra Erhvervsstyrelsen omkring modtagelse af årsrapporterne, var min samleverske K1 ikke opmærksom på indholdet i det ene brev. Da jeg ikke er virksom mere pga. af sygdommen, er det derfor er min samleverske K1, som varetager virksomhedens interesse, da jeg ikke har de nødvendige kræfter mere.
...”

I førnævnte redegørelse af 13. juni 2012 har Erhvervsstyrelsen yderligere anført:

” ...

Sagens retlige omstændigheder

Efter årsregnskabslovens § 138, stk. 1, skal virksomhedens årsrapport indsendes til Erhvervsstyrelsen, så denne er modtaget i styrelsen uden ugrundet ophold efter godkendelse og senest 5 måneder efter regnskabsårets afslutning. Erhvervsstyrelsen eller anden myndighed kan ikke dispensere herfra.

Modtages årsrapporten ikke inden for fristen i årsregnskabslovens § 138, sender styrelsen, jf. lovens § 150, et brev til virksomhedens ledelse på virksomhedens adresse med påkrav om at indsende årsrapporten. I påkravs brevet angives en frist på 8 hverdage til indsendelse af årsrapporten for at undgå afgift.

Påkravs brevet indeholder tillige under overskriften ”TVANGSOPLØSNING” oplysning om, at styrelsen uden yderligere varsel vil anmode skifteretten om at tvangsopløse selskabet, hvis årsrapporten ikke er modtaget inden for en frist på 4 uger fra brevetts datering, jf. årsregnskabslovens § 150, stk. 3.

Årsregnskabslovens § 151, stk. 1, indeholder bestemmelse om en adfærdsregulerende afgift, der pålægges de enkelte medlemmer af virksomhedens bestyrelse, direktion eller lignende ansvarligt organ, såfremt årsrapporten er modtaget efter udløbet af fristen som angivet i påkravs brevet på 8 hverdage efter påkravs brevetts datering.

I tilfælde af fortsat manglende modtagelse af selskabets årsrapport sender styrelsen, jf. selskabslovens § 225, anmodning om selskabets tvangsopløsning til skifteretten. I brevet til skifteretten og i notitsen til ledelsen anføres det, ”at hvis selskabet genoptages efter oversendelsen til skifteretten på grund af manglende indsendelse af årsregnskab, vil selskabets øverste ledelse blive pålagt afgift, jf. årsregnskabslovens §§ 150-152.”

I henhold til årsregnskabslovens § 152, stk. 1, kan Erhvervsstyrelsen helt eller delvist fritage et ledelsesmedlem for betaling af en allerede pålagt afgift under ganske særlige omstændigheder. Fritagelsen er betinget af,

at den pågældende kan godtgøre at have søgt at fremme indsendelsen, og at forsinkelsen derfor ikke kan lægges den pågældende til last.

Ifølge årsregnskabslovens § 8, stk. 2, 4. pkt., har hvert enkelt medlem af det øverste ledelsesorgan ansvar for, at årsrapporten indsendes til Erhvervsstyrelsen inden for de i årsregnskabsloven fastsatte frister.

Styrelsens udtalelse

Som argumentation for afgiftsfritagelse anfører klagerne personlige omstændigheder, dels kronisk eller langvarig sygdom og dels uopmærksomhed fra den ene klagers side, hvilket delvis begrundes med klagernes sygdomme.

Langvarige og kroniske sygdomme er ikke sådanne ganske særlige omstændigheder, der helt eller delvis kan medføre afgiftsfritagelse ifølge årsregnskabslovens § 152, stk. 1, og styrelsens praksis.

Ifølge lovbemærkningerne til paragraffen anføres, *”at hvor forsinkelsen skyldes visse ganske upåregnelige forhold, kan det 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 personer, som er af afgørende betydning for regnskabsaflæggelsen. Det er en forudsætning, at den pågældende har gjort alt, hvad der var muligt for at sikre, at årsrapporten trods hindringen blev aflagt og indsendt så hurtigt som muligt til styrelsen, således at forsinkelsen ikke kan lægges den pågældende til last.”*

Ingen af de i lovbemærkningerne anførte betingelser for eventuel afgiftsfritagelse er opfyldt i denne sag. Der er ikke tale om ganske upåregnelige forhold om uarbejdsdygtighed i perioden op til indsendelsesfristens udløb. Idet årsrapporten endvidere var udarbejdet, men ikke blevet afsendt, foreligger der ej heller en sådan situation, hvor forsinkelsen skyldtes opstået sygdom hos personer, som har afgørende betydning for regnskabsaflæggelsen.

Klagernes argumenter for afgiftsfritagelse vedrører således alene forhold om uopmærksomhed og forglemmelse, som de henfører til og begrunder med deres sygdomme.

Det er styrelsens opfattelse, at sådanne forhold ikke kan medføre afgiftsfritagelse for manglende rettidig indsendelse af selskabets årsrapport for 2010-11.

Til klagernes oplysning i pkt. 2 om krævede underskrifter fra ejerne kan bemærkes, at dette beror på en misforståelse. K2's underskrift er som registreret direktør i selskabet og ikke som ejer af kapitalandele. I øvrigt kræver styrelsen ikke ledelsens underskrift i den årsrapport, der modtages i styrelsen, men alene underskrift fra dirigenten og eventuel revisor, jf. § 21, stk. 6, i Bekendtgørelse nr. 52 af 24.01 2012.

...

Ved skrivelse af 16. juni 2012 har K1 anført:

” ...

Jeg mener, at jeg har dokumentation for, at jeg var uarbejdsdygtig i perioden op til indsendelsesfristens udløb – Se bilag ... i vedhæftet e-mail, hvor det klart fremgår, at jeg blev sygemeldt den 14-09-2012.

Det anføres af Erhvervsstyrelsen side 4 afsnit 2, at ingen af de i lovbemærkningerne side 3-4 anførte betingelser for eventuel afgiftsfritagelse er opfyldt. Det jeg de er.

Endvidere vedhæftes bilag ... hvor det klart fremgår af journal oplysninger, at undertegnet var under et særligt pres i forhold til sygdomme, medicinering og den fremtidige situation på arbejdsmarkedet i forhold til [kommune].

Der må tages hensyn til, at undertegnet nu også kan dokumentere, at undertegnet nu er visiteret til fleksjob og dermed dokumenterer, at hele forløbet har været ekstra ordinært – se bilag ...”

Erhvervsstyrelsen har ved skrivelse af 3. juli 2012 heroverfor bemærket:

” ...

Styrelsens supplerende bemærkninger

Med modtagelsen af klagers mange bilag anerkender styrelsen, at klager har og fortsat lider af vedvarende sygdom, hvilket styrelsen naturligvis har medfølelse overfor.

Styrelsen henviser imidlertid til vor tidligere udtalelse og klagers oplysning om, at han fra selskabets revisor havde modtaget såvel årsrapporten for holdingselskabet og A ApS i godkendt og behørig stand til disses videreførelse til styrelsen. Begge årsrapporter var dateret af direktionen den 24.11 2011, af revisor den 28.11 2011 og fremlagt og godkendt på selskabernes ordinære generalforsamlinger den 1.12 2011, jf. dirigentens (klagers) påtegning.

Disse sammenfaldende dateringer indikerer, at begge selskaber er behandlet ”i fællesskab”. Holdingselskabets årsrapport blev afsendt og modtaget i styrelsen den 5.12 2011. Derimod blev årsrapporten for A ApS ikke samtidig afsendt til styrelsen. Dette skyldtes ifølge klager, at han havde overset sin modtagelse af denne årsrapport. Selskabets årsrapport blev først modtaget i forbindelse med anmeldelse af selskabets genoptagelse.

Manglende rettidig indsendelse af årsrapport på grund af, at klager havde overset årsrapporten, er ikke et upåregneligt forhold efter lovbemærkningerne til årsregnskabslovens § 152, stk. 1, der taler om alvorlig sygdom, som medfører længerevarende uarbejdsdygtighed i perioden op til indsendelsesfristens udløb hos personer, som er af afgørende betydning for regnskabsaflæggelsen.

Indsendelsesfristen for årsrapportens modtagelse i styrelsen udløb den 30.11 2011. På dette tidspunkt var årsrapporten udarbejdet og behørigt aflagt. Tidspunktet lå endvidere langt tid efter underretningsbrevet fra Borgerservice 30.09 2011 med oplysningen om sygefraværssamtalen den 14.09 2011, men før styrelsens påkravsbrev af 7.12 2011.

Begge årsrapporter var udarbejdet, godkendt og behørigt underskrevne. Det vil sige, at klagerne i relation til deres ledelseshverv i selskaberne var arbejdsdygtige i årsrapporternes udarbejdelses- og indsendelsestidsperiode.

Styrelsen finder desuden - i lyset af den ellers fælles tidsmæssige behandling af nævnte to årsrapporter i den samhørende koncern – at det er vanskeligt at forstå, at den ene årsrapport i koncernens to virksomheder således kunne overses og glemmes, også efter modtagelsen af styrelsens påkravsbrev.

I årsregnskabslovens § 152, stk. 1 er det en yderligere forudsætning for afgiftsfritagelse, at den pågældende har godtgjort at have søgt at fremme indsendelsen m.v., og at forsinkelsen derfor ikke kan lægges den pågældende til last. Denne forudsætning er ikke opfyldt, idet klager ikke læste og reagerede på styrelsens påkravsbrev om manglende modtagelse af selskabets årsrapport og konsekvenserne herved.

Klager anfører som supplerende argument til sin tidligere klage om uopmærksomhed på grund af lidelser og medicinsk behandling, at han har været under et særligt pres i forhold til sygdomme, medicinering og den fremtidige situation på arbejdsmarkedet.

Hertil kan det bemærkes, at disse forhold efter styrelsens opfattelse ikke er forhold, der efter lovgivningen kan medføre afgiftsfritagelse.

...”

Klagerne er ikke fremkommet med yderligere bemærkninger.

Ankenævnet udtaler:

Uopmærksomhed omkring underskrivelsen og indsendelsen af årsrapporten for driftsselskabet A ApS, som blev udarbejdet samtidigt med den af holdingselskabet aflagte og rettidigt indsendte årsrapport, udgør ikke særlige omstændigheder efter årsregnskabslovens § 152.

Herefter, og da det anførte vedrørende såvel K1's som K2's sygdom i øvrigt ikke kan anses som særlige omstændigheder efter årsregnskabslovens § 152, stk. 1, og dermed danne grundlag for hel eller delvis eftergivelse af de pålagte afgifter for

ikke rettidig indsendelse af selskabets årsrapport, tiltræder ankenævnet, at der af styrelsen er pålagt afgifter som sket.

Ankenævnet stadfæster således Erhvervsstyrelsens afgørelser af 30. marts 2012.

26) Kendelse af 18. december 2012 (J.nr. 2012-0032412)

Afgift som følge af for sent indsendt årsrapport ikke eftergivet.

Årsregnskabsloven, §§ 151 og 152.

(Lise Høgh, Marianne Fog Jørgensen og Steen Mejer)

Ved skrivelse af 24. juli 2012 har K klaget over, at Erhvervsstyrelsen ved skrivelser af 13. juli 2012 har pålagt ham som ledelsesmedlem i A ApS, B ApS og C ApS afgifter på 2.000 kr. for ikke rettidig indsendelse af selskabernes årsrapporter for perioden 19. oktober 2011 til 31. december 2011.

Sagens omstændigheder:

I anledning af klagen har Erhvervsstyrelsen i en redegørelse af 7. september 2012. om sagens faktiske omstændigheder oplyst:

” ...

Sagens faktiske omstændigheder

Erhvervsstyrelsen pålagde den 13. juli 2012 klageren, K, 2 afgifter og D 1 afgift. Afgiftsstørrelsen på hver kr. 2.000 er pålagt som følge af, at årsrapporten for 2011 for A ApS, CVR-nr. ..., B ApS, CVRnr. ... og C ApS, CVR-nr. ... var modtaget for sent i styrelsen.

Nævnte selskabers årsrapporter blev modtaget i styrelsen den 9. juli 2012.

Selskabernes årsrapporter for 19/10 – 31/12 2011 skulle være Erhvervsstyrelsen i hænde senest den 31. maj 2012. Den 19. juni 2012 sendte styrelsen påkravsbreve til selskabernes direktion på selskabernes registrerede adresser med anmodning om at indsende årsrapporterne, så disse var modtaget i styrelsen senest den 29. juni 2012. Det fremgik af påkravsbrevet, at hvis årsrapporten ikke var modtaget i Erhvervsstyrelsen senest den 29. juni 2012, ville selskabernes øverste ledelse blive pålagt en afgift, når årsrapporten blev modtaget i styrelsen.

Idet årsrapporterne blev modtaget efter udløbet af fristen i påkravsbrevene, blev hvert ledelsesmedlem af selskabernes øverste ledelser pålagt en afgift på kr. 2.000.

Som formildende omstændigheder og årsag til den forsinkede indsendelse af årsrapporterne anfører klager, at han ikke tidligere havde arbejdet med virksomheder omfattet af årsregnskabslovens regnskabsklasse B. Han oplyser, at selskaberne og virksomhedsstrukturen er et resultat af en kapitalrejsning til et iværksætterprojekt. Virksomhedsstrukturen består i tre virksomheder, der falder ind under regnskabsklasse B, jf. årsregnskabslovens § 7.

Klager anfører tillige som årsag til den sene modtagelse af årsrapporterne i styrelsen, at han ikke havde opdaget styrelsens påkravsbreve. Dette skyldtes ifølge klager, at hans nuværende lejlighed og samtidig selskabernes adresser er under renovering og midlertidig fraflyttet. Post Danmark skulle videresende hans post til den midlertidige adresse. Der skete ikke videreforsendelse af styrelsens tre påkravsbreve, hvilket klager opdagede ved et tilfælde.

Det bemærkes af klager, at han er klar over at han har begået fejl, men han håber, at hans ”pletfri” indberetninger for moms og årsregnskaber for klasse A-virksomheder gennem 20 år kan bevidne om en person, der ønsker at overholde alle regler og tidsfrister.
...”

I klageskrivelsen af 24. juli 2012 har K anført:

” ...

Jeg skriver til jer da jeg, meget beklageligt, har indsendt tre årsrapporter for sent, hvilket har resulteret i separate afgiftsopkrævninger, som jeg har modtaget nyligt.

Jeg har gennem de sidste to år forsøgt at rejse kapital til et iværksætterprojekt, hvilket i slutningen af sidste år resulterede i etableringen af en virksomhedsstruktur. Denne består af tre klasse B virksomheder, hvilket jeg ikke havde arbejdet med tidligere og er årsagen til, at jeg ikke fik sendt årsrapporterne ind rettidigt. Dette beklager jeg inderligt, jeg ønsker ikke at ovenstående skal lyde som en ringe undskyldning, da jeg naturligvis skulle have sat mig bedre ind i reglerne – noget som jeg normalt gør mig meget umage med.

Grunden til at jeg ikke opdagede jeres venlige påmindelse tidligere er dog en anden. Min nuværende lejlighed (som samtidigt har adresse for de tre virksomheder) er jeg i gang med at renovere. Min bopælsadresse er derfor midlertidigt flyttet. Post Danmark skal videresende min post til den midlertidige adresse, men det skete desværre ikke for de tre breve fra jer, hvilket jeg opdagede ved et tilfælde. Dette er årsagen til den sene modtagelse af årsrapporterne hos Erhvervsstyrelsen.

Mit håb med dette brev er at beskrive de formidlende omstændigheder, der i bedste fald kan resultere i en advarsel i stedet for de tre afgifter. Personligt er afgifterne relativt høje for mit vedkommende og for at sætte

tingene lidt i perspektiv har de samlet samme værdi som min bil. Jeg håber at I kan se dette som en engangsforsøelse.

Jeg er klar over at jeg har begået en fejl, men håber at mine pletfri indberetninger for moms/årsregnskab (klasse A virksomheder), gennem de sidste 20 år kan bevidne om en person, der virkeligt ønsker at etablere en profitabel virksomhed og overholde alle regler og tidsfrister. Jeg er ærligt talt meget flov over denne situation, da jeg netop har hjulpet bekendte med indberetninger og fremhævet vigtigheden i at overholde regler/deadlines. Hvis en advarsel ikke vurderes tilstrækkelig, håber jeg at en afgiftsnedsættelse kan komme i betragtning, måske svarende til en enkelt af virksomhederne, og måske endda med en mindre afgiftsstørrelse.

Det giver sig selv, at denne situation aldrig kommer til at opstå igen.”

I førnævnte redegørelse af 7. september 2012 har Erhvervsstyrelsen yderligere udtalt:

” ...

Sagens retlige omstændigheder

Efter årsregnskabslovens § 138, stk. 1, skal virksomhedens årsrapport indsendes til Erhvervsstyrelsen, så denne er modtaget i styrelsen uden ugrundet ophold efter godkendelse og senest 5 måneder efter regnskabsårets afslutning. Erhvervsstyrelsen eller anden myndighed kan ikke dispensere herfra.

Modtages årsrapporten ikke inden for fristen i årsregnskabslovens § 138, sender styrelsen, jf. lovens § 150, et brev til virksomhedens ledelse på virksomhedens adresse med påkrav om at indsende årsrapporten. I påkravsbrevet angives en frist på 8 hverdage til indsendelse af årsrapporten for at undgå afgift.

Årsregnskabslovens § 151, stk. 1, indeholder bestemmelse om en adfærdsregulerende afgift, der pålægges de enkelte medlemmer af virksomhedens bestyrelse, direktion eller lignende ansvarligt organ, såfremt årsrapporten er modtaget efter udløbet af fristen på 8 hverdage efter styrelsens påkravsbrevs datering.

Afgifternes størrelse er fastsat i årsregnskabslovens § 151, stk. 3.

I henhold til årsregnskabslovens § 152, stk. 1, kan Erhvervsstyrelsen helt eller delvist fritage et ledelsesmedlem for betaling af en allerede pålagt afgift under ganske særlige omstændigheder. Fritagelsen er betinget af, at den pågældende kan godtgøre at have søgt at fremme indsendelsen, og at forsinkelsen derfor ikke kan lægges den pågældende til last.

Ifølge årsregnskabslovens § 8, stk. 2, 4. pkt., har hvert enkelt medlem af det øverste ledelsesorgan ansvar for, at årsrapporten indsendes til Erhvervsstyrelsen inden for de i årsregnskabsloven fastsatte frister.

Styrelsens udtalelse

Styrelsen henviser til klagers erkendelse af, at han har begået fejl, der har medført for sen modtagelse af selskabernes årsrapporter og pålægning af afgifter.

Klager anfægter således ikke grundlaget for afgifterne, men anmoder alene om fritagelse og advarsel eller nedsættelse af afgifternes beløbsstørrelse på baggrund af de under ”Sagens faktiske omstændigheder” oplyste forhold, som klager finder formildende.

At klager ikke tidligere har arbejdet med virksomheder i regnskabsklasse B, og at virksomhedsstrukturen vedrører et iværksætterprojekt, kan ikke tillægges betydning. Ved en persons indtræden som ledelsesmedlem i et kapitalselskab må personen være klar over, at der herved påtages pligter og ansvar i henhold til gældende love. Ukendskab til lovene kan ikke fritage personen for disse pligter og ansvar.

Klagers midlertidige fraflytning og aftale med Post Danmark om at videresende hans post til den midlertidige adresse, er ej heller et forhold, som har betydning for sagen. Da adresseændringen ikke er blevet anmeldt til styrelsen, har styrelsen sendt påkravsbrevene til den i styrelsen registrerede adresse. Klagers aftale med Post Danmark er således en aftale parterne imellem.

Styrelsen finder ikke at klagers henvisning til hans tidligere ”pletfri” indberetninger er en formildende omstændighed, idet alle naturligvis og til enhver tid skal overholde landets love. Det kan samtidigt oplyses, at styrelsen i sin administration af årsregnskabslovens bestemmelser om modtagelse af årsrapporter opretter særkilt sag pr. virksomhed/ pr. regnskabsår. Behandlingen af sådanne sager foretages isoleret uden sammenholdelse med tidligere års tilsvarende sager. Det vil sige, at der vil blive pålagt afgift ved for sen modtaget årsrapport, selvom årsrapporter for tidligere år er modtaget rettidig.
...”

I skrivelse af 28. september 2012 har K yderligere anført:

”I skrivelsen fra Erhvervsankenævnet d. 7. september er reglerne behørigt beskrevet og begrundelsen for at fastholde kravet er primært hængt op på årsregnskabslovens § 152, stk. 1, omhandlede ganske særlige omstændigheder. Jeg vil dog gerne understrege at jeg ikke har underkendt de retslige sagsforhold, men i stedet anfægter størrelsen af den straf der er udmålt til mig personligt.

I praksis er det udelukkende mig personligt (ikke virksomhederne) der kommer til at hæfte for afgifterne, da jeg har påtaget revisionsansvaret for alle tre selskaber (se bilag 1-3), så længe de er i opstartsfasen. Jeg finder ikke at nedenstående afgift er rimeligt i forhold til forseelsen som er for sen aflevering:

Afgift ved for sen aflevering: 10.000 [2000kr for 'A ApS', 2000kr. for 'B ApS', 2000kr. for 'C ApS' samt 4000 kr. i administrationsgebyr til Erhvervsankenævnet.] **kr.**

Afgiften er så enorm, at jeg har haft svært ved at sidestille den til andre afgifter. Men for at sætte tingene lidt i perspektiv og derved understrege min anke mod den høje afgift for årsrapporterne har jeg inkluderet et par eksempler:

- For sen indberetning af moms: 1.050 kr
[<http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=1648016&vId=0> (800 kr I afgift + 250 kr. i samlede rykkergebyrer)].
- Opkrævning/rykkere af Skat 250 kr./rykker
- Forsætlige overtrædelser af skattelovgivningen: 1.000 kr
[<http://www.dagligmail.dk/jurvejl/vbdisplay.asp?oId=1809666&vId=202416&tId=Det%20er%20dyrt%20at%20snyde%20i%20skat> (baseret på en forsættlig overtrædelse af skattelovgivningen med en beløbsstørrelse på 1.000kr.)). (Hvis man med vilje overtræder skatte- og afgiftslovgivningen. Dette er den hårdeste kategori, med højere afgifter end "Groft uagtsomme overtrædelser")
- Voldelig opførsel med personskaade til følge: 5.000 kr.
[http://www.mja.dk/artikel.php?node_id=100962&click_origin=article_related_article_2] (sidstnævnte er ikke direkte relevant til denne sag, men er taget med for at forstærke argumentet for afgiftsstørrelsens berettigelse set i forhold til forseelsen art).

(ovenstående gælder privatpersoner på samme vis som afgiften ved for sen aflevering af årsrapporterne)

- Vi er enige om *reglerne*. Jeg har i min tidligere skrivelse noteret at jeg beklager den sene indsendelse og forsøger ikke at undskylde, men blot forklare den pågældende situation.
- Vi er enige om at *ukendskab til love* ikke fritager personer fra pligter og ansvar.
- Vi er enige om at reglerne skal *overholdes*. Jeg har hele mit liv gjort mig stor umage med at sætte mig ind i lovgivningen både som privatperson og som erhvervsdrivende (hvilket ikke er simpelt). Jeg har en pletfri historie med det offentlige (både privat og erhvervsmæssigt), hvilket jeg forventer i kan bekræfte gennem jeres systemer.
- Vi er enige om at en *afgift er rimelig*. Min tidligere forhåbning var at de formildende omstændigheder, der ligger til grund for ankesagen var tilstrækkelig for en advarsel, men som jeg tolker Erhvervsankenævnets svar, kan jeg se at dette ikke er acceptabelt fra jeres side. Selv dette har jeg forståelse overfor.
- Vi er *ikke* enige om at en afgift på samlet 10.000 kr. er rimeligt i forhold til forseelsens karakter.
- Vi er *ikke* enige om at sagen skal behandles som tre separate sager (med tre separate afgifter til følge). Sagen bør i stedet behandles samlet, da selskaberne (alle) hører under samme projekt/ejere/ledelse og

er oprettet i den pågældende virksomhedsstruktur grundet udformningen af den danske lovgivning.

Jeg har forståelse for at erhvervsstyrelsen skal sikre at virksomhederne afleverer deres årsrapporter til tiden, så de relevante informationer bliver gjort tilgængelige indenfor det fastsatte tidsrum.

Jeg har forståelse for at man har fastsat en afgiftsstørrelse således, at selv en direktør for et større nationalt selskab med en anseelig gage ikke negligerer vigtigheden i rapporteringen.

Men intet regelsæt er fuldstændig perfekt, for hvis dette var tilfældet ville der ikke være behov for en appelmyndighed. Så det må derved også konkluderes at der en gang i mellem falder en sag igennem, som bør behandles individuelt og hvor sagen bør betragtes i helikopterperspektiv for at vurdere om den samlede udmålte straf/afgift er i overensstemmelse med størrelsen af forseelsen.

Faktum er:

1. Jeg er *ikke* direktør for en større national eller International virksomhed. Jeg er en ung iværksætter som forsøger at starte virksomhed op, der i sidste ende vil skabe arbejdspladser i Danmark.
2. Havde jeg tidligere udarbejdet årsrapporter og pludseligt negligeret reglerne kan jeg forstå at der slås hårdt ned, men dette er ikke tilfældet i denne sag. Der er tale om en førstegangsforseelse.
3. Jeg udarbejdede årsrapporterne med det samme, da jeg opdagede fejlen og indsendte dem prompte næste dag (dette kan jeg naturligvis ikke bevise, men det gør det ikke mindre sandt).
4. Alle tre virksomheder er oprettet på præcis samme dag [...] (af mig).
5. Alle tre virksomheder ledes og drives af samme person [...] (af mig).
6. Alle tre virksomheder er lige netop registreret i slutningen af 2011 [...] og har derfor ikke tidligere fået udarbejdet årsrapporter.
7. Alle tre virksomheder er holdingselskaber uden nogen som helst aktiviteter (dog med forventning om aktiviteter i fremtiden).
8. Alle tre holdingselskaber indgår i en virksomhedsstruktur med indbyrdes ejerskab. Alle tre holdingselskaber relaterer sig til ét enkelt projekt.

Havde jeg repræsenteret et større selskab med en pæn kassebeholdning, egen revisor, bogholder og juridisk afdelingen havde afgiften været et mindre problem og jeg havde formentligt slet ikke kontaktet jer.

Men sådan er virkeligheden ikke for en dansk iværksætter, som på egen hånd skal sætte sig ind i reglerne og alene være ansvarlig for næsten alt i opstartsfasen – i de fleste tilfælde helt uden at få løn eller nogen støtte fra det offentlige. Frasierer det mig ansvaret for at kende reglerne? Nej, det gør det bestemt ikke og det har jeg på intet tidspunkt erklæret. Vilkårene er blot anderledes for en iværksætter og et etableret selskab. Har jeg bevidst forsøgt at snyde, som derved kunne begrunde en afgift på 10.000 kr.? Nej, jeg er helt overbevist om at ingen tolker denne sag som et for-

søg på snyd. Der er tale om en uheldig situation, hvor jeg har afleveret tre årsrapporter for sent og blevet opkrævet et enormt gebyr på samlet 10.000 kr. Dette finder jeg ikke en rimelig straf, når man tager alle facts i betragtning. Men derved er det ikke sagt at en straf er urimelig.

Med ovenstående i mente vil jeg foreslå nedenstående løsningsforslag som efter min bedste overbevisning stadig er i tråd med hensigten omkring årsregnskabslovens § 150-152. Jeg kan forstå på den sidste skrivelse, at en advarsel ikke vurderes rimelig i denne sammenhæng, selvom der er tale om en førstegangsforsæelse. Dette er derfor accepteret og ikke medtaget i nedenstående.

Løsningsforslag:

Jeg foreslår at man grundet formildende omstændigheder og eksisterende ejerskabsstruktur vurderer at afgiftsstørrelsen baseres på én samlet enhed i stedet for tre separate.

Jeg er klar over at Erhvervsstyrelsen med loven i hånden kan påvise at der skal betales et stk. gebyr pr. CVR nummer, men jeg forventer også at sammenhængen mellem disse tre virksomheder er stadfæstet. Havde jeg stadig haft mit catering selskab, som var oprettet flere år forinden, havde jeg nok haft svært ved at argumentere for at alle selskaber hører til samme virksomhedsstruktur. Men i denne sag er jeg overbevist om at Erhvervsstyrelsen kan se sammenhængen mellem de tre selskaber.

Virksomhedsdata for de tre holdingselskaber (bilag 1-3) vil verificere at selskaberne er etableret på samme tid (helt eksakt samme dag), med et indbyrdes ejerforhold som beskrevet i registreringsdokumenterne, med et eneste formål (som er en opstart af et nyt iværksætterprojekt). Alle tre virksomheder ejes af de selvsamme personer.

Samlet afgift ville i dette tilfælde beløbe sig til 2.000 kr.

Jeg vil gerne tilføje, at hvis jeg skal være helt ærlig mener jeg at den berettigede afgift burde beløbe sig til det mindste beløb (500 kr.) grundet de tidligere beskrevne problemer med Post Danmark (bekræftelse på videresendelse af post, se bilag 4). Selv en afgift på 500 kr. gør rigtigt ondt.

Men efter at have læst [styrelsesmedarbejderens] kommentar om at: "klagers aftale med Post Danmark er således en aftale parterne imellem." er jeg enig med ham om, at det ikke er Erhvervsstyrelsens problem. Set med mine øjne, er det blot virkeligt uheldigt at afgiften kan eskalere, indenfor så kort en periode, grundet breve som jeg ikke modtog til tiden. I praksis er der jo ikke noget at komme efter hos Post Danmark? En note dertil er, at jeg stadig ikke har modtaget brevet indeholdende kravet mod C ApS (CVR-nr. ...).

Jeg håber at jeg med ovenstående informationer samt vedhæftede bilag har beskrevet en sag, som stadig berettiger en afgift vdr. for sen aflevering af årsrapporter, men til et delvist nedsat afgiftsbeløb, som er mindre end de opkrævede 10.000 kr. Jeg er overbevist om, at reglerne omkring afgiftsstørrelse i årsregnskabsloven er nedfældet for at sikre rettidig indberetning. Jeg er samtidigt overbevist om, at Erhvervsstyrelsen ikke forventer en lignende situation gentages fra min side, med tanke om den tid og korrespondance der allerede er brugt på ankesagen – selv med en delvis afgiftsnedsættelse i mente. Dette må være det vigtigste formål med afgifterne og paragrafferne, som jeg hermed mener er opfyldt.

Jeg håber at når man læser denne skrivelse og får en bredere forståelse for alle sagens aspekter, kommer frem til samme konklusion som mig: At en straf eller afgift er rimelig, men at de samlede 10.000 kr. er i den høje ende.
...”

Ankenævnet udtaler:

Det fremgår af årsregnskabslovens § 152, stk. 1, at Erhvervsstyrelsen under ganske særlige omstændigheder helt eller delvis kan fritage et ledelsesmedlem for betaling af afgift efter § 151, hvis den pågældende kan godtgøre at have søgt at fremme indsendelsen m.v., og at forsinkelsen derfor ikke kan lægges den pågældende til last.

Hverken Post Danmarks eventuelle misligholdelse af en aftale om videresendelse af post til klagerens midlertidige adresse eller klagerens manglende erfaring med arbejde med virksomheder i regnskabsklasse B udgør ganske særlige omstændigheder i henhold til årsregnskabslovens § 152.

Herefter og da der i øvrigt ikke er oplyst sådanne ganske særlige omstændigheder, som efter årsregnskabslovens § 152 kan danne grundlag for hel eller delvis eftergivelse af pålagte afgifter for ikke rettidig indsendelse af selskabernes årsrapport, tiltræder ankenævnet de af styrelsen ved skrivelserne af 13. juli 2012 pålagte afgifter.

4.7. REVISORLOVEN

27) Kendelse af 11. april 2012 (J.nr. 2011-0024528)

Styrelsens påtale om overtrædelse af god revisorskik ophævet.

Revisorlovens § 16.

(Finn L. Meyer, Anders Hjulmand og Steen Mejer)

Ved skrivelse af 18. april 2011 har advokat A på vegne af de statsautoriserede revisorer K1 og K2 klaget over Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 22. marts 2011, hvorved styrelsen påtalte, at revisorerne har overtrådt god revisorskik.

Sagens omstændigheder:

I Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 22. marts 2011 hedder det:

” ...

I henhold til revisorlovens § 37 har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen iværksat en undersøgelse af ovenstående årsrapport. Undersøgelsen blev iværksat, idet Fondsrådet den 22. februar 2010 traf afgørelse om, at B A/S' årsrapport for 2008 på flere områder ikke var aflagt i overensstemmelse med IFRS.

I forbindelse med undersøgelsen har styrelsen modtaget jeres redegørelser af 14. september 2010 og 21. oktober 2010.

På grundlag af den gennemførte undersøgelse finder Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, at de underskrivende revisorer:

- har overtrådt revisorlovens § 16, stk. 1, om god revisorskik ved, at de underskrivende revisorer har undladt at foretage den nødvendige konsultation på nedenstående områder i henhold til RS 220, afsnit 30. De underskrivende revisorer har dermed ikke indsamlet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for at blive i stand til at drage konklusioner, som er tilstrækkelige som grundlag for revisionskonklusionen, jf. RS 500, afsnit 2, hvilket kunne have medført fejl i revisionspåtegningen.

Styrelsen skal derfor give de underskrivende revisorer en påtale for overtrædelse af revisorlovgivningen. Styrelsen agter ikke at foretage sig yderligere i den anledning. Det skal dog påpeges, at en gentagelse af tilsvarende overtrædelse af revisorlovgivningen vil kunne føre til en disciplinær sag.

Styrelsen skal i den forbindelse understrege, at påtalen er givet til de underskrivende revisorer. Styrelsen har således ikke fundet anledning til at give revisionsvirksomheden en påtale for manglende politikker og procedurer vedrørende konsultation.

Styrelsen har modtaget dokumentation vedrørende udført konsultation på revisionsopgaven, men som angivet i styrelsens brev af 2. februar 2011, har denne konsultation efter styrelsens vurdering ikke adresseret de konkrete forhold som nævnt i styrelsens afgørelse.

Afgørelsen kan, jf. revisorlovens § 51, senest 4 fire uger efter dateringen indbringes for Erhvervsankenævnet, Kampmannsgade 1, Postbox 2000, 1780 København V. Styrelsen skal bemærke, at Erhvervsankenævnet for behandling af en klage opkræver et gebyr, som helt eller delvist kan tilbagebetales, hvis klager får medhold i nævnet.

Styrelsens påtale er begrundet i de nedenstående forhold.

Måling af ubebyggede grunde

1) Faktiske forhold

B har i tidligere år erhvervet tre ubebyggede grunde. Grundene blev klassificeret som investeringsejendomme og målt til dagsværdi. Senere begyndte B at lave udviklingsprojekter for grundene, hvorefter dagsværdien for grundene blev fastfrosset på tidspunktet for påbegyndelsen af udviklingsprojekterne.

Følgende afsnit fremgår af Bs regnskabspraksis:

”Investeringsejendomme under udvikling omfatter investeringsejendomme, hvor der er igangsat udvikling (bygninger under opførelse, tilbygninger og ombygningsprojekter) med henblik på fremtidig anvendelse som investeringsejendomme. Mens investeringsejendommene er under udvikling, måles de oprindelige investeringsejendomme til dagsværdien på tidspunktet for projektets igangsætning. Afholdte omkostninger til udvikling, der forventes at forøge investeringsejendommens fremtidige afkast eller dagsværdi, måles i udviklingsperioden til kostpris og tillægges dagsværdien på den oprindelige investeringsejendom.

Ved udvikling på investeringsejendomme tillægges endvidere låneomkostninger, der kan henføres til udviklingsprojektet. Når udviklingen af investeringsejendommen er tilendebragt, overføres ejendommen til færdige investeringsejendomme og værdireguleres til den samlede dagsværdi af den færdigudviklede investeringsejendom. Værdiregulering til dagsværdi, herunder ændringer til dagsværdi, der kan henføres til den oprindelige investeringsejendom i udviklingsperioden indregnes i resultatopgørelsen i posten ”Værdiskabelse ved projektudvikling til egen beholdning”.

Investeringsejendomme under udvikling testes minimum årligt for værdiforringelse.”

Der blev i 2008 foretaget nedskrivning af 2 af de 3 grunde, idet der forelå indikation på, at dagsværdien var lavere end de bogførte værdier af grundene.

Fondbrådet har i deres brev af 22. februar 2010 truffet afgørelse om, at de tre grunde fortsat skal indregnes til dagsværdi i henhold til IAS 40, afsnit 33, efter der er igangsat projekter på disse, og at der derfor løbende skal ske værdiregulering til dagsværdi.

Fondbrådet har endvidere vurderet, at B ikke kunne benytte undtagelsen i IAS 40, afsnit 53, omkring måling til kostpris, idet grundene efter første indregning blev målt til dagsværdi, og dagsværdien kunne opgøres pålideligt.

Idet der ikke har været værdistigninger på de tre grunde, efter værdien blev fastfrosset, har fejlen ikke haft nogen beløbsmæssig indvirkning på årsrapporten for 2008.

2) Retligt grundlag

Revisionsstandarderne anses for at udfylde god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, og de godkendte revisorer skal efterleve principperne i revisionsstandarderne i forbindelse med revision af årsrapporter.

Det fremgår af RS 200, afsnit 2, at målet med revision af regnskaber er at sætte revisor i stand til at afgive en konklusion om, hvorvidt regnskabet i al væsentlighed er udarbejdet i overensstemmelse med en relevant begrebsramme.

Det fremgår af RS 220, afsnit 30, at den opgaveansvarlige partner er ansvarlig for, at opgaveteamet foretager passende konsultation vedrørende vanskelige eller omtvistelige forhold.

Det fremgår af RS 500, afsnit 2, at revisor skal opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for at blive i stand til at drage konklusioner, som er tilstrækkelige som grundlag for revisionskonklusionen.

3) Revisorernes bemærkninger

Revisorerne redegør i deres skrivelse af 14. september 2010 for, at de og B er enige med Fondbrådet i, at ubebyggede grunde, der før har været indregnet som investeringsejendomme og målt til dagsværdi, fortsat skal indregnes som investeringsejendomme og måles til dagsværdi. De anfører endvidere, at dette også er måden, hvorpå dette er behandlet på i årsrapporten for 2008.

Endvidere henviser revisorerne til Bs brev til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen af 3. februar 2010, hvor af det fremgår, at ”Dagsværdi af eksisterende ejendom indregnes til dagsværdi på tidspunktet for begyndelsen af projektet. Fald i dagsværdi indregnes, stigning i dagsværdi indregnes som udgangspunkt ikke pga. usikkerhed i måling af elementet isoleret set.”. I redegørelsen har revisorerne konkluderet, at de er enige i denne

behandling, og at de har betragtet dette som en praktisk anvendelse af virksomhedens regnskabspraksis.

Revisorerne anfører, at de har været enige med ledelsen i den regnskabsmæssige behandling.

I revisorerne redegørelse af 21. oktober 2010 anfører de, at idet de ikke har anset den regnskabsmæssige behandling af de ubebyggede grunde som værende en fravigelse af IFRS, har de ikke foretaget konsultation eller konkret diskuteret forholdet med kvalitetssikringskontrollanten. De anfører endvidere, at de har haft tilknyttet en IFRS specialist til revisorsteamet.

4) Erhvervs- og Selskabsstyrelsens vurdering

Det er styrelsens vurdering, at revisorerne burde have været opmærksomme på, at den af B anvendte regnskabspraksis var i strid med principperne i IFRS, jf. IAS 40, afsnit 33.

Fondbrådet har i deres afgørelse på side 15 anført, at når det er muligt at opgøre dagsværdien i forbindelse med nedskrivningen i 2008, burde det også være muligt at finde en dagsværdi på de ubebyggede grunde med igangsatte projekter generelt, herunder også i tilfælde af eventuel opskrivning.

Set i lyset af Fondbrådets afgørelse er det styrelsens vurdering, at den anvendte regnskabspraksis er en fravigelse af principperne omkring dagsværdireguleringen af investeringsejendomme i IFRS, og at revisorerne derfor burde have søgt konsultation omkring forholdet, jf. RS 220, afsnit 30.

Idet revisorerne har undladt at søge konsultation om ovenstående forhold er det styrelsens vurdering, at revisorerne ikke har revideret forholdet i overensstemmelse med god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, sammenholdt med RS 220, afsnit 30 og RS 500, afsnit 2.

Præsentation af grunde og projektkostninger i én linje

Faktiske forhold

De i forhold "Måling af ubebyggede grunde" nævnte grunde er sammen med projektkostninger klassificeret som "Investeringsejendomme under udvikling", dvs. vist i én linje under langfristede aktiver.

I posten "Investeringsejendomme under udvikling" måles således en del af posten til dagsværdi, mens en anden del måles til kostpris.

Det er Fondbrådets vurdering, at grunde og projektkostninger ikke kunne præsenteres i samme linje i balancen, jf. IAS 1, afsnit 68.

Fondbrådet afgørelse bevirkede, at kr. 107,5 mio. skulle flyttes fra "Investeringsejendomme under udvikling" til "Udviklingsprojekter på investeringsejendomme" i årsrapporten for B for 2008. Afgørelsen havde ikke påvirkning på resultat eller egenkapital.

Retligt grundlag

Revisionsstandarderne anses for at udfylde god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, og derfor skal de godkendte revisorer efterleve principperne i revisionsstandarderne i forbindelse med revision af årsrapporter.

Det fremgår af RS 200, afsnit 2, at målet med revision af regnskaber er at sætte revisor i stand til at afgive en konklusion om, hvorvidt regnskabet i al væsentlighed er udarbejdet i overensstemmelse med en relevant begrebsramme.

Det fremgår af RS 220, afsnit 30, at den opgaveansvarlige partner er ansvarlig for, at opgaveteamet foretager passende konsultation vedrørende vanskelige eller omtvistelige forhold.

Det fremgår af RS 500, afsnit 2, at revisor skal opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for at blive i stand til at drage konklusioner, som er tilstrækkelige som grundlag for revisionskonklusionen.

Revisorernes bemærkninger

Revisorerne har i deres redegørelse af 14. september 2010 anført, at de ikke mener, at det klart fremgår af IFRS, om udviklingsprojekter på eksisterende investeringsejendomme skal præsenteres sammen med andre materielle anlægsaktiver, der måles til kostpris, eller sammen med eksisterende investeringsejendomme, idet de betragtes som en del af et samlet aktiv, hvor et delelement blot måles til kostpris.

Revisorerne har redegjort for, at Bs direktør har præsenteret præsentationsmåden for revisorerne, og at revisorerne har accepteret denne præsentationsmåde, blandt andet under hensyntagen til kravet i IAS 1 (2003), afsnit 68, der angiver en række hovedposter, som balancen i det mindste skal indeholde.

Revisorerne anfører, at de har været enige med ledelsen i den regnskabsmæssige behandling.

I revisorernes redegørelse af 21. oktober 2010 anfører de, at idet de ikke har anset den af B valgte præsentationsmåde som værende en fravigelse af IFRS, har de ikke foretaget konsultation eller konkret diskuteret forholdet med kvalitetssikringskontrollanten. De anfører endvidere, at de har haft tilknyttet en IFRS specialist til revisionsteamet.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsens vurdering

Det er styrelsens vurdering, at revisorerne burde have været opmærksomme på, at den af B anvendte regnskabspraksis var i strid med principperne i IFRS.

IAS 1 (2003), afsnit 72, angiver, at beslutningen om, hvorvidt supplerende poster skal præsenteres separat, beror på en vurdering af blandt andet aktivernes art.

IAS 1 (2003), afsnit 73 angiver, at anvendelse af forskellige målingsgrundlag for forskellige kategorier af aktiver indikerer, at de er forskellige af art og funktion og derfor skal præsenteres som separate regnskabsposter.

Henset til de ovenstående bestemmelser i IAS 1 samt Fondsrådets afgørelse af 22. februar 2010 er det styrelsens vurdering, at præsentation i én linje efter styrelsens vurdering er en fravigelse af principperne i IFRS. Efter styrelsens vurdering burde revisorerne derfor have søgt konsultation omkring forholdet, jf. RS 220, afsnit 30.

Idet revisorerne har undladt at søge konsultation om ovenstående forhold er det styrelsens vurdering, at revisorerne ikke har revideret forholdet i overensstemmelse med god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, sammenholdt med RS 220, afsnit 30 og RS 500, afsnit 2.

Overførsel af lejligheder fra projektbeholdninger til investerings-ejendomme

Faktiske forhold

B har opført 146 lejligheder beliggende på C [bydel] i D [by]. Heraf er 61 lejligheder solgt, og de resterende 85 lejligheder er overført fra projektbeholdning til investeringsejendomme.

Der blev indgået en aftale med en ekstern mægler om udlejning af de 85 lejligheder. Pr. 31. december 2008 var der underskrevet lejekontrakter på 26 lejligheder, og det var forventningen at de resterende lejligheder blev udlejet i løbet af 2009.

I henhold til formidlingsaftalen med den eksterne mægler kunne denne også sælge de enkelte lejligheder og lejlighederne blev annonceret til salg eller til leje på mæglerens hjemmeside.

Det var Fondsrådets vurdering, at den enkelte lejlighed skulle betragtes som en selvstændig ejendom, idet den enkelte lejlighed markedsføres selvstændigt og juridisk betragtes som selvstændig ejendom.

Fondsrådet skriver endvidere, at det klart fremgår af bestemmelsen i IAS 40, afsnit 57 (d), at der skal være indgået en lejeaftale for, at ejendommene kan overføres fra projektbeholdning til investeringsejendomme.

I henhold til Fondsrådets afgørelse skal de ikke udlejede lejligheder fortsat indregnes og måles efter IAS 2, varelager.

Fondsrådet afgørelse bevirkede at kr. 195,6 mio. skulle flyttes fra ”Investerings-ejendomme” til ”Projektbeholdninger” i årsrapporten for B for 2008. Afgørelsen havde ikke påvirkning på resultat eller egenkapital.

Retligt grundlag

Revisionsstandarderne anses for at udfylde god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, og derfor skal de godkendte revisorer efterleve principperne i revisionsstandarderne i forbindelse med revision af årsrapporter.

Det fremgår af RS 200, afsnit 2, at målet med revision af regnskaber er at sætte revisor i stand til at afgive en konklusion om, hvorvidt regnskabet i al væsentlighed er udarbejdet i overensstemmelse med en relevant begrebsramme.

Det fremgår af RS 220, afsnit 30, at den opgaveansvarlige partner er ansvarlig for, at opgaveteamet foretager passende konsultation vedrørende vanskelige eller omtvistelige forhold.

Det fremgår af RS 500, afsnit 2, at revisor skal opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for at blive i stand til at drage konklusioner, som er tilstrækkelige som grundlag for revisionskonklusionen.

Revisorernes bemærkninger

Revisorerne har i deres redegørelse af 14. september 2010 anført, at det centrale i bestemmelsen er, at der er sket en ændring i anvendelsen af ejendommen, og at denne ændring skal være materialiseret ved en konkret handling eller begivenhed og ikke kun en ledelsesmæssig beslutning.

Revisorerne anfører, at de ikke mener, at IAS 40, afsnit 57, omkring hvornår der kan ske overførsel mellem investeringsejendomme og andre poster i balancen er udtømmende. De henviser i den forbindelse til deres publikation F[Es udgivelse], hvor denne angiver, at en ændring i anvendelse af en ejendom ”may be evidenced by...”.

Revisorerne anfører, at de har været enige med ledelsen i den regnskabsmæssige behandling.

I revisorernes redegørelse af 21. oktober 2010 anfører de, at idet de ikke har anset den af B valgte regnskabsmæssige behandling af lejlighederne som værende en fravigelse af IFRS, har de ikke foretaget konsultation eller konkret diskuteret forholdet med kvalitetssikringskontrollanten. De anfører endvidere, at de har haft tilknyttet en IFRS specialist til revisionssteamet.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsens vurdering

Det er styrelsens vurdering, at revisorerne burde have været opmærksomme på, at den af B anvendte regnskabspraksis var i strid med principperne i IFRS, jf. IAS 40, afsnit 57.

IAS 40, afsnit 57, angiver, at ”Der skal udelukkende foretages en overførsel til eller fra investeringsejendomme ved ændring i ejendommens anvendelse”

IAS 40, afsnit 57d, angiver, at ”når en operationel leasingkontrakt indgås med anden part, overføres ejendommen fra handelsejendom til investerings ejendom”.

I henhold til revisorerne's redegørelse af 14. september 2010 er de enige i, at der skal være sket en ændring i anvendelsen af ejendommen, og at denne ændring skal være materialiseret ved en konkret handling eller begivenhed og ikke kun som en ledelsesmæssig beslutning.

I det konkrete tilfælde er lejlighederne stadig til salg og bliver også annonceret til salg af mægleren. Aftalen med mægleren gør, at mægleren kan sælge eller udleje lejlighederne. Bestemmelsen i IAS 40, afsnit 57, angiver, at det udelukkende er ved en ændring i anvendelse, at en ejendom kan skifte karakter fra varelager til investeringsejendom.

Henset til den ovenstående bestemmelse i IAS 40 samt Fondsrådets afgørelse af 22. februar 2010 er omklassifikationen af lejlighederne fra varelager til investeringsejendomme i det konkrete tilfælde efter styrelsens vurdering en fravigelse af principperne i IFRS. Efter styrelsens vurdering burde revisorerne derfor have søgt konsultation omkring forholdet, jf. RS 220, afsnit 30.

Idet revisorerne har undladt at søge konsultation om ovenstående forhold er det styrelsens vurdering, at revisorerne ikke har revideret forholdet i henhold til god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, sammenholdt med RS 220, afsnit 30 og RS 500, afsnit 2.
...”

I klageskrivelsen af 18. april har advokat A anført:

” ...

På vegne de statsautoriserede revisorer K1 og K2 (herefter ”Revisorerne”) skal jeg herved påklage Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 22. marts 2011 vedrørende revisionen af årsrapporten for 2008 for B A/S (herefter ”Afgørelsen”).

...

I Afgørelsen gives Revisorerne en påtale for overtrædelse af revisorlovgivningen. Der nedlægges påstand om ophævelse af påtalen.

Kravet om ophævelse af påtalen er baseret på følgende hovedanbringender:

1. Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse er baseret på en forudsætning om, at årsrapporten for B for 2008 på tre konkrete områder ikke opfylder kravene til regnskabsaflæggelse i de internationale og EU-godkendte regnskabsstandarder (IFRS):
 - (i) Måling af ubebyggede grunde,
 - (ii) Præsentation af grunde og projektomkostninger i en linje, og
 - (iii) Overførsel af lejligheder fra projektbeholdninger til investeringsejendomme.

Denne forudsætning er imidlertid ikke korrekt, hvilket fremgår af den korrespondance mellem E [revisionsaktieselskab] og Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der gik forud for Erhvervs- og Selskabsstyrelsens beslutning i sagen. Korrespondancen vedlægges ...

Blandt andet for at lette Erhvervsankenævnets behandling af dette punkt, vil der fra klagerne blive fremsendt en nærmere redegørelse herom (herefter "Opfølgende redegørelse").

Der anmodes om, at forelæggelse for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i overensstemmelse med Bekendtgørelse om Erhvervsministeriets Erhvervsankenævn § 11, stk. 1, afventer fremsendelse af denne redegørelse.

2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse baserer sig endvidere på en forudsætning om, at årsrapporten for B A/S for 2008 har været fejlbehæftet i et sådant omfang, at der kunne kræves berigtigelse heraf i selskabets årsrapport for 2009 og udsendelse af selskabsmeddelelse herom. En nødvendig forudsætning herfor er imidlertid, at de påståede fejl er væsentlige og relevante ("af betydning for regnskabsbrugernes beslutningstagen"). Dette kriterium er ikke opfyldt for de påståede afvigelser fra IFRS standarderne. Selv om Erhvervsankenævnet måtte konkludere, at regnskabsstandarder er fraveget, er betingelserne for at anse årsrapporten for fejlbehæftet således ikke opfyldt.

Den Opfølgende redegørelse vil indeholde en nærmere redegørelse for dette synspunkt.

3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse baserer sig endelig på en forudsætning om, at Revisorerne burde have foretaget konsultation vedrørende de tre under punkt 1 nævnte regnskabsposter. Denne forudsætning er imidlertid heller ikke opfyldt. For det første er betingelserne for, at skulle foretage konsultation i henhold til RS 220 og Es [revisionsaktieselskab] interne politikker, ikke opfyldt. For det andet var der tilknyttet en IFRS ekspert fra Es IFRS G[ekspertafdeling] til revisionsteamet, hvorfor en konsultation i den konkrete situation ikke giver mening. Den konkrete IFRS ekspert, der var tilknyttet revisionsteamet, er den relevante ekspert indenfor de pågældende regnskabsområder, hvorfor teamet i realiteten skulle konsultere et medlem af revisionsteamet eller - mere direkte sagt - IFRS eksperten skulle konsultere med sig selv.

Det vil også blive redegjort nærmere herfor i den Opfølgende redegørelse.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsens ovenfor under punkt 1 og 2 anførte forudsætninger er baseret på Fondsrådets afgørelse af 22. februar 2010 ... Det gøres således gældende, at Fondsrådets afgørelse ikke er korrekt. B A/S har valgt ikke at indbringe Fondsrådets afgørelse for Erhvervsankenævnet. Dette skal imidlertid ses i sammenhæng med, (i) at selskabet alene blev pålagt at foretage rettelser i den på dette tidspunkt endnu ikke aflagte årsrapport for 2009 samt udsende selskabsmeddelelse, og (ii) at de påståede fejl ikke gav anledning til rettelser i selskabets resultat,

egenkapital eller resultat per aktie. B A/S' selskabsmeddelelse af 22. februar 2010 vedlægges ...

Selskabets manglende indbringelse af afgørelsen for Erhvervsankenævnet bør imidlertid ikke hindre Revisorernes krav på retlig beskyttelse.

For en korrekt stillingtagen til punkt 1 og 2 anser vi det derfor for nødvendigt, at Erhvervsankenævnet tager stilling til, om Fondsrådets afgørelse er korrekt, idet det gøres gældende, at påtalen til revisorerne bør ophæves allerede fordi forudsætningen om, at B A/S' årsrapport for 2008 er fejlbehæftet, ikke er korrekt.

...”

I skrivelse af 16. maj 2011 har advokat A uddybet klagen, og i den forbindelse anført:

” ...

Denne sag drejer sig om, hvorvidt de opgaveansvarlige partnere i tilstrækkelig grad har sikret sig, at der er foretaget passende konsultation vedrørende tre konkrete forhold i forbindelse med revisionen af regnskabet for B A/S (herefter ”Selskabet”) for 2008.

Sagen er principiel ikke blot for de opgaveansvarlige partnere, men helt generelt. Hvis Erhvervs- og Selskabsstyrelsen gives medhold i påstanden om, at der burde være foretaget konsultation i denne sag, vil dette således have generel og indgribende betydning for statsautoriserede revisorers tilrettelæggelse af revisionsarbejdet.

Det gøres på vegne af klagerne gældende, at der ikke er grundlag for at kræve konsultation, ud over den faktisk foretagne. Det gøres til støtte herfor gældende, at:

1. Det aflagte regnskab var ikke i strid med de dagældende regnskabsstandarder.
2. De tre relevante forhold vedrørende regnskabsaflæggelsen var hverken vanskelige eller omtvistelige.
3. Kravet til konsultation skal vurderes i lyset af, at en af revisionsvirksomhedens IFRS-eksperter med særlig fokus på ejendomsbranchen var knyttet direkte til revisionsteamet.

På basis af det ovenfor anførte gøres det principalt gældende, at der ikke foreligger noget grundlag for at give klagerne en påtale.

Subsidiært gøres det gældende, at der ikke i øvrigt er tilstrækkeligt grundlag for efter revisorloven at give en påtale, hvorved henvises til de generelle forvaltningsretlige principper, herunder særligt proportionalitetsprincippet.

1 Det aflagte regnskab var ikke i strid med de dagældende regnskabsstandarder

Fondbrådet har i afgørelse af 22. februar 2010 vurderet, at Selskabets regnskab for 2008 afveg fra de dagældende IFRS-standarder på følgende tre områder: (i) dagsværdiregulering af ubebyggede grunde, (ii) præsentation af grunde og udviklingsomkostninger i én linje og (iii) overførsel af lejligheder fra projektbeholdninger til investeringsejendomme.

Fondbrådets afgørelse var rettet mod Selskabet. Afgørelsen pålagde alene Selskabet krav om en bestemt præsentation i regnskabet for 2009 (der på daværende tidspunkt endnu ikke var aflagt), og Selskabet har valgt ikke at indbringe afgørelsen for Erhvervsankenævnet.

Klagerne er ikke enige i afgørelsen, men har ikke haft hjemmel til at indbringe afgørelsen for Erhvervsankenævnet. Endvidere har Fondbrådet ikke benyttet lovens mulighed for at bede om bemærkninger fra revisorerne i forbindelse med Fondbrådets behandling af sagen over for Selskabet. Klagerens synspunkter vedrørende regnskabsaflæggelsen er derfor først kommet til udtryk i forbindelse med Erhvervs- og Selskabsstyrelsens kontrol af revisionen, hvilket er sket, efter at Fondbrådets afgørelse forelå. Klagerens synspunkter vedrørende de regnskabsmæssige forhold skal derfor findes i den til nærværende klage vedlagte korrespondance mellem klagerne og Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, hvortil henvises.

Til de tre relevante forhold vedrørende regnskabsaflæggelsen bemærkes endvidere følgende:

(a) Dagsværdiregulering af ubebyggede grunde

Fondbrådet har i afgørelsen af 22. februar 2010 pålagt Selskabet i årsrapporten for 2009 at måle såvel ubebyggede grunde som igangværende projekter på de ubebyggede grunde til dagsværdi i overensstemmelse med de ændrede bestemmelser i IAS 40 gældende fra den 1. januar 2009. Både Selskabet og klagerne er enige i, at målingerne skal ske til dagsværdi fra den 1. januar 2009, men dette har heller ikke været genstand for behandling i regnskabskontROLSAGEN. I årsrapporten for 2008 blev de ubebyggede grunde i projektperioden målt til dagsværdi i henhold til IAS 40, og igangværende projekter på de ubebyggede grunde blev målt til kostpris i henhold til IAS 16. Fondbrådet var enig i denne indregning og måling.

Selskabet har valgt at opgøre dagsværdi af de ubebyggede grunde i udviklingsperioden til dagsværdi ved udviklingsperiodens begyndelse, idet der dog en gang årligt testes for værdiforringelse. Dette er ikke en fravigelse af kravet om opgørelse til dagsværdi, men en relevant måde at opgøre dagsværdi på under de givne omstændigheder.

Der henvises i den forbindelse til forklaringen i ... (skrivelse af 14. september 2010 fra E[revisionsaktieselskab]), ... under punktet "Ad 1 Måling af ubebyggede grunde". En opgørelse til dagsværdi baseret på tilbagediskontering af ejendommens forventede fremtidige indtjening ville på baggrund af den daværende fortolkning af bestemmelserne i IAS 40 være

forbundet med alt for stor usikkerhed, ligesom der var risiko for at indregne værdistigninger, der ikke i IFRS er hjemmel til at indregne.

Endvidere bemærkes, at investeringsejendomme under opførelse efter de dagældende regler skulle måles til kostpris i henhold til IAS 16. I praksis ville det være vanskeligt at afgøre, om en værditilvækst skyldtes udviklingsprojektet eller en værdiændring for ejendommen, hvilket er en yderligere begrundelse for, at Selskabet har valgt at opgøre dagsværdien på denne konkrete måde.

I relation til investorernes beslutningstagen bemærkes, at den valgte måde at fastsætte dagsværdien på er kommunikeret præcist til regnskabslæserne i regnskabsprincipperne.

Det har for regnskabsåret 2008 ikke haft nogen betydning for resultatet eller egenkapitalen, om opgørelse af dagsværdi er sket på den ene eller den anden måde.

(b) Præsentation af grunde og projektkostninger i linje

Fondbrådet foretog i 2007 kontrol af Selskabets regnskaber for 2005 og 2006. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen opfordrede i den forbindelse Selskabet til at foretage en opdeling af den regnskabsmæssige præsentation i overensstemmelse med virksomhedens forretningssegmenter. ”Investeringsejendomme under udvikling” er et forretningssegment og præsenteres derfor samlet i én linje.

I Fondbrådets afgørelse af 22. februar 2010 kræves udviklingsomkostningerne udskilt og præsenteret som materielle anlægsaktiver. Dette begrundes udelukkende med det formelle forhold, at udviklingsomkostningerne opgøres til kostpris, jf. IAS 16.

Udviklingsomkostningerne er uundgåeligt bundet til de ejendomme, hvortil de knytter sig. Opgørelse på en helt særskilt linje vil ikke give nogen selvstændig viden af værdi for regnskabslæseren og er heller ikke et specifikt krav i henhold til reglerne i IAS 1. I IAS 1 anføres det, at forskellige målemetoder indikerer, at aktiverne er forskellige af art eller funktion og derfor skal præsenteres som separate regnskabsposter. Der er imidlertid ikke tale om separate aktiver, men et samlet aktiv, hvor dele af aktivet måles efter forskellige målemetoder, og hvor art og funktion af aktivets enkelte bestanddele er den samme.

(c) Overførsel af lejligheder fra projektbeholdninger til investeringsejendomme

Selskabet har i regnskabsåret 2008 overført 85 lejligheder fra projektbeholdning (lejligheder, der søges solgt) til investeringsejendomme.

Efter Fondbrådets opfattelse skulle disse ejendomme fortsat have været optaget under projektbeholdningen, indtil der er indgået en lejekontrakt for den enkelte lejlighed.

Omklassifikation kræver en ændring i anvendelsen af ejendommen materialiseret ved en konkret begivenhed og ikke kun ved en ledelsesbeslutning. I henhold til IAS 40 udgør udleje et klart bevis for en sådan ændring.

I den foreliggende sag var salg umuliggjort på grund af den finansielle krise. Selskabet påbegyndte derfor bestræbelser på at udleje lejlighederne blandt andet ved indgåelse af en formidlingsaftale med en ekstern mægler om udlejning, og ved årets udgang var 26 lejligheder udlejet. Overgangen til udlejning var således ikke alene en ledelsesbeslutning, men var materialiseret i udleje af knap en tredjedel af lejlighederne og indgåelse af den nævnte formidlingsaftale. Klassifikationen som investeringsejendom var derfor korrekt også for de lejligheder, der endnu ikke var udlejet.

(d) Væsentlighed

Som anført ovenfor er det klagernes opfattelse, at der ikke i Selskabets regnskab for 2008 er sket konkret fravigelse af de internationale regnskabsregler ("IFRS").

Det er en yderligere betingelse for, at et regnskab kan anses for at indeholde "fejl", at de konkrete afvigelser kan betegnes som væsentlige.

Fondbrådet anfører i afgørelsen af 22. oktober 2010, at Selskabet ikke har gjort gældende, at de påståede fravigelser er uvæsentlige. Dette hænger muligvis sammen med, at Selskabet ikke mener, at der er sket fravigelse, og det derfor ikke giver mening at påstå, at fravigelserne ikke er væsentlige. Selskabet har dog over for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i sin skrivelse af 3. februar 2010 påpeget, at påbuddet om dagsværdiregulering af de eksisterende investeringsejendomme, hvorpå der er påbegyndt et udviklingsprojekt, ikke medfører ændringer i de aflagte årsrapporter for 2007 og 2008. Endvidere har Selskabet i samme skrivelse anført, at det er Selskabets opfattelse, at omklassificeringen af lejligheder fra projektbeholdninger til investeringsejendomme ikke kan antages at få betydning for kursdannelsen af Selskabets aktier. For så vidt angår det tredje forhold om adskilt præsentation af ubebyggede grunde og udviklingsprojekter på disse grunde blev dette nævnt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen på et møde med Selskabet umiddelbart før den endelige fondbrådsafgørelse. Dette forhold var ikke omtalt i udkastet til afgørelsen. Selskabet har derfor ikke haft mulighed for at tilkendegive sin holdning til væsentligheden af dette forhold.

Såfremt Erhvervsankenævnet måtte vurdere, at der er sket konkret fravigelse af reglerne i de internationale regnskabsstandarder, gøres det under denne sag gældende, at sådanne afvigelser under alle omstændigheder ikke er væsentlige.

IFRS bygger i langt højere grad end årsregnskabsloven på udtømmende regulering. IFRS-standarderne er omfattende og med detaljeret regulering. IFRS-standarderne indeholder en beskrivelse af regnskabspraksis, som IASB har vurderet vil føre til regnskaber, der indeholder relevant og

pålidelig information om de transaktioner og andre begivenheder og forhold, de finder anvendelse på.

Som udgangspunkt anses et regnskab for korrekt, når det opfylder alle krav i standarderne. Ukritisk opfyldelse af al regnskabspraksis og alle oplysningskrav i IFRS-standarderne vil imidlertid dels påføre ustederne unødvendige omkostninger, dels føre til en overinformation, der vil gøre regnskaber vanskeligere at læse.

IFRS tillader derfor, at IFRS-standarderne fraviges, når virkningen af anvendelsen er uvæsentlig.

Om regnskabspraksis eller oplysningskrav i specifikke standarder i en specifik situation er væsentlig, bestemmes af definitionen af væsentlighed i IFRS Framework, punkt 30, der er sålydende:

”Information er væsentlig, hvis udeladelse heraf eller fejl heri kan have indflydelse på regnskabsbrugeres økonomiske beslutningstagen truffet på grundlag af årsregnskabet. Væsentligheden afhænger af størrelsen af posten eller fejlen, vurderet ud fra de specifikke forhold ved udeladelsen eller ved den fejlagtige oplysning. Derfor fungerer væsentlighedskriteriet som et niveau eller en grænse, snarere end som en primær kvalitativ egenskab, som oplysningen skal opfylde for at kunne være nyttig”.

og IAS 1, punkt 7; der er sålydende:

”Udeladelser eller fejlagtige oplysninger vedrørende poster anses for væsentlige, hvis disse hver for sig eller tilsammen kan have indflydelse på regnskabsbrugeres økonomiske beslutninger truffet på grundlag af årsregnskabet. Væsentlighed afhænger af udeladelsens eller den fejlagtige oplysnings størrelse og art vurderet ud fra de forhold, der gør sig gældende. Postens art eller størrelse eller en kombination af begge kan være den afgørende faktor”.

For ingen af de påberåbte fravigelser af reglerne er kravet om væsentlighed opfyldt.

Det er for alle tre forhold rent formelle bestemmelser, der danner grundlag for Fondsrådets vurdering af, at præsentationen i regnskabet skulle have været anderledes, og en ændring af præsentationen, som krævet af Fondsrådet, vil i ingen af de tre tilfælde give investorerne information, der *”hver for sig eller tilsammen kan have indflydelse på regnskabsbrugeres økonomiske beslutninger truffet på grundlag af årsregnskabet”.*

2 De tre relevante forhold vedrørende regnskabsaflæggelsen var hverken vanskelige eller omtvistelige

Af Revisionsstandard 220, punkt 30, fremgår, at den ansvarlige partner skal være ansvarlig for, at opgaveteamet foretager passende konsultation vedrørende vanskelige og omtvistelige forhold.

Es [revisionsaktieselskabets] interne regler vedrørende konsultation vedlægges ...

De tre omhandlede forhold vedrørende regnskabsaflæggelse var ikke vanskelige. Stillingtagen til de tre forhold kræver ikke specialviden, men ligger inden for rammerne af, hvad en revisor, der har ansvaret for revision af et børsnoteret selskab, skal kunne vurdere. Dette gælder så meget desto mere i den konkrete sag, hvor teamet via tilknytningen af en IFRS-ekspert med speciel kompetence på ejendomsområdet i særlig grad havde den kompetence, der var nødvendig for at vurdere forholdene.

Ved aflæggelse af regnskaber for børsnoterede selskaber skal selskabet selv have IFRS-kompetencer til at kunne aflægge regnskabet. Af hensyn til revisors uafhængighed må revisor ikke deltage i selve regnskabsudarbejdelsen, men skal revidere det af virksomheden aflagte regnskab.

Revisionsmæssig stillingtagen til de tre forhold har ikke været vanskelig. Som anført ovenfor er klagerne af den opfattelse, at der ikke er sket konkret afvigelse af regnskabsstandarderne, og endvidere at de tre påberåbte fravigelser er uvæsentlige. Selv om klagerne havde været enige med Fondsrådet i, at der var sket fravigelse af de konkrete regnskabsregler, ville dette derfor ikke have givet anledning til ændring i revisionspåtegningen.

De tre forhold var heller ikke omtvistelige, da regnskabet blev aflagt. Regnskabsposterne er først blevet omtvistelige med Fondsrådets afgørelse.

Med Bilag ... til klagen (skrivelse af 10. januar 2011 fra E[revisionsaktieselskab]) er vedlagt eksempler på håndtering af regnskabsmæssige problemstillinger vedrørende Selskabet med inddragelse af IFRS-specialisten på teamet. Det forhold, at der er inddraget en IFRS-ekspert, er ikke begrundet i, at de regnskabsmæssige problemer er vanskelige eller omtvistelige i den forstand, som angives i punkt 30 i Revisionsstandard 220. E inddrager i vidt omfang IFRS-eksperter i revisionsteams på E børsnoterede revisionskunder med henblik på at sikre den højst mulige kvalitet i relation til revisionen af virksomhedernes overholdelse af IFRS-reglerne.

Som anført i indledningen til dette supplerende indlæg er denne sag af principiel interesse, ikke blot for klagerne, men for alle statsautoriserede revisorer som sådan. Revisionsstandarden kræver, at der skal foretages passende konsultation. Endvidere er det et krav, at problemstillingen er vanskelig eller omtvistelig. Dette er nødvendigvis en afvejning, den enkelte revisor og ansvarlige partner må foretage i forbindelse med den konkrete revision.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen synes at antage, at i situationer, hvor Fondsrådet finder, at regnskabsregler er fraveget, fører det automatisk til et krav om, at foretaget konsultation kan kræves dokumenteret. Det er ikke acceptabelt. Den ansvarlige partner og det til opgaven sammensatte

team skal være tilstrækkelig kvalificeret til at tage stilling til alle almindelige forhold, og formel konsultation skal kun gennemføres, når den ansvarlige partner vurderer forholdet som vanskelig eller omtvistelig.

Der er derfor ikke sket nogen fravigelse af revisionsstandarden eller Es politikker og derfor heller ikke af god revisionskik.

3 Kravet til konsultation skal vurderes i lyset af, at revisionsvirksomhedens IFRS-ekspert inden for de relevante områder var knyttet direkte til revisionsteamet

De ovenfor anførte bemærkninger vedrørende regnskabet og kravene til konsultation er af mere generel karakter.

Der er forskellige måder at sikre en høj kvalitet af den gennemførte revision, herunder kvalitetskontrol, konsultation og valg af medlemmer af revisionsteamet. Valget af metode er ikke afgørende. Blot de valgte metoder tilsammen giver grundlag for den fornødne kvalitet. I denne konkrete sag har en af revisionsfirmaets IFRS-specialister med særlig fokus på ejendomsbranchen været knyttet direkte til teamet.

Behovet for konsultation i den konkrete sag skal ses i lyset heraf. Teamets kompetencer er således afgørende for, hvornår der skal foretages konsultation. Om et forhold er at anse som ”vanskeligt”, afhænger med andre ord af teamets sammensætning. En formel konsultation ville ikke have ført til en anbefaling til Selskabet om ændring af det aflagte regnskab for 2008 eller til en anden revisionspåtegning på regnskabet for 2008 end den konkret afgivne.

Endvidere betyder den direkte tilknytning af eksperten, at den øvrige del af teamet har haft let adgang til at drøfte forskellige problemstillinger med IFRS-specialisten, og teamet har ikke vurderet, at der var behov for formelle konsultationer ud over de konkret gennemførte.

God revisionskik

Påtalen til klagerne er givet under henvisning til, at klagerne har overtrådt revisorlovens § 16, stk. 1, om god revisorskik.

Det er en forudsætning, at der kan statueres culpa i relation til revisors adfærd, for at denne kan anses som værende i strid med god revisorskik. Se således Højesterets afgørelse i U 1978.653 H.

Manglende iagttagelse af en enkelt bestemmelse i de meget omfattende revisionsstandarder er ikke culpøst og er derfor heller ikke en overtrædelse af god revisorskik. Der skal ganske enkelt mere til.

Påtaler, der anvendes på forskellige områder i det offentligretlige system, må aldrig få tilfældighedens præg og bør til enhver tid være velbegrundet. Meddelelse af påtale er en alvorlig sag for den, der modtager påtalen.

I den foreliggende sag er betingelserne for at give en påtale ikke opfyldt. Dels foreligger der ikke handlinger, der kan kvalificeres som værende i strid med god revisionskik, dels er en påtale ikke en proportional reaktion.

Som anført ovenfor er klagerne uenige i Fondsrådets afgørelse. Endvidere var eneste konsekvens for Selskabet af Fondsrådets afgørelse, at der skulle ske korrektion i det næstfølgende regnskab og udsendelse af Fondsbørsmeddelelse om dette krav.

Konklusion

Der foreligger ikke i denne sag noget grundlag for at give klagerne en påtale.

- Erhvervs- og Selskabsstyrelsens påtale er baseret på en forudsætning om, at Selskabets regnskab ikke er aflagt inden for rammerne af de internationale standarder. Denne forudsætning er ikke opfyldt, dels fordi der ikke foreligger en konkret fravigelse af regnskabsprincipperne, dels fordi det generelle krav om væsentlighed, som betingelse for at kunne tilsidesætte et regnskab, ikke er opfyldt.
- Erhvervs- og Selskabsstyrelsens påtale er baseret på en forudsætning om, at klagerne ikke har foretaget passende konsultation vedrørende vanskelige og omtvistelige forhold. Denne forudsætning er heller ikke opfyldt, dels fordi de relevante forhold ikke var hverken vanskelige eller omtvistelige, dels fordi behovet for konsultation skal vurderes i lyset af, at en af firmaets IFRS-specialister med særlig fokus på ejendomsbranchen var knyttet direkte til teamet.
- Erhvervs- og Selskabsstyrelsens påtale er baseret på en forudsætning om, at der foreligger brud på god revisionskik. Selv i det tilfælde, at de to første forudsætninger havde været opfyldt, er denne tredje betingelse ikke opfyldt. Kravet til culpa/væsentlighed er således på ingen måde opfyldt i denne sag.
...”

I anledning af klagen har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i en redegørelse af 15. juni 2011 udtalt:

”
...

Sagens retlige omstændigheder

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget til lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder af 27. marts 2008, at formålet var at styrke kvaliteten af den lovpligtige revision.

Det er i bemærkningerne blandt andet anført, at ”*De bagvedliggende hensyn med lovforslaget er derfor at sikre, at den kompetence, der kendetegner den danske revisorstand, udbygges bedst muligt, så kvaliteten*

af revisors arbejde styrkes og til fulde lever op til de krav, der fremover bliver stillet på såvel EU- som globalt niveau.”

Med vedtagelsen af den nye revisorlov [Lov nr. 468 af 17. juni 2008] blev der fastsat skærpede krav til revisionen af virksomheder af offentlig interesse herunder børsnoterede virksomheder, og Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fik hjemmel til, at iværksætte og gennemføre en undersøgelse, hvis der er risiko for, at en revisor eller revisionsvirksomhed har overtrådt eller vil overtræde bestemmelser i eller efter revisorloven, jf. revisorlovens § 37.

Efter revisorlovens § 38, kan styrelsen kræve alle oplysninger af revisor og revisionsvirksomheden, der skønnes at være nødvendige for styrelsens afgørelse af, om der er sket eller vil ske en overtrædelse af bestemmelserne i revisorloven.

Det fremgår af revisorlovens § 40, at styrelsen efter afslutningen af en undersøgelse tager stilling til, om resultatet af undersøgelsen giver anledning til

1. at give en påtale
2. at påbyde, at overtrædelser skal bringes til ophør, eller
3. at indbringe revisor, revisionsvirksomheden eller begge for Revisornævnet.

...

Styrelsens bemærkninger

Styrelsen vil i det følgende afsnit adressere klagers ovenstående bemærkninger.

Ad. 1 Det aflagte regnskab var ikke i strid med de dagældende regnskabsstandarder.

Fondbrådet har den 22. februar 2010 truffet afgørelse om, at årsrapporten for B A/S for 2008 ... indeholdt fejl på tre områder. Afgørelse er ikke anket til Erhvervsankenævnet af virksomheden. Styrelsen skal i den forbindelse henvise til Fondbrådets afgørelse af regnskabssagen.

Styrelsen skal dog samtidig gøre opmærksom på, at selvom et regnskab er aflagt i overensstemmelse med de gældende standarder og øvrige krav til regnskabsaflæggelse, så er dette ikke ensbetydende med, at revisor ikke kan have overtrådt god revisorskik ved udførelsen af revisionen.

Ad. 2 De tre relevante forhold vedrørende regnskabsaflæggelsen var hverken vanskelige eller omtvistelige.

Det fremgår af revisorlovens § 16, stk. 1, at revision skal udføres i overensstemmelse med god revisorskik. Ved god revisorskik forstås, at revisionen skal udføres i overensstemmelse med de principper, som til enhver tid er almindeligt accepterede og anvendt af kyndige og ansvarsbevidste revisorer, og ved anvendelse af anerkendte metoder og revisions-handlinger. God revisorskik gøres synlig og udvikles blandt andet gennem revisionsstandarderne (RS).

Det fremgår af RS 200, afsnit 14a, at revisor ikke må udtrykke overensstemmelse med RS, medmindre revisor til fulde har overholdt alle for revisionen relevante RS.

Det fremgår af RS 220, afsnit 30, at den opgaveansvarlige partner skal:

- (a) Være ansvarlig for, at opgaveteamet foretager passende konsultation vedrørende vanskelige eller omtvistelige forhold
- (b) sikre sig, at opgaveteamets medlemmer har foretaget passende konsultation gennem opgavens forløb både inden for teamet og mellem teamet og andre på et passende niveau inden for eller uden for firmaet
- (c) sikre sig, at arten og omfanget af sådanne konsultationer og konklusioner, der er et resultat heraf, er dokumenteret og godkendt af dem, der er konsulteret, og
- (d) sikre sig, at de konklusioner, der er resultatet af konsultationer, er blevet implementeret.

Det fremgår af RS 500, afsnit 2, at revisor skal opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for at blive i stand til at drage konklusioner, som er tilstrækkelige som grundlag for revisionskonklusionen.

Det er styrelsens vurdering, at principperne i IFRS vedrørende den regnskabsmæssige behandling af de tre forhold har været klare i de dagældende standarder også før Fondsrådet traf deres afgørelse. Styrelsen vil nedenfor gennemgå de enkelte forhold.

Vedrørende måling af ubebyggede grunde

Klageren anfører, at virksomheden (B), revisorerne og Fondsrådet er enige om, at de ubebyggede grunde skal måles til dagsværdi. Alligevel fremgår følgende afsnit af virksomhedens anvendte regnskabspraksis i årsrapporten for 2008:

”Investeringsjendomme under udvikling omfatter investeringsjendomme, hvor der er igangsat udvikling (bygninger under opførelse, tilbygninger og ombygningsprojekter) med henblik på fremtidig anvendelse som investeringsjendomme. Mens investeringsjendommene er under udvikling, måles de oprindelige investeringsjendomme til dagsværdien på tidspunktet for projektets igangsætning. Afholdte omkostninger til udvikling, der forventes at forøge investeringsjendommens fremtidige afkast eller dagsværdi, måles i udviklingsperioden til kostpris og tillægges dagsværdien på den oprindelige investeringsjendom.

Ved udvikling på investeringsjendomme tillægges endvidere låneomkostninger, der kan henføres til udviklingsprojektet. Når udviklingen af investeringsjendommen er tilendebragt, overføres ejendommen til færdige investeringsjendomme og værdireguleres til den samlede dagsværdi.

di af den færdigudviklede investeringsejendom. Værdiregulering til dagsværdi, herunder ændringer til dagsværdi, der kan henføres til den oprindelige investeringsejendom i udviklingsperioden indregnes i resultatopgørelsen i posten "Værdiskabelse ved projektudvikling til egen beholdning".

Investeringsejendomme under udvikling testes minimum årligt for værdiforringelse."

De oprindelige investeringsejendomme (de ubebyggede grunde) måles i henhold til ovenstående regnskabspraksis til den dagsværdi, der var gældende på tidspunktet hvor udviklingsprojektet blev igangsat.

Virksomhedens ledelse har til Fondsrådet forklaret, at der foretages nedskrivning af de ubebyggede grunde, hvis dagsværdien er lavere end den dagsværdi, der var gældende på tidspunktet for igangsættelse af udviklingsprojektet. Dette førte til en nedskrivning af grundenes dagsværdi i 2008.

Virksomhedens ledelse har ligeledes forklaret, at fastfrysningen af dagsværdien på de ubebyggede grunde ikke har medført, at der mangler at blive indregnet opskrivning i virksomhedens årsrapporter, idet dagsværdien var uændret i 2006 og 2007.

IFRS kræver, at dagsværdien reguleres både hvis den stiger og hvis den falder. Virksomhedens regnskabsprincip er derfor i strid med principperne i IFRS. Revisorerne burde have konstateret, at det af virksomheden anvendte princip ikke var i overensstemmelse med IFRS, og derfor have foretaget konsultation, som krævet i henhold til RS 220, afsnit 30.

På den baggrund anmodede styrelsen revisorerne om en redegørelse for deres revision, herunder om revisorerne havde foretaget konsultation. Idet revisorerne ikke kunne dokumentere, at de havde foretaget konsultationen på det konkrete forhold, gav styrelsen dem en påtale herfor, jf. styrelsens brev af 22. marts 2011 ...

Vedrørende præsentationen af grunde og projektkostninger i én linje
De ubebyggede grunde og udviklingsprojekterne indgår i samme linje i virksomhedens balancepost benævnt "Investeringsejendomme under udvikling". En del af denne post måles til dagsværdi (de ubebyggede grunde), mens resten af posten måles til kostpris (udviklingsprojekterne).

Fondsrådet har i sin afgørelse af 22. februar 2010 afgjort, at de ubebyggede grunde skulle præsenteres separat som investeringsejendomme og at udviklingsprojekterne skulle præsenteres som materielle anlægsaktiver.

IAS 1 (2003), afsnit 72, angiver, at beslutningen om, hvorvidt supplerende poster skal præsenteres separat, beror på en vurdering af blandt andet aktivernes art.

IAS 1 (2003), afsnit 73 angiver, at anvendelse af forskellige målingsgrundlag for forskellige kategorier af aktiver indikerer, at de er forskellige af art og funktion og derfor skal præsenteres som separate regnskabsposter.

Henset til de ovenstående bestemmelser i IAS 1 burde revisorerne have konstateret, at virksomhedens regnskabsmæssige behandling gik imod principperne i IFRS. De skulle derefter have foretaget konsultation i henhold til RS 220, afsnit 30.

På den baggrund anmodede styrelsen revisorerne om en redegørelse for deres revision, herunder om revisorerne havde foretaget konsultation. Idet revisorerne ikke kunne dokumentere, at de havde foretaget konsultationen på det konkrete forhold, gav styrelsen dem en påtale herfor, jf. styrelsens brev af 22. marts 2011 ...

Overførsel af lejligheder fra projektbeholdninger til investeringsejendomme

Virksomheden har opført 146 lejligheder beliggende på C [bydel] i D [by]. Heraf er 61 lejligheder solgt, og de resterende 85 lejligheder er overført fra projektbeholdning til investeringsejendomme.

Der blev indgået en aftale med en ekstern mægler om udlejning af de 85 lejligheder. Pr. 31. december 2008 var der underskrevet lejekontrakter på 26 lejligheder, og det var forventningen at de resterende lejligheder blev udlejet i løbet af 2009.

I henhold til formidlingsaftalen med den eksterne mægler kunne denne også sælge de enkelte lejligheder og lejlighederne blev annonceret til salg eller til leje på mæglerens hjemmeside.

Det fremgår af bestemmelsen i IAS 40, afsnit 57 (d), at der skal være indgået en lejeaftale for, at ejendommene kan overføres fra projektbeholdning til investeringsejendomme.

KPMG har i deres bog "Insights into IFRS 2006/7" side 239, skrevet "*In order to reclassify inventories to investment property, the change in use has to be evidenced by the commencement of an operating lease to another party.*"

PwC har i deres bog "The IFRS Manual of Accounting 2007", side 17037, skrevet "*When an operating lease is granted to a third party on a property held as inventory, the property should be transferred to investment property as soon as the operating lease commences.*"

Såvel den ovenstående bestemmelse i IAS 40 samt KPMG's og PwC's fortolkning er således i overensstemmelse med styrelsens vurdering af, at overførelse af de konkrete lejligheder fra projektbeholdning til investeringsejendomme er en fravigelse af principperne i IFRS.

Revisorerne har i deres brev af 14. september 2010 ... skrevet, at man formentlig godt kan forestille sig andre bevislige ændringer i ejendommens anvendelse, der kan retfærdiggøre en omklassifikation. Der er i den forbindelse henvist til E[revisorselskab]'s bog "F".

Forholdet må derfor siges at være omtvisteligt, hvorfor revisor bliver omfattet af pligten til at foretage konsultation, jf. RS 220, afsnit 30.

På den baggrund anmodede styrelsen revisorerne om en redegørelse for deres revision, herunder om revisorerne havde foretaget konsultation. Idet revisorerne ikke kunne dokumentere, at de havde foretaget konsultationen på det konkrete forhold, gav styrelsen dem en påtale herfor, jf. styrelsens brev af 22. marts 2011 ...

Vedrørende væsentlighed

RS 320 fastlægger væsentlighed ved revision og henviser i den forbindelse til definitionen i IASB's begrebsramme. Begrebsrammen fastlægger de begreber, der ligger til grund for udarbejdelse og præsentation af årsregnskaber til eksterne regnskabsbrugere.

Fondbrådet har i deres notat omkring væsentlighed [Fondbrådets generelle overvejelser og afvejsninger ved vurdering af væsentlighed i forbindelse med regnskabskontrol af 17. december 2008.] beskrevet, at deres betragtninger omkring væsentlighed tager udgangspunkt i IASB's begrebsramme. Angående indregning, måling og klassifikation har Fondbrådet endvidere skrevet, at fastlæggelsen af praksis gennem de trufne afgørelser bl.a. har været inspireret af FSR's "Notat vedrørende væsentlighed". Efter udsendelsen af RS 320 har Fondbrådet endvidere vurderet, at RS 320 ikke giver anledning til, at Fondbrådet ændrer praksis.

Fondbrådet har i deres afgørelse vurderet, at forholdene var væsentlige i henhold til IASB's begrebsramme, hvorfor forholdene også var væsentlige i henhold til RS 320.

Styrelsen har den 24. marts 2009 udgivet "Vejledning om bekendtgørelse om godkendte revisors erklæringer (erklæringsbekendtgørelsen)". Denne angiver på side 14, at Fondbrådets betragtninger omkring væsentlighed giver referencerammen, når revisor efter erklæringsbekendtgørelsen skal tage stilling til, om et forhold er væsentligt.

Styrelsens vejledning blev udsendt op til revisorerne underskrivelse af revisionspåtegningen på årsrapporten for B A/S, og har som følge deraf muligvis ikke været kendt af revisorerne. Revisorerne burde dog være bekendt med definition af væsentlighed i IASB's begrebsramme, RS 320 og Fondbrådets notat omkring væsentlighed.

Som anført ovenfor kan god revisorskik være overtrådt selvom et regnskab ikke indeholder væsentlige fejl eller mangler. I de tre nævnte forhold er revisorerne enige i virksomhedens regnskabsmæssige behandling. Havde omstændighederne således været, at:

- der skulle have været foretaget opskrivning af de ubebyggede grunde, da deres dagsværdi var forøget
- dagsværdien for de lejligheder, der fejlagtigt blev præsenteret som investeringsejendomme, var forskellig fra lejlighedernes kostpris

så ville både virksomhedens resultat og egenkapital have været påvirket heraf. Det er derfor styrelsens vurdering, at det var en væsentlig fejl, at revisorerne ikke søgte den krævede konsultation for de nævnte forhold.

Ad 3 Kravet til konsultation skal vurderes i lyset af, at en af revisionsvirksomhedens IFRS eksperter med særlig fokus på ejendomsbranchen var tilknyttet direkte til revisionsteamet.

Det fremgår af RS 220, afsnit 30, at den opgaveansvarlige partner skal sikre sig, at arten og omfanget af konsultationer og konklusioner er dokumenteret og godkendt af dem der er konsulteret. Dette gælder både i de tilfælde, hvor konsultationen er foretaget inden for teamet og hvor konsultationen er foretaget med andre uden for teamet.

Styrelsen har senest i styrelsens brev af 2. februar 2011 ... anmodet revisorerne om dokumentation for den eventuelle foretagne konsultation på de nævnte områder. Dette har revisorerne ikke været i stand til at dokumentere.

Det forhold at en ekspert er tilknyttet et revisionsteam er ingen garanti for, at eksperten er inde over de relevante områder. Idet revisorerne ikke har kunnet dokumentere anvendelsen af en ekspert (inden for eller uden for teamet) på de nævnte områder, er det styrelsens vurdering, at der er grundlag for at give revisorerne en påtale for den manglende konsultation.

Ad. Proportionaliteten af styrelsens valg af sanktion

Hvis styrelsen konstaterer en overtrædelse af revisorlovens bestemmelser kan styrelsen i henhold til revisorlovens § 40:

- give en påtale
- påbyde, at overtrædelser bringes til ophør
- indbringe revisor eller revisionsvirksomheden for Revisornævnet.

Styrelsen har vurderet, at revisorloven har været overtrådt som følge af den manglende konsultation.

Styrelsen foretager hver gang en undersøgelse afsluttes en vurdering af, om en overtrædelse har en sådan karakter, grovhed, omfang m.v., at styrelsen ønsker at indbringe revisor for Revisornævnet. I denne sag har styrelsen vurderet, at en påtale er en passende sanktion.

Dette skal ikke mindst ses i lyset af, at børsnoterede virksomheder skal aflægge årsrapporter af højeste standard, og det må derfor forventes, at revisorerne ligeledes følger højeste standard ved revisionen. Dette skal

endvidere ses i sammenhæng med, at formålet med den nye revisorlov var at højne kvaliteten af revisors arbejde samt at stille skærpede krav til revisionen af børsnoterede virksomheders årsrapporter.
...”

I skrivelse af 29. juli 2011 har advokat A yderligere anført:

” ...

Indledningsvist bemærkes, at denne sag alene drejer sig om, hvorvidt de opgaveansvarlige partnere i tilstrækkelig grad har sikret sig, at der er foretaget passende konsultation vedrørende tre konkrete forhold i forbindelse med revisionen af regnskabet for B A/S (herefter ”Selskabet”) for 2008.

Ifølge Revisionsstandard 220 afsnit 30 skal opgaveteamet foretage passende konsultation vedrørende *vanskelige* eller *omtvistelige* forhold.

I Erhvervs- og Selskabsstyrelsens redegørelse af 15. juni 2011 til Erhvevsankenævnet om sagen anfører styrelsen ...:

”Det er styrelsens vurdering, at principperne i IFRS vedrørende den regnskabsmæssige behandling af de tre forhold har været klare i de pågældende standarder.....”

Som det fremgår af punkt 2 i klagernes opfølgende indlæg af 16. maj 2011, er klagerne enige heri.

De helt grundlæggende betingelser for at kræve konsultation er derfor ikke opfyldt, og allerede af denne grund foreligger der ikke noget grundlag for at give klagerne en påtale.

oooo00000oooo

Styrelsens redegørelse til Erhvervsankenævnet giver i øvrigt anledning til følgende bemærkninger:

Konsultation

Revisionsstandard 220 omhandler ”Målet med og generelle principper for revision af regnskaber” og er en del af de principper, der skal sikre en høj kvalitet af revisionen.

Afsnit 30 i standarden fastlægger et princip om, at fagkyndige skal konsulteres vedrørende forhold, der er vanskelige eller omtvistelige. Hvorvidt et emne er vanskeligt eller omtvisteligt, skal imidlertid ses i lyset af det konkrete vidensniveau det pågældende medlem af teamet, henholdsvis det samlede team besidder.

E [revisorselskab] tilstræber at knytte relevante specialister til de konkrete revisionsteam. Det er en bedre og mere sikker måde at sikre høj kvali-

tet i revisionen end at besætte det enkelte team med mindre kvalificerede, som så til stadighed skal søge råd hos mere erfarne eller mere fagligt kvalificerede revisorer.

Til revisionsteamet i den konkrete sag har også været knyttet en ekspert indenfor de i relation til afgørelsen relevante områder.

E har som et led i styrelsens undersøgelse af revisionen den 10. januar 2011 sendt dokumentation for ekspertens involvering ..., hvor der er redegjort for IFRS-ekspertens omfattende involvering i revisionen på det regnskabstekniske niveau siden selskabets overgang til IFRS i 2005. Redegørelsen omfatter 2 af de 3 omhandlede regnskabsmæssige problemstillinger. Det ene af de disse forhold har været behandlet meget grundigt, også ved involvering af andre IFRS-eksperter i E og ved gennemgang af notater fra selskabet. I forbindelse med 2007 årsafslutning har de 2 nævnte forhold har endvidere været diskuteret på møder med selskabets ledelse, hvor det er dokumenteret, at IFRS-eksperten har deltaget. Endelig er der sendt en kopi til styrelsen af et overordnet memo vedrørende IFRS-ekspertens gennemgang af 2007 årsrapporten, herunder en overordnet gennemgang af de af selskabet udfyldte IFRS-tjeklister. IFRS eksperten har udarbejdet et tilsvarende memo, dateret den 17. marts 2009, vedrørende sin gennemgang af 2008 årsrapporten. Dokumentationen for 2007 årsrapporten er fremlagt i sagen, fordi de relevante regnskabsmæssige problemstillinger primært vedrører forhold, der blev overvejet i forbindelse med revisionen af 2007 årsrapporten.

I styrelsens redegørelse henvises til bemærkningerne til lovforslaget til lov om revisorer og revisionsvirksomheder af 27. marts 2008, og det angives, at de bagvedliggende hensyn med lovforslaget er at sikre, at den kompetence, der kendetegner den danske revisorstand, udbygges bedst muligt, så kvaliteten af revisors arbejde styrkes og til fulde lever op til de krav, der fremover bliver stillet på såvel EU- som globalt niveau. E lever netop op til disse bemærkninger (herunder de skærpede krav til revisionen af børsnoterede virksomheder) blandt andet ved tilknytning af en IFRS-ekspert til revisionsteamet.

Som det fremgår af styrelsens skrivelse til E af 6. oktober ..., har styrelsen således undersøgt Es retningslinjer for kvalitetssikringsgennemgang og dokumentationen for den foretagne kvalitetssikringsgennemgang i den konkrete sag og konkluderet, at dette ikke gav anledning til bemærkninger.

Som anført ovenfor mener både styrelsen og klagerne, – uanset uenigheden om regnskabet - at reglerne er klare.

Der er derfor ikke noget grundlag for påstanden om, at der burde være foretaget konsultation i denne sag. Det ville umuligt kunne have ført til en anden konklusion af revisionen.

I styrelsens afgørelse af 22. marts 2011 meddeler styrelsen klagerne en påtale under påstand om ”at de underskrivende revisorer **har undladt** at

foretage den nødvendige konsultation på nedenstående områder i henhold til RS 220 afsnit 30”.

I styrelsens redegørelse af 15. juni 2011 ... anføres ”styrelsen gav de statsautoriserede revisorer en påtale for **ikke at have dokumenteret**, at de havde foretaget konsultation”. ... I redegørelsen anføres, at styrelsen i brev af 2. februar 2011 har bedt om dokumentation for, at konsultation er foretaget på de pågældende områder. Dette har imidlertid ikke mening, når realiteten er, at der ikke var noget behov for konsultation.

Statsautoriserede revisorer planlægger og udfører revision med størst mulig kvalitet. Dette formål kan opnås på mange måder. Det er umuligt at tilrettelægge revisionen på en sådan måde, at det altid efterfølgende kan dokumenteres, at der er foretaget konsultation vedrørende alle forhold, hvor det måtte vise sig at styrelsen/Fondbrådet har en anden opfattelse af, hvordan regnskabet skulle være udformet. Som anført ovenfor har styrelsen godkendt Es kvalitetssikring af den pågældende regnskabsaflæggelse.

Denne sag er derfor principiel ikke blot for de opgaveansvarlige partnere, men helt generelt. Hvis Erhvervs- og Selskabsstyrelsen gives medhold i påstanden om, at der burde være foretaget konsultation i denne sag, vil dette således have generel og indgribende betydning for statsautoriserede revisors tilrettelæggelse af revisionsarbejdet.

Det aflagte regnskab var ikke i strid med de dagældende regnskabsregler

Styrelsen anfører i redegørelsen af 20. juni 2011, ”at selvom et regnskab er aflagt i overensstemmelse med de gældende standarder og øvrige krav til regnskabsaflæggelse, så er det ikke ensbetydende med, at revisor ikke har overtrådt god revisorskik ved udførelsen af revisionen”. Selv om det ikke kan afvises, at der i praksis kan findes sådanne eksempler, er det dog ikke tilfældet i denne sag. Såfremt der var enighed om, at regnskabet var aflagt i overensstemmelse med IFRS og henset til, at Styrelsen og E endvidere er enige om, at ”den regnskabsmæssige behandling af de tre forhold har været klare i de dagældende standarder” (styrelsens redegørelse ...) er det helt utænkeligt, at der i så fald skulle være noget behov for konsultation.

Omvendt kan revisionen meget vel have opfyldt alle krav til kvalitet, selv om styrelsen/Fondbrådet efterfølgende måtte være af den opfattelse, at IFRS standarderne ikke er overholdt.

Det er derfor også relevant om Fondbrådets vurdering af regnskaberne er korrekt.

Idet der primært henvises til gennemgangen vedrørende de regnskabsmæssige forhold i klagernes supplerende redegørelse af 16. maj 2011, giver styrelsens redegørelse anledning til følgende supplerende bemærkninger:

Indledningsvist bemærkes, at IFRS standarderne er vedtaget af EU på grundlag af en forordning herom. Det er forudsat, at standarderne skal fortolkes ensartet i EU. IFRS standarderne foreligger oversat til de enkelte landes sprog, men, som det illustreres nedenfor, kan det føre til fejl at anvende de danske oversættelser af standarderne.

Dertil kommer, at standarderne tilsammen udgør et meget omfattende regelsæt. Konkrete regler i standarderne kan fraviges, når virkningen af fravigelsen er uvæsentlig. Begrebet ”uvæsentlig” skal i denne sammenhæng fortolkes i overensstemmelse med IFRS begrebsrammen og på basis af EU praksis. Information anses for væsentlig, hvis udeladelse heraf eller fejl heri kan have indflydelse på regnskabsbrugernes økonomiske beslutningstagen. Som ”målestok” for regnskabsbrugernes økonomiske beslutningsgrundlag anvendes sædvanligvis ”investorerne” (in casu aktionærer i selskabet). De tre påståede fravigelser har på ingen måde en sådan væsentlighed, at det gør nogen forskel for investorernes beslutningstagen, om regnskabet aflægges, som det rent faktisk er sket, eller som Fondsrådet mener, det burde være sket. I det omfang man måtte være enig med Fondsrådet i, at der er sket konkret fravigelse af enkeltbestemmelser i standarderne, vil der således under alle omstændigheder være tale om lovlige fravigelser.

Til de tre konkrete regnskabsforhold bemærkes følgende:

Måling af ubebyggede grunde:

Det fastholdes, at den metode, der har været anvendt til fastsættelse af dagsværdi, er lovlig og i den konkrete regnskabsaflæggelse giver det bedste vurderingsgrundlag for investorerne (regnskabsbrugerne). Projektomkostningerne skulle efter reglerne opgøres til kostpris. En opskrivning af ejendommen ville skulle ske på grundlag af en tilbagediskontering af forventet fremtidig indtjening. Eftersom projektet imidlertid bestod af grund og projektomkostninger er det umuligt at adskille dette forventede fremtidige cash flow. Der bliver tale om et meget frit skøn med stor risiko for alt for store opskrivninger til skade for investorernes informationsgrundlag. Endvidere fremgik det klart af regnskabsprincipperne, at selskabet værdiansatte grundene med udgangspunkt i markedsværdien ved påbegyndelse af projektet.

Præsentation af grunde og projektomkostninger i én linje:

Som det fremgår af styrelsens redegørelse, beror præsentationen på en vurdering af blandt andet aktivernes art, og anvendelse af forskellige målingsgrundlag for forskellige kategorier af aktiver indikerer, at de er forskellige af art og funktion og derfor skal præsenteres som separate regnskabsposter.

IAS 1 fremhæver imidlertid netop, at der skal foretages en konkret vurdering af aktivernes art og funktion. I den engelske udgave er dette formuleret således: *“The judgement on whether additional items are presented separately is based on an assessment of a) the nature and liquidity of assets; b) the function of assets within the entity”*.

Yderligere fremhæves det, at forskellig måling kan indikere, at art og funktion er forskellig. Der skal således ske en vurdering ud fra fastlagte principper, og der er ikke tale om en entydig bestemmelse, der klart foreskriver præsentationsformen (dvs. bestemmelsen udtrykker ikke en regel, men et princip).

Selskabet har præsenteret de ubebyggede grunde og udviklingsprojekterne på disse grunde samlet i balancen, idet det er vurderingen, at grundene og udviklingsprojekterne nærmest er uadskillelige, og at art og funktion derfor er den samme. Klagerne var på regnskabsafslæggelsestidspunktet enige i den anvendte metode - og er fortsat enige i denne vurdering.

Styrelsen har anmodet om dokumentation for stillingtagen til denne problemstilling (konsultation). Idet klagerne imidlertid ikke har fundet behandlingen omtvistelig, er der naturligvis ikke fortaget konsultation vedrørende det konkrete forhold. Klagerne har i skrivelse af 10. januar 2011 ... til styrelsen dokumenteret, at IFRS-eksperten har deltaget i et møde med selskabets ledelse, hvor præsentation af investeringsejendomme under opførelse har været drøftet.

Overførsel af lejligheder til projektbeholdninger:

Styrelsen gør gældende, at der skal være indgået en lejeaftale for, at ejendommene kan overføres fra projektbeholdning til investeringsejendomme.

Denne fortolkning er formentlig baseret på den danske oversættelse af IFRS-standarden, som i relation til IAS 40, afsnit 57 lyder således:

”Der skal udelukkende foretages en overførsel til eller fra investerings-ejendomme ved ændring i ejendommens anvendelse:

a)

d) når en operationel leasingkontrakt indgås med anden part, overføres ejendommen fra handelsejendomme til investeringsejendomme, eller

e)”

·Den engelske version af IAS 40, afsnit 57 lyder således:

”Transfers to, or from, investment property shall be made when, and only when, there is a change in use, evidenced by:

a. ... ;

d. commencement of an operating lease to another party, for a transfer from inventories to investment property; or

e. ...”

Den danske oversættelse har udeladt ”evidenced by”. Den engelske version nævner, at der skal være en ændring i anvendelsen, og at det kun er ved en ændring i anvendelsen, at ejendommen kan overføres. Derimod fremhæves ”evidenced by” ikke på samme måde, eksempelvis ved ”evidenced by, and only by”. Selve ændringen i anvendelsen er dermed afgørende, hvorimod måden, hvorpå ændringen i anvendelsen godtgøres, ikke er entydig. Denne nuance kommer ikke ind i den danske oversættelse, idet ”evidenced by” er udeladt. Som anført nedenfor, er det den engelske version af standarden, som Es internationale IFRS manual (F) fortolker, og også denne der skal lægges til grund for at få en ensartet regnskabsmæssig behandling i hele EU.

Styrelsen citerer i redegørelsen PwC’s bog ”The IFRS Manual of Accounting 2007” således: “When an operating lease is granted to a third party on a property held as inventory, the property should be transferred to investment property as soon as the operating lease commences” og konkluderer, at denne fortolkning er i overensstemmelse med styrelsens vurdering. Klagerne er ikke enige heri. PwC anfører, at når en beholdningsejendom udlejes, skal den overføres til investeringsejendomme. Det fremgår ikke, om dette ifølge PwC er den eneste situation, hvor en beholdningsejendom kan overføres til investeringsejendomme, eller om der også kan forekomme andre situationer, hvor en sådan overførsel kunne tillades.

Es internationale IFRS-manual, F, indeholder Es fortolkning af den regnskabsmæssige behandling i henhold til IFRS af en række problemstillinger. Fortolkningerne i bogen er baseret på en løbende opsamling af spørgsmål/svar kaldet Accounting Manuals. Tilblivelsen af Accounting Manuals undergår en meget grundig intern proces med input fra flere forskellige landes IFRS-eksperter. Der indgår beskrivelse af fakta, indsamling og undersøgelse af relevante IFRS-bestemmelser, og en fyldestgørende redegørelse for den konklusion, der foreslås for det konkrete spørgsmål.

Når en Accounting Manual er færdigbehandlet, skal denne fortolkning som udgangspunkt følges af Es medlemsfirmaer. Eventuelle fravigelser kræver en særlig godkendelsesproces i det enkelte firma.

Det betyder, at forhold, der behandles i Es Accounting Manuals (som i de fleste tilfælde er gengivet i F), udtrykker Es globale fortolkning af en problemstilling, og dermed også indeholder det svar, der skal gives i forbindelse med en eventuel konsultation om problemstillingen.

Formuleringen ”This may be evidenced by” i Es F afsnit 6.1.4 ’Transfer from inventories to investment property’ i kapital 7 ’Investment property’ indikerer, at der kan være andre situationer end den i IAS 40 anførte opstilling, der giver mulighed for at overføre en ejendom fra ”lagerbeholdning” til investeringsejendom. Som følge heraf var der i den konkrete sag ikke grund til at søge konsultation uden for kundeteamet om dette spørgsmål. Var der fundet behov for konsultation, ville det have

været IFRS-eksperten eller en person med de samme kompetencer, som IFRS-eksperten på kundeteamet besidder, der var blevet spurgt, og denne person burde med støtte i Es F, jf. ovenfor, være kommet til samme konklusion.

Konklusion

Det fastholdes, at der ikke i denne sag foreligger noget grundlag for at give klagerne en påtale.

Dels foreligger der ikke handlinger, der kan kvalificeres som værende i strid med god revisionsskik, dels er en påtale ikke en proportional reaktion.

I denne forbindelse fremhæves endnu engang, at sagen alene drejer sig om, hvorvidt der burde være foretaget konsultation, at styrelsen er enig i, at reglerne var klare, og at styrelsen ikke har haft indvendinger til Es dokumentation for kvalitetskontrol af revisionen.

Som anført ovenfor, er det klagernes opfattelse, at denne sag er af principiel betydning for revisorerne generelt og jeg skal derfor anmode om et møde med nævnet med henblik på nærmere at redegøre for sagens faktum og retlige baggrund.”

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har i skrivelse af 29. august 2011 bemærket:

” ...

Konsultation

Advokat A anfører i brevet af 29. juli 2011, at både styrelsen og revisorerne er enige om, at principperne i IFRS standarderne vedrørende måling af ubebyggede grunde, præsentation af grunde og projektkostninger i én linje og overførsel af lejligheder fra projektbeholdninger til investeringejendomme er klare. Advokaten konkluderer derfor, at de grundlæggende betingelser for at kræve konsultation på de tre forhold derfor ikke er opfyldt.

Problemet er imidlertid, at revisorerne tillader en regnskabspraksis, der går imod de principper, der er vedtaget i IFRS standarderne, hvorfor forholdene netop bliver omtvistelige.

Advokaten anfører endvidere, at en IFRS-ekspert har været involveret vedrørende to af de tre forhold og henviser i den forbindelse til bilag 8.

Styrelsen har gennemgået dokumentationen i [bilaget], men har ikke kunnet finde dokumentation for, at IFRS-eksperten havde sagt god for den regnskabsmæssige behandling af de to forhold. Derfor anmodede styrelsen i brev af 2. februar 2011 ... revisorerne om præcist at redegøre for, hvor der i det fremsendte ... var dokumentation for IFRS-ekspertens konsultation på de konkrete forhold.

Revisorerne kunne i brev af 15. februar 2011 ... imidlertid ikke give disse konkrete henvisninger, men de anførte, at de tre forhold ikke var vanskelige eller omtvistelige, hvorfor der ikke var krav om konsultation.

Da revisorerne ikke har dokumenteret at have foretaget konsultation på disse omtvistelige forhold, har styrelsen givet dem en påtale ...

Advokaten anfører tillige, at styrelsen har godkendt Es kvalitetssikring af den pågældende regnskabsaflæggelse.

Styrelsen skal bemærke, at den ikke har godkendt den af E foretagne kvalitetssikringsgennemgang af revisionen af årsrapporten for B A/S for 2008.

Styrelsen gennemgik i forbindelse med undersøgelsen Es retningslinjer og dokumentation for den foretagne kvalitetssikringsgennemgang. Styrelsen fandt, at E havde de krævede retningslinjer for kvalitetssikringsgennemgang, og at E havde dokumentation for at have foretaget kvalitetssikringsgennemgang af revisionen af årsrapporten for 2008. Styrelsen har ikke foretaget en nærmere undersøgelse af denne dokumentation, men har blot påset, at dokumentationen var udarbejdet.

Det aflagte regnskab var ikke i strid med de dagældende regnskabsregler

Styrelsen er enig med klager i, at revisionen af en årsrapport kan være udført i overensstemmelse med god revisorskik, selvom Fondsrådet eller styrelsen måtte være af den opfattelse, at årsrapporten ikke overholder den for virksomheden gældende regnskabsmæssige begrebsramme. Det gælder imidlertid også, at en årsrapport kan være aflagt i overensstemmelse med en regnskabsmæssig begrebsramme, uden at det betyder, at revisionen heraf er udført i overensstemmelse med god revisorskik.

Sagen ved Erhvervsankenævnet vedrører ikke Fondsrådets afgørelse i regnskabssagen, idet denne ikke er indbragt for Erhvervsankenævnet. Sagen ved Erhvervsankenævnet vedrører derimod, om revisorerne i henhold til god revisorskik og dermed i henhold til revisionsstandarderne skulle have foretaget konsultation omkring den regnskabsmæssige behandling af de tre forhold.

I henhold til RS 220, afsnit 30, skal konsultation foretages ved vanskelige eller omtvistelige forhold.

Det er styrelsens vurdering, at principperne i IFRS standarderne vedrørende de tre forhold er klare, jf. styrelsens brev af 15. juni 2011 til nævnet. Når B i deres regnskabsaflæggelse går imod disse principper bliver forholdene omtvistelige og de opgaveansvarlige revisorer er ansvarlige for, at der bliver foretaget konsultation, jf. RS 220, afsnit 30.

Advokaten anfører ... i brevet af 29. juli 2011 nogle betragtninger omkring de specielle forhold vedrørende Bs regnskabsaflæggelse, forskelle mellem den engelske udgave og den danske udgave af IFRS standarderne, samt forhold vedrørende de store revisionsfirmaers fortolkningsbidrag til IFRS standarderne.

Det er styrelsens vurdering, at de af advokaten anførte betragtninger understøtter, at de tre forhold både er vanskelige og omtvistelige, hvilket medfører, at revisorerne skal foretage konsultation på disse tre områder i henhold til RS 220, afsnit 30.

Advokaten anfører desuden, at i det omfang man måtte være enig med Fondsrådet i, at der er sket konkret fravigelse af enkeltbestemmelser i standarderne, vil der være tale om lovlige fravigelser, der ikke har betydning for regnskabsbrugernes økonomiske beslutninger.

Revisorerne har ikke under deres revision fundet de tre områder uvæsentlige, herunder lagt en sådan vurdering til grund for at undlade konsultation. De har gjort det klart, at de er enige i den regnskabsmæssige behandling, hvorfor en væsentlighedsbetragtning er irrelevant i denne sag.

Det skal i øvrigt bemærkes, at Fondsrådet i dets afgørelse af 22. februar 2010 har givet påbud til B omkring ændring af regnskabsmæssige forhold ... Grundet den sene afgørelse skulle påbudene indarbejdes i årsrapporten for 2009. Påbudene skulle behandles som rettelse af fejl og B skulle udsende en selskabsmeddelelse angående Fondsrådets afgørelse. Fejlene er derfor ikke af Fondsrådet anset som lovlige fravigelser.

De tre forhold hvor styrelsen har givet revisorerne en påtale for den manglende konsultation er således fundet væsentlige og er ikke lovlige fravigelser, modsat hvad advokaten anfører i sit brev af 29. juli 2011 side 4 nederst.

Styrelsens konklusion

Det er fortsat styrelsens vurdering, at de statsautoriserede revisorer K1 og K2 har overtrådt god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, ved at revisorerne har undladt at foretage den nødvendige konsultation i henhold til RS 220, afsnit 30, vedrørende revisionen af de tre regnskabsmæssige forhold.

...”

I indlæg af 21. september 2011 har advokat A bemærket:

”...

Ifølge revisorlovens § 37 kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen – hvis det vurderes, at der er en risiko for, at en revisor har overtrådt en bestemmelse i loven – iværksætte en undersøgelse med henblik på at konstatere en sådan overtrædelse.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har iværksat en undersøgelse af klagerne revision med henvisning til Fondsrådets afgørelse af 22. februar 2010 vedrørende Bs regnskab for 2008 ...

Undersøgelsen omfattede revisionen af tre konkrete regnskabsmæssige forhold, hvor Fondsrådet var uenig med B omkring regnskabsaflæggelsen, samt en generel undersøgelse vedrørende kvalitetssikringsgennemgang af opgaven.

Vedrørende kvalitetssikringsgennemgangen konkluderede styrelsen i skrivelse af 6. oktober 2010 ...: *"Gennemgangen af E's retningslinjer og dokumentationen for den foretagne kvalitetssikringsgennemgang har ikke givet anledning til bemærkninger fra styrelsens side"*.

Vedrørende de tre konkrete regnskabsmæssige forhold forespurgte Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i samme skrivelse ..., om disse forhold, efter klagerne opfattelse, faldt ind under konsultationspligten, hvilket klagerne afviste for alle tre forhold i skrivelse af 21. oktober 2010 I udkast til afgørelse af 26. november 2010 ... konkluderede Erhvervs- og Selskabsstyrelsen herefter for alle tre konkrete regnskabsforhold: *"Idet revisorerne har undladt at søge konsultation om ovenstående forhold er det styrelsens vurdering, at revisorerne ikke har revideret forholdet i overensstemmelse med god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1, sammenholdt med RS 220, afsnit 30 og RS 500, afsnit 2"*.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen baserer denne konklusion på en konstatering af, at der er uenighed mellem Fondsrådet og klagerne omkring regnskabsaflæggelsen.

Den grundlæggende forudsætning i RS 220, afsnit 30, om, at et forhold skal være "vanskeligt eller omtvisteligt", før der er behov for konsultation, nævnes ikke.

Tilsyneladende baserer Erhvervs- og Selskabsstyrelsens forudsætning om, at forholdene er "vanskelige eller omtvistelige", sig alene på den kendsgerning, at Fondsrådet og klagerne er uenige om regnskabsaflæggelsen.

For klagerne er meddelelse af en påtale af væsentlig betydning. Klagerne har derfor en berettiget retlig interesse i, at alle forudsætninger, materielle såvel som retlige, for Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse undergives en nøje prøvelse.

Vanskelig eller omtvistelig

Erhvervs- og Selskabsstyrelsens påstand om, at der burde være foretaget konsultation, baserer sig på en forudsætning om, at forholdet er "vanskeligt eller omtvisteligt", jf. RS 220, punkt 30.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har ikke dokumenteret, at dette er tilfældet i den konkrete sag, men anfører tværtimod i styrelsens redegørelse om sagen til Erhvevsankenævnet af 15. juni 2011

”Det er styrelsens vurdering, at principperne i IFRS vedrørende den regnskabsmæssige behandling af de tre forhold har været klare i de pågældende standarder....”.

E er enig i, at principperne i IFRS vedrørende den regnskabsmæssige behandling af de tre forhold har været klare – og dermed **ikke vanskelige** – i de pågældende standarder.

Den regnskabsmæssige behandling af de tre regnskabsforhold blev endvidere først **omtvistelig**, da det viste sig, at Fondbrådet var uenig i regnskabsaflæggelsen.

På det tidspunkt hvor E udførte revisionen, var de tre regnskabsforhold således hverken vanskelige eller omtvistelige.

Styrelsens påstand om, at de tre regnskabsforhold er vanskelige eller omtvistelige, baseres udelukkende på den kendsgerning, at Fondbrådet og klagerne er uenige om forståelsen af standarderne.

En sådan uenighed (opstået efter revisionsopgavens afslutning) er ikke et tilstrækkeligt grundlag for at påstå, at et regnskabsforhold kan betegnes som ”vanskeligt eller omtvisteligt” i den forstand, som dette skal forstås efter RS 220, punkt 30. Det kræver en konkret vurdering, hvor alle forhold må medtages, herunder også sammensætningen af det konkrete revisionsteam og omfanget af teamets arbejde med problemstillingen i forbindelse med regnskabsaflæggelsen for tidligere år.

De tre regnskabsforhold kunne således hverken betegnes som vanskelige eller omtvistelige ved regnskabsaflæggelsen for selskabet for 2008. Forholdene i sig selv var ikke vanskelige eller omtvistelige, der var en IFRS-ekspert med i teamet, og to af de tre forhold havde tidligere været til drøftelse og vurdering, jf. den med Bilag 8 fremlagte dokumentation.

Fondbrådets afgørelse

Det var først med Fondbrådets afgørelse, at der opstod tvivl om de tre regnskabsforhold. Fondbrådets afgørelse er imidlertid, efter klagerens opfattelse, forkert. Styrelsens påstand om, at de nævnte regnskabsforhold er vanskelige eller omtvistelige”, er udelukkende baseret på uenigheden mellem Fondbrådet og klagerne. Dette er begrundelsen for, at klagerne finder det vigtigt og nødvendigt, at Erhvervsankenævnet forholder sig til det materielle indhold i afgørelsen.

Tilrettelæggelse og gennemførelse af revisionen

Revisionsstandarder har ikke hjemmel i nogen lov. De er generelle anbefalinger, der angiver, hvordan revisor bør gribe forskellige situationer an.

God revisorskik er en retlig standard, og ved fastlæggelse af denne retlige standard har revisionsstandarderne karakter af en ”retlig norm”.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen synes i sin afgørelse at lægge til grund, at standarderne skal betragtes som ”bindende forskrifter”. Således gøres det gældende, at der er sket brud på god revisorskik, fordi en bestemmelse i en standard – efter styrelsens opfattelse – ikke er iagttaget.

Det helt centrale i denne sag er imidlertid uenigheden om fortolkningen og implementeringen af revisionsstandarderne.

Revisor har ansvaret for at tilrettelægge revisionen. I den forbindelse skal revisor fortolke revisionsstandarderne og beslutte, hvorledes standarderne skal implementeres i den konkrete revisionsopgave.

Det er derfor også revisor, der skal foretage et skøn af, hvorvidt en regnskabsmæssig problemstilling er vanskelig eller omtvistelig, samt om der, som følge heraf, er behov for konsultation. Det kræver en konkret vurdering, hvor alle forhold må medtages, herunder også sammensætningen af det konkrete revisionsteam og omfanget af teamets arbejde med problemstillingen i forbindelse med regnskabsaflæggelsen for tidligere år

Såfremt Erhvervs- og Selskabsstyrelsen – i egenskab af tilsynsmyndighed – ikke er enig i denne vurdering, må styrelsen godtgøre, at denne vurdering er forkert.

Et sådant bevis er på ingen måde ført i denne sag.

Tværtimod mener både Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og E, ”at principperne i IFRS vedrørende den regnskabsmæssige behandling af de tre forhold har været klare i de pågældende standarder”.

Når myndighedens vurdering danner grundlag for meddelelse af en disciplinær sanktion i form af påtale, som det er sket i denne sag, må dokumentationen være uomtvistelig, ligesom andre forvaltningsretlige krav, herunder proportionalitetskravet, må iagttages.

Konklusion

Det fastholdes, at den af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen meddelte påtale skal ophæves.

De tre omhandlede regnskabsforhold var hverken vanskelige eller omtvistelige, og der foreligger allerede derfor ikke noget grundlag for at stille krav om konsultation.

Dertil kommer, at Fondsrådets afgørelse efter de indklagedes opfattelse er forkert. Erhvervs- og selskabsstyrelsens påstand om, at der skulle foretages konsultation, beror alene på det forhold, at der er uenighed mellem klagerne og Fondsrådet vedrørende de tre regnskabsforhold. Måtte Erhvervsankenævnet finde, at den (efter afslutningen af revisionen) konstaterede uenighed er tilstrækkelig til at betegne de tre regnskabsforhold

som vanskelige eller omtvistelige, er det således nødvendigt konkret at tage stilling til Fondsrådets afgørelse.

Jeg tillader mig på klagernes vegne at fastholde ønsket om et møde med nævnet. På mødet vil Es IFRS-ansvarlige inden for det de tre regnskabsområder gennemgå disse med henblik på nævnets stillingtagen til Fondsrådets afgørelse.

Endvidere vil der blive redegjort for sagens principielle betydning, herunder vigtigheden af, at revisorerne i planlægning og udførelse af revisionsopgaver har mulighed for at foretage skøn, herunder et væsentlighedsskøn, ved fortolkning og implementering af de ganske omfattende revisionsstandarder.”

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har den 14. oktober 2011 heroverfor bemærket:

” ...

Grundlaget for styrelsens påtale

Advokat A anfører i brevet af 21. september 2011, at styrelsens påtale af den 22. marts 2011 er baseret på en konstatering af, at der er uenighed mellem Fondsrådet og revisorerne omkring regnskabsaflæggelsen. Advokaten anfører endvidere, at den regnskabsmæssige behandling først blev omtvistelig, da det viste sig, at Fondsrådet var uenig i den regnskabsmæssige behandling.

Styrelsen har i brevene af 15. juni 2011 og 31. august 2011 til Erhvervsankenævnet redegjort for, at styrelsen har vurderet, at principperne i IFRS standarderne vedrørende måling af ubebyggede grunde, præsentation af grunde og projektomkostninger i én linje og overførsel af lejligheder fra projektbeholdninger til investeringsejendomme er klare. Fondsrådets afgørelse i regnskabssagen – som ikke har været indbragt for Erhvervsankenævnet og derfor ikke er til behandling under nærværende sag - har således blot bekræftet styrelsens opfattelse af, hvorledes principperne i IFRS skal forstås.

Det er styrelsens vurdering, at revisorerne under deres revision også burde have konstateret, at B's regnskabsaflæggelse gik imod principperne i IFRS. Dette bevirker, at de regnskabsmæssige forhold bliver omtvistelige, og revisorerne burde som følge heraf have foretaget konsultation.

I henhold til RS 220, afsnit 30, kan denne konsultation foretages inden for teamet, hvis kompetencen er til stede, eller med andre, der besidder den nødvendige kompetence. Den foretagne konsultation skal dokumenteres.

Revisorerne har i denne sag undladt at foretage den krævede konsultation, hvorfor styrelsens påtale er berettiget.

God revisorskik

Advokaten anfører i brevet af 21. september 2011, at styrelsen i sin afgørelse synes at lægge til grund, at standarderne skal betragtes som ”bindende forskrifter”.

Styrelsen har i brev af 15. juni 2011 anført, at revision skal udføres i overensstemmelse med god revisorskik, jf. revisorlovens § 16, stk. 1. I bemærkningerne til lovforslaget vedrørende revisorloven af 17. juni 2008 fremgår blandt andet følgende om god revisorskik:

”God revisorskik udfyldes løbende i takt med den udvikling, der sker i samfundet og naturligtvis indenfor erhvervet selv. Generelt betyder kravet om god revisorskik, at arbejdet skal udføres som en god og kompetent gennemsnitsrevisor ville udføre det tilsvarende arbejde, hverken mere eller mindre. Målestokken er således hverken den højt specialiserede ekspertrevisor inden for et bestemt område, eller den standard, som man vil kunne finde hos en dårlig og sjusket revisor.

God revisorskik synliggøres og udvikles især gennem domme, disciplinærnævnskendelser (revisornævnskendelser), responsa, revisionsstandarder og –vejledninger, samt gennem praksis.”

Da der er tale om revisionen af en årsrapport for en børsnoteret virksomhed, øger dette kravet til kvaliteten af revisionen, jf. også styrelsens brev af 15. juni 2011.

God revisorskik kræver jf. ovenfor, at de for revisionen relevante revisionsstandarder overholdes.

Styrelsen har i denne sag konstateret, at revisorerne ikke har foretaget konsultation vedrørende den regnskabsmæssige behandling af tre forhold. Som omtalt ovenfor er det styrelsens opfattelse, at IFRS har været klar med hensyn til den regnskabsmæssige behandling - også før Fondsrådet traf afgørelse i regnskabssagen.

Det er derfor styrelsens opfattelse, at RS 220, afsnit 30, skulle have været overholdt af revisorerne. Styrelsen har derfor været berettiget til at give revisorerne en påtale for ikke at have overholdt god revisorskik, idet de har undladt at foretage den krævede konsultation.

...”

Advokat A er ved skrivelse af 14. november 2011 fremkommet med blandt andet følgende yderligere bemærkninger:

”...

Erhvervs- og Selskabsstyrelsens skrivelse af 14. oktober 2011 i ovennævnte sag indeholder efter klagernes opfattelse ikke nye forhold vedrørende sagen.

Klagerne vil derfor begrænse nærværende indlæg til en generel opsamling af sagen.

Indledningsvist bemærkes, at ønsket om et møde med Erhvervsankenævnet fastholdes, idet denne sag af E vurderes som værende principiel, ikke blot for klagerne, men helt generelt.

Meddelelse af en påtale er en alvorlig sag. Klagerne har krav på en rimelig retsbeskyttelse, og meddelelse af en påtale må aldrig få tilfældighedens præg.

I denne sag har de indklagede revisorer afgivet påtegning på et regnskab efter gennemførelse af en grundig revision.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har undersøgt Es retningslinjer for kvalitetssikringsgennemgang og dokumentation for den foretagne kvalitetssikringsgennemgang i den konkrete sag og konkluderet, at dette ikke gav anledning til bemærkninger.

Til revisionsteamet i den konkrete sag har endvidere været knyttet en ekspert inden for de relevante områder.

Ifølge revisionsstandard 220, punkt 30, skal revisorerne foretage konsultation, hvis forhold vedrørende regnskabsaflæggelsen er *vanskelige* eller *omtvistelige*.

Revisorerne har imidlertid ikke fundet de omhandlende forhold hverken *vanskelige* eller *omtvistelige*.

Efterfølgende viser det sig, at Fondsrådet på enkelte områder er uenige med selskabet og revisorerne vedrørende regnskabsaflæggelsen.

Herefter meddeler Erhvervs- og Selskabsstyrelsen klagerne en påtale. Argumentet er, at klagerne skulle have indset, at regnskabsaflæggelsen (efter Fondsrådets opfattelse) er i strid med regnskabsstandarderne, og derfor skulle have foretaget konsultation.

Klagerne var imidlertid – og er fortsat – af den opfattelse, at regnskabet var korrekt aflagt og i fuld overensstemmelse med regnskabsstandarderne.

Hvordan skal en revisor komme til den konklusion, at han skal foretage konsultation, når han (i) er af den opfattelse, at regnskabet er korrekt aflagt i overensstemmelse med alle regnskabsstandarder, (ii) ikke opfatter forholdene som vanskelige eller omtvistelige, (iii) allerede har den relevante ekspert med på revisionsteamet, og (iv) der er foretaget en fuldt forsvarlig kvalitetskontrol?

Selskabet har (formentlig af praktiske grunde) valgt ikke at indbringe de konkrete forhold vedrørende regnskabet for Erhvervsankenævnet, og re-

visorerne har kun mulighed for at få denne kontrol via retsbeskyttelsen i den foreliggende sag.

Det er imidlertid ikke nødvendigt at foretage denne vurdering af regnskabet. Betingelserne for at pålægge klagerne en påtale er således ikke opfyldt, blot fordi det senere viser sig, at Fondsrådet er uenig i visse forhold vedrørende regnskabsaflæggelsen.

Det må i det mindste dokumenteres, at revisor burde indse, at der var grundlag for at foretage konsultation, og dette helt grundlæggende krav er på ingen måde opfyldt i denne sag. Tværtimod.

Alene af denne grund bør påtalen ophæves.

Hvilken konklusion skulle et revisionsfirma kunne drage af, at der meddeles en påtale i denne sag? At (i) selv om revisionsteamet mener, at revisionen er korrekt udført, (ii) selv om revisionsteamet ikke opfatter relevante regnskabsforhold som vanskelige eller omtvistelige, (iii) selv om de relevante eksperter har været tilknyttet teamet, og (iv) selv om kvalitetskontrollen i øvrigt har været fuldt tilstrækkelig, skal der alligevel foretages konsultation?

En sådan konsultation ville umuliggøre gennemførelse af en normal revision.

Det fastholdes således, at den af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen meddelte påtale i denne sag skal ophæves.”

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

Ankenævnet udtaler:

1. Klageadgang

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 henhold til § 51 i revisorloven kan afgørelser truffet af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i henhold til loven eller forskrifter udstedt i medfør af loven indbringes for Erhvervsankenævnet.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har ved skrivelse af 22. marts 2011 over for klagerne påtalt, at disse har overtrådt revisorlovens § 16 om god revisorskik, fordi

klagerne undlod at foretage den nødvendige konsultation på tre nærmere angivne områder.

Erklæringer fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om, hvad styrelsen anser som gældende ret, er ikke i sig selv afgørelser, der kan påklages til Erhvervsankenævnet. Den foreliggende påtale er ikke afgivet som led i en almindelig vejledningspligt, men for at få klagerne til at agere på en bestemt måde, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen finder er i overensstemmelse med gældende ret, og indgår dermed som en del af det tilsynsarbejde, der fremgår af revisorlovens § 32. I hvert fald under disse omstændigheder finder ankenævnet, at klageren har en saglig interesse i at få ankenævnets prøvelse af grundlaget for den givne påtale, hvor Erhvervsankenævnet realitetsbehandler klagen.

2. Realitetsbehandling af klagen

I henhold til revisorlovens § 16, stk. 1, skal revisorer udføre opgaver efter lovens § 1, stk. 2, herunder afgivelse revisionspåtegninger på regnskaber, i overensstemmelse med god revisorskik, herunder udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader. God revisorskik indebærer desuden, at revisor skal udvise integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne.

I bemærkningerne til lovforslaget til § 16 (LFF 2007-2008.2.120) anføres blandt andet:

” ...

Af stk. 1, 2. pkt., fremgår det, at opgaver omfattet af § 1, stk. 2, skal udføres i overensstemmelse med god revisorskik, herunder i overensstemmelse med nøjagtighed og den hurtighed, som deres beskaffenhed tillader. I forhold til den gældende lov er begrebet ”omhu” ikke længere medtaget, idet dette begreb i stedet indgår som en del af de nye etiske principper i stk. 1, 3. pkt. I forhold til den gældende lovs § 2, stk. 2, er det nu eksplicit anført, at nøjagtighed og hurtighed også anses for at være en del af god revisorskik.

”God revisorskik” er herudover uændret i forhold til den gældende lov og udtrykker derfor som ovenfor nævnt blandt andet den adfærd, som den gode og omhyggelige, fagligt kompetente revisor udviser.

Bestemmelsen om god revisorskik udbygges i stk. 1, 3. pkt., med et krav om, at revisor i sit arbejde i overensstemmelse med god revisorskik skal iagttage krav om integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd samt professionel kompetence og fornøden omhu.

...

Ved ”professionel adfærd” forstås, at revisor skal overholde relevant lovgivning og anden regulering og undgå enhver form for adfærd, der kan give standen et dårligt omdømme.

Ved ”professionel kompetence og fornøden omhu” forstås, at revisor er forpligtet til løbende at vedligeholde sin faglige viden og færdigheder på det niveau, der er nødvendigt for at sikre, at klienten eller arbejdsgiveren modtager en kvalificeret professionel ydelse. Ydelsen skal være baseret på en opdateret viden om den seneste udvikling inden for god skik, lovgivning og metoder. Revisor skal ved levering af professionelle ydelser optræde omhyggeligt og i overensstemmelse med relevante faglige og professionelle standarder.

...

God revisorskik udfyldes løbende i takt med den udvikling, der sker i samfundet og naturligvis inden for erhvervet selv. Generelt betyder kravet om god revisorskik, at arbejdet skal udføres som en god og kompetent gennemsnitsrevisor ville have udført det pågældende arbejde, hverken mere eller mindre. Målestokken er således hverken den højt specialiserede ekspertrevisor inden for et bestemt område, eller den standard, som man vil kunne finde hos en dårlig og sjusket revisor.

God revisorskik synliggøres og udvikles især gennem domme, disciplinær-nævnskendelser (revisornævnskendelser), responsa, revisionsstandarder og -vejledninger, samt gennem praksis.

...”

Det anføres i revisionsstandard RS 200, afsnit 14a, at revisor ikke må udtrykke overensstemmelse med RS, medmindre revisor til fulde har overholdt alle for revisionen relevante RS.

Det anføres i RS 220, afsnit 30, endvidere, at den opgaveansvarlige partner skal (a) være ansvarlig for, at opgaveteamet foretager passende konsultation vedrørende vanskelige eller omtvistelige forhold, (b) sikre sig, at opgaveteamets medlemmer har foretaget passende konsultation gennem opgavens forløb både inden for teamet og mellem teamet og andre på et passende niveau inden for eller uden for teamet, (c) sikre sig, at arten og omfanget af sådanne konsultationer og konklusioner, der er resultatet heraf, er dokumenteret og godkendt af dem, der er konsulteret, og (d) sikre sig, at de konklusioner, der er resultatet af konsultationer, er blevet implementeret.

Det anføres endelig i RS 500, afsnit 2, at revisor skal opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for at blive i stand til at drage konklusioner, som er tilstrækkelige som grundlag for revisionskonklusionen.

Erhvervsankenævnet bemærker, at Fondsrådet ikke forud for rådets afgørelse af 22. februar 2010 har anmodet om klagernes bemærkninger, og at klagerne ikke har haft hjemmel til at indbringe Fondsrådets afgørelse for Erhvervsankenævnet.

Erhvervsankenævnet finder efter en samlet vurdering, at klagerne ikke har overtrådt revisorlovens § 16, stk. 1, om god revisorskik.

For så vidt angår de i Fondsrådets afgørelse af 22. februar 2010 behandlede forhold bemærkes, at disse forhold ikke kan anses for at have været vanskelige eller omtvistelige på en sådan måde, at klagerne ved at undlade at foretage konsultation mellem teamet og andre på et passende niveau inden for eller uden for firmaet har overtrådt revisionsstandard RS 220, afsnit 30. Nævnet har herved navnlig lagt vægt på forholdenes karakter og betydning og på, at der var knyttet en IFRS-ekspert med særlig indsigt inden for de relevante områder til revisionsteamet.

Ankenævnet ophæver derfor den af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved skrivelsen af 22. marts 2011 afgivne påtale.

4.8. BOGFØRINGSLOVEN

28) Kendelse af 6. december 2012 (J.nr. 2012-0026629)

Erhvervsstyrelsens fastsættelse af vilkår for dispensation for opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet delvist ændret.

Bogføringsloven, § 12, stk. 4

(Carsten Møllekilde, Lise Høgh, Mads Bryde Andersen, Marianne Fog Jørgensen, og Steen Mejer)

Ved skrivelse af 1. december 2010 klagede advokat A på vegne af K ApS over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved skrivelse af 4. november 2010 nægtede at give selskabet dispensation til at opbevare dele af regnskabsmateriale i USA. Ved kendelse af 14. juli 2011 hjemviste Erhvervsankenævnet styrelsens afgørelse til styrelsen til fastsættelse af vilkår for dispensation til opbevaring af dele af regnskabsmateriale i USA. Erhvervsstyrelsen fastsatte ved afgørelse af 2. januar 2012 vilkår for dispensationen. Advokat A har ved skrivelse af 30. januar 2012 klaget over de ved afgørelsen fastsatte vilkår, bortset fra et vilkår om at klager er et lokalt datterselskab, der indgår i en international koncern.

Sagens omstændigheder:

I den påklagede afgørelse af 2. januar 2012 hedder det:

” ...

Erhvervsankenævnet ophævede ved kendelse af 14. juli 2011 Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse om ikke at give dispensation til K ApS til opbevaring af regnskabsmateriale i USA og hjemviste sagen til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen med henblik på fastsættelse af vilkårene for dispensationen.

Erhvervsankenævnet afsagde den 14. juli 2011 udover kendelsen i denne sag en række ligelydende kendelser vedrørende rækkevidden af dispensationsbestemmelsen i bogføringslovens § 12, stk. 4. I kendelserne har Erhvervsankenævnets flertal udtalt, at der ved vurderingen af om en virksomhed skal meddeles dispensation i medfør af § 12, stk. 4, skal lægges vægt på en række nye kriterier, som hverken fremgår af lovteksten eller lovens forarbejder.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har foretaget en nærmere vurdering af Erhvervsankenævnets kendelser fra juli 2011, med henblik på at fastlægge den fremtidige praksis for opbevaring af regnskabsmateriale i udlan-

det i henhold til bogføringslovens § 12, stk. 4. Nedenstående vilkår er opstillet på baggrund af Erhvervsankenævnets præmisser i de omtalte kendelser.

Afgørelse

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen meddeler hermed ovenstående selskab dispensation i henhold til bogføringslovens [Som senest bekendtgjort ved lovbekendtgørelse nr. 648 af 15/6 2006 med senere ændringer] § 12, stk. 4, til at opbevare registreringer i SAP-systemet samt en mængde andet elektronisk regnskabsmateriale hos B [selskab], ..., ..., USA. Der er knyttet en række vilkår til afgørelsen – se disse vilkår nedenfor.

Vilkår knyttet til dispensationen

Dispensationen er givet på betingelse af, at følgende vilkår er opfyldt:

- K ApS er et lokalt datterselskab, der indgår i en international koncern,
- alle datterselskaber i koncernen deltager i SAP-systemet og de øvrige it-systemer, hvorved der kan realiseres iøjnefaldende besparelser ved it-samkøringen af koncernens samlede regnskabshåndtering,
- selskabet opfylder betingelserne i bogføringsloven,
- selskabet til enhver tid opbevarer en kopi af selskabets bilagsmateriale i Danmark eller i et af de øvrige nordiske lande [Som oplyst i BEK nr. 250 af 23/03/2006, § 1, stk. 2]. Med bilagsmateriale henvises der til det i bogføringslovens § 5 nævnte materiale.
- selskabets ledelse indestår for, at offentlige myndigheder via online adgang fra selskabets adresse i Danmark til enhver tid kan udskrive regnskabsmaterialet, der opbevares i USA, uden at der fra de amerikanske myndigheder stilles krav om retskendelse i USA.

Dispensationen bortfalder automatisk, hvis et eller flere af ovenstående vilkår ikke er opfyldt. Opmærksomheden henledes særligt på vilkåret om, at offentlige myndigheder til enhver tid skal have adgang til regnskabsmaterialet opbevaret i USA.

Selskabets ledelse er opmærksom på, at i det omfang regnskabsmaterialet indeholder personoplysninger, skal overførslen ske under iagttagelse af persondataloven. Der henvises særligt til persondatalovens § 27 om overførsel af personoplysninger til tredjelande.

Dispensationen er tidsbegrænset og bortfalder således efter tre år regnet fra dags dato, dvs. 2. januar 2015. Såfremt selskabet fortsat efter dispensationens bortfald ønsker at opbevare dele af dets regnskabsmateriale uden for Danmark i henhold til § 12, stk. 4, skal der indgives en ny dispensationsansøgning til styrelsen. Ansøgning herom skal være styrelsen i hænde inden 2. januar 2015.

Begrundelse for afgørelsen

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har på baggrund af kendelsen fra Erhvervsankenævnet i nærværende sag bl.a. betinget dispensationen således, at alle datterselskaber lader driften af SAP-systemet og visse af eller

alle de øvrige IT-systemer foregå fra moderselskabet B i USA, hvor de i systemerne oplagret regnskabsmateriale vil blive opbevaret. Erhvervsankenævnet har således i kendelsen udtalt, at der ved dispensationen kan ”opnås de iøjnefaldende besparelser, der kan realiseres ved it-samkøring af koncernens samlede regnskabshåndtering.” Styrelsen finder således vilkåret i overensstemmelse med kendelsen fra Erhvervsankenævnet.

K ApS har i sin ansøgning søgt om dispensation til opbevaring af opbevaring af selskabets elektroniske regnskabsmateriale i USA. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen stiller som vilkår for meddelelse af dispensation, at selskabet opbevarer en kopi af dets bilagsmateriale, jf. bogføringslovens § 5, i Danmark eller i et af de øvrige nordiske lande, jf. note 2.

Vilkåret er fastsat på baggrund af tidligere kendelser fra Erhvervsankenævnet, herunder kendelse af den 19. juni 2006 (j.nr. 2005-0003623) [<http://www.erhvervsankenaevnet.dk/sw19526.asp>], hvor en virksomhed fik dispensation til at opbevare dele af sit regnskabsmateriale i Tyskland. Ved afgørelsen lagde Erhvervsankenævnet vægt på, at virksomhedens bilagsmateriale fysisk blev opbevaret i Danmark, således at det kun var den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer mv., der opbevarede i Tyskland m.v.

Ved Erhvervsankenævnets kendelse af 14. juli 2011 (j.nr. 2010-0023071) [<http://www.erhvervsankenaevnet.dk/graphics/Erhvervsanke/Kendelser2011/2010-0023071.pdf>] fik en virksomhed ligeledes dispensation til at opbevare dele af sit regnskabsmateriale i USA. I kendelsen gav nævnets flertal i sine præmisser udtryk for, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan betinge en dispensation af, at kopier af regnskabs- og bilagsmateriale opbevares i Danmark.

Vilkåret om, at kopi af selskabets bilagsmateriale skal opbevares i Danmark eller et af de øvrige nordiske lande er således stillet på baggrund af Erhvervsankenævnets kendelser fra 2006 og 2011, som nævnt ovenfor.

I Erhvervsankenævnets kendelse af 14. juli 2011 (j.nr. 2010-0023071) bemærkes det endvidere, at dispensation kan gives, såfremt selskabet vil ”give myndighederne fuld adgang til regnskabsmateriale”. På den baggrund forudsætter styrelsen i dispensationen, at selskabets ledelse indestår for, at offentlige myndigheder kan få online adgang til at udskrive regnskabsmateriale i USA, uden at der fra de amerikanske myndigheder stilles krav om retskendelse i USA.

Med dette vilkår varetages de offentlige myndigheders kontrollensyn, som efter bemærkningerne til dispensationsbestemmelsen er afgørende for opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet.

Styrelsen har givet selskabet dispensation til delvist at fravige § 12, stk. 1-3, jf. § 12, stk. 4, idet dispensationen er tidsbegrænset til tre år. Selskabet skal således ved dispensationens udløb ansøge på ny, såfremt selskabet fortsat ønsker dispensation. Vilkåret om tidsbegrænsning er opstillet

på baggrund af de i indledningen nævnte omstændigheder og overvejelser vedrørende fortolkningen af dispensationsbestemmelsen i bogføringslovens § 12, stk. 4.

...”

I klageskrivelse af 30. januar 2012 har advokat A anført:

”...

Den 25. juni 2010 fremsendte jeg til det, der dengang hed Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, en ansøgning ("**Dispensationsansøgningen**"), hvori jeg på vegne af min klient K ApS, CVR-nr. ... ("**K**"), ansøgte, i henhold til bogføringslovens § 12, stk. 4, om dispensation i forhold til § 12, stk. 1, i samme lov, således at K får tilladelse til at opbevare dele af sit regnskabsmateriale i udlandet. Kopi af Dispensationsansøgningen vedlægges ...

Sagen vedrørende Dispensationansøgningen blev hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen behandlet som sag nr. 10-156.218. Ved afgørelse af 4. november 2010 meddelte Erhvervs- og Selskabsstyrelsen afslag på Dispensationsansøgningen. Kopi af Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse vedlægges ...

Ved skrivelse af 1. december 2010 påklagede jeg på vegne af K afgørelsen om afslaget til Erhvervsankenævnet. Kopi af klageskrivelsen vedlægges ... I forbindelse med klagesagens behandling ved Erhvervsankenævnet blev efterfølgende afgivet følgende skriftlige indlæg:

- Erhvervs- og Selskabsstyrelsens indlæg af 12. januar 2011 (kopi heraf er vedlagt ...)
- Mit indlæg af 11. februar 2011 (kopi heraf er vedlagt ...)
- Erhvervs- og Selskabsstyrelsens indlæg af 28. februar 2011 (kopi heraf er vedlagt ...)

Den 14. juli 2011 fremsendte Erhvervsankenævnet sin afgørelse i klagesagen, som hos nævnet blev behandlet under j.nr. 2010-0023253. Kopi af afgørelsen vedlægges ... Ved afgørelsen underkendte Erhvervsankenævnet Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afslag på dispensation. Nævnet besluttede således, at der skulle gives dispensation og hjemviste i den forbindelse sagen til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen med henblik på fastsættelse af vilkårene for dispensationen.

Den 2. januar 2012 fremsendte Erhvervs- og Selskabsstyrelsen en afgørelse, hvorved styrelsen meddelte K dispensation i henhold til bogføringslovens § 12, stk. 4, på en række nærmere i afgørelsen anførte vilkår. Kopi af afgørelsen er vedlagt ...

Ved nærværende brev indbringer jeg på vegne af K i henhold til bogføringslovens § 12, stk. 6, Erhvervs- og Selskabsstyrelsens nævnte afgørelse af 2. januar 2012 om dispensationens vilkår for Erhvervsankenævnet.

Jeg anmoder således om, at Erhvervsankenævnet ophæver/ændrer de af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen meddelte vilkår for dispensation i henhold til det nedenfor nærmere anførte.

1. Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 2. januar 2012

...

2. Begrundelse for klage over dispensationsvilkårene

Nedenfor redegøres for begrundelsen for klagen, og hvorledes K nærmere begærer dispensationsvilkårene ophævet/ændret.

2.1 De fem vilkår, der er formuleret som betingelser for dispensationen

Som det fremgår af citatet ovenfor fra afgørelsen, har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen formuleret fem vilkår, der fremtræder som egentlige betingelser for dispensationen. I dette afsnit 0 kommenteres på hver af disse betingelser.

2.1.1 Ad betingelse nr. 1: "K ApS er et lokalt datterselskab, der indgår i en international koncern"

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har ikke i sin afgørelse nærmere begrundet dette vilkår. Vilkåret synes dog at have sit udspring i, at Erhvervsankenævnets flertal i nævnets afgørelse af 14. juli 2011 anførte som følger (se bilag 7, s. 21 f.):

Dispensationsreglen i bogføringslovens § 12, stk. 4, må fortolkes i overensstemmelse med de foran citerede lovforarbejder. Ved afgørelsen af, om der foreligger de i bestemmelsen omhandlede "særlige tilfælde" må det derfor tillægges betydelig vægt, hvorledes SØK og SKAT har forholdt sig til den konkrete dispensationsansøgning. Vi bemærker dog samtidig, at det efter lovens ordlyd ikke er en betingelse for at give tilladelse, jf. bogføringslovens § 12, stk. 4, at SKAT og SØK har udtalt sig til støtte herfor, og at der derfor, såfremt særligt tungtvejende grunde foreligger, bør være grundlag for dispensation, selv om en sådan dispensation ikke er anbefalet af SKAT eller SØK.

I et tilfælde som det foreliggende, hvor ansøgeren er et lokalt datterselskab i eller en lokal filial, der indgår i en international koncern, hvor ønsket om dispensation begrundes i ønsket om at opnå de iøjnefaldende besparelser, der kan realiseres ved it-samkøring af koncernens samlede regnskabshåndtering, hvor der ikke består nogen formodning for, at ansøgeren vil misbruge en dispensation til skade for danske skatte- og efterforskningsmyndigheder, og hvor ansøgeren i øvrigt erklærer sig parat til at underlægge sig de vilkår, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen måtte stille for en dispensation, og som – hvis de opfyldes – vil give myndighederne

fuld adgang til regnskabsmaterialet, finder vi, at der som udgangspunkt vil foreligge de anførte tungtvejende grunde til at give dispensation.

Da Erhvervsankenævnet således i forhold til K konkret har lagt vægt på det forhold, at K er et lokalt datterselskab i en international koncern som værende et af forhold, som gør, at der konkret findes at foreligge et tilfælde, hvor der er tilstrækkeligt tungtvejende grunde til at give dispensation trods manglende anbefaling heraf fra SKAT og SØK, er K på nuværende tidspunkt indstillet på at acceptere dette vilkår for dispensationen. Der klages således ikke ved nærværende over dette vilkår.

2.1.2 Ad betingelse nr. 2: "alle datterselskaber i koncernen deltager i SAP-systemet og de øvrige it-systemer, hvorved der kan realiseres iøjnefaldende besparelser ved it-samkøringen af koncernens samlede regnskabshåndtering"

Indledningsvist skal bemærkes, at K antager, at der med formuleringen "SAP systemet og de øvrige it-systemer" alene sigtes til det it-system, der i Dispensationsansøgningen er betegnet som "SAP-systemet", samt til de it-systemer, der i Dispensationsansøgningen er refereret til under betegnelsen "Øvrige IT-systemer".

I Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 2. januar 2012 om dispensationsvilkårene er anført, at ovennævnte betingelse er begrundet i, at det fremgår af Erhvervsankenævnets kendelse af 14. juli 2011, at nævnet blandt andet har lagt vægt på det forhold, at der foreligger et tilfælde, hvor ønsket om dispensation begrundes i ønsket om at "opnå de iøjnefaldende besparelser, der kan realiseres ved it-samkøring af koncernens samlede regnskabshåndtering".

Det er korrekt, at det fremgår af Erhvervsankenævnets afgørelse af 14. juli 2011, at nævnets flertal har lagt vægt på dette forhold som en af de omstændigheder, som gør, at nævnet konkret har fundet, at der findes tilstrækkelig tungtvejende grunde til, at der bør gives dispensation (se således den passage fra nævnets afgørelse, der er citeret i afsnit 2.1.1 ovenfor). Det dispensationsvilkår, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har udformet på baggrund af nævnte formulering i Erhvervsankenævnets kendelse af 14. juli 2011, er imidlertid unødigt rigoristisk i forhold til, hvad der fremgår af nævnets afgørelse.

Læst bogstaveligt må det af Erhvervs- og Selskabsstyrelsens fastsatte vilkår forstås sådan, at K kun kan forlade sig på dispensationen, såfremt alle datterselskaber i hele B-koncernen globalt "deltager" i SAP-systemet og i de Øvrige IT-systemer. Det vil så sige, at såfremt der blot er et enkelt B-datterselskab et eller andet sted i verden, der ikke deltager i SAP-systemet og de Øvrige IT-systemer, vil K ikke kunne forlade sig på dispensationen.

I praksis vil den af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen opstillede betingelse kunne vise sig umulig at opfylde. Man kan således let tænke sig, at der et

eller andet sted i verden kan være tekniske, praktiske, regulatoriske eller andre forhold, som konkret kan bevirke, at et B-datterselskab i det pågældende land på et givet tidspunkt ikke kan "deltage" i SAP-systemet og de Øvrige IT-systemer.

Vilkårets meget brede udformning skal i øvrigt ses i sammenhæng med, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen samtidig har anført i dispensationsvilkårene, at dispensationen bortfalder automatisk, hvis betingelsen ikke er opfyldt. Hvis således B-koncernen gennemfører et opkøb af et selskab i et eller andet land, vil vilkåret medføre, at dispensationen til K bortfalder, medmindre det pågældende nyerhvervede datterselskabs regnskabsføring med øjeblikkelig virkning ved erhvervelsen af selskabet lægges ind i SAP-systemet og de Øvrige IT-systemer. Dette krav vil i praksis meget ofte være umuligt at opfylde.

Samlet set forekommer den af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen udformede betingelse om, at alle datterselskaber skal deltage i SAP-systemet og de Øvrige IT-systemer, således helt uproportionalt udformet. Vilkåret savner endvidere hjemmel i bogføringsloven og forarbejderne til denne. Ligeledes gøres det gældende, at formuleringerne i Erhvervsankenævnets afgørelse af 14. juli 2011 ikke lægger op til opstilling af et så rigoristisk vilkår som det af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsatte.

K begærer således principalt, at den pågældende betingelse for dispensationen ophæves. Såfremt Erhvervsankenævnet ikke imødekommer dette, anmoder K subsidiært om, at vilkåret mildnes. Det kunne f.eks. ske ved, at det blot formuleres som et vilkår for dispensationen, at en væsentlig del af selskaberne i koncernen benytter SAP-systemet og de Øvrige IT-systemer til opbevaring af dele af deres regnskabsmateriale.

2.1.3 Ad betingelse nr. 3: "selskabet opfylder betingelserne i bogføringsloven"

Til dette vilkår skal indledningsvist bemærkes, at det naturligvis er K's hensigt i det hele at overholde reglerne i bogføringsloven. Desuagtet klages der ved nærværende over den konkrete udformning af ovennævnte vilkår. Vilkåret forekommer således unødigt bredt formuleret.

Fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsens side har tanken med vilkåret formentlig blot været at præcisere, at dispensationen alene er en dispensation fra kravet om opbevaring af det pågældende regnskabsmateriale i Danmark, og at bogføringslovens øvrige krav til, hvordan det pågældende regnskabsmateriale skal behandles – f.eks. kravet i lovens § 10 om, at materialet skal opbevares på betryggende vis – således fortsat skal opfyldes.

Sådan som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen konkret har udformet vilkåret, kan det imidlertid læses således, at såfremt der på et eller andet tidspunkt måtte ske en overtrædelse fra K's side af en af reglerne i bogføringsloven, vil dispensationen bortfalde, uanset hvad denne overtrædelse måtte bestå i. Dette vil være en ganske uproportional retsvirkning af en

sådan overtrædelse, især hvis overtrædelsen ikke relaterer sig til det regnskabsmateriale, som dispensationen vedrører. Det synes heller ikke at være i overensstemmelse med Erhvervs- og Selskabsstyrelsens hidtidige praksis for dispensationsvilkår at formulere et vilkår som det omhandlede på den måde som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, konkret har gjort det i afgørelsen af 2. januar 2012.

På baggrund af ovenstående begærer K principalt det omhandlede betingelse for dispensationen ophævet. Subsidiært begæres vilkåret ændret, således at det præciseres, at det blot er et vilkår for dispensationen, at det omhandlede regnskabsmateriale opbevares i overensstemmelse med de krav der følger af andre bestemmelser i bogføringsloven end lovens § 12.

2.1.4 Ad betingelse nr. 4: "selskabet til enhver tid opbevarer en kopi af selskabets bilagsmateriale i Danmark eller i et af de øvrige nordiske lande"

Som begrundelse for at fastsætte dette vilkår som betingelse for dispensationen har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i sin afgørelse af 2. januar 2012 blandt andet henvist til Erhvervsankenævnets kendelse af 19. juni 2006 i nævnets sag nr. 2005-0003623, hvor en virksomhed fik dispensation til at opbevare dele af sit regnskabsmateriale i Tyskland. Styrelsen bemærker i den forbindelse, at Erhvervsankenævnet i den pågældende afgørelse lagde vægt på, at virksomhedens bilagsmateriale fysisk blev opbevaret i Danmark, således at det kun var den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer m.v., der opbevarede i Tyskland.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen undlader imidlertid i den forbindelse at nævne, at den linje, som Erhvervsankenævnet lagde kimen til ved afgørelsen fra 19. juni 2006, senere blev udvidet af nævnet ved den afgørelse, som nævnet fremkom med den 1. juli 2009 i nævnets sag nr. 2008-0017409. I den pågældende sag forelå det ikke oplyst, at alt bilagsmateriale ville befinde sig i Danmark. Det fremgår af Erhvervsankenævnets kendelse i den pågældende sag, at klagerens advokat i sagen i klageskrivelsen af 11. august 2008 blot havde anført:

Dispensationsanmodningen vedrørte alene regnskabsmateriale, der ikke opbevares fysisk. Fysisk regnskabsmateriale vil fortsat blive opbevaret i Danmark. Adgang til det regnskabsmateriale, der ikke opbevares i Danmark, vil blive sikret ved etablering af on-line adgang, der altid vil være tilgængelig fra Danmark.

Formuleringen udelukkede således ikke, at elektronisk opbevaret bilagsmateriale ville blive opbevaret i udlandet i henhold til den dispensation, der blev ansøgt om, men indebar blot, at det bilagsmateriale, som opbevarede i fysisk form (hard copy), fortsat ville blive opbevaret i Danmark. Til trods for denne forskel i formuleringerne i de ansøgninger, der lå til grund for afgørelserne fra 2006 henholdsvis 2009, nåede Erhvervsankenævnet også i afgørelsen for 2009 frem til, at der skulle gives dispensation.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har i sin begrundelse for det omhandlede vilkår endvidere henvist til præmisserne for Erhvervsankenævnets kendelse af 14. juli 2011 i nævnets sag nr. 2010-0023071. Styrelsen skriver således på side 3 i sin afgørelse af 2. januar 2012:

I kendelsen [Erhvervsankenævnets kendelse af 14. juli 2011 i nævnets sag nr. 2010-0023071] gav nævnets flertal i sine præmisser udtryk for, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan betinge en dispensation af, at kopier af regnskabs- og bilagsmateriale opbevares i Danmark.

Det må antages, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen hermed sigter til følgende formulering fra de af Erhvervsankenævnets flertal udtrykte præmisser for afgørelsen i nævnets sag nr. 2010-0023071:

SKAT har henvist til, at der ikke med USA findes noget retligt instrument vedrørende gensidig bistand på momsområdet, der svarer til reglerne i direktiv 76/308 (inddrivelsesdirektivet) og forordning 1798/2003 (bistandsforordningen).

Vi forstår SKATs betænkeligheder således, at SKAT hermed først og fremmest sigter imod at kunne fremskaffe det regnskab- og bilagsmateriale, der danner grundlag for skatte- og afgiftsberegningerne, jf. bogføringslovens § 3, stk. 1, nr. 4 og 6.

Vi bemærker hertil, at der ikke foreligger oplysninger om, hvorvidt ansøgeren vil være indforstået med, at kun den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer m.v. opbevares i udlandet, idet kopier af regnskab- og bilagsmateriale opbevares i Danmark.

Idet en dispensation kan betinges således, finder vi det ikke godtgjort, at hensynet til SKATs kontrolarbejde taler imod meddelelsen af dispensation med en sådan styrke, at denne bør nægtes under de ovenfor angivne betingelser.

Det er imidlertid vigtigt at pointere, at Erhvervsankenævnets sag nr. 2010-0023071 ikke er den af Erhvervsankenævnets kendelser af 14. juli 2011, der vedrører K. Erhvervsankenævnets kendelse vedrørende K (nævnets sag nr. 2010-0023253) er som nævnt vedlagt i kopi til nærværende klageskrivelse ... I afgørelsen vedrørende K har Erhvervsankenævnets flertal formuleret sig ganske anderledes for så vidt angår lige netop det her omhandlede forhold. Således anføres i flertallets præmisser ...:

SKAT har henvist til, at der ikke med USA findes noget retligt instrument vedrørende gensidig bistand på momsområdet, der svarer til reglerne i direktiv 76/308 (inddrivelsesdirektivet) og forordning 1798/2003 (bistandsforordningen).

Vi forstår SKATs betænkeligheder således, at SKAT ikke hermed først og fremmest sigter mod at kunne fremskaffe det regnskabs- og bilagsmateriale, der danner grundlag for skatte- og afgiftsberegningerne, jf. bogføringslovens § 3, stk. 1 nr. 4 og 6.

Vi bemærker hertil, at ansøgeren på forhånd har erklæret, at der er mulighed for udskrivning i klarskrift fra Danmark, hvor systembeskrivelse opbevares.

På denne baggrund finder vi det ikke godtgjort, af hensyn til SKATs kontrolarbejde taler imod meddelelsen af dispensation med en sådan styrke, at denne bør nægtes under de ovenfor angivne betingelser.

I afgørelsen vedrørende K har Erhvervsankenævnets således eksplicit forholdt sig til den bekymring, som SKAT kunne have for så vidt angår elektronisk opbevaret bilagsmateriale, og nævnets flertal har i den forbindelse tilsidesat bekymringen med henvisning til, at det foreligger oplyst fra K's side, at det fra selskabets adresse i Danmark vil være muligt at tilgå materialet online og foretage udskrivning i klarskrift af det, og der er ikke i Erhvervsankenævnets afgørelse vedrørende K lagt op til, at styrelsen i den forbindelse skal fastsætte vilkår om, at der tillige skal opbevares kopi af bilagsmateriale i Danmark.

Samlet må den af Erhvervsankenævnet anlagte praksis forstås således, at der under de i K's sag foreliggende omstændigheder godt kan gives dispensation til opbevaring af elektronisk opbevaret bilagsmateriale på en server i USA, uden at der behøver at blive fastsat vilkår om, at kopi af det pågældende materiale ligeledes skal forefindes i Danmark. Derimod er det på baggrund af nævnets praksis tilbage fra 2006 og frem klart, at det ikke er muligt at opnå dispensation til opbevaring i udlandet af bilagsmateriale, som alene forefindes i fysisk form (hard copy). I den forbindelse skal jeg gentage, at det fremgår klart af Dispensationsansøgningens side 2, at K fortsat vil opbevare "alt fysisk opbevaret bilagsmateriale i henhold til reglerne i bogføringslovens § 12 stk. 1-3". Dispensationsansøgningen vedrører således kun de dele af K's regnskabsmateriale, som opbevares i elektronisk form.

På baggrund af udredningen ovenfor gøres det gældende, at det af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen opstillede vilkår savner hjemmel i såvel bogføringsloven og dennes forarbejder samt Erhvervsankenævnets praksis, og at vilkåret i særdeleshed er direkte i modstrid med de formuleringer, som konkret findes i Erhvervsankenævnets afgørelse af 14. juli 2011 vedrørende K. Ligeledes gøres det gældende, at vilkåret er uproportionalt og i praksis i strid med de rimelige interesser, som ligger til grund for, at Erhvervsankenævnet har besluttet, at K skal tildeles en dispensation.

Det bemærkes i den forbindelse, at det i dag er ganske almindeligt, at store dele af en virksomheds bilagsmateriale alene forefindes i elektronisk form, og at registreringen og opbevaringen af sådant bilagsmateriale helt naturligt sker i sammenhæng med den bogføring af transaktionsspo-

ret, som foretages i virksomhedens generelle bogføringssystemer. Det forekommer i den forbindelse ganske upraktisk, hvis retstilstanden skulle være således, at der godt kan opnås tilladelse til at opbevare selve transaktionssporet på servere i udlandet, mens der ikke kan opnås tilladelse til at have det elektronisk opbevarede bilagsmateriale lagret på servere i udlandet uden samtidig også at have en kopi af materialet i Danmark. Der er ikke nogen relevante forhold, som kan begrunde, at der gøres forskel på transaktionssporet og det elektronisk opbevarede bilagsmateriale i en sag, hvor det for begge typer regnskabsmateriales vedkommende er oplyst, at det vil være muligt at tilgå materialet online og udskrive det i klarskrift fra det omhandlede selskabs adresse i Danmark.

I forhold til elektronisk (digitalt) materiale giver det i øvrigt dårligt mening at tale om originaler og kopier, da der ikke kan kendes forskel. Et vilkår om opbevaring af kopier i Danmark (eller et andet nordisk land) af det elektroniske bilagsmateriale vil derfor være en uhjemlet begrænsning af ankenævnets dispensation. Et sådant vilkår vil i praksis betyde, at K skal opbevare en komplet version af det elektroniske bilagsmateriale i Danmark, hvilket er en væsentlig del af det, som K har bedt om dispensation fra.

Principalt begærer K således den af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen stillede betingelse ophævet. Subsidiært begæres vilkåret ændret, således at det blot gøres til et vilkår, at alt fysisk opbevaret bilagsmateriale opbevares i henhold til hovedreglerne i bogføringslovens § 12, stk. 1-3 og 5.

2.1.5 Ad betingelse nr. 5: "Selskabets ledelse indestår for, at offentlige myndigheder via online adgang fra selskabets adresse i Danmark til enhver tid kan udskrive regnskabsmaterialet, der opbevares i USA, uden at der fra de amerikanske myndigheder stilles krav om retskendelse i USA"

Dele af teksten i vilkåret korresponderer fint til det, som K selv har oplyst i Dispensationsansøgningen. I Dispensationsansøgningen er således klart anført ...

Fra K's hovedkontor i Danmark vil der være fuld terminaladgang til SAP-systemet og de Øvrige IT-systemer, herunder til alt regnskabsmateriale lagret i de pågældende systemer, ligesom hvis serveren var placeret i Danmark. Denne adgang indebærer, at det vil være muligt fra K's hovedkontor at foretage udskrift i klarskrift, uden bearbejdning, beregninger eller tilpasninger, af det regnskabsmateriale, der lagres på serverne i USA.

Det af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen opstillede vilkår er imidlertid problematisk i flere henseender.

For det første er det problematisk, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i slutningen af formuleringen af vilkåret har anført "uden at der fra de amerikanske myndigheder stilles krav om retskendelse i USA". Denne del af vilkåret skal ses i sammenhæng med, at en af de væsentligste

grunde til, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i sin tid meddelte afslag på Dispensationsansøgningen, var, at SØK i et høringsvar havde anført (se side 3 ff. i bilag 2 til nærværende brev):

Uanset at en (...) terminaladgang findes i virksomheden omfattet af denne ansøgning vil de efterforskningsmæssige hensyn ikke i tilstrækkeligt omfang blive tilgodeset ved, at den bogføringspligtige har terminaladgang til regnskabsmaterialet, der udelukkende opbevares på en server i USA.

Dette skyldes, at politiet ikke i forbindelse med en eventuel ransagning kan benytte sig af terminaladgangen, fordi et sådant indgreb må antages at være at sidestille med en ransagning på fremmed territorium, her USA. (...)

Statsadvokaturen har ved flere lejligheder forsøgt at indhente oplysninger fra myndighederne i USA omkring, hvorvidt amerikansk lovgivning accepterer, at dansk politi på baggrund af en dansk retskendelse har terminaladgang i samme omfang som hvis materialet befandt sig i Danmark.

Hidtil har de amerikanske myndigheder imidlertid ikke svaret på statsadvokaturens henvendelser. I mangel af oplysninger om det modsatte må det derfor antages, at de almindelige regler for international retshjælp skal følges, dvs. at der skal sendes en retsanmodning til det pågældende land, som derefter skal tage stilling til, om retsskridtet kan foretages efter det pågældende lands retssystem. (...)

Det må derfor antages, at en dispensation kan have betydning for efterforskningsmulighederne for dansk politi.

Af citatet fremgår, at SØKs bekymring var, at danske myndigheders anvendelse af en online-forbindelse til en server placeret i USA muligvis af de amerikanske myndigheder ville blive betragtet som en ransagning på amerikansk territorium, og at det ikke havde været muligt at få svar fra de amerikanske myndigheder om, hvorvidt et sådant eventuelt ransagningsskridt på amerikansk territorium ville være berettiget at foretage på grundlag alene af en dansk retskendelse, eller om de amerikanske myndigheder kun ville anse en sådan ransagning for at være berettiget, såfremt der forelå en forudgående retskendelse fra en amerikansk domstol.

På trods af denne bekymring, som SØK har rejst i forbindelse med alle sager, hvor der er blevet ansøgt om dispensation til opbevaring af elektronisk regnskabsmateriale på servere i USA, har Erhvervsankenævnet i efterhånden mange afgørelser – første gang i afgørelsen af 1. juli 2009 (nævnets sag nr. 2008-0017409) og sidenhen også i blandt andet afgørelsen vedrørende K den 14. juli 2011 (nævnets sag nr. 2010-0023253) – besluttet, at der skulle gives dispensation til opbevaring af elektronisk regnskabsmateriale i USA. På den baggrund forekommer det at være i direkte strid med Erhvervsankenævnets afgørelser, herunder afgørelsen i

K's sag, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nu, som del af sine vilkår for den til K meddelte dispensation, har anført, at det er et vilkår for dispensationen, at K's ledelse skal indestå for, at de amerikanske myndigheder ikke kræver en forudgående amerikansk retskendelse i forbindelse med den omhandlede tilgang til regnskabsmaterialet.

Endvidere bemærkes, at i den første skelsættende sag, hvori Erhvervsankenævnet underkendte Erhvervs- og Selskabsstyrelsens praksis vedrørende bogføringslovens § 12, stk. 4 – nemlig Erhvervsankenævnets sag nr. 2005-0003623, som blev afgjort ved kendelse af 19. juni 2006 – forelå der faktisk en situation, hvor myndighederne i det i den pågældende sag omhandlede land (Tyskland) positivt havde oplyst, at "Tyskland ikke tillader terminal efterforskning på baggrund af en dansk retskendelse." Desuagtet nåede Erhvervsankenævnet i den pågældende sag frem til, at der skulle meddeles dispensation til den pågældende virksomhed.

Hvis man skulle følge den linje, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nu anlægger for dispensationsvilkår, ville det indebære, at der i et tilfælde som det dengang omhandlede skulle afgives indeståelse fra det ansøgende selskabs ledelse om et forhold, som man positivt vidste var forkert. Dette illustrerer, at det er meningsløst at opstille et sådant vilkår i en sådan situation, og dermed må det også være meningsløst at opstille det i relation til ansøgninger, der vedrører USA, uanset at det for så vidt angår USA ikke på nuværende tidspunkt – jf. det af SØK oplyste – vides, om betingelsen er opfyldt eller ej.

Den afsluttende del af formuleringen i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens vilkår er således grundlæggende i strid med Erhvervsankenævnets praksis.

For det andet er det problematisk på flere måder, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen indleder formuleringen af vilkåret med at skrive "selskabets ledelse indestår for, at". Det er K, ikke selskabets ledelse, der har ansøgt om dispensation i henholdt til bogføringslovens § 12, stk. 4. Det måtte kræve et særligt hjemmelsgrundlag i nogle vilkår for en dispensation at opstille særlige forpligtelser, som skulle påhvile selskabets ledelse. Et sådant hjemmelsgrundlag foreligger ikke, hverken i bogføringslovens forarbejder eller Erhvervsankenævnets praksis. Vilkåret forekommer endvidere uproportionalt.

Derudover bemærkes at vilkårets retsvirkning er uklar. Dels må man spørge, hvad der overhovedet i denne sammenhæng ligger i udtrykket "indestår for" (hvad er den tiltænkte retsvirkning for ledelsen i K af en eventuel manglende opfyldelse af vilkåret?). Dels giver formuleringen anledning til usikkerhed om, hvornår den af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen meddelte dispensation træder i kraft. Det er således uklart, ud fra den af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anvendte formulering, hvorvidt dispensationen træder i kraft fra udstedelsesdatoen (2. januar 2012), eller om tanken er, at dispensationen først får retsvirkning, hvis og når K's ledelse måtte fremsende en erklæring til styrelsen om indeståelse for det forhold, som er beskrevet i vilkåret.

På baggrund af det ovenfor anførte begærer K principalt, at den nævnte betingelse for dispensationen ophæves i det hele. Subsidiært anmodes der om, at vilkåret ændres, således at det alene anføres, at det er et vilkår for dispensationen, at der fra selskabets adresse i Danmark er adgang (via online-forbindelse til serverne i USA) til at foretage udskrivning af det i USA opbevarede regnskabsmateriale.

2.2. Øvrige vilkår

Ud over de fem betingelser, der er kommenteret på ovenfor, indeholder Erhvervsstyrelsens afgørelse af 2. januar 2012 visse andre vilkår, som K tillige klager over ved nærværende klageskrivelse. Der kommenteres på disse i dette afsnit 0.

2.2.1 Ad vilkåret "Dispensationen bortfalder automatisk, hvis et eller flere af ovenstående vilkår ikke er opfyldt"

I forhold til dette vilkår gør K gældende, at det er unødigt restriktivt, at det ved vilkåret stipuleres, at dispensationen falder helt væk, hvis en af de fem betingelser, der er kommenteret på i afsnit 2.1 ovenfor, ikke opfyldes.

Såfremt dispensationsvilkårene ikke opfyldes, må de potentielle retsvirkninger heraf være dem, som i almindelighed følger af en manglende opfyldelse af reglerne i bogføringslovens § 12. Det forekommer imidlertid uproportionalt, hvis enhver sådan situation skulle medføre, at dispensationen fremadrettet bortfalder, således at der ikke længere kan forlades på dispensationen, selvom der måtte blive rettet op på situationen, så vilkårene for dispensationen igen blev opfyldt.

Vilkårets udformning er særligt problematisk set i sammenhæng med den måde, hvorpå Erhvervs- og Selskabsstyrelsen for nuværende har udformet de fem betingelser. I den forbindelse kan f.eks. henvises til det vilkår, som K har gjort indsigelser over for i afsnit 2.1.2 ovenfor. Som nævnt i afsnit 2.1.2 kan man let forestille sig en situation, hvor der i forbindelse med et virksomhedsopkøb vil være en periode, hvori det opkøbte selskabs bogføring endnu ikke er blevet integreret i SAP-systemet og i de Øvrige IT-systemer. I en sådan situation vil det være ganske uproportionalt og urimeligt, hvis denne midlertidige manglende opfyldelse af dispensationsvilkårene skulle medføre, at den samlede dispensation bortfaldt for eftertiden.

På baggrund af ovennævnte begærer K vilkåret ophævet. Ligeledes begæres de indledende formuleringer om de fem betingelser ændret i afgørelsen af 2. januar 2012 ("Dispensationen er givet på betingelse af, at følgende vilkår er opfyldt:"), således at de pågældende vilkår (eller den del af dem, som måtte være tilbage efter Erhvervsankenævnets afgørelse i nærværende klagesag) blot anføres som vilkår, ikke betingelser, for dispensationen.

2.2.2 Ad vilkåret om, at dispensationen er tidsbegrænset, så den kun gælder frem til 2. januar 2015

Der ses ikke at være hjemmel i bogføringsloven eller dens forarbejder til at gøre en dispensation i henhold til lovens § 12, stk. 4, tidsbegrænset. Et grundlagt herfor ses heller ikke at fremgå af Erhvervsankenævnets afgørelse af 14. juli 2011 i K's sag. Endvidere er den konkrete tidsbegrænsning på tre år, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har fastsat i sine vilkår, unødigt kort.

Det bemærkes i den forbindelse, at en væsentlig del af baggrunden for ansøgningen – og også for Erhvervsankenævnets præmisser for, hvorfor ansøgningen bør imødekommes – ligger i de besparelser, som kan opnås ved at centralisere opbevaringen af regnskabsmateriale i B-koncernen. De dispositioner, som skal foretages, hvis man ønsker at ændre på, hvor og hvordan regnskabsmateriale opbevares i koncernen, er både tidskrævende og potentielt omkostningstunge. K har derfor en rimelig interesse i, at man kan forlade sig på dispensationen i en lang periode. Ligeledes har selskabet en beskyttelsesværdig interesse i, at det ikke vil blive sat i en situation, hvor der med meget kort varsel bliver behov for at ændre på, hvor og hvordan materialet opbevares.

Endvidere skal spørgsmålet om dispensationens varighed ses i sammenhæng med det forhold, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har anvendt ganske overordentlig lang tid på at behandle Dispensationsansøgningen og den efterfølgende udformning af vilkår for dispensationen. Derfor bør den dispensation, der nu gives, også have en betydelig varighed.

På baggrund af ovennævnte begærer K principalt tidsbegrænsningen for dispensationen ophævet. Subsidiært begærer K dispensationens varighed forlænget ganske betydeligt.

3. Afsluttende bemærkninger

Forløbet vedrørende Erhvervs- og Selskabets behandling af Dispensationsansøgningen og den efterfølgende udstedelse af vilkår for den dispensation, som Erhvervsankenævnet har besluttet skulle udstedes, har været meget utilfredsstillende set fra K's synspunkt. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har således af flere omgang anvendt helt urimelig lang tid på sagsbehandlingen. Derudover bærer Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelser i sagen – såvel det oprindelige afslag på Dispensationsansøgningen som den udstedelse af vilkår for dispensationen, der nu foreligger – præg af, at styrelsen øjensynligt vægrer sig ved at indrette sin praksis i henhold til de retningslinjer, som kan udledes af Erhvervsankenævnets praksis.

Det er således påfaldende, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i sin tid gav afslag på Dispensationsansøgningen fra K, på trods af at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke kunne påpege nogen som helst relevant forskel på K's sag og den sag, hvori Erhvervsankenævnet ved sin afgørelse af 1. juli

2009 (nævnets sag nr. 2008-0017409) besluttede, at der skulle gives dispensation til opbevaring af elektronisk regnskabsmateriale i USA. Ligeledes er det påfaldende, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nu har fastsat vilkår, som på flere punkter forekommer meget vidtgående i forhold til – og for nogens vedkommende direkte i strid med – de principper, som kan udledes af Erhvervsankenævnets praksis.

På baggrund af ovennævnte anmoder K om, at Erhvervsankenævnet i forbindelse med klagesagen fastsætter de konkrete vilkår for dispensationen i stedet for at hjemvise sagen til fornyet vilkårsudstedelse fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsens side.

...

Med henvisning til det ovenfor i denne klageskrivelse anførte anmoder jeg om, at Erhvervsankenævnet ophæver/ændrer de af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen meddelte vilkår for dispensation i henhold til det ovenfor nærmere anførte.

...”

I anledning af klagen har Erhvervsstyrelsen i en redegørelse af 15. marts 2012 udtalt:

” ...

Indledningsvis kan det oplyses, at styrelsen indstiller, at afgørelsen stadfæstes, dog med en præcisering af vilkårene nævnt i pkt. 1 og 2 nedenfor.

Sagens faktiske omstændigheder

Erhvervsankenævnet har den 14. juli 2011 afsagt kendelse i sagen over Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 4. november 2010 (2010-0023253) for ovennævnte selskab.

I den oprindelige ansøgning har advokat A ved brev 25. juni 2010 på vegne af K ApS (K) anmodet styrelsen om dispensation til at opbevare den del af K's regnskabsmateriale, som er lagret i selskabets SAP-system og nogle øvrige it-systemer, på servere placeret i USA.

Styrelsen modtog høringssvar fra henholdsvis SKAT den 3. august 2010 og SØK den 17. juli 2010 vedrørende deres efterforskningsmuligheder i forbindelse med selskabets opbevaring af regnskabsmateriale i USA. Både SKAT og SØK har udtalt, at de ikke vil kunne acceptere en dispensation, da opbevaringen i udlandet kan få betydning for begge myndigheders efterforskningsmuligheder.

Erhvervsstyrelsen traf da afgørelse af 4. november 2010 om afslag på dispensation i henhold til bogføringslovens § 12, stk. 4. Erhvervsankenævnet afsagde den 14. juli 2011 kendelse om, at sagen skulle hjemvises til styrelsen til fastsættelse af vilkår i en dispensation. Erhvervsstyrelsen har herefter i afgørelse af 2. januar 2012 givet dispensation med vilkår.

...

Sagens retlige omstændigheder

Ifølge bogføringsloven § 12, stk. 1 [lovbekendtgørelse nr. 648 af 15. juni 2006 med senere ændringer] er det hovedreglen, at en virksomhed skal opbevare sit regnskabsmateriale her i landet, jf. dog § 12, stk. 2 – 5. I § 12, stk. 2 – 5, er der fastsat bestemmelser, der giver mulighed for, at regnskabsmaterialet i kortere eller længere tid kan opbevares i udlandet.

Ifølge bogføringslovens § 12, stk. 4, kan Erhvervsstyrelsen i særlige tilfælde efter forudgående ansøgning tillade, at bestemmelserne i stk. 1 – 3 helt eller delvis fraviges, dvs. styrelsen kan dispensere fra lovens krav om opbevaringssted og således på baggrund af en ansøgning konkret give dispensation til opbevaring af regnskabsmaterialet (eller dele heraf) i udlandet.

Det fremgår af de oprindelige bemærkninger til bestemmelsen (L 63 – FT 1998/99), at:

”Efter forslagets stk. 4 kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen dispensere fra kravene i forslagets stk. 1 – 3. Denne dispensation kan kun meddeles i særlige tilfælde, hvor formålet med lovens bestemmelser – især hensynet til offentlige myndigheders kontrolmulighed og politiets mulighed for at efterforske – fuldt ud kan tilgodeses på en anden måde.

For at kunne meddele dispensation er det forudsat - både i relation til regnskabsmateriale for danske og udenlandske aktiviteter - at såvel Danmark som det aktuelle land tillader, at offentlige myndigheder, herunder fiskale myndigheder og politiet, efter indhentet retskendelse benytter en direkte terminaladgang i samme omfang som den bogføringspligtige selv. Dette forudsættes også, hvor der er adgangsbeskyttelse med passwords, krypteret indhold og lign., jf. forslagets § 15. Også andre relevante forhold kan tages med i betragtning i den konkrete situation.”

Ifølge bemærkningerne til lov nr. 245 af den 27. marts 2006 (L 50 – FT 2005/06), hvorved § 12, stk. 4, blev skærpet, således at det er en forudsætning for, at Erhvervsstyrelsen kan meddele dispensation, at de hørte myndigheder kan acceptere, at en sådan dispensation gives. Således fremgår følgende af bemærkningerne til § 12, stk. 4:

”Samtidig bibeholdes den konkrete dispensationsadgang i stk. 4, men kun til ganske særlige situationer, hvor den bogføringspligtige formår at indrette adgangen til regnskabsmaterialet på en sådan måde, at danske myndigheder, herunder specielt told- og skatteforvaltningen, SØK og evt. Finanstilsynet vil kunne acceptere, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen meddeler dispensation.”

Bogføringslovens § 12, stk. 4, giver Erhvervsstyrelsen hjemmel til at træffe afgørelse om, at der efter forudgående ansøgning kan meddeles dispensation til helt eller delvist at fravige reglerne om opbevaring af regnskabsmateriale i Danmark.

Styrelsens vurdering

Det er fortsat Erhvervsstyrelsens vurdering på baggrund af ovenstående bemærkninger til lovens § 12, stk. 4, at der er lagt op til et meget snævert anvendelsesområde for meddelelse af dispensation, og kun i de ganske særlige situationer, hvor hensynet til offentlige myndigheders kontrolmulighed fuldt ud er tilgodeset på anden vis. Danmark og det aktuelle land skal derfor efter indhentet retskendelse tillade, at offentlige myndigheder benytter en direkte terminaladgang, i samme omfang, som den bogføringspligtige selv.

Styrelsens vurderer, at der med kendelserne truffet af Erhvervsankenævnet i juli 2011 er åbnet op for, at der i særlige tilfælde, hvor særlige tungtvejende grunde taler herfor, kan meddeles dispensation, selv hvor SKAT og SØK har udtalt, at opbevaring af regnskabsmateriale i det pågældende land kan medføre problemer med efterforskningen for myndighederne. På baggrund af kendelserne har styrelsen ændret sin praksis, og har ud fra nævnets næsten ligegyldende kendelser udledt nogle retningslinier for, hvorledes lovens § 12, stk. 4, skal fortolkes.

Ved fastsættelsen af vilkår er der foretaget en afvejning af de bemærkninger, som nævnet er kommet med i kendelserne, og de hensyn der i henhold til lovens bemærkninger skal være til de offentlige myndigheders kontrolmuligheder. Vilkårene i dispensationen er formuleret således, at det er op til selskabets ledelse at vurdere, om vilkårene overholdes, således at dispensationen får retskraft.

I det følgende gennemgås de vilkår, som klager ikke finder acceptable.

1. Alle datterselskaber i koncernen deltager i SAP-systemet og de øvrige it-systemer, hvorved der kan realiseres iøjnefaldende besparelser ved it-samkøringen af koncernens samlede regnskabs-håndtering.

Klager anfører, at dette vilkår er umuligt at opfylde, bl.a. fordi man let kan tænke sig, at ”der kan være tekniske, praktiske, regulatoriske eller andre forhold, som konkret kan bevirke, at et B-datterselskab i det pågældende land på et givet tidspunkt ikke kan deltage i SAP-systemet og de øvrige IT-systemer” f.eks. ved opkøb af nye datterselskaber.

I kendelsen fremgår det, at tungtvejende grunde bl.a. kan foreligge, ”*hvor ønsket om dispensation begrundes i ønsket om at opnå de iøjnefaldende besparelser, der kan realiseres ved it-samkøring af koncernens samlede regnskabshåndtering.*”

Det bemærkes, at vilkåret skal fortolkes i overensstemmelse med formålet, dvs. at koncernen som helhed opnår de iøjnefaldende besparelser, som Erhvervsankenævnet lægger op til i kendelsen. Det er naturligt, at der kan forekomme situationer, hvor der vil være en implementeringsperiode ved eventuelle nyopkøb af virksomheder. Styrelsen ser ikke noget problem i, at det i en periode med implementeringen heraf eller andre lignende situationer kan forekomme, at vilkåret bogstaveligt talt ikke er opfyldt.

I henhold til ovenstående udtalelse fra Erhvervsankenævnet finder styrelsen det nødvendigt at stille krav om, at koncernen samkører koncernens samlede datterselskabers it-systemer på serveren i USA. Som nævnt ovenfor kan der forekomme situationer, hvor enkelte datterselskaber ikke deltager i systemet, og med udgangspunkt i hensigten med vilkåret, er styrelsen indforstået med at præcisere det, således at vilkåret formuleres således:

”Væsentlige dele af koncernens samlede datterselskaber deltager i SAP-systemet og de øvrige it-systemer, hvorved der kan realiseres iøjnefaldende besparelser ved it-samkøringen af koncernens samlede regnskabsmateriale.”

2. Selskabet opfylder betingelserne i bogføringsloven

Det er korrekt anført af klager, at hensigten med dette vilkår er, at selskabet uanset opbevaringssted skal overholde reglerne for, hvordan regnskabsmateriale skal behandles m.v. Klager begærer vilkåret for ophævet eller subsidiært ændret, således at vilkåret sikrer, at regnskabsmateriale behandles på betryggende vis.

Formålet med vilkåret er at sikre, at selskabet foretager den i henhold til bogføringsloven rette behandling af regnskabsmateriale, som også selskaber med opbevaring af regnskabsmateriale i Danmark skal overholde. Styrelsen præcisere gerne vilkåret, således at det formuleres således;

”Selskabet til enhver tid overholder bogføringslovens regler, samt opfylder betingelserne for midlertidig opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet som opregnet i bogføringslovens § 12, stk. 2, nr. 1-3, hvorefter selskabet skal:

- *sørge for at materialet opbevares i overensstemmelse med bogføringsloven,*
- *regnskabsmateriale til enhver tid kan fremskaffes, og*
- *beskrivelser af benyttede systemer mv. og nødvendige adgangskoder mv. opbevares i Danmark, således at offentlige myndigheder til enhver tid er i stand til at skaffe sig adgang til materialet, jf. bogføringslovens § 15.”*

3. Selskabet til enhver tid opbevarer en kopi af selskabets bilagsmateriale i Danmark eller i et af de øvrige nordiske lande [Som oplyst i BEK nr. 250 af 23/03/2006, § 1, stk. 2]. Med bilagsmateriale henvises der til det i bogføringslovens § 5 nævnte materiale.

Klager finder ovennævnte vilkår upraktisk og i strid med Erhvervsankenævnets praksis.

I nævnets sag nr. 2005-0003623 fik en virksomhed tilladelse til at opbevare den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsproce-

durer m.v. i Tyskland. I nævnets sag nr. 2008-0017409 blev der ansøgt om dispensation til opbevaring af elektronisk regnskabsmateriale i USA. Der er således ved kendelsen ikke taget stilling til, hvorledes opbevaringen af bilagsmateriale i henhold til § 5 kan opbevares i udlandet. I nævnets sag nr. 2010-0023071 bemærkede Erhvervsankenævnet selv, at der i denne sag kan være tale om, at ansøgeren skulle være indforstået med, at kun den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer kan opbevares i udlandet.

I kendelsen vedrørende K fremgår det, at *”danske datterselskaber i internationale koncerner uden den nødvendige dispensation vil skulle afholde betydelige omkostninger til lokal, dansk regnskabsfunktion, herunder navnlig til at tilvejebringe forudsætningerne for transaktionssporet, jf. § 4, stk. 1...”*. Efter styrelsen opfattelse kan dette, med den modtagne dispensation, foregå i USA.

Styrelsen har betinget dispensationen med dette vilkår ud fra den betragtning, at selskabet, ud fra styrelsens vurdering, kan opnå besparelser ved at få dispensation til at opbevare servere og dermed overlade hele driften af regnskabssystemer og regnskabsmateriale foregå samlet i koncernen i USA. Det faktum, at bilagsmateriale jf. § 5 skal opbevares i Danmark f.eks. på et elektronisk medie, er efter styrelsens opfattelse ikke til hinder for at opnå væsentlige besparelser.

Afvejningen skal stå mellem en virksomheds mulighed for besparelser, og det formål der tydeligt fremgår af bemærkningerne til bogføringsloven, hvorefter hensynet til de offentlige myndigheders kontrolmuligheder skal varetages. Netop som klager har anført i klageskrivelsen, er det almindeligt, at store dele af en virksomheds bilagsmateriale alene forefindes i elektronisk form. Selvom der vil være online adgang til materialet opbevaret i USA, vil en sådan adgang altid kunne lukes. Såfremt Erhvervsstyrelsen ikke fastsætter et vilkår som dette, vil SKAT og SØKs mulighed for at tilgå bilagsmateriale fuldstændig kunne afskæres.

På baggrund af ovenstående afvejning mellem hensynet til virksomhedens besparelsemuligheder og hensynet til bemærkningerne til loven, hvor SKAT og SØKs efterforskningsmuligheder skal varetages samt endeligt ovennævnte kendelser fra Erhvervsankenævnet, fastholder styrelsen vilkåret om, at selskabets bilagsmateriale jf. § 5, skal opbevares i Danmark.

4. Selskabets ledelse indestår for, at offentlige myndigheder via online adgang fra selskabets adresse i Danmark til enhver tid kan udskrive regnskabsmaterialet, der opbevares i USA, uden at der fra de amerikanske myndigheder stilles krav om retskendelse i USA

Klager finder det problematisk, at ovenstående vilkår er formuleret således, at det er ledelsen, der skal indestå for, at offentlige myndigheder kan udskrive regnskabsmaterialet, uden at der stilles krav om retskendelse af de amerikanske myndigheder.

Med vilkåret søges det sikret, at der altid vil være online adgang til materialet opbevaret i USA.

I henhold til SØKs høringssvar af den 17. juli 2010 har det ikke været muligt at få oplysninger fra de amerikanske myndigheder omkring, hvorvidt amerikansk lovgivning accepterer, at dansk politi på baggrund af en dansk retskendelse har terminaladgang i samme omfang som hvis materialet befandt sig i Danmark.

I nærværende kendelse fremgår det, at ”en sådan efterforskning med et forudgående samtykke fra virksomheden, ikke fremstår som åbenbart retsstridigt overfor USA”. Styrelsen anser det for en forudsætning, at offentlige myndigheder uden retskendelse kan tilgå materiale online fra selskabets danske adresse. På anden vis vil de offentlige myndigheder fuldstændig afskæres fra det materiale, der opbevares i USA.

Erhvervsstyrelsen har anført at det er selskabets ledelse der skal indestå for vilkåret er opfyldt. Dette skyldes, at det generelt er ledelsen i et selskab, der har ansvaret for, at bogføringen foretages, og at det opbevares forsvarligt i hele opbevaringsperioden. Derfor finder styrelsen det rimeligt, at det er ledelsen der bærer ansvaret for, at online-adgangen består.

Styrelsen fastholder vilkåret, da det, såfremt ledelsen sørger for at der er denne online adgang til materialet opbevaret i USA, vil kunne efterleve det uden videre. Her henvises til Erhvervsankenævnets udtalelse i kendelsen, hvoraf det fremgår, at ”...en sådan efterforskning med et forudgående samtykke fra virksomheden, ikke fremstår som åbenbart retsstridigt overfor USA”.

5. Dispensationen bortfalder automatisk, hvis et eller flere af ovenstående vilkår ikke opfyldes.

Klager anfører, at det er unødigt restriktivt, at dispensationen vil bortfalde, hvis vilkårene i dispensationen ikke er opfyldt af selskabet. Klager finder, at det må være de potentielle retsvirkninger, som i almindelighed følger af manglende overholdelse af bogføringsloven.

Styrelsen finder det nødvendigt, at indsætte som kriterium, at et selskab ikke kan forlade sig på en dispensation som er meddelt på en række vilkår, hvis selskabet efterfølgende ikke efterlever disse. Dispensationen er jo netop givet under disse forudsætninger.

Hvis et selskab ikke overholder vilkårene, finder styrelsen at have en sådan begrundet mistanke om, at selskabet vil misbruge en dispensation til skade for danske skatte- og efterforskningsmyndigheder, som Erhvervsankenævnet finder, er en tungtvejende grund for, at der kan meddeles dispensation på trods af SKAT og SØKs udtalelse om, at dette kan være til hinder for deres efterforskningsmuligheder.

Da styrelsen finder, at en manglende overholdelse af vilkår i dispensationen vil medføre, at forudsætningerne for at dispensationen kunne meddeles vil være bristet, fastholder styrelsen vilkåret.

6. Dispensationen er tidsbegrænset på 3 år

Klager finder ikke, at der er hjemmel i bogføringsloven til at gøre en dispensation tidsbegrænset og anfører, at der ikke i kendelsen fra Erhvervsankenævnet er lagt op til en tidsbegrænset dispensation.

Indledningsvist skal styrelsen endnu gøre opmærksom på, at der hverken i dispensationsbestemmelsen eller bemærkningerne hertil er oplyst hvilke vilkår, der kan lægges til grund i en dispensation. Det er således styrelsen der har kompetencen hertil, og styrelsen kan på den baggrund gøre en dispensation tidsbegrænset.

Set i forhold til kendelsen fra Erhvervsankenævnet har styrelsen bl.a. set på den bemærkning, at nævnet finder, at der kan foreligge tungtvejende grunde, ”hvor der ikke består nogen formodning for, at ansøgeren vil misbruge en dispensation til skade for danske skatte- og efterforskningsmyndigheder, og hvor ansøgeren i øvrigt erklærer sig parat til at underlægge sig de vilkår, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen måtte stille for en dispensation.” En vurdering af disse tungtvejende grunde, som nævnet opstiller, er unødige, såfremt der meddeles dispensation på ubegrænset tid.

Erhvervsstyrelsen er bekendt med, at Sverige har givet tidsbegrænsede dispensationer tillige fastsat på tre år.

På baggrund af ovenstående fastholder styrelsen vilkåret om, at dispensationen har en varighed på tre år, hvorefter selskabet kan ansøge på ny. Såfremt der ikke er sket ændringer i de forhold der gør sig gældende i dag, vil selskabet efter de gældende regler og praksis kunne meddeles en ny dispensation.

Afsluttende bemærkning

Med ovenstående begrundelser for vilkår finder styrelsen at have godtgjort, at de hensyn, der skal varetages i forhold til indførelsen af dispensationsreglen, er imødekommet, samtidig med, at den praksis, som Erhvervsankenævnet har lagt op til i sine kendelser, tillige er varetaget.

Erhvervsstyrelsens udtalelse

Det er Erhvervsstyrelsens vurdering, at styrelsens afgørelse af den 2. januar 2012 skal opretholdes, dog med præcisering af vilkårene nævnt i punkt 1 og 2.”

Advokat A har ved skrivelse af 20. april 2012 heroverfor bemærket:

” ...

1. Bemærkninger ad betingelsen "alle datterselskaber i koncernen deltager i SAP-systemet og de øvrige it-systemer, hvorved der kan realiseres iøjnefaldende besparelser ved it-samkøringen af koncernens samlede regnskabshåndtering"

K har noteret sig, at Erhvervsstyrelsen i sin redegørelse af 15. marts 2012 har indstillet, at ovennævnte vilkår omformuleres som følger:

"Væsentlige dele af koncernens samlede datterselskaber deltager i SAP-systemet og de øvrige it-systemer, hvorved der kan realiseres iøjnefaldende besparelser ved it-samkøringen af koncernens samlede regnskabshåndtering."

K gør fortsat principalt gældende, at vilkåret skal ophæves. I klageskrivelsen af 30. januar 2012 blev det subsidiært gjort gældende, at vilkåret – sådan som det var formuleret i Erhvervsstyrelsens afgørelse af 2. januar 2012 – skulle mildnes. Den ovennævnte omformulering, som Erhvervsstyrelsen har indstillet i sin redegørelse af 15. marts 2012, svarer til den formulering, der er skitseret som en mulighed i slutningen af tredje afsnit på side 5 i min klageskrivelse af 30. januar 2012.

Såfremt Erhvervsankenævnet ikke imødekommer K's principale påstand om, at vilkåret ophæves, anser K således den ovennævnte omformulering som en acceptabel opfyldelse af K's subsidiære påstand om, at vilkåret mildnes.

For god ordens skyld bemærkes – som også nævnt i klageskrivelsen af 30. januar 2012 – at K antager, at der med formuleringen "SAP-systemet og de øvrige it-systemer" i vilkåret alene sigtes til det it-system, der i K's oprindelige dispensationsansøgning af 25. juni 2010 er betegnet som "SAP-systemet", samt til de it-systemer, der i dispensationsansøgningen er refereret til under betegnelsen "Øvrige IT-systemer".

2. Bemærkninger ad betingelsen "selskabet opfylder betingelserne i bogføringsloven"

K har noteret sig, at Erhvervsstyrelsen i sin redegørelse af 15. marts 2012 har indstillet, at ovennævnte vilkår omformuleres som følger:

"Selskabet til enhver tid overholder bogføringslovens regler, samt opfylder betingelserne for midlertidig opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet som opregnet i bogføringslovens § 12, stk. 2, nr. 1-3, hvorefter selskabet skal:

- *sørge for at materialet opbevares i overensstemmelse med bogføringsloven,*
- *regnskabsmaterialet til enhver tid kan fremskaffes, og*
- *beskrivelser af benyttede systemer mv. og nødvendige adgangskoder mv. opbevares i Danmark, således at offentlige myndigheder til enhver tid er i stand til at skaffe sig adgang til materialet, jf. bogføringslovens § 15."*

I klageskrivelsen af 30. januar 2012 har jeg på vegne af K principalt begæret betingelsen ophævet. Subsidiært har jeg på vegne af K begæret vilkåret ændret, således at det præciseres, at det blot er et vilkår for dispensationen, at det omhandlede regnskabsmateriale opbevares i overensstemmelse med de krav, der følger af andre bestemmelser i bogføringsloven end lovens § 12. K fastholder disse begæringer.

Erhvervsstyrelsens ovennævnte indstilling til omformulering af vilkåret kan måske læses som et forsøg på helt eller delvist at imødekomme K's subsidiære påstand. Den kan imidlertid også læses som en skærpelse, idet det nu er anført i indledningen, at det er en betingelse, at "*Selskabet til enhver tid overholder bogføringslovens regler*" (min understregning), hvilket forekommer at være en hårdere formulering end den oprindelige ("*selskabet opfylder betingelserne i bogføringsloven*"). Det forekommer i øvrigt heller ikke at være i overensstemmelse med Erhvervsstyrelsens hidtidige praksis for formulering af vilkår om dispensation i henhold til bogføringslovens § 12, stk. 4, at indsætte en sådan indledende formulering som den ovennævnte.

Allerede af ovennævnte grunde gøres det på vegne af K gældende, at Erhvervsstyrelsens nye formulering også er for vidtgående. For så vidt som den nævnte indledende formulering kan læses som en skærpelse, bemærkes, at der ikke er grundlag for, at vilkårene kan skærpes i forbindelse med rekursbehandlingen ved Erhvervsankenævnet (*reformatio in pejus*).

Hvad angår de vilkår, der er indbygget i de tre underpunkter i omformuleringen, bemærkes, at disse svarer til dem, der følger af bogføringslovens § 12, stk. 2, om midlertidig opbevaring i udlandet, og at sådanne vilkår også er set tidligere i dispensationsvilkår udstedt af Erhvervsstyrelsen. Det bemærkes dog i den forbindelse, at det konkret forekommer forvirrende, at der i teksten lige før de tre underpunkter henvises til "betingelserne for midlertidig opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet som opregnet i bogføringslovens § 12, stk. 2, nr. 1-3", idet dispensationen jo ikke drejer sig om midlertidig opbevaring. Det burde således være tilstrækkeligt at beskrive vilkårene uden at henvise til reglerne om midlertidig opbevaring.

Mere grundlæggende er problemet med det samlede vilkår – også efter den af Erhvervsstyrelsen foreslåede ændring af det – at vilkåret er indsat i dispensationsvilkårene som en egentlig *betingelse* for dispensationen, idet det endda eksplicit fremgår andetsteds i dispensationsvilkårene, at dispensationen bortfalder, hvis betingelsen ikke er opfyldt. På dette punkt forekommer vilkåret endda at være blevet skærpet i den nye formulering via den ovennævnte indsættelse af ordene "*Selskabet til enhver tid overholder bogføringslovens regler*".

Vilkåret kan således fortsat læses således, at såfremt der på et eller andet tidspunkt måtte ske en overtrædelse fra K's side af en af reglerne i bogføringsloven, vil dispensationen bortfalde, uanset hvad denne overtrædelse måtte bestå i. Dette vil i praksis, alt efter de konkrete omstændigheder,

kunne være en ganske uproportional retsvirkning af en sådan overtrædelse.

I den forbindelse bemærkes i øvrigt, at i § 1, stk. 3, i bekendtgørelse nr. 250 af 23. marts 2006 om opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet – hvilken bekendtgørelse er udstedt i medfør af bogføringslovens § 12, stk. 5, og hjemler en umiddelbar adgang til opbevaring af regnskabsmateriale i Finland, Island, Norge eller Sverige – er vilkår som dem, der er indeholdt i de tre underpunkter i den nu af Erhvervsstyrelsen foreslåede formulering, blot nævnt som noget, som "Den bogføringspligtige har pligt til at sørge for". Bestemmelsen i bekendtgørelsen indeholder endvidere ikke nogen formulering som den, Erhvervsstyrelsen nu foreslår indsat som indledning til dispensationsvilkåret. I den forbindelse skal det erindres, at bekendtgørelsen er udstedt i forbindelse med, at bogføringsloven blev ændret i 2006. Før ændringen var det også i forhold til opbevaring i de nordiske lande nødvendigt at søge om dispensation.

Især dette historiske forløb taget i betragtning forekommer det mærkværdigt, hvis retstilstanden skal være, at virksomheder, som støtter en opbevaring i et land uden for Norden på en dispensation udstedt i medfør af bogføringslovens § 12, stk. 4, risikerer, at deres ret til at opbevare regnskabsmateriale i udlandet kan falde bort fra det ene øjeblik til det næste, blot der måske ved en fejltagelse sker et enkeltstående brud på en af reglerne i bogføringsloven, mens på den anden side virksomheder, som støtter en opbevaring i et af de nordiske lande på den i medfør af bogføringslovens § 12, stk. 5, udstedte bekendtgørelse, ikke er underlagt en sådan risiko.

Samlet set forekommer der således ikke at være nogen rimelig grund til, at formuleringen af et eventuelt vilkår som det her omhandlede, skal være lavet sådan, at vilkåret bliver mere byrdefuldt end det, som i henhold til § 1, stk. 3, i den nævnte bekendtgørelse gælder, når opbevaring i et af de nordiske lande sker med grundlag i bogføringslovens § 12, stk. 5, og den nævnte bekendtgørelse.

3. Bemærkninger ad betingelsen "selskabet til enhver tid opbevarer en kopi af selskabets bilagsmateriale i Danmark eller i et af de øvrige nordiske lande"

K fastholder sin begæring fra klageskrivelsen af 30. januar 2012 vedrørende ovennævnte vilkår. Principalt begærer K således den af Erhvervsstyrelsen stillede betingelse ophævet. Subsidiært begæres vilkåret ændret, således at det blot gøres til et vilkår, at alt fysisk opbevaret bilagsmateriale opbevares i henhold til hovedreglerne i bogføringslovens § 12, stk. 1-3 og 5.

Erhvervsstyrelsen har i sin redegørelse af 15. marts 2012 i det væsentlige ikke forholdt sig til den argumentation, jeg på vegne af K har redegjort for i afsnit 2.1.4 (side 6-8) i klageskrivelsen af 30. januar 2012. Jeg henviser således på ny til det nævnte sted i klageskrivelsen.

I Erhvervsstyrelsens redegørelse af 15. marts 2012 synes styrelsen fortsat at basere sin begrundelse for det udstedte vilkår på en anden afgørelse fra Erhvervsankenævnet end den, der vedrører K. Styrelsen forholder sig således ikke til, at vilkåret – sådan som jeg har redegjort for på side 6-8 i klageskrivelsen af 30. januar 2012 – er konkret i modstrid med Erhvervsankenævnets flertals præmisser i afgørelsen vedrørende K's krav på dispensation (nævnets sag nr. 2010-0023253).

Erhvervsstyrelsen henviser dog øverst på side 6 i sin redegørelse af 15. marts 2012 til, at styrelsen finder grundlag for vilkåret i afgørelsen om K, idet der et sted i denne henvises til, at "*danske datterselskaber i internationale koncerner uden den nødvendige dispensation vil skulle afholde betydelige omkostninger til lokal, dansk regnskabsfunktion, herunder navnlig til at tilvejebringe forudsætningerne for transaktionssporet, jf. § 4, stk. 1...*". Hertil skal for det første bemærkes, at styrelsens fortolkning af den nævnte formulering ikke findes at være korrekt, idet elektronisk opbevaret bilagsmateriale jo har en nær tilknytning til transaktionssporet og således netop synes at falde ind under formuleringen "forudsætningerne for transaktionssporet". Derudover bemærkes, at den nævnte formulering ikke er speciel for afgørelsen vedrørende K, men indgår i alle Erhvervsankenævnets syv afgørelser af 14. juli 2011. Der må derfor ved fortolkningen af Erhvervsankenævnets afgørelse vedrørende K lægges væsentlig større vægt på den del af afgørelsen, som handler konkret om spørgsmålet om bilagsmateriale, og som jeg har kommenteret på på side 7 i klageskrivelsen af 30. januar 2012.

Erhvervsstyrelsen anfører i øvrigt i sin redegørelse af 15. marts 2012 (side 6):

"Selvom der vil være online adgang til materialet opbevaret i USA, vil en sådan adgang altid kunne lukkes. Såfremt Erhvervsstyrelsen ikke fastsætter et vilkår som dette, vil SKAT og SØKs mulighed for at tilgå bilagsmaterialet fuldstændig kunne afskæres."

Hertil skal blot bemærkes, at denne problemstilling jo gør sig gældende for enhver form for elektronisk regnskabsmateriale, som tilgås online. Der ses ikke at være nogen rimelig begrundelse for at opstille andre og mere vidtgående krav vedrørende netop det elektronisk opbevarede bilagsmateriale end, hvad der gælder vedrørende andet elektronisk opbevaret regnskabsmateriale.

- 4. Bemærkninger ad betingelsen "selskabets ledelse indestår for, at offentlige myndigheder via online adgang fra selskabets adresse i Danmark til enhver tid kan udskrive regnskabsmaterialet, der opbevares i USA, uden at der fra de amerikanske myndigheder stilles krav om retskendelse i USA"**

På vegne af K fastholdes det i klageskrivelsen af 30. januar 2012 i afsnit 2.1.5 (side 9-11) anførte.

Erhvervsstyrelsen har ikke i sin redegørelse af 15. marts 2012 forholdt sig fyldestgørende til den argumentation, der er anført i klageskrivelsen. Som beskrevet i klageskrivelsen ligger det problematiske ved vilkårets udformning ikke i selve det forhold, at der stilles krav om en online-adgang, idet dette krav korresponderer til, hvad K har oplyst i sin dispensationsansøgning. Det problematiske består i hovedtræk i den afsluttende formulering "*uden at der fra de amerikanske myndigheder stilles krav om retskendelse i USA*" samt den indledende formulering "*selskabets ledelse indestår for, at*". Der er redegjort detaljeret for K's anbringender i den forbindelse i afsnit 2.1.5 (side 9-11) i klageskrivelsen af 30. januar 2012, hvortil jeg derfor i det hele på ny henviser.

5. Bemærkninger ad vilkåret "Dispensationen bortfalder automatisk, hvis et eller flere af ovenstående vilkår ikke er opfyldt"

På vegne af K fastholdes det i klageskrivelsen af 30. januar 2012 i afsnit 2.2.1 (side 11-12) anførte. Som også beskrevet det pågældende sted forekommer det uproportionalt, hvis ethvert tilfælde, hvor der – måske helt forbigående ved en fejltagelse – måtte forekomme en situation, hvor et af vilkårene for dispensationen ikke er opfyldt, skal have den konsekvens, at dispensationen bortfalder, således at der ikke længere kan forlades på dispensationen, selvom der måtte blive rettet op på situationen, så vilkårene for dispensationen igen blev opfyldt.

6. Bemærkninger ad vilkåret om, at dispensationen er tidsbegrænset, så den kun gælder frem til 2. januar 2015

På vegne af K fastholdes det i klageskrivelsen af 30. januar 2012 i afsnit 2.2.2 (side 12) anførte.

Det centrale spørgsmål er, om dispensationen overhovedet skal være tidsbegrænset, samt hvor lang en periode den i givet fald skal gælde for. Der er redegjort detaljeret for K's anbringender herom i det nævnte afsnit i klageskrivelsen.

Det giver i øvrigt anledning til forundring, at Erhvervsstyrelsen ikke i sin redegørelse af 15. marts 2012 har indstillet til en korrektion af den dato-forvirring, der knytter sig til formuleringerne i slutningen af dispensationsvilkårene fra styrelsens afgørelse af 2. januar 2012. Som nævnt i klageskrivelsen forekommer det således at være en fejl, at Erhvervsstyrelsen i slutningen af dispensationsvilkårene har anført, at en eventuel ny dispensationsansøgning skal være styrelsen i hænde inden 2. december 2015, al den stund styrelsen samtidig har anført i sine vilkår, at den allerede udstedte dispensation bortfalder tidligere i 2015, nemlig den 2. januar 2015."

Ankenævnet udtaler:

Ved kendelse af 14. juli 2011 omgjorde Erhvervsankenævnet Erhvervsstyrelsens afgørelse af 4. november 2010, hvorefter klager blev nægtet dispensation i henhold til bogføringslovens § 12, stk. 4, til at opbevare dele af regnskabsmaterialet i USA, og hjemviste afgørelsen til styrelsen til fastsættelse af vilkårene for dispensationen.

Erhvervsankenævnet bemærker indledningsvis, at meddelelsen af dispensation fra bogføringslovens § 12, stk. 4, har karakter af en skønsmæssig forvaltningsakt. Styrelsens adgang til at fastsætte vilkår eller betingelser for dispensationen (bibræmmelser) behøver derfor ikke at være hjemlet i bogføringsloven, idet hjemlen må anses forudsat i lovens § 12, stk. 4, der giver styrelsen en skønsmæssig beføjelse til at udstede en begunstigende forvaltningsakt. Om de af styrelsen fastsatte vilkår for dispensationen gælder i øvrigt, at vilkårene skal være i overensstemmelse med almindelige forvaltningsretlige regler, herunder proportionalitetsgrundsætningen, det pligtmæssige skøn samt princippet om klarhed og bestemt-hed.

Af Erhvervsankenævnets hjemvisningskendelse af 14. juli 2011 fremgår blandt andet følgende:

”I et tilfælde som det foreliggende, *hvor* ansøgeren er et lokalt datterselskab i eller en lokal filial, der indgår i en international koncern, *hvor* ønsket om dispensation begrundes i ønsket om at opnå de iøjnefaldende besparelser, der kan realiseres ved it-samkøring af koncernens samlede regnskabshåndtering, *hvor* der ikke består nogen formodning for, at ansøgeren vil misbruge en dispensation til skade for danske skatte- og efterforskningsmyndigheder, og *hvor* ansøgeren i øvrigt erklærer sig parat til at underlægge sig de vilkår, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen måtte stille for en dispensation, og som - hvis de opfyldes - vil give myndighederne fuld adgang til regnskabsmaterialet, finder vi, at der som udgangspunkt vil foreligge de anførte tungtvejende grunde.”

På denne baggrund finder Erhvervsankenævnet, at styrelsen for så vidt angår de påklagede vilkår er berettiget til at fastsætte følgende vilkår:

- Det opbevarede regnskabsmateriale opbevares i overensstemmelse med de krav, der følger af andre bestemmelser i bogføringsloven end lovens § 12.

- Alt fysisk opbevaret bilagsmateriale skal opbevares i henhold til hovedreglerne i bogføringslovens § 12, stk. 1-3 og 5.
- Der skal fra selskabets adresse i Danmark være adgang til (via onlineforbindelse til serverne i USA) at foretage udskrivning af det i USA opbevarede regnskabsmateriale.

Derimod ophæves vilkåret om, at selskabets ledelse indestår for, at offentlige myndigheder via online adgang fra selskabets adresse i Danmark til enhver tid kan udskrive regnskabsmaterialet, der opbevares i USA, uden at der fra de amerikanske myndigheder stilles krav om retskendelse i USA. Ankenævnet har herved navnlig lagt vægt på, at vilkåret ikke kan anses nødvendigt for at opnå det omhandlede formål. Det bemærkes i den forbindelse, at Erhvervsankenævnet ville kunne tiltræde et vilkår om, at selskabet skal afgive en sådan indeståelse.

Med samme begrundelse ophæves vilkåret om, at alle datterselskaber i koncernen deltager i SAP-systemet og de øvrige it-systemer, hvorved der kan realiseres iøjnefaldende besparelser ved it-samkøringen af koncernens samlede regnskabs-håndtering.

Vilkåret om, at dispensationen bortfalder i tilfælde af vilkårsovertrædelser, findes ikke at være i strid med almindelige forvaltningsretlige regler eller Erhvervsankenævnets hjemvisningskendelse af 14. juli 2011. Ankenævnet finder imidlertid, at spørgsmålet om et vilkårs overtrædelse og dispensationens heraf følgende bortfald må afklares ved en særskilt afgørelse fra styrelsen, der træffes i overensstemmelse med almindelige forvaltningsretlige regler, herunder proportionalitetsprincippet. Denne del af afgørelsen stadfæstes derfor med denne ændring.

Efter en samlet vurdering stadfæstes tillige vilkåret om tidsbegrænsning.

29) Kendelse af 6. december 2012 (J.nr. 2012-0026630)

Erhvervsstyrelsens fastsættelse af vilkår for dispensation for opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet delvist ændret.

Bogføringsloven, § 12, stk. 4.

(Carsten Møllekilde, Lise Høgh, Mads Bryde Andersen, Marianne Fog Jørgensen, og Steen Mejer)

Ved skrivelse af 1. december 2010 klagede advokat A på vegne af K ApS over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved skrivelse af 4. november 2010 nægtede at give selskabet dispensation til at opbevare dele af regnskabsmaterialet i USA. Ved kendelse af 14. juli 2011 hjemviste Erhvervsankenævnet styrelsens afgørelse til styrelsen til fastsættelse af vilkår for dispensation til opbevaring af dele af regnskabsmaterialet i USA. Erhvervsstyrelsen fastsatte ved afgørelse af 2. januar 2012 vilkår for dispensationen. Advokat A har ved skrivelse af 30. januar 2012 klaget over de ved afgørelsen fastsatte vilkår.

Sagens omstændigheder:

I den påklagede afgørelse af 2. januar 2012 hedder det:

” ...

Erhvervsankenævnet ophævede ved kendelse af 14. juli 2011 Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse om ikke at give dispensation til K ApS til opbevaring af regnskabsmateriale i USA og hjemviste sagen til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen med henblik på fastsættelse af vilkårene for dispensationen.

Erhvervsankenævnet afsagde den 14. juli 2011 udover kendelsen i denne sag en række ligelydende kendelser vedrørende rækkevidden af dispensationsbestemmelsen i bogføringslovens § 12, stk. 4. I kendelserne har Erhvervsankenævnets flertal udtalt, at der ved vurderingen af om en virksomhed skal meddeles dispensation i medfør af § 12, stk. 4, skal lægges vægt på en række nye kriterier, som hverken fremgår af lovteksten eller lovens forarbejder.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har foretaget en nærmere vurdering af Erhvervsankenævnets kendelser fra juli 2011, med henblik på at fastlægge den fremtidige praksis for opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet i henhold til bogføringslovens § 12, stk. 4. Nedenstående vilkår er opstillet på baggrund af Erhvervsankenævnets præmisser i de omtalte kendelser.

Afgørelse

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen meddeler hermed ovenstående selskab dispensation i henhold til bogføringslovens [Som senest bekendtgjort ved lovbekendtgørelse nr. 648 af 15/6 2006 med senere ændringer] § 12, stk. 4, til at opbevare dele af dets elektroniske regnskabsmateriale hos B, ..., ..., ..., USA. Der er knyttet en række vilkår til afgørelsen – se disse vilkår nedenfor.

Vilkår knyttet til dispensationen

Dispensationen er givet på betingelse af, at følgende vilkår er opfyldt:

- K ApS er et lokalt datterselskab, der indgår i en international koncern,
- alle datterselskaber i koncernen deltager i SAP-systemet og de øvrige it-systemer, hvorved der kan realiseres iøjnefaldende besparelser ved it-samkøringen af koncernens samlede regnskabshåndtering,
- selskabet opfylder betingelserne i bogføringsloven,
- selskabet til enhver tid opbevarer en kopi af selskabets bilagsmateriale i Danmark eller i et af de øvrige nordiske lande [Som oplyst i BEK nr. 250 af 23/03/2006, § 1, stk. 2]. Med bilagsmateriale henvises der til det i bogføringslovens § 5 nævnte materiale.
- selskabets ledelse indestår for, at offentlige myndigheder via online adgang fra selskabets adresse i Danmark til enhver tid kan udskrive regnskabsmaterialet, der opbevares i USA, uden at der fra de amerikanske myndigheder stilles krav om retskendelse i USA.

Dispensationen bortfalder automatisk, hvis et eller flere af ovenstående vilkår ikke er opfyldt. Opmærksomheden henledes særligt på vilkåret om, at offentlige myndigheder til enhver tid skal have adgang til regnskabsmaterialet opbevaret i USA.

Selskabets ledelse skal være opmærksom på, at i det omfang regnskabsmaterialet indeholder personoplysninger, skal overførslen ske under iagttagelse af persondataloven. Der henvises særligt til persondatalovens § 27 om overførsel af personoplysninger til tredjelande.

Dispensationen er tidsbegrænset og bortfalder således efter tre år regnet fra dags dato, dvs. 2. januar 2015. Såfremt selskabet fortsat efter dispensationens bortfald ønsker at opbevare dele af dets regnskabsmateriale uden for Danmark i henhold til § 12, stk. 4, skal der indgives en ny dispensationsansøgning til styrelsen. Ansøgning herom skal være styrelsen i hænde inden 2. december 2015.

Begrundelse for ovenstående vilkår

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har på baggrund af kendelsen fra Erhvervsankenævnet i nærværende sag bl.a. betinget dispensationen således, at alle datterselskaber lader driften af SAP-systemet og visse af eller alle de øvrige IT-systemer foregå fra moderselskabet B i USA, hvor det i systemerne oplagret regnskabsmateriale vil blive opbevaret. Erhvervsankenævnet har således i kendelsen udtalt, at der ved dispensationen kan ”opnås de iøjnefaldende besparelser, der kan realiseres ved it-samkøring af koncernens samlede regnskabshåndtering.” Styrelsen finder således vilkåret i overensstemmelse med kendelsen fra Erhvervsankenævnet.

K ApS har i sin ansøgning søgt om dispensation til opbevaring af selskabets elektroniske regnskabsmateriale i USA. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen stiller som vilkår for meddelelse af dispensation, at selskabet opbevarer en kopi af dets bilagsmateriale, jf. bogføringslovens § 5, i Danmark eller i et af de øvrige nordiske lande, jf. note 2.

Vilkåret er fastsat på baggrund af tidligere kendelser fra Erhvervsankenævnet, herunder kendelse af den 19. juni 2006 (j.nr. 2005-0003623) [<http://www.erhvervsankenaevnet.dk/sw19526.asp>], hvor en virksomhed fik dispensation til at opbevare dele af sit regnskabsmateriale i Tyskland. Ved afgørelsen lagde Erhvervsankenævnet vægt på, at virksomhedens bilagsmateriale fysisk blev opbevaret i Danmark, således at det kun var den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer mv., der opbevarede i Tyskland m.v.

Ved Erhvervsankenævnets kendelse af 14. juli 2011 (j.nr. 2010-0023071) [<http://www.erhvervsankenaevnet.dk/graphics/Erhvervsanke/Kendelser2011/2010-0023071.pdf>] fik en virksomhed ligeledes dispensation til at opbevare dele af sit regnskabsmateriale i USA. I kendelsen gav nævnets flertal i sine præmisser udtryk for, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan betinge en dispensation af, at kopier af regnskabs- og bilagsmateriale opbevares i Danmark.

Vilkåret om, at kopi af selskabets bilagsmateriale skal opbevares i Danmark eller et af de øvrige nordiske lande er således stillet på baggrund af Erhvervsankenævnets kendelser fra 2006 og 2011, som nævnt ovenfor.

I Erhvervsankenævnets kendelse af 14. juli 2011 (j.nr. 2010-0023071) bemærkes det endvidere, at dispensation kan gives, såfremt selskabet vil ”give myndighederne fuld adgang til regnskabsmaterialet”. På den baggrund forudsætter styrelsen i dispensationen, at selskabets ledelse indestår for, at offentlige myndigheder kan få online adgang til at udskrive regnskabsmaterialet i USA, uden at der fra de amerikanske myndigheder stilles krav om retskendelse i USA.

Med dette vilkår varetages de offentlige myndigheders kontrollensyn, som efter bemærkningerne til dispensationsbestemmelsen er afgørende for opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet.

Styrelsen har givet selskabet dispensation til delvist at fravige § 12, stk. 1-3, jf. § 12, stk. 4, idet dispensationen er tidsbegrænset til tre år. Selskabet skal således ved dispensationens udløb ansøge på ny, såfremt selskabet fortsat ønsker dispensation. Vilkåret om tidsbegrænsning er opstillet på baggrund af de i indledningen nævnte omstændigheder og overvejelser vedrørende fortolkningen af dispensationsbestemmelsen i bogføringslovens § 12, stk. 4.

...”

I klageskrivelse af 30. januar 2012 har advokat B anført:

...”

Den 1. juli 2010 fremsendte jeg til det, der dengang hed Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, en ansøgning ("**Dispensationsansøgningen**"), hvori

jeg på vegne af min klient K ApS, CVR-nr. ... ("**K**"), ansøgte, i henhold til bogføringslovens § 12, stk. 4, om dispensation i forhold til § 12, stk. 1, i samme lov, således at K får tilladelse til at opbevare dele af sit regnskabsmateriale i udlandet ...

Sagen vedrørende Dispensationansøgningen blev hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen behandlet som sag nr. 10-270.743. Ved afgørelse af 4. november 2010 meddelte Erhvervs- og Selskabsstyrelsen afslag på Dispensionsansøgningen ...

Ved skrivelse af 1. december 2010 påklagede jeg på vegne af K afgørelsen om afslaget til Erhvervsankenævnet ... I forbindelse med klagesagens behandling ved Erhvervsankenævnet blev efterfølgende afgivet følgende skriftlige indlæg:

- Erhvervs- og Selskabsstyrelsens indlæg af 12. januar 2011 ...
- Mit indlæg af 11. februar 2011 ...
- Erhvervs- og Selskabsstyrelsens indlæg af 28. februar 2011 ...

Den 14. juli 2011 fremsendte Erhvervsankenævnet sin afgørelse i klagesagen, som hos nævnet blev behandlet under j.nr. 2010-0023252. ... Ved afgørelsen underkendte Erhvervsankenævnet Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afslag på dispensation. Nævnet besluttede således, at der skulle gives dispensation og hjemviste i den forbindelse sagen til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen med henblik på fastsættelse af vilkårene for dispensationen.

Den 2. januar 2012 fremsendte Erhvervs- og Selskabsstyrelsen en afgørelse, hvorved styrelsen meddelte K dispensation i henhold til bogføringslovens § 12, stk. 4, på en række nærmere i afgørelsen anførte vilkår ...

Ved nærværende brev indbringer jeg på vegne af K i henhold til bogføringslovens § 12, stk. 6, Erhvervs- og Selskabsstyrelsens nævnte afgørelse af 2. januar 2012 om dispensationens vilkår for Erhvervsankenævnet.

Jeg anmoder således om, at Erhvervsankenævnet ophæver/ændrer de af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen meddelte vilkår for dispensation i henhold til det nedenfor nærmere anførte.

7. Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 2. januar 2012

...

8. Begrundelse for klage over dispensationsvilkårene

Nedenfor redegøres for begrundelsen for klagen, og hvorledes K nærmere begærer dispensationsvilkårene ophævet/ændret.

8.1 De fem vilkår, der er formuleret som betingelser for dispensationen

Som det fremgår af citatet ovenfor fra afgørelsen, har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen formuleret fem vilkår, der fremtræder som egentlige be-

tingelser for dispensationen. I dette afsnit 0 kommenteres på hver af disse betingelser.

8.1.1 Ad betingelse nr. 1: "K ApS er et lokalt datterselskab, der indgår i en international koncern"

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har ikke i sin afgørelse nærmere begrundet dette vilkår. Vilkåret synes dog at have sit udspring i, at Erhvervsankenævnets flertal i nævnets afgørelse af 14. juli 2011 anførte som følger (se bilag 7, s. 22):

Dispensationsreglen i bogføringslovens § 12, stk. 4, må fortolkes i overensstemmelse med de foran citerede lovforarbejder. Ved afgørelsen af, om der foreligger de i bestemmelsen omhandlede "særlige tilfælde" må det derfor tillægges betydelig vægt, hvorledes SØK og SKAT har forholdt sig til den konkrete dispensationsansøgning. Vi bemærker dog samtidig, at det efter lovens ordlyd ikke er en betingelse for at give tilladelse, jf. bogføringslovens § 12, stk. 4, at SKAT og SØK har udtalt sig til støtte herfor, og at der derfor, såfremt særligt tungtvejende grunde foreligger, bør være grundlag for dispensation, selv om en sådan dispensation ikke er anbefalet af SKAT eller SØK.

I et tilfælde som det foreliggende, hvor ansøgeren er et lokalt datterselskab i eller en lokal filial, der indgår i en international koncern, hvor ønsket om dispensation begrundes i ønsket om at opnå de iøjnefaldende besparelser, der kan realiseres ved it-samkøring af koncernens samlede regnskabshåndtering, hvor der ikke består nogen formodning for, at ansøgeren vil misbruge en dispensation til skade for danske skatte- og efterforskningsmyndigheder, og hvor ansøgeren i øvrigt erklærer sig parat til at underlægge sig de vilkår, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen måtte stille for en dispensation, og som – hvis de opfyldes – vil give myndighederne fuld adgang til regnskabsmaterialet, finder vi, at der som udgangspunkt vil foreligge de anførte tungtvejende grunde til at give dispensation.

Da Erhvervsankenævnet således i forhold til K konkret har lagt vægt på det forhold, at K er et lokalt datterselskab i en international koncern som værende et af forhold, som gør, at der konkret findes at foreligge et tilfælde, hvor der er tilstrækkeligt tungtvejende grunde til at give dispensation trods manglende anbefaling heraf fra SKAT og SØK, er K på nuværende tidspunkt indstillet på at acceptere dette vilkår for dispensationen. Der klages således ikke ved nærværende over dette vilkår.

8.1.2 Ad betingelse nr. 2: "alle datterselskaber i koncernen deltager i SAP-systemet og de øvrige it-systemer, hvorved der kan realiseres iøjnefaldende besparelser ved it-samkøringen af koncernens samlede regnskabshåndtering"

Indledningsvist skal bemærkes, at K antager, at der med formuleringen "SAP systemet og de øvrige it-systemer" alene sigtes til det it-system, der i Dispensationsansøgningen er betegnet som "SAP-systemet", samt til de it-systemer, der i Dispensationsansøgningen er refereret til under betegnelsen "Øvrige IT-systemer".

I Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 2. januar 2012 om dispensationsvilkårene er anført, at ovennævnte betingelse er begrundet i, at det fremgår af Erhvervsankenævnets kendelse af 14. juli 2011, at nævnet blandt andet har lagt vægt på det forhold, at der foreligger et tilfælde, hvor ønsket om dispensation begrundes i ønsket om at "opnå de iøjnefaldende besparelser, der kan realiseres ved it-samkøringer af koncernens samlede regnskabshåndtering".

Det er korrekt, at det fremgår af Erhvervsankenævnets afgørelse af 14. juli 2011, at nævnets flertal har lagt vægt på dette forhold som en af de omstændigheder, som gør, at nævnet konkret har fundet, at der findes tilstrækkelig tungtvejende grunde til, at der bør gives dispensation (se således den passage fra nævnets afgørelse, der er citeret i afsnit 2.1.1 ovenfor). Det dispensationsvilkår, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har udformet på baggrund af nævnte formulering i Erhvervsankenævnets kendelse af 14. juli 2011, er imidlertid unødigt rigoristisk i forhold til, hvad der fremgår af nævnets afgørelse.

Læst bogstaveligt må det af Erhvervs- og Selskabsstyrelsens fastsatte vilkår forstås sådan, at K kun kan forlade sig på dispensationen, såfremt alle datterselskaber i hele B-koncernen globalt "deltager" i SAP-systemet og i de Øvrige IT-systemer. Det vil så sige, at såfremt der blot er et enkelt B-datterselskab et eller andet sted i verden, der ikke deltager i SAP-systemet og de Øvrige IT-systemer, vil K ikke kunne forlade sig på dispensationen.

I praksis vil den af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen opstillede betingelse kunne vise sig umulig at opfylde. Man kan således let tænke sig, at der et eller andet sted i verden kan være tekniske, praktiske, regulatoriske eller andre forhold, som konkret kan bevirke, at et B-datterselskab i det pågældende land på et givet tidspunkt ikke kan "deltage" i SAP-systemet og de Øvrige IT-systemer.

Vilkårets meget brede udformning skal i øvrigt ses i sammenhæng med, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen samtidig har anført i dispensationsvilkårene, at dispensationen bortfalder automatisk, hvis betingelsen ikke er opfyldt. Hvis således B-koncernen gennemfører et opkøb af et selskab i et eller andet land, vil vilkåret medføre, at dispensationen til K bortfalder, medmindre det pågældende nyerhvervede datterselskabs regnskabsføring med øjeblikkelig virkning ved erhvervelsen af selskabet lægges ind i SAP-systemet og de Øvrige IT-systemer. Dette krav vil i praksis meget ofte være umuligt at opfylde.

Samlet set forekommer den af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen udformede betingelse om, at alle datterselskaber skal deltage i SAP-systemet og de Øvrige IT-systemer, således helt uproportionalt udformet. Vilkåret savner endvidere hjemmel i bogføringsloven og forarbejderne til denne. Ligeledes gøres det gældende, at formuleringerne i Erhvervsankenævnets afgørelse af 14. juli 2011 ikke lægger op til opstilling af et så rigoristisk vilkår som det af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsatte.

K begærer således principalt, at den pågældende betingelse for dispensationen ophæves. Såfremt Erhvervsankenævnet ikke imødekommer dette, anmoder K subsidiært om, at vilkåret mildnes. Det kunne f.eks. ske ved, at det blot formuleres som et vilkår for dispensationen, at en væsentlig del af selskaberne i koncernen benytter SAP-systemet og de Øvrige IT-systemer til opbevaring af dele af deres regnskabsmateriale.

8.1.3 Ad betingelse nr. 3: "selskabet opfylder betingelserne i bogføringsloven"

Til dette vilkår skal indledningsvist bemærkes, at det naturligvis er Ks hensigt i det hele at overholde reglerne i bogføringsloven. Desuagtet klages der ved nærværende over den konkrete udformning af ovennævnte vilkår. Vilkåret forekommer således unødigt bredt formuleret.

Fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsens side har tanken med vilkåret formentlig blot været at præcisere, at dispensationen alene er en dispensation fra kravet om opbevaring af det pågældende regnskabsmateriale i Danmark, og at bogføringslovens øvrige krav til, hvordan det pågældende regnskabsmateriale skal behandles – f.eks. kravet i lovens § 10 om, at materialet skal opbevares på betryggende vis – således fortsat skal opfyldes.

Sådan som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen konkret har udformet vilkåret, kan det imidlertid læses således, at såfremt der på et eller andet tidspunkt måtte ske en overtrædelse fra Ks side af en af reglerne i bogføringsloven, vil dispensationen bortfalde, uanset hvad denne overtrædelse måtte bestå i. Dette vil være en ganske uproportional retsvirkning af en sådan overtrædelse, især hvis overtrædelsen ikke relaterer sig til det regnskabsmateriale, som dispensationen vedrører. Det synes heller ikke at være i overensstemmelse med Erhvervs- og Selskabsstyrelsens hidtidige praksis for dispensationsvilkår at formulere et vilkår som det omhandlede på den måde som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, konkret har gjort det i afgørelsen af 2. januar 2012.

På baggrund af ovenstående begærer K principalt det omhandlede betingelse for dispensationen ophævet. Subsidiært begæres vilkåret ændret, således at det præciseres, at det blot er et vilkår for dispensationen, at det omhandlede regnskabsmateriale opbevares i overensstemmelse med de krav der følger af andre bestemmelser i bogføringsloven end lovens § 12.

8.1.4 Ad betingelse nr. 4: "selskabet til enhver tid opbevarer en kopi af selskabets bilagsmateriale i Danmark eller i et af de øvrige nordiske lande"

Som begrundelse for at fastsætte dette vilkår som betingelse for dispensationen har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i sin afgørelse af 2. januar 2012 blandt andet henvist til Erhvervsankenævnets kendelse af 19. juni 2006 i nævnets sag nr. 2005-0003623, hvor en virksomhed fik dispensation til at opbevare dele af sit regnskabsmateriale i Tyskland. Styrelsen

bemærker i den forbindelse, at Erhvervsankenævnet i den pågældende afgørelse lagde vægt på, at virksomhedens bilagsmateriale fysisk blev opbevaret i Danmark, således at det kun var den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer m.v., der opbevarede i Tyskland.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen undlader imidlertid i den forbindelse at nævne, at den linje, som Erhvervsankenævnet lagde kimen til ved afgørelsen fra 19. juni 2006, senere blev udvidet af nævnet ved den afgørelse, som nævnet fremkom med den 1. juli 2009 i nævnets sag nr. 2008-0017409. I den pågældende sag forelå det ikke oplyst, at alt bilagsmateriale ville befinde sig i Danmark. Det fremgår af Erhvervsankenævnets kendelse i den pågældende sag, at klagerens advokat i sagen i klageskrivelsen af 11. august 2008 blot havde anført:

Dispensationsanmodningen vedrørte alene regnskabsmateriale, der ikke opbevares fysisk. Fysisk regnskabsmateriale vil fortsat blive opbevaret i Danmark. Adgang til det regnskabsmateriale, der ikke opbevares i Danmark, vil blive sikret ved etablering af on-line adgang, der altid vil være tilgængelig fra Danmark.

Formuleringen udelukkede således ikke, at elektronisk opbevaret bilagsmateriale ville blive opbevaret i udlandet i henhold til den dispensation, der blev ansøgt om, men indebar blot, at det bilagsmateriale, som opbevarede i fysisk form (hard copy), fortsat ville blive opbevaret i Danmark. Til trods for denne forskel i formuleringerne i de ansøgninger, der lå til grund for afgørelserne fra 2006 henholdsvis 2009, nåede Erhvervsankenævnet også i afgørelsen for 2009 frem til, at der skulle gives dispensation.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har i sin begrundelse for det omhandlede vilkår endvidere henvist til præmisserne for Erhvervsankenævnets kendelse af 14. juli 2011 i nævnets sag nr. 2010-0023071. Styrelsen skriver således på side 3 i sin afgørelse af 2. januar 2012:

I kendelsen [Erhvervsankenævnets kendelse af 14. juli 2011 i nævnets sag nr. 2010-0023071] gav nævnets flertal i sine præmisser udtryk for, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan betinge en dispensation af, at kopier af regnskabs- og bilagsmateriale opbevares i Danmark.

Det må antages, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen hermed sigter til følgende formulering fra de af Erhvervsankenævnets flertal udtrykte præmisser for afgørelsen i nævnets sag nr. 2010-0023071:

SKAT har henvist til, at der ikke med USA findes noget retligt instrument vedrørende gensidig bistand på momsområdet, der svarer til reglerne i direktiv 76/308 (inddrivelsesdirektivet) og forordning 1798/2003 (bistandsforordningen).

Vi forstår SKATs betænkeligheder således, at SKAT hermed først og fremmest sigter imod at kunne fremskaffe det regnskab- og bilagsmateriale, der danner grundlag for skatte- og afgiftsberegningerne, jf. bogføringslovens § 3, stk. 1, nr. 4 og 6.

Vi bemærker hertil, at der ikke foreligger oplysninger om, hvorvidt ansøgeren vil være indforstået med, at kun den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer m.v. opbevares i udlandet, idet kopier af regnskab- og bilagsmateriale opbevares i Danmark.

Idet en dispensation kan betinges således, finder vi det ikke godtgjort, at hensynet til SKATs kontrolarbejde taler imod meddelelsen af dispensation med en sådan styrke, at denne bør nægtes under de ovenfor angivne betingelser.

Det er imidlertid vigtigt at pointere, at Erhvervsankenævnets sag nr. 2010-0023071 ikke er den af Erhvervsankenævnets kendelser af 14. juli 2011, der vedrører K. Erhvervsankenævnets kendelse vedrørende K (nævnets sag nr. 2010-0023252) er som nævnt vedlagt ... I afgørelsen vedrørende K har Erhvervsankenævnets flertal formuleret sig ganske anderledes for så vidt angår lige netop det her omhandlede forhold. Således anføres i flertallets præmisser ...:

SKAT har henvist til, at der ikke med USA findes noget retligt instrument vedrørende gensidig bistand på momsområdet, der svarer til reglerne i direktiv 76/308 (inddrivelsesdirektivet) og forordning 1798/2003 (bistandsforordningen).

Vi forstår SKATs betænkeligheder således, at SKAT ikke hermed først og fremmest sigter mod at kunne fremskaffe det regnskabs- og bilagsmateriale, der danner grundlag for skatte- og afgiftsberegningerne, jf. bogføringslovens § 3, stk. 1 nr. 4 og 6.

Vi bemærker hertil, at ansøgeren på forhånd har erklæret, at udskrivning i klarskrift er muligt fra selskabets adresse i Danmark, hvor systembeskrivelser ligeledes forefindes.

På denne baggrund finder vi det ikke godtgjort, af hensyn til SKATs kontrolarbejde taler imod meddelelsen af dispensation med en sådan styrke, at denne bør nægtes under de ovenfor angivne betingelser.

I afgørelsen vedrørende K har Erhvervsankenævnets således eksplicit forholdt sig til den bekymring, som SKAT kunne have for så vidt angår elektronisk opbevaret bilagsmateriale, og nævnets flertal har i den forbindelse tilsidesat bekymringen med henvisning til, at det foreligger oplyst fra Ks side, at det fra selskabets adresse i Danmark vil være muligt at tilgå materialet online og foretage udskrivning i klarskrift af det, og der er ikke i Erhvervsankenævnets afgørelse vedrørende K lagt op til, at styrelsen i den forbindelse skal fastsætte vilkår om, at der tillige skal opbevares kopi af bilagsmaterialet i Danmark.

Samlet må den af Erhvervsankenævnet anlagte praksis forstås således, at der under de i Ks sag foreliggende omstændigheder godt kan gives dispensation til opbevaring af elektronisk opbevaret bilagsmateriale på en server i USA, uden at der behøver at blive fastsat vilkår om, at kopi af det pågældende materiale ligeledes skal forefindes i Danmark. Derimod er det på baggrund af nævnets praksis tilbage fra 2006 og frem klart, at

det ikke er muligt at opnå dispensation til opbevaring i udlandet af bilagsmateriale, som alene forefindes i fysisk form (hard copy). I den forbindelse skal jeg gentage, at det fremgår klart af Dispensationsansøgningens side 2, at K fortsat vil opbevare "alt fysisk opbevaret bilagsmateriale i henhold til reglerne i bogføringslovens § 12 stk. 1-3". Dispensationsansøgningen vedrører således kun de dele af Ks regnskabsmateriale, som opbevares i elektronisk form.

På baggrund af udredningen ovenfor gøres det gældende, at det af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen opstillede vilkår savner hjemmel i såvel bogføringsloven og dennes forarbejder samt Erhvervsankenævnets praksis, og at vilkåret i særdeleshed er direkte i modstrid med de formuleringer, som konkret findes i Erhvervsankenævnets afgørelse af 14. juli 2011 vedrørende K. Ligeledes gøres det gældende, at vilkåret er uproportionalt og i praksis i strid med de rimelige interesser, som ligger til grund for, at Erhvervsankenævnet har besluttet, at K skal tildeles en dispensation.

Det bemærkes i den forbindelse, at det i dag er ganske almindeligt, at store dele af en virksomheds bilagsmateriale alene forefindes i elektronisk form, og at registreringen og opbevaringen af sådant bilagsmateriale helt naturligt sker i sammenhæng med den bogføring af transaktionssporet, som foretages i virksomhedens generelle bogføringssystemer. Det forekommer i den forbindelse ganske upraktisk, hvis retstilstanden skulle være således, at der godt kan opnås tilladelse til at opbevare selve transaktionssporet på servere i udlandet, mens der ikke kan opnås tilladelse til at have det elektronisk opbevarede bilagsmateriale lagret på servere i udlandet uden samtidig også at have en kopi af materialet i Danmark. Der er ikke nogen relevante forhold, som kan begrunde, at der gøres forskel på transaktionssporet og det elektronisk opbevarede bilagsmateriale i en sag, hvor det for begge typer regnskabsmateriales vedkommende er oplyst, at det vil være muligt at tilgå materialet online og udskrive det i klarskrift fra det omhandlede selskabs adresse i Danmark.

I forhold til elektronisk (digitalt) materiale giver det i øvrigt dårligt mening at tale om originaler og kopier, da der ikke kan kendes forskel. Et vilkår om opbevaring af kopier i Danmark (eller et andet nordisk land) af det elektroniske bilagsmateriale vil derfor være en uhjemlet begrænsning af ankenævnets dispensation. Et sådant vilkår vil i praksis betyde, at K skal opbevare en komplet version af det elektroniske bilagsmateriale i Danmark, hvilket er en væsentlig del af det, som K har bedt om dispensation fra.

Principalt begærer K således den af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen stillede betingelse ophævet. Subsidiært begæres vilkåret ændret, således at det blot gøres til et vilkår, at alt fysisk opbevaret bilagsmateriale opbevares i henhold til hovedreglerne i bogføringslovens § 12, stk. 1-3 og 5.

- 8.1.5 Ad betingelse nr. 5: "Selskabets ledelse indestår for, at offentlige myndigheder via online adgang fra selskabets adresse i Danmark til enhver tid kan udskrive regnskabsmaterialet, der opbevares i USA, uden at der fra de amerikanske myndigheder stilles krav om retskendelse i USA"

Dele af teksten i vilkåret korresponderer fint til det, som K selv har oplyst i Dispensationsansøgningen. I Dispensationsansøgningen er således klart anført (side 2):

Fra Ks hovedkontor i Danmark vil der være fuld terminaladgang til SAP-systemet og de Øvrige IT-systemer, herunder til alt regnskabsmateriale lagret i de pågældende systemer, ligesom hvis serveren var placeret i Danmark. Denne adgang indebærer, at det vil være muligt fra Ks hovedkontor at foretage udskrift i klarskrift, uden bearbejdning, beregninger eller tilpasninger, af det regnskabsmateriale, der lagres på serverne i USA.

Det af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen opstillede vilkår er imidlertid problematisk i flere henseender.

For det første er det problematisk, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i slutningen af formuleringen af vilkåret har anført "uden at der fra de amerikanske myndigheder stilles krav om retskendelse i USA". Denne del af vilkåret skal ses i sammenhæng med, at en af de væsentligste grunde til, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i sin tid meddelte afslag på Dispensationsansøgningen, var, at SØK i et høringsvar havde anført ...:

Uanset at en (...) terminaladgang findes i virksomheden omfattet af denne ansøgning vil de efterforskningsmæssige hensyn ikke i tilstrækkeligt omfang blive tilgodeset ved, at den bogføringspligtige har terminaladgang til regnskabsmaterialet, der udelukkende opbevares på en server i USA.

Dette skyldes, at politiet ikke i forbindelse med en eventuel ransagning kan benytte sig af terminaladgangen, fordi et sådant indgreb må antages at være at sidestille med en ransagning på fremmed territorium, her USA. (...)

Statsadvokaturen har ved flere lejligheder forsøgt at indhente oplysninger fra myndighederne i USA omkring, hvorvidt amerikansk lovgivning accepterer, at dansk politi på baggrund af en dansk retskendelse har terminaladgang i samme omfang som hvis materialet befandt sig i Danmark.

Hidtil har de amerikanske myndigheder imidlertid ikke svaret på statsadvokatens henvendelser. I mangel af oplysninger om det modsatte må det derfor antages, at de almindelige regler for international retshjælp skal følges, dvs. at der skal sendes en retsanmodning til det pågældende land, som derefter skal tage stilling til, om retsskridtet kan foretages efter det pågældende lands retssystem. (...)

Det må derfor antages, at en dispensation kan have betydning for efterforskningsmulighederne for dansk politi.

Af citatet fremgår, at SØKs bekymring var, at danske myndigheders anvendelse af en online-forbindelse til en server placeret i USA muligvis af de amerikanske myndigheder ville blive betragtet som en ransagning på amerikansk territorium, og at det ikke havde været muligt at få svar fra de amerikanske myndigheder om, hvorvidt et sådant eventuelt ransagningskridt på amerikansk territorium ville være berettiget at foretage på grundlag alene af en dansk retskendelse, eller om de amerikanske myndigheder kun ville anse en sådan ransagning for at være berettiget, såfremt der forelå en forudgående retskendelse fra en amerikansk domstol.

På trods af denne bekymring, som SØK har rejst i forbindelse med alle sager, hvor der er blevet ansøgt om dispensation til opbevaring af elektronisk regnskabsmateriale på servere i USA, har Erhvervsankenævnet i efterhånden mange afgørelser – første gang i afgørelsen af 1. juli 2009 (nævnets sag nr. 2008-0017409) og sidenhen også i blandt andet afgørelsen vedrørende K den 14. juli 2011 (nævnets sag nr. 2010-0023252) – besluttet, at der skulle gives dispensation til opbevaring af elektronisk regnskabsmateriale i USA. På den baggrund forekommer det at være i direkte strid med Erhvervsankenævnets afgørelser, herunder afgørelsen i Ks sag, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nu, som del af sine vilkår for den til K meddelte dispensation, har anført, at det er et vilkår for dispensationen, at Ks ledelse skal indestå for, at de amerikanske myndigheder ikke kræver en forudgående amerikansk retskendelse i forbindelse med den omhandlede tilgang til regnskabsmaterialet.

Endvidere bemærkes, at i den første skelsættende sag, hvori Erhvervsankenævnet underkendte Erhvervs- og Selskabsstyrelsens praksis vedrørende bogføringslovens § 12, stk. 4 – nemlig Erhvervsankenævnets sag nr. 2005-0003623, som blev afgjort ved kendelse af 19. juni 2006 – forelå der faktisk en situation, hvor myndighederne i det i den pågældende sag omhandlede land (Tyskland) positivt havde oplyst, at "Tyskland ikke tillader terminal efterforskning på baggrund af en dansk retskendelse." Desuagtet nåede Erhvervsankenævnet i den pågældende sag frem til, at der skulle meddeles dispensation til den pågældende virksomhed.

Hvis man skulle følge den linje, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nu anlægger for dispensationsvilkår, ville det indebære, at der i et tilfælde som det dengang omhandlede skulle afgives indeståelse fra det ansøgende selskabs ledelse om et forhold, som man positivt vidste var forkert. Dette illustrerer, at det er meningsløst at opstille et sådant vilkår i en sådan situation, og dermed må det også være meningsløst at opstille det i relation til ansøgninger, der vedrører USA, uanset at det for så vidt angår USA ikke på nuværende tidspunkt – jf. det af SØK oplyste – vides, om betingelsen er opfyldt eller ej.

Den afsluttende del af formuleringen i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens vilkår er således grundlæggende i strid med Erhvervsankenævnets praksis.

For det andet er det problematisk på flere måder, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen indleder formuleringen af vilkåret med at skrive "selskabets ledelse indestår for, at". Det er K, ikke selskabets ledelse, der har ansøgt om dispensation i henholdt til bogføringslovens § 12, stk. 4. Det måtte kræve et særligt hjemmelsgrundlag i nogle vilkår for en dispensation at opstille særlige forpligtelser, som skulle påhvile selskabets ledelse. Et sådant hjemmelsgrundlag foreligger ikke, hverken i bogføringslovens forarbejder eller Erhvervsankenævnets praksis. Vilket forekommer endvidere uproportionalt.

Derudover bemærkes at vilkårets retsvirkning er uklar. Dels må man spørge, hvad der overhovedet i denne sammenhæng ligger i udtrykket "indestår for" (hvad er den tiltænkte retsvirkning for ledelsen i K af en eventuel manglende opfyldelse af vilkåret?). Dels giver formuleringen anledning til usikkerhed om, hvornår den af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen meddelte dispensation træder i kraft. Det er således uklart, ud fra den af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anvendte formulering, hvorvidt dispensationen træder i kraft fra udstedelsesdatoen (2. januar 2012), eller om tanken er, at dispensationen først får retsvirkning, hvis og når Ks ledelse måtte fremsende en erklæring til styrelsen om indeståelse for det forhold, som er beskrevet i vilkåret.

På baggrund af det ovenfor anførte begærer K principalt, at den nævnte betingelse for dispensationen ophæves i det hele. Subsidiært anmodes der om, at vilkåret ændres, således at det alene anføres, at det er et vilkår for dispensationen, at der fra selskabets adresse i Danmark er adgang (via online-forbindelse til serverne i USA) til at foretage udskrivning af det i USA opbevarede regnskabsmateriale.

8.2 Øvrige vilkår

Ud over de fem betingelser, der er kommenteret på ovenfor, indeholder Erhvervsstyrelsens afgørelse af 2. januar 2012 visse andre vilkår, som K tillige klager over ved nærværende klageskrivelse. Der kommenteres på disse i dette afsnit 0.

8.2.1 Ad vilkåret "Dispensationen bortfalder automatisk, hvis et eller flere af ovenstående vilkår ikke er opfyldt"

I forhold til dette vilkår gør K gældende, at det er unødigt restriktivt, at det ved vilkåret stipuleres, at dispensationen falder helt væk, hvis en af de fem betingelser, der er kommenteret på i afsnit 2.1 ovenfor, ikke opfyldes.

Såfremt dispensationsvilkårene ikke opfyldes, må de potentielle retsvirkninger heraf være dem, som i almindelighed følger af en manglende opfyldelse af reglerne i bogføringslovens § 12. Det forekommer imidlertid

uproportionalt, hvis enhver sådan situation skulle medføre, at dispensationen fremadrettet bortfalder, således at der ikke længere kan forlades på dispensationen, selvom der måtte blive rettet op på situationen, så vilkårene for dispensationen igen blev opfyldt.

Vilkårets udformning er særligt problematisk set i sammenhæng med den måde, hvorpå Erhvervs- og Selskabsstyrelsen for nuværende har udformet de fem betingelser. I den forbindelse kan f.eks. henvises til det vilkår, som K har gjort indsigelser over for i afsnit 2.1.2 ovenfor. Som nævnt i afsnit 2.1.2 kan man let forestille sig en situation, hvor der i forbindelse med et virksomhedsopkøb vil være en periode, hvori det opkøbte selskabs bogføring endnu ikke er blevet integreret i SAP-systemet og i de Øvrige IT-systemer. I en sådan situation vil det være ganske uproportionalt og urimeligt, hvis denne midlertidige manglende opfyldelse af dispensationsvilkårene skulle medføre, at den samlede dispensation bortfaldt for eftertiden.

På baggrund af ovennævnte begærer K vilkåret ophævet. Ligeledes begæres de indledende formuleringer om de fem betingelser ændret i afgørelsen af 2. januar 2012 ("Dispensationen er givet på betingelse af, at følgende vilkår er opfyldt:"), således at de pågældende vilkår (eller den del af dem, som måtte være tilbage efter Erhvervsankenævnets afgørelse i nærværende klagesag) blot anføres som vilkår, ikke betingelser, for dispensationen.

8.2.2 Ad vilkåret om, at dispensationen er tidsbegrænset, så den kun gælder frem til 2. januar 2015

Der ses ikke at være hjemmel i bogføringsloven eller dens forarbejder til at gøre en dispensation i henhold til lovens § 12, stk. 4, tidsbegrænset. Et grundlagt herfor ses heller ikke at fremgå af Erhvervsankenævnets afgørelse af 14. juli 2011 i Ks sag. Endvidere er den konkrete tidsbegrænsning på tre år, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har fastsat i sine vilkår, unødigt kort.

Det bemærkes i den forbindelse, at en væsentlig del af baggrunden for ansøgningen – og også for Erhvervsankenævnets præmisser for, hvorfor ansøgningen bør imødekommes – ligger i de besparelser, som kan opnås ved at centralisere opbevaringen af regnskabsmateriale i B-koncernen. De dispositioner, som skal foretages, hvis man ønsker at ændre på, hvor og hvordan regnskabsmateriale opbevares i koncernen, er både tidskrævende og potentielt omkostningstunge. K har derfor en rimelig interesse i, at man kan forlade sig på dispensationen i en lang periode. Ligeledes har selskabet en beskyttelsesværdig interesse i, at det ikke vil blive sat i en situation, hvor der med meget kort varsel bliver behov for at ændre på, hvor og hvordan materialet opbevares.

Endvidere skal spørgsmålet om dispensationens varighed ses i sammenhæng med det forhold, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har anvendt ganske overordentlig lang tid på at behandle Dispensationsansøgningen

og den efterfølgende udformning af vilkår for dispensationen. Derfor bør den dispensation, der nu gives, også have en betydelig varighed.

Det forekommer i øvrigt at være en fejl, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i slutningen af dispensationsvilkårene har anført, at en eventuel ny dispensationsansøgning skal være styrelsen i hænde inden 2. december 2015, al den stund styrelsen samtidig har anført i sine vilkår, at den allerede udstedte dispensation bortfalder tidligere, nemlig den 2. januar 2015.

På baggrund af ovennævnte begærer K principalt tidsbegrænsningen for dispensationen ophævet. Subsidiært begærer K dispensationens varighed forlænget ganske betydeligt, samt at datoen for, hvornår en eventuel ny dispensationsansøgning skal indsendes, bliver berigtiget.

9. Afsluttende bemærkninger

Forløbet vedrørende Erhvervs- og Selskabets behandling af Dispensationsansøgningen og den efterfølgende udstedelse af vilkår for den dispensation, som Erhvervsankenævnet har besluttet skulle udstedes, har været meget utilfredsstillende set fra Ks synspunkt. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har således af flere omgang anvendt helt urimelig lang tid på sagsbehandlingen. Derudover bærer Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelser i sagen – såvel det oprindelige afslag på Dispensationsansøgningen som den udstedelse af vilkår for dispensationen, der nu foreligger – præg af, at styrelsen øjensynligt vægrer sig ved at indrette sin praksis i henhold til de retningslinjer, som kan udledes af Erhvervsankenævnets praksis.

Det er således påfaldende, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i sin tid gav afslag på Dispensationsansøgningen fra K, på trods af at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke kunne påpege nogen som helst relevant forskel på Ks sag og den sag, hvori Erhvervsankenævnet ved sin afgørelse af 1. juli 2009 (nævnets sag nr. 2008-0017409) besluttede, at der skulle gives dispensation til opbevaring af elektronisk regnskabsmateriale i USA. Ligeledes er det påfaldende, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nu har fastsat vilkår, som på flere punkter forekommer meget vidtgående i forhold til – og for nogens vedkommende direkte i strid med – de principper, som kan udledes af Erhvervsankenævnets praksis.

På baggrund af ovennævnte anmoder K om, at Erhvervsankenævnet i forbindelse med klagesagen fastsætter de konkrete vilkår for dispensationen i stedet for at hjemvise sagen til fornyet vilkårsudstedelse fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsens side.

...

Med henvisning til det ovenfor i denne klageskrivelse anførte anmoder jeg om, at Erhvervsankenævnet ophæver/ændrer de af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen meddelte vilkår for dispensation i henhold til det ovenfor nærmere anførte.

...”

I anledning af klagen har Erhvervsstyrelsen i en redegørelse af 15. marts 2012 udtalt:

” ...

Indledningsvis kan det oplyses, at styrelsen indstiller, at afgørelsen stadfæstes, dog med en præcisering af vilkårene nævnt i pkt. 1 og 2 nedenfor.

Sagens faktiske omstændigheder

Erhvervsankenævnet har den 14. juli 2011 afsagt kendelse i sagen over Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 4. november 2010 (2010-0023252) for ovennævnte selskab.

I den oprindelige ansøgning har advokat A ved brev 1. juli 2010 på vegne af K ApS anmodet styrelsen om dispensation til at opbevare den del af MDCC's regnskabsmateriale, som er lagret i selskabets SAP-system og nogle øvrige it-systemer, på servere placeret i USA.

Styrelsen modtog høringssvar fra henholdsvis SKAT den 21. september 2010 og SØK den 4. august 2010 vedrørende deres efterforskningsmuligheder i forbindelse med selskabets opbevaring af regnskabsmateriale i USA. Både SKAT og SØK har udtalt, at de ikke vil kunne acceptere en dispensation, da opbevaringen i udlandet kan få betydning for begge myndigheders efterforskningsmuligheder.

Erhvervsstyrelsen traf da afgørelse af 4. november 2010 om afslag på dispensation i henhold til bogføringslovens § 12, stk. 4. Erhvervsankenævnet afsagde den 14. juli 2011 kendelse om, at sagen skulle hjemvises til styrelsen til fastsættelse af vilkår i en dispensation. Erhvervsstyrelsen har herefter i afgørelse af 2. januar 2012 givet dispensation med vilkår.

...

Sagens retlige omstændigheder

Ifølge bogføringsloven § 12, stk. 1 [lovbekendtgørelse nr. 648 af 15. juni 2006 med senere ændringer] er det hovedreglen, at en virksomhed skal opbevare sit regnskabsmateriale her i landet, jf. dog § 12, stk. 2 – 5. I § 12, stk. 2 – 5, er der fastsat bestemmelser, der giver mulighed for, at regnskabsmaterialet i kortere eller længere tid kan opbevares i udlandet.

Ifølge bogføringslovens § 12, stk. 4, kan Erhvervsstyrelsen i særlige tilfælde efter forudgående ansøgning tillade, at bestemmelserne i stk. 1 – 3 helt eller delvis fraviges, dvs. styrelsen kan dispensere fra lovens krav om opbevaringssted og således på baggrund af en ansøgning konkret give dispensation til opbevaring af regnskabsmaterialet (eller dele heraf) i udlandet.

Det fremgår af de oprindelige bemærkninger til bestemmelsen (L 63 – FT 1998/99), at:

”Efter forslagets stk. 4 kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen dispensere fra kravene i forslagets stk. 1 – 3. Denne dispensation kan kun meddeles i særlige tilfælde, hvor formålet med lovens bestemmelser – især hensynet

til offentlige myndigheders kontrolmulighed og politiets mulighed for at efterforske – fuldt ud kan tilgodeses på en anden måde.

For at kunne meddele dispensation er det forudsat - både i relation til regnskabsmateriale for danske og udenlandske aktiviteter - at såvel Danmark som det aktuelle land tillader, at offentlige myndigheder, herunder fiskale myndigheder og politiet, efter indhentet retskendelse benytter en direkte terminaladgang i samme omfang som den bogføringspligtige selv. Dette forudsættes også, hvor der er adgangsbeskyttelse med passwords, krypteret indhold og lign., jf. forslagets § 15. Også andre relevante forhold kan tages med i betragtning i den konkrete situation.”

Ifølge bemærkningerne til lov nr. 245 af den 27. marts 2006 (L 50 – FT 2005/06), hvorved § 12, stk. 4, blev skærpet, således at det er en forudsætning for, at Erhvervsstyrelsen kan meddele dispensation, at de hørte myndigheder kan acceptere, at en sådan dispensation gives. Således fremgår følgende af bemærkningerne til § 12, stk. 4:

”Samtidig bibeholdes den konkrete dispensationsadgang i stk. 4, men kun til ganske særlige situationer, hvor den bogføringspligtige formår at indrette adgangen til regnskabsmaterialet på en sådan måde, at danske myndigheder, herunder specielt told- og skatteforvaltningen, SØK og evt. Finanstilsynet vil kunne acceptere, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen meddeler dispensation.”

Bogføringslovens § 12, stk. 4, giver Erhvervsstyrelsen hjemmel til at træffe afgørelse om, at der efter forudgående ansøgning kan meddeles dispensation til helt eller delvist at fravige reglerne om opbevaring af regnskabsmateriale i Danmark.

Styrelsens vurdering

Det er fortsat Erhvervsstyrelsens vurdering på baggrund af ovenstående bemærkninger til lovens § 12, stk. 4, at der er lagt op til et meget snævert anvendelsesområde for meddelelse af dispensation, og kun i de ganske særlige situationer, hvor hensynet til offentlige myndigheders kontrolmulighed fuldt ud er tilgodeset på anden vis. Danmark og det aktuelle land skal derfor efter indhentet retskendelse tillade, at offentlige myndigheder benytter en direkte terminaladgang, i samme omfang, som den bogføringspligtige selv.

Styrelsens vurderer, at der med kendelserne truffet af Erhvervsankenævnet i juli 2011 er åbnet op for, at der i særlige tilfælde, hvor særlige tungtvejende grunde taler herfor, kan meddeles dispensation, selv hvor SKAT og SØK har udtalt, at opbevaring af regnskabsmateriale i det pågældende land kan medføre problemer med efterforskningen for myndighederne. På baggrund af kendelserne har styrelsen ændret sin praksis, og har ud fra nævnets næsten ligelydende kendelser udledt nogle retningslinier for, hvorledes lovens § 12, stk. 4, skal fortolkes.

Ved fastsættelsen af vilkår er der foretaget en afvejning af de bemærkninger, som nævnet er kommet med i kendelserne, og de hensyn der i

henhold til lovens bemærkninger skal være til de offentlige myndigheds kontrolmuligheder. Vilklårene i dispensationen er formuleret således, at det er op til selskabets ledelse at vurdere, om vilklårene overholdes, således at dispensationen får retskraft.

I det følgende gennemgås de vilkår, som klager ikke finder acceptable.

7. Alle datterselskaber i koncernen deltager i SAP-systemet og de øvrige it-systemer, hvorved der kan realiseres iøjnefaldende besparelser ved it-samkøringen af koncernens samlede regnskabs-håndtering.

Klager anfører, at dette vilkår er umuligt at opfylde, bl.a. fordi man let kan tænke sig, at ”der kan være tekniske, praktiske, regulatoriske eller andre forhold, som konkret kan bevirke, at et B-datterselskab i det pågældende land på et givet tidspunkt ikke kan deltage i SAP-systemet og de øvrige IT-systemer” f.eks. ved opkøb af nye datterselskaber.

I kendelsen fremgår det, at tungtvejende grunde bl.a. kan foreligge, ”hvor ønsket om dispensation begrundes i ønsket om at opnå de iøjnefaldende besparelser, der kan realiseres ved it-samkøring af koncernens samlede regnskabshåndtering.”

Det bemærkes, at vilkåret skal fortolkes i overensstemmelse med formålet, dvs. at koncernen som helhed opnår de iøjnefaldende besparelser, som Erhvervsankenævnet lægger op til i kendelsen. Det er naturligt, at der kan forekomme situationer, hvor der vil være en implementeringsperiode ved eventuelle nyopkøb af virksomheder. Styrelsen ser ikke noget problem i, at det i en periode med implementeringen heraf eller andre lignende situationer kan forekomme, at vilkåret bogstaveligt talt ikke er opfyldt.

I henhold til ovenstående udtalelse fra Erhvervsankenævnet finder styrelsen det nødvendigt at stille krav om, at koncernen samkører koncernens samlede datterselskabers it-systemer på serveren i USA. Som nævnt ovenfor kan der forekomme situationer, hvor enkelte datterselskaber ikke deltager i systemet, og med udgangspunkt i hensigten med vilkåret, er styrelsen indforstået med at præcisere det, således at vilkåret formuleres således:

”Væsentlige dele af koncernens samlede datterselskaber deltager i SAP-systemet og de øvrige it-systemer, hvorved der kan realiseres iøjnefaldende besparelser ved it-samkøringen af koncernens samlede regnskabs-håndtering.”

8. Selskabet opfylder betingelserne i bogføringsloven

Det er korrekt anført af klager, at hensigten med dette vilkår er, at selskabet uanset opbevaringssted skal overholde reglerne for, hvordan regnskabsmaterialet skal behandles m.v. Klager begærer vilkåret for ophævet eller subsidiært ændret, således at vilkåret sikrer, at regnskabsmaterialet

behandles på betryggende vis.

Formålet med vilkåret er at sikre, at selskabet foretager den i henhold til bogføringsloven rette behandling af regnskabsmaterialet, som også selskaber med opbevaring af regnskabsmateriale i Danmark skal overholde. Styrelsen præciserer gerne vilkåret, således at det formuleres således;

”Selskabet til enhver tid overholder bogføringslovens regler, samt opfylder betingelserne for midlertidig opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet som opregnet i bogføringslovens § 12, stk. 2, nr. 1-3, hvorefter selskabet skal:

- sørge for at materialet opbevares i overensstemmelse med bogføringsloven,
- regnskabsmaterialet til enhver tid kan fremskaffes, og
- beskrivelser af benyttede systemer mv. og nødvendige adgangskoder mv. opbevares i Danmark, således at offentlige myndigheder til enhver tid er i stand til at skaffe sig adgang til materialet, jf. bogføringslovens § 15.”

9. Selskabet til enhver tid opbevarer en kopi af selskabets bilagsmateriale i Danmark eller i et af de øvrige nordiske lande [Som oplyst i BEK nr. 250 af 23/03/2006, § 1, stk. 2]. Med bilagsmateriale henvises der til det i bogføringslovens § 5 nævnte materiale.

Klager finder ovennævnte vilkår upraktisk og i strid med Erhvervsankenævnets praksis.

I nævnets sag nr. 2005-0003623 fik en virksomhed tilladelse til at opbevare den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer m.v. i Tyskland. I nævnets sag nr. 2008-0017409 blev der ansøgt om dispensation til opbevaring af elektronisk regnskabsmateriale i USA. Der er således ved kendelsen ikke taget stilling til, hvorledes opbevaringen af bilagsmateriale i henhold til § 5 kan opbevares i udlandet. I nævnets sag nr. 2010-0023071 bemærkede Erhvervsankenævnet selv, at der i denne sag kan være tale om, at ansøgeren skulle være indforstået med, at kun den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer kan opbevares i udlandet.

I kendelsen vedrørende K fremgår det, at ”danske datterselskaber i internationale koncerner uden den nødvendige dispensation vil skulle afholde betydelige omkostninger til lokal, dansk regnskabsfunktion, herunder navnlig til at tilvejebringe forudsætningerne for transaktionssporet, jf. § 4, stk. 1...”. Efter styrelsen opfattelse kan dette, med den modtagne dispensation, foregå i USA.

Styrelsen har betinget dispensationen med dette vilkår ud fra den betragtning, at selskabet, ud fra styrelsens vurdering, kan opnå besparelser ved at få dispensation til at opbevare servere og dermed overlade hele

driften af regnskabssystemer og regnskabsmateriale foregå samlet i koncernen i USA. Det faktum, at bilagsmateriale jf. § 5 skal opbevares i Danmark f.eks. på et elektronisk medie, er efter styrelsens opfattelse ikke til hinder for at opnå væsentlige besparelser.

Afvejningen skal stå mellem en virksomheds mulighed for besparelser, og det formål der tydeligt fremgår af bemærkningerne til bogføringsloven, hvorefter hensynet til de offentlige myndigheders kontrolmuligheder skal varetages. Netop som klager har anført i klageskrivelsen, er det almindeligt, at store dele af en virksomheds bilagsmateriale alene forefindes i elektronisk form. Selvom der vil være online adgang til materialet opbevaret i USA, vil en sådan adgang altid kunne lukkes. Såfremt Erhvervsstyrelsen ikke fastsætter et vilkår som dette, vil SKAT og SØKs mulighed for at tilgå bilagsmateriale fuldstændig kunne afskæres.

På baggrund af ovenstående afvejning mellem hensynet til virksomhedens besparelsemuligheder og hensynet til bemærkningerne til loven, hvor SKAT og SØKs efterforskningsmuligheder skal varetages samt endeligt ovennævnte kendelser fra Erhvervsankenævnet, fastholder styrelsen vilkåret om, at selskabets bilagsmateriale jf. § 5, skal opbevares i Danmark.

10. Selskabets ledelse indestår for, at offentlige myndigheder via online adgang fra selskabets adresse i Danmark til enhver tid kan udskrive regnskabsmaterialet, der opbevares i USA, uden at der fra de amerikanske myndigheder stilles krav om retskendelse i USA

Klager finder det problematisk, at ovenstående vilkår er formuleret således, at det er ledelsen, der skal indestå for, at offentlige myndigheder kan udskrive regnskabsmaterialet, uden at der stilles krav om retskendelse af de amerikanske myndigheder.

Med vilkåret søges det sikret, at der altid vil være online adgang til materialet opbevaret i USA.

I henhold til SØKs høringssvar af den 17. juli 2010 har det ikke været muligt at få oplysninger fra de amerikanske myndigheder omkring, hvorvidt amerikansk lovgivning accepterer, at dansk politi på baggrund af en dansk retskendelse har terminaladgang i samme omfang som hvis materialet befandt sig i Danmark.

I nærværende kendelse fremgår det, at ”en sådan efterforskning med et forudgående samtykke fra virksomheden, ikke fremstår som åbenbart retsstridigt overfor USA”. Styrelsen anser det for en forudsætning, at offentlige myndigheder uden retskendelse kan tilgå materiale online fra selskabets danske adresse. På anden vis vil de offentlige myndigheder fuldstændig afskæres fra det materiale, der opbevares i USA.

Erhvervsstyrelsen har anført at det er selskabets ledelse der skal indestå for vilkåret er opfyldt. Dette skyldes, at det generelt er ledelsen i et sel-

skab, der har ansvaret for, at bogføringen foretages, og at det opbevares forsvarligt i hele opbevaringsperioden. Derfor finder styrelsen det rimeligt, at det er ledelsen der bærer ansvaret for, at online-adgangen består.

Styrelsen fastholder vilkåret, da det, såfremt ledelsen sørger for at der er denne online adgang til materialet opbevaret i USA, vil kunne efterleve det uden videre. Her henvises til Erhvervsankenævnets udtalelse i kendelsen, hvoraf det fremgår, at "...en sådan efterforskning med et forudgående samtykke fra virksomheden, ikke fremstår som åbenbart retsstridigt overfor USA".

11. Dispensationen bortfalder automatisk, hvis et eller flere af ovenstående vilkår ikke opfyldes.

Klager anfører, at det er unødigt restriktivt, at dispensationen vil bortfalde, hvis vilkårene i dispensationen ikke er opfyldt af selskabet. Klager finder, at det må være de potentielle retsvirkninger, som i almindelighed følger af manglende overholdelse af bogføringsloven.

Styrelsen finder det nødvendigt, at indsætte som kriterium, at et selskab ikke kan forlade sig på en dispensation som er meddelt på en række vilkår, hvis selskabet efterfølgende ikke efterlever disse. Dispensationen er jo netop givet under disse forudsætninger.

Hvis et selskab ikke overholder vilkårene, finder styrelsen at have en sådan begrundet mistanke om, at selskabet vil misbruge en dispensation til skade for danske skatte- og efterforskningsmyndigheder, som Erhvervsankenævnet finder, er en tungtvejende grund for, at der kan meddeles dispensation på trods af SKAT og SØKs udtalelse om, at dette kan være til hinder for deres efterforskningsmuligheder.

Da styrelsen finder, at en manglende overholdelse af vilkår i dispensationen vil medføre, at forudsætningerne for at dispensationen kunne meddeles vil være bristet, fastholder styrelsen vilkåret.

12. Dispensationen er tidsbegrænset på 3 år

Klager finder ikke, at der er hjemmel i bogføringsloven til at gøre en dispensation tidsbegrænset og anfører, at der ikke i kendelsen fra Erhvervsankenævnet er lagt op til en tidsbegrænset dispensation.

Indledningsvist skal styrelsen endnu gøre opmærksom på, at der hverken i dispensationsbestemmelsen eller bemærkningerne hertil er oplyst hvilke vilkår, der kan lægges til grund i en dispensation. Det er således styrelsen der har kompetencen hertil, og styrelsen kan på den baggrund gøre en dispensation tidsbegrænset.

Set i forhold til kendelsen fra Erhvervsankenævnet har styrelsen bl.a. set på den bemærkning, at nævnet finder, at der kan foreligge tungtvejende grunde, "hvor der ikke består nogen formodning for, at ansøgeren vil

misbruge en dispensation til skade for danske skatte- og efterforskningsmyndigheder, og hvor ansøgeren i øvrigt erklærer sig parat til at underlægge sig de vilkår, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen måtte stille for en dispensation." En vurdering af disse tungtvejende grunde, som nævnet opstiller, er unødige, såfremt der meddeles dispensation på ubegrænset tid.

Erhvervsstyrelsen er bekendt med, at Sverige har givet tidsbegrænsede dispensationer tillige fastsat på tre år.

På baggrund af ovenstående fastholder styrelsen vilkåret om, at dispensationen har en varighed på tre år, hvorefter selskabet kan ansøge på ny. Såfremt der ikke er sket ændringer i de forhold der gør sig gældende i dag, vil selskabet efter de gældende regler og praksis kunne meddeles en ny dispensation.

Afsluttende bemærkning

Med ovenstående begrundelser for vilkår finder styrelsen at have godtgjort, at de hensyn, der skal varetages i forhold til indførelsen af dispensationsreglen, er imødekommet, samtidig med, at den praksis, som Erhvervsankenævnet har lagt op til i sine kendelser, tillige er varetaget.

Erhvervsstyrelsens udtalelse

Det er Erhvervsstyrelsens vurdering, at styrelsens afgørelse af den 2. januar 2012 skal opretholdes, dog med præcisering af vilkårene nævnt i punkt 1 og 2."

Advokat A har ved skrivelse af 20. april 2012 heroverfor bemærket:

"...

- 1. Bemærkninger ad betingelsen "alle datterselskaber i koncernen deltager i SAP-systemet og de øvrige it-systemer, hvorved der kan realiseres iøjnefaldende besparelser ved it-samkøringen af koncernens samlede regnskabshåndtering"**

K har noteret sig, at Erhvervsstyrelsen i sin redegørelse af 15. marts 2012 har indstillet, at ovennævnte vilkår omformuleres som følger:

"Væsentlige dele af koncernens samlede datterselskaber deltager i SAP-systemet og de øvrige it-systemer, hvorved der kan realiseres iøjnefaldende besparelser ved it-samkøringen af koncernens samlede regnskabshåndtering."

K gør fortsat principalt gældende, at vilkåret skal ophæves. I klageskrivelsen af 30. januar 2012 blev det subsidiært gjort gældende, at vilkåret – sådan som det var formuleret i Erhvervsstyrelsens afgørelse af 2. januar 2012 – skulle mildnes. Den ovennævnte omformulering, som Erhvervsstyrelsen har indstillet i sin redegørelse af 15. marts 2012, svarer til den

formulering, der er skitseret som en mulighed i slutningen af tredje afsnit på side 5 i min klageskrivelse af 30. januar 2012.

Såfremt Erhvervsankenævnet ikke imødekommer Ks principale påstand om, at vilkåret ophæves, anser K således den ovennævnte omformulering som en acceptabel opfyldelse af Ks subsidiære påstand om, at vilkåret mildnes.

For god ordens skyld bemærkes – som også nævnt i klageskrivelsen af 30. januar 2012 – at K antager, at der med formuleringen "SAP-systemet og de øvrige it-systemer" i vilkåret alene sigtes til det it-system, der i Ks oprindelige dispensationsansøgning af 1. juli 2010 er betegnet som "SAP-systemet", samt til de it-systemer, der i dispensationsansøgningen er refereret til under betegnelsen "Øvrige IT-systemer".

2. Bemærkninger ad betingelsen "selskabet opfylder betingelserne i bogføringsloven"

K har noteret sig, at Erhvervsstyrelsen i sin redegørelse af 15. marts 2012 har indstillet, at ovennævnte vilkår omformuleres som følger:

"Selskabet til enhver tid overholder bogføringslovens regler, samt opfylder betingelserne for midlertidig opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet som opregnet i bogføringslovens § 12, stk. 2, nr. 1-3, hvorefter selskabet skal:

- *sørge for at materialet opbevares i overensstemmelse med bogføringsloven,*
- *regnskabsmaterialet til enhver tid kan fremskaffes, og*
- *beskrivelser af benyttede systemer mv. og nødvendige adgangskoder mv. opbevares i Danmark, således at offentlige myndigheder til enhver tid er i stand til at skaffe sig adgang til materialet, jf. bogføringslovens § 15."*

I klageskrivelsen af 30. januar 2012 har jeg på vegne af K principalt begæret betingelsen ophævet. Subsidiært har jeg på vegne af K begæret vilkåret ændret, således at det præciseres, at det blot er et vilkår for dispensationen, at det omhandlede regnskabsmateriale opbevares i overensstemmelse med de krav, der følger af andre bestemmelser i bogføringsloven end lovens § 12. K fastholder disse begæringer.

Erhvervsstyrelsens ovennævnte indstilling til omformulering af vilkåret kan måske læses som et forsøg på helt eller delvist at imødekomme Ks subsidiære påstand. Den kan imidlertid også læses som en skærpelse, idet det nu er anført i indledningen, at det er en betingelse, at "*Selskabet til enhver tid overholder bogføringslovens regler*" (min understregning), hvilket forekommer at være en hårdere formulering end den oprindelige ("*selskabet opfylder betingelserne i bogføringsloven*"). Det forekommer i øvrigt heller ikke at være i overensstemmelse med Erhvervsstyrelsens hidtidige praksis for formulering af vilkår om dispensation i henhold til

bogføringslovens § 12, stk. 4, at indsætte en sådan indledende formulering som den ovennævnte.

Allerede af ovennævnte grunde gøres det på vegne af K gældende, at Erhvervsstyrelsens nye formulering også er for vidtgående. For så vidt som den nævnte indledende formulering kan læses som en skærpelse, bemærkes, at der ikke er grundlag for, at vilkårene kan skærpes i forbindelse med rekursbehandlingen ved Erhvervsankenævnet (*reformatio in pejus*).

Hvad angår de vilkår, der er indbygget i de tre underpunkter i omformuleringen, bemærkes, at disse svarer til dem, der følger af bogføringslovens § 12, stk. 2, om midlertidig opbevaring i udlandet, og at sådanne vilkår også er set tidligere i dispensationsvilkår udstedt af Erhvervsstyrelsen. Det bemærkes dog i den forbindelse, at det konkret forekommer forvirrende, at der i teksten lige før de tre underpunkter henvises til "betingelserne for midlertidig opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet som opregnet i bogføringslovens § 12, stk. 2, nr. 1-3", idet dispensationen jo ikke drejer sig om midlertidig opbevaring. Det burde således være tilstrækkeligt at beskrive vilkårene uden at henvise til reglerne om midlertidig opbevaring.

Mere grundlæggende er problemet med det samlede vilkår – også efter den af Erhvervsstyrelsen foreslåede ændring af det – at vilkåret er indsat i dispensationsvilkårene som en egentlig *betingelse* for dispensationen, idet det endda eksplicit fremgår andetsteds i dispensationsvilkårene, at dispensationen bortfalder, hvis betingelsen ikke er opfyldt. På dette punkt forekommer vilkåret endda at være blevet skærpet i den nye formulering via den ovennævnte indsættelse af ordene "*Selskabet til enhver tid overholder bogføringslovens regler*".

Vilkåret kan således fortsat læses således, at såfremt der på et eller andet tidspunkt måtte ske en overtrædelse fra Ks side af en af reglerne i bogføringsloven, vil dispensationen bortfalde, uanset hvad denne overtrædelse måtte bestå i. Dette vil i praksis, alt efter de konkrete omstændigheder, kunne være en ganske uproportional retsvirkning af en sådan overtrædelse.

I den forbindelse bemærkes i øvrigt, at i § 1, stk. 3, i bekendtgørelse nr. 250 af 23. marts 2006 om opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet – hvilken bekendtgørelse er udstedt i medfør af bogføringslovens § 12, stk. 5, og hjemler en umiddelbar adgang til opbevaring af regnskabsmateriale i Finland, Island, Norge eller Sverige – er vilkår som dem, der er indeholdt i de tre underpunkter i den nu af Erhvervsstyrelsen foreslåede formulering, blot nævnt som noget, som "Den bogføringspligtige har pligt til at sørge for". Bestemmelsen i bekendtgørelsen indeholder endvidere ikke nogen formulering som den, Erhvervsstyrelsen nu foreslår indsat som indledning til dispensationsvilkåret. I den forbindelse skal det erindres, at bekendtgørelsen er udstedt i forbindelse med, at bogføringsloven blev ændret i 2006. Før ændringen var det også i forhold til opbevaring i de nordiske lande nødvendigt at søge om dispensation.

Især dette historiske forløb taget i betragtning forekommer det mærkværdigt, hvis retstilstanden skal være, at virksomheder, som støtter en opbevaring i et land uden for Norden på en dispensation udstedt i medfør af bogføringslovens § 12, stk. 4, risikerer, at deres ret til at opbevare regnskabsmateriale i udlandet kan falde bort fra det ene øjeblik til det næste, blot der måske ved en fejltagelse sker et enkeltstående brud på en af reglerne i bogføringsloven, mens på den anden side virksomheder, som støtter en opbevaring i et af de nordiske lande på den i medfør af bogføringslovens § 12, stk. 5, udstedte bekendtgørelse, ikke er underlagt en sådan risiko.

Samlet set forekommer der således ikke at være nogen rimelig grund til, at formuleringen af et eventuelt vilkår som det her omhandlede, skal være lavet sådan, at vilkåret bliver mere byrdefuldt end det, som i henhold til § 1, stk. 3, i den nævnte bekendtgørelse gælder, når opbevaring i et af de nordiske lande sker med grundlag i bogføringslovens § 12, stk. 5, og den nævnte bekendtgørelse.

3. Bemærkninger ad betingelsen "selskabet til enhver tid opbevarer en kopi af selskabets bilagsmateriale i Danmark eller i et af de øvrige nordiske lande"

K fastholder sin begæring fra klageskrivelsen af 30. januar 2012 vedrørende ovennævnte vilkår. Principalt begærer K således den af Erhvervsstyrelsen stillede betingelse ophævet. Subsidiært begæres vilkåret ændret, således at det blot gøres til et vilkår, at alt fysisk opbevaret bilagsmateriale opbevares i henhold til hovedreglerne i bogføringslovens § 12, stk. 1-3 og 5.

Erhvervsstyrelsen har i sin redegørelse af 15. marts 2012 i det væsentlige ikke forholdt sig til den argumentation, jeg på vegne af K har redegjort for i afsnit 2.1.4 (side 6-8) i klageskrivelsen af 30. januar 2012. Jeg henviser således på ny til det nævnte sted i klageskrivelsen.

I Erhvervsstyrelsens redegørelse af 15. marts 2012 synes styrelsen fortsat at basere sin begrundelse for det udstedte vilkår på en anden afgørelse fra Erhvervsankenævnet end den, der vedrører K. Styrelsen forholder sig således ikke til, at vilkåret – sådan som jeg har redegjort for på side 6-8 i klageskrivelsen af 30. januar 2012 – er konkret i modstrid med Erhvervsankenævnets flertals præmisser i afgørelsen vedrørende Ks krav på dispensation (nævnets sag nr. 2010-0023252).

Erhvervsstyrelsen henviser dog øverst på side 6 i sin redegørelse af 15. marts 2012 til, at styrelsen finder grundlag for vilkåret i afgørelsen om K, idet der et sted i denne henvises til, at "*danske datterselskaber i internationale koncerner uden den nødvendige dispensation vil skulle afholde betydelige omkostninger til lokal, dansk regnskabsfunktion, herunder navnlig til at tilvejebringe forudsætningerne for transaktionssporet, jf. § 4, stk. 1...*". Hertil skal for det første bemærkes, at styrelsens fortolkning af den nævnte formulering ikke findes at være korrekt, idet elektronisk opbevaret bilagsmateriale jo har en nær tilknytning til transaktionssporet

og således netop synes at falde ind under formuleringen "forudsætningerne for transaktionssporet". Derudover bemærkes, at den nævnte formulering ikke er speciel for afgørelsen vedrørende K, men indgår i alle Erhvervsankenævnets syv afgørelser af 14. juli 2011. Der må derfor ved fortolkningen af Erhvervsankenævnets afgørelse vedrørende K lægges væsentlig større vægt på den del af afgørelsen, som handler konkret om spørgsmålet om bilagsmateriale, og som jeg har kommenteret på på side 7 i klageskrivelsen af 30. januar 2012.

Erhvervsstyrelsen anfører i øvrigt i sin redegørelse af 15. marts 2012 ...:

"Selvom der vil være online adgang til materialet opbevaret i USA, vil en sådan adgang altid kunne lukkes. Såfremt Erhvervsstyrelsen ikke fastsætter et vilkår som dette, vil SKAT og SØKs mulighed for at tilgå bilagsmaterialet fuldstændig kunne afskæres."

Hertil skal blot bemærkes, at denne problemstilling jo gør sig gældende for enhver form for elektronisk regnskabsmateriale, som tilgås online. Der ses ikke at være nogen rimelig begrundelse for at opstille andre og mere vidtgående krav vedrørende netop det elektronisk opbevarede bilagsmateriale end, hvad der gælder vedrørende andet elektronisk opbevaret regnskabsmateriale.

4. Bemærkninger ad betingelsen "selskabets ledelse indestår for, at offentlige myndigheder via online adgang fra selskabets adresse i Danmark til enhver tid kan udskrive regnskabsmaterialet, der opbevares i USA, uden at der fra de amerikanske myndigheder stilles krav om retskendelse i USA"

På vegne af K fastholdes det i klageskrivelsen af 30. januar 2012 i afsnit 2.1.5 (side 9-11) anførte.

Erhvervsstyrelsen har ikke i sin redegørelse af 15. marts 2012 forholdt sig fyldestgørende til den argumentation, der er anført i klageskrivelsen. Som beskrevet i klageskrivelsen ligger det problematiske ved vilkårets udformning ikke i selve det forhold, at der stilles krav om en online-adgang, idet dette krav korresponderer til, hvad K har oplyst i sin dispensationsansøgning. Det problematiske består i hovedtræk i den afsluttende formulering "uden at der fra de amerikanske myndigheder stilles krav om retskendelse i USA" samt den indledende formulering "selskabets ledelse indestår for, at". Der er redegjort detaljeret for Ks anbringender i den forbindelse i afsnit 2.1.5 (side 9-11) i klageskrivelsen af 30. januar 2012, hvortil jeg derfor i det hele på ny henviser.

5. Bemærkninger ad vilkåret "Dispensationen bortfalder automatisk, hvis et eller flere af ovenstående vilkår ikke er opfyldt"

På vegne af K fastholdes det i klageskrivelsen af 30. januar 2012 i afsnit 2.2.1 (side 11-12) anførte. Som også beskrevet det pågældende sted forekommer det uproportionalt, hvis ethvert tilfælde, hvor der – måske helt forbigående ved en fejltagelse – måtte forekomme en situation, hvor et af

vilkårene for dispensationen ikke er opfyldt, skal have den konsekvens, at dispensationen bortfalder, således at der ikke længere kan forlades på dispensationen, selvom der måtte blive rettet op på situationen, så vilkårene for dispensationen igen blev opfyldt.’

6. Bemærkninger ad vilkåret om, at dispensationen er tidsbegrænset, så den kun gælder frem til 2. januar 2015

På vegne af K fastholdes det i klageskrivelsen af 30. januar 2012 i afsnit 2.2.2 (side 12) anførte.

Det centrale spørgsmål er, om dispensationen overhovedet skal være tidsbegrænset, samt hvor lang en periode den i givet fald skal gælde for. Der er redegjort detaljeret for Ks anbringender herom i det nævnte afsnit i klageskrivelsen.

Det giver i øvrigt anledning til forundring, at Erhvervsstyrelsen ikke i sin redegørelse af 15. marts 2012 har indstillet til en korrektion af den dato-forvirring, der knytter sig til formuleringerne i slutningen af dispensationsvilkårene fra styrelsens afgørelse af 2. januar 2012. Som nævnt i klageskrivelsen forekommer det således at være en fejl, at Erhvervsstyrelsen i slutningen af dispensationsvilkårene har anført, at en eventuel ny dispensationsansøgning skal være styrelsen i hænde inden 2. december 2015, al den stund styrelsen samtidig har anført i sine vilkår, at den allerede udstedte dispensation bortfalder tidligere i 2015, nemlig den 2. januar 2015.”

Ankenævnet udtaler:

Ved kendelse af 14. juli 2011 omgjorde Erhvervsankenævnet Erhvervsstyrelsens afgørelse af 4. november 2010, hvorefter klager blev nægtet dispensation i henhold til bogføringslovens § 12, stk. 4, til at opbevare dele af regnskabsmaterialet i USA, og hjemviste afgørelsen til styrelsen til fastsættelse af vilkårene for dispensationen.

Erhvervsankenævnet bemærker indledningsvis, at meddelelsen af dispensation fra bogføringslovens § 12, stk. 4, har karakter af en skønmæssig forvaltningsakt. Styrelsens adgang til at fastsætte vilkår eller betingelser for dispensationen (bibræmmelser) behøver derfor ikke at være hjemlet i bogføringsloven, idet hjemlen må anses forudsat i lovens § 12, stk. 4, der giver styrelsen en skønmæssig beføjelse til at udstede en begunstigende forvaltningsakt. Om de af styrelsen fastsatte vilkår for dispensationen gælder i øvrigt, at vilkårene skal være i overensstem-

melse med almindelige forvaltningsretlige regler, herunder proportionalitetsgrundsætningen, det pligtmæssige skøn samt princippet om klarhed og bestemt-hed.

Af Erhvervsankenævnets hjemvisningskendelse af 14. juli 2011 fremgår blandt andet følgende:

”I et tilfælde som det foreliggende, *hvor* ansøgeren er et lokalt datterselskab i eller en lokal filial, der indgår i en international koncern, *hvor* ønsket om dispensation begrundes i ønsket om at opnå de iøjnefaldende besparelser, der kan realiseres ved it-samkøring af koncernens samlede regnskabshåndtering, *hvor* der ikke består nogen formodning for, at ansøgeren vil misbruge en dispensation til skade for danske skatte- og efterforskningsmyndigheder, og *hvor* ansøgeren i øvrigt erklærer sig parat til at underlægge sig de vilkår, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen måtte stille for en dispensation, og som - hvis de opfyldes - vil give myndighederne fuld adgang til regnskabsmaterialet, finder vi, at der som udgangspunkt vil foreligge de anførte tungtvejende grunde.”

På denne baggrund finder Erhvervsankenævnet, at styrelsen for så vidt angår de påklagede vilkår er berettiget til at fastsætte følgende vilkår:

- Det opbevarede regnskabsmateriale opbevares i overensstemmelse med de krav, der følger af andre bestemmelser i bogføringsloven end lovens § 12.
- Alt fysisk opbevaret bilagsmateriale skal opbevares i henhold til hovedreglerne i bogføringslovens § 12, stk. 1-3 og 5.
- Der skal fra selskabets adresse i Danmark være adgang til (via onlineforbindelse til serverne i USA) at foretage udskrivning af det i USA opbevarede regnskabsmateriale.

Derimod ophæves vilkåret om, at selskabets ledelse indestår for, at offentlige myndigheder via online adgang fra selskabets adresse i Danmark til enhver tid kan udskrive regnskabsmaterialet, der opbevares i USA, uden at der fra de amerikanske myndigheder stilles krav om retskendelse i USA. Ankenævnet har herved navnlig lagt vægt på, at vilkåret ikke kan anses nødvendigt for at opnå det omhandlede formål. Det bemærkes i den forbindelse, at Erhvervsankenævnet ville kunne tiltræde et vilkår om, at selskabet skal afgive en sådan indeståelse.

Med samme begrundelse ophæves vilkåret om, at alle datterselskaber i koncernen deltager i SAP-systemet og de øvrige it-systemer, hvorved der kan realiseres iøjnefaldende besparelser ved it-samkøringen af koncernens samlede regnskabs-håndtering.

Vilkåret om, at dispensationen bortfalder i tilfælde af vilkårsovertrædelser, findes ikke at være i strid med almindelige forvaltningsretlige regler eller Erhvervsankenævnets hjemvisningskendelse af 14. juli 2011. Ankenævnet finder imidlertid, at spørgsmålet om et vilkårs overtrædelse og dispensationens heraf følgende bortfald må afklares ved en særskilt afgørelse fra styrelsen, der træffes i overensstemmelse med almindelige forvaltningsretlige regler, herunder proportionalitetsprincippet. Denne del af afgørelsen stadfæstes derfor med denne ændring.

Efter en samlet vurdering stadfæstes tillige vilkåret om tidsbegrænsning.

30-32) Kendelse af 6. december 2012 (J.nr. 2012-0027094, 2012-0027095, 2012-0027096)

Erhvervsstyrelsens afslag på dispensation for opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet ophævet og hjemvist til styrelsens fastsættelse af vilkår for dispensationen. Bogføringsloven, § 12, stk. 4.

(Mads Bryde Andersen, Marianne Fog Jørgensen, Carsten Møllekilde, Lise Høgh og Steen Mejer)

Ved skrivelser af 13. marts 2012 har advokat A på vegne af K1 A/S, K2 A/S og K3, filial af B AG klaget over, at Erhvervsstyrelsen ved skrivelser af 15. februar 2012 har nægtet at give selskaberne dispensation til at opbevare dele af regnskabsmaterialet i Schweiz.

Sagens omstændigheder:

I Erhvervsstyrelsens i det væsentligste identiske afgørelser af 15. februar 2012 hedder det:

” ...

Faktiske forhold

Ifølge ansøgningen ønsker K2 A/S, [K1 A/S og K3, filial af B AG] at opbevare virksomhedens elektroniske registreringer i Schweiz hos C AG i Schweiz.

Det er i ansøgningen oplyst, at selskabet ønsker at anvende koncernens centrale bogføringssystem, og dermed opbevare elektroniske registreringer i Schweiz. Endvidere oplyses det, at det fysiske bilagsmateriale opbevares i Danmark

Det oplyses, at det ikke i praksis vil være muligt for C AG, at registreringerne for det danske selskab kan kopieres for sig til en selvstændig server.

Høring af øvrige myndigheder

Til brug for afgørelsen har styrelsen indhentet udtalelser fra SKAT og Statsadvokaturen for Særlig Økonomisk Kriminalitet.

Styrelsen har ikke fået oplyst andre myndigheder, som selskabet skal afgive regnskabsmæssige oplysninger til. Det forudsættes derfor, at der ikke er behov for at høre andre myndigheder.

SKAT har ved skrivelse af den 5. december 2011 bl.a. anført følgende:

”Selskabets advokat har over for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen oplyst, at selskabet er et dansk datterselskab af det svenske selskab D AB, som er noteret på børsen i Sverige og i Schweiz.

IT-driften centraliseres i B og de elektroniske registreringer ønskes opbevaret på en central database i Schweiz.

Det oplyses, at det fysiske bilagsmateriale opbevares i Danmark. Bogføringssystemet vil være på en server i Schweiz, og vil være tilgængelig hele tiden.

SKAT finder ikke, at forudsætningerne for dispensation fra opbevaringskravet konkret er til stede for så vidt angår den skatte- og afgiftsmæssige side af sagen, herunder:

- 1. Der ses at være konkrete eller væsentlige hindringer i SKAT's mulighed for at få udleveret materiale fra Schweiz, idet der ikke med Schweiz findes noget retligt instrument vedrørende gensidig bistand på momsområdet, der svarer til reglerne i direktiv 76/308 (inddrivelsesdirektivet) og forordning 1798/2003 (bistandsforordningen). Tilsvarende findes der ikke et retligt instrument vedrørende skatteområdet, der er sammenligneligt med dobbeltbeskatningsoverenskomstens mulighed for gensidig udveksling af oplysninger.*
- 2. Der er efter SKAT's vurdering ikke øvrige konkrete eller væsentlige hensyn, der taler imod en dispensation.*

Sammenfattende kan SKAT ikke tiltræde, at selskabets anmodning om dispensation imødekommes.

Måtte en dispensation blive imødekommet, er det SKATs opfattelse, at den skal betinges af at der kan udskrives i klarskrift fra systemet, samt at der opbevares en systembeskrivelse og oplysning om adgangskoder i Danmark.”

Statsadvokaturen for Særlig Økonomisk Kriminalitet har ved skrivelse af den 30. januar 2012 anført følgende:

”Det skal indledningsvis bemærkes, at statsadvokaturen er opmærksom på Erhvervsankenævnets kendelser af 19. juni 2006, 1. juli 2009 samt 14. juli 2011.

Det er fortsat statsadvokaturens opfattelse, at en dispensation til at opbevare regnskabsmateriale i Schweiz som udgangspunkt kan have betydning for efterforskningsmulighederne for dansk politi.

Som anført i bemærkningerne til § 12 i bogføringsloven er der ganske særlige situationer, hvor den bogføringspligtige formår at indrette adgangen til regnskabsmaterialet på en sådan måde, at de efterforskningsmæssige hensyn i tilstrækkeligt omfang er tilgodeset. Det kunne f.eks. være situationer, hvor den bogføringspligtige regelmæssigt tilsender en kopi på papir eller edb-medie af det i udlandet opbevarede regnskabsmateriale til Danmark.

Det fremgår af bemærkningerne, at såvel Danmark som det aktuelle land må – ved opbevaring på en edb-server i udlandet – tillade, at offentlige myndigheder på grundlag af en retskendelse benytter en direkte terminaladgang i samme omfang som den bogføringspligtige selv eller kan beslaglægge materialet.

Uanset at en sådan terminaladgang findes i virksomheden omfattet af denne ansøgning, vil de efterforskningsmæssige hensyn ikke i tilstrækkeligt omfang blive tilgodeset ved, at den bogføringspligtige har terminaladgang til regnskabsmateriale, der udelukkende opbevares på en server i Schweiz.

Dette skyldes, at politiet ikke i forbindelse med en eventuel ransagning kan benytte sig af terminaladgangen, fordi et sådant indgreb må antages at være at sidestille med en ransagning på fremmed territorium, her Schweiz. Dette må gælde uanset om virksomheden har givet samtykke på forhånd eller i den konkrete situation.

Uanset om virksomheder som betingelse for dispensationsgivningen på forhånd har givet samtykke til ransagning af en server, der er placeret i udlandet, vil et sådant samtykke på ethvert givent tidspunkt kunne tilbagekaldes og allerede derfor i realiteten være uden virkning og betydning for politiets efterforskningsmuligheder.

Ovenstående opfattelse ændres ikke af det forhold, at en dispensation kan gives med vilkår om, at selskabets ledelse indestår for offentlige

myndigheders online adgang til regnskabsmateriale i Schweiz. Statsadvokaturen finder således ikke, at der "med dette vilkår varetages de offentlige myndigheders kontrollenssyn", som det er udtrykt i Erhvervsankenævnets kendelser af 14. juli 2011.

De schweiziske myndigheder har oplyst på forespørgsel, at Schweiz ikke accepterer terminalefterforskning på baggrund af en dansk retskendelse. Det betyder, at de almindelige regler for international retshjælp skal følges, dvs. at der skal sendes en retsanmodning til det pågældende land, som derefter skal tage stilling til, om retsskridtet kan foretages efter det pågældende lands retssystem.

Som yderligere konsekvens af det anførte, vil adgangen til at foretage ransagningen på øjemedet i henhold til retsplejelovens § 796, stk. 3 ikke længere være en mulighed i sager mod virksomheder, som har fået dispensation og dermed placeret – måske afgørende - regnskabsmateriale i udlandet.

Det må derfor antages, at en dispensation kan have betydning for efterforskningsmulighederne for dansk politi.

Det bemærkes endvidere, at statsadvokaturen ikke er bekendt med konkrete og væsentlige hensyn, der taler imod dispensation for det opgældende selskab."

Begrundelse for afgørelsen

Ifølge bogføringsloven § 12, stk. 1, skal en virksomheds regnskabsmateriale opbevares her i landet, jf. dog § 12, stk. 2-5.

Ifølge § 12, stk. 4, kan Erhvervsstyrelsen i særlige tilfælde efter forudgående ansøgning tillade, at bestemmelserne i stk. 1-3 helt eller delvis fraviges, dvs. styrelsen kan dispensere fra lovens krav om opbevaringssted og således på baggrund af en ansøgning konkret give dispensation til opbevaring af regnskabsmaterialet (eller dele heraf) i udlandet.

Af bemærkningerne til BFL § 12, stk. 4, (lov nr. 1006 af 23/12 1998/LF 63) fremgår det, at dispensation kun gives i de særlige tilfælde, hvor formålet med lovens bestemmelser – især hensynet til offentlige myndigheders kontrolmulighed og politiets mulighed for at efterforske – fuldt ud kan tilgodeses på en anden måde.

Det er her forudsat at..."-såvel Danmark som det aktuelle land tillader, at offentlige myndigheder, herunder fiskale myndigheder og politiet, efter indhentet retskendelse benytter en direkte terminaladgang i samme omfang som den bogføringspligtige selv."

Af bemærkningerne til den nugældende BFL § 12 (L 50 fremsat den 16. november 2005, § 2, nr. 3) fremgår bl.a. følgende:

"Siden bestemmelsens ikrafttræden den 1. juli 1999 har administrativ praksis vist, at stort set kun ansøgninger om dispensation til opbevaring

af regnskabsmateriale i de nordiske lande er blevet imødekommet.....samtidig bibeholdes den konkrete dispensationsadgang i stk. 4, men kun til ganske særlige situationer, hvor den bogføringspligtige formår at indrette adgangen til regnskabsmaterialet på en sådan måde, at danske myndigheder, herunder specielt told- og skatteforvaltningen, SØK og evt. Finanstilsynet vil kunne acceptere, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen meddeler dispensation.”

Det er således en forudsætning for, at der kan gives dispensation, at de hørte myndigheder ikke har indvendinger imod at en dispensation gives i det konkrete tilfælde. Som anført ovenfor har både SKAT og SØK, udtalt sig imod at der meddeles dispensation i det konkrete tilfælde.

SØK har i deres høringssvar udtalt, at det er SØKs opfattelse, at en dispensation til at opbevare regnskabsmateriale i Schweiz som udgangspunkt kan have betydning for efterforskningsmulighederne for dansk politi.

Af SKATs høringssvar fremgår det, at SKAT ikke kan tiltræde, at selskabets anmodning om dispensation imødekommes, idet der ikke med Schweiz findes noget retligt instrument vedrørende gensidig bistand på momsområdet eller udlevering af oplysninger på skatteområdet.

Ved Erhvervsankenævnets kendelse af den 19. juni 2006 fik en virksomhed dispensation til at opbevare en del af sit regnskabsmateriale i Tyskland.

Ved afgørelsen lagde Erhvervsankenævnet vægt på,

- at virksomhedens bilagsmateriale fysisk blev opbevaret i Danmark, således at det kun var den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer mv. der opbevaredes i Tyskland og
- at det efter det oplyste uden videre var muligt at få adgang til denne dokumentation fra en server placeret i Danmark

Erhvervsankenævnet fandt på denne baggrund, at der forelå en sådan ganske særlig situation, at der efter ankenævnets opfattelse burde meddeles dispensation efter bogføringslovens § 12, stk. 4.

I ansøgningen er det oplyst, at det ikke er praktisk muligt for C AG, at registreringerne for det danske selskab kopieres for sig til en selvstændig server. Der vil være umiddelbar tilgængelighed fra Danmark, bortset fra når der foretages vedligeholdelse af systemet.

Ved Erhvervsankenævnets kendelser af 14. juli 2011 blev en række sager hjemvist til fornyet behandling i styrelsen.

I kendelsen med j.nr. 2010-0023071 udtaler Erhvervsankenævnets flertal, "[...] at der ikke foreligger oplysninger om, hvorvidt ansøgeren vil være indforstået med, at kun den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer m.v. opbevares i udlandet, idet kopier af

regnskabs- og bilagsmateriale opbevares i Danmark. Idet en dispensation kan betinges således, finder vi det ikke godtgjort, at hensynet til SKATs kontrolarbejde taler imod meddelelsen af dispensation med en sådan styrke, at denne bør nægtes under de ovenfor angivne betingelser.”

Det fremgår således af kendelsen, at Erhvervsankenævnet fortsat lægger afgørende vægt på, om alene ”den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer m.v. opbevares i udlandet”, ligesom Erhvervsankenævnet anerkender, at styrelsen ved meddelelse af dispensation kan lade det indgå som et vilkår for dispensationen, at kopier af regnskabs- og bilagsmateriale skal opbevares i Danmark. Selskabet ansøger om elektroniske registreringer, hvilket er en del af selskabets regnskabsmateriale, jf. BFL § 3, nr. 1.

Henset til de klare lovbemærkninger om, at offentlige myndigheder skal kunne acceptere, at der meddeles dispensation, og henset til at hverken SKAT eller Statsadvokaturen for særlig Økonomisk Kriminalitet kan tiltræde at der meddeles dispensation, finder Erhvervsstyrelsen ikke, at der foreligger sådanne særlige omstændigheder, at ansøgningen om dispensation i henhold til bogføringslovens § 12, stk. 4 kan imødekommes.
...”

I klageskrivelser af 13. marts 2012 har advokat A anført:

”...

I B Gruppen er det blevet besluttet at indføre et bogføringssystem, som samler samtlige bogføringsdata fra alle selskaberne i B Gruppen centralt på en server i Schweiz.

Det vil være muligt med on-line adgang til systemet og dermed de danske registreringer i 24 timer i døgnet, 7 dage om ugen, ligesom der vil være tilkaldeservice 24 timer i døgnet, 7 dage om ugen bortset fra, når der optages planlagt vedligeholdelse af systemet, hvilket kun vil ske i weekender, men den bagvedliggende IT-arkitektur er tilrettelagt på en sådan måde, at det ikke vil være muligt at foretage løbende kopi af de registreringer, som alene vedrører den danske bogføringspligtige enhed til en dansk server. Systemet konstrueres med henblik på at sikre størst mulig effektivitet i B Gruppens bogføring.

Selve bogføringssystemet vil overholde ikke blot de øvrige gældende danske krav til bogføring, men tillige de gældende krav til bogføring i samtlige jurisdiktioner, hvor B Gruppen driver virksomhed.

Over for Erhvervsstyrelsen er det endvidere blevet oplyst, at:

- det fysiske bilagsmateriale vil blive opbevaret i Danmark,
- elektroniske registreringer vil være umiddelbart tilgængelige fra Danmark, bortset fra når der foretages vedligeholdelse af systemet, hvilket altid foretages i weekender,

- systemet vil blive overvåget 24 timer i døgnet, 7 dage om ugen,
- der vil være tilkaldeservice 24 timer i døgnet, 7 dage om ugen,
- den anvendte bogføringsløsning (serveren) vil være fysisk placeret i Schweiz hos C AG, som er et schweizisk selskab i B Gruppen, og bogføringsløsningen blive anvendt af B i 40 andre juridiske enheder i en række andre lande. Der vil således – samlet set – være betydelige interesser i at sikre en stadig og stabil drift af løsningen og en sikker opbevaring af de i løsningen registrerede data,
- det ikke i praksis vil være teknisk muligt for C AG, at registreringerne for K2 A/S eller noget andet søsterselskab eller anden bogføringspligtig enhed alene kan kopieres for sig til en selvstændig server, og
- D AB – som børsnoteret selskab – ikke har nogen interesse i at hindre myndighedens berettigede adgang til bogføringsmateriale; primært fordi K2 A/S ikke mener at have grund hertil, og sekundært fordi noget sådant efter selskabets opfattelse ville være til skade for virksomhedens omdømme, som er af stor betydning for virksomheden globalt.

Erhvervsankenævnet har i tidligere sager, som i realiteten er identiske med denne sag, omgjort Erhvervsstyrelsens afgørelser. På trods af dette har Erhvervsstyrelsen nægtet dispensation i denne sag med følgende begrundelse:

- at SØK er af den opfattelse, at opbevaring af regnskabsmateriale i Schweiz som udgangspunkt kan have betydning for efterforskningsmulighederne for dansk politi,
- at der ikke er noget retligt instrument til gensidig bistand på momsområdet eller udlevering af oplysninger på skatteområdet mellem Danmark og Schweiz,
- at det ikke er praktisk muligt at kopiere registreringerne for sig til en selvstændig server og
- at Erhvervsankenævnet i en kendelse fra 14. juli 2011 bemærkede, at der ville kunne gives dispensation til opbevaringen af bogføringsmateriale, hvis ”kopier af regnskabs- og bilagsmateriale opbevares i Danmark”.

På vegne af klager gør jeg over for Erhvervsankenævnet gældende, at denne sag ingen afgørende relevante punkter adskiller sig fra Erhvervsankenævnets kendelse af 1. juli 2009 (j.nr. 2008-0017409), hvor Erhvervsankenævnet hjemviste Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse om nægtelse af dispensation til fastsættelse af vilkårene for dispensation.

Erhvervsankenævnet begrundede i den sag hjemvisningen med, at bilagsmaterialet opbevaredes fysisk i Danmark, mens visse dele af det elektroniske materiale opbevaredes fysisk i USA, men det var uden videre muligt at få adgang til denne dokumentation fra en server i Danmark, og derfor fandtes der at foreligge en sådan særlig situation, at der burde meddeles dispensation.

Forskellen mellem 2009-sagen og denne består for det første i, at i 2009-sagen blev de elektroniske registreringer opbevaret på en server i USA, mens de elektroniske registreringer i denne sag vil blive opbevaret på en server i Schweiz.

Den eneste egentlige forskel består i, at der mellem USA og Danmark eksisterer regler om gensidig udveksling af oplysninger på skatteområdet i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomst (Overenskomst af 19. august 1999 mellem regeringen i Kongeriget Danmark og regeringen i Amerikas Forenede Stater, artikel 26), mens der ikke eksisterer sådanne regler mellem Danmark og Schweiz.

Det gøres gældende, at de hensyn, som ligger til grund i Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, art. 26 vil kunne varetages i forbindelse med fastlæggelsen af vilkårene for dispensationen til opbevaring af elektroniske bogføringsmateriale på en server i Schweiz.

Erhvervsankenævnet bedes i den henseende bemærke, at SKAT i forbindelse med afgørelsen fra 2009 udtalte, at SKAT ikke kunne tiltræde den ønskede dispensation, da der ikke med USA findes noget retligt instrument vedrørende gensidig bistand på momsområdet. Dette forhold var i 2009-afgørelsen ikke afgørende for Erhvervsankenævnets afgørelse om at tillade dispensation til at opbevaring af elektroniske registreringer udenfor Danmark.

For det andet har det over for Erhvervsstyrelsen i denne sag ikke været nævnt, at der vil kunne indgås en kontrakt mellem K2 A/S og C AG, hvorefter C forpligter sig til at lade såvel K2 A/S henholdsvis relevante danske myndigheder få adgang til det pågældende materiale.

Jeg skal på K2 A/S' vegne meddele, at en sådan kontrakt vil kunne indgås.

I 2009-sagen fremgik det ikke, om regnskabsmaterialet kunne kopieres til en selvstændig server i Danmark alene for det danske selskabs vedkommende eller ej. Derimod fremgik det, at adgangen til det pågældende regnskabsmateriale, der ikke opbevaredes i Danmark, ville blive sikret ved etablering af en on-line adgang, der altid vil være tilgængelig fra Danmark.

Selv om det ikke fremgår direkte af 2009-sagen, at der ikke er adgang, når der foretages vedligeholdelse af systemet, må det antages at fremgå implicit, idet alle elektroniske bogføringssystemer vil skulle vedligeholdes med passende mellemrum – således også systemet fra 2009-sagen.

Det må derfor antages, at der ikke er nogen relevant forskel på dette område mellem 2009-sagen og denne sag.

Det gøres endvidere gældende, at der vil kunne udskrives i klarskrift fra systemet, og at der kan opbevares en systembeskrivelse og adgangskoder i Danmark.

På baggrund heraf anmoder jeg Erhvervsankenævnet om at hjemvise sagen til Erhvervsstyrelsen til fastsættelse af vilkårene for dispensationen.
...”

I anledning af klagen har Erhvervsstyrelsen i tre i det væsentlige identiske redogørelser af 18. april 2012 udtalt:

” ...

Sagens faktiske omstændigheder

På vegne af K2 A/S, [K1 A/S og K3, filial af B AG] anmodede advokat A ved brev af 12. august 2011 ... styrelsen om dispensation til at opbevare elektroniske registreringer, som er lagret på koncernens centrale bogføringssystem. Det oplyses endvidere, at det fysiske bilagsmateriale opbevares i Danmark. I ansøgningen er det endvidere oplyst, at det ikke i praksis vil være muligt for C AG, at registreringerne for det danske selskab kan kopieres for sig til en selvstændig server.

På baggrund af ansøgningen skrev styrelsen den 11. november 2011 til henholdsvis SKAT ... og Statsadvokaten for Særlig Økonomisk Kriminalitet (SØK) ..., idet styrelsen anmodede de to myndigheder om at afgive en udtalelse til brug for sagens afgørelse.

SØK afgav udtalelse til brug for sagen ved brev af den 30. januar 2012 ... SØK udtalte blandt andet:

”Som anført i bemærkningerne til § 12 i bogføringsloven er der ganske særlige situationer, hvor den bogføringspligtige formår at indrette adgangen til regnskabsmaterialet på en sådan måde, at de efterforskningsmæssige hensyn i tilstrækkeligt omfang er tilgodeset. Det kunne f.eks. være situationer, hvor den bogføringspligtige regelmæssigt tilsender en kopi på papir eller edb-medie af det i udlandet opbevarede regnskabsmateriale til Danmark.

Det fremgår af bemærkningerne, at såvel Danmark som det aktuelle land må – ved opbevaring på en edb-server i udlandet – tillade, at offentlige myndigheder på grundlag af en retskendelse benytter en direkte terminaladgang i samme omfang som den bogføringspligtige selv eller kan beslaglægge materialet.

Uanset at en sådan terminaladgang findes i virksomheden omfattet af denne ansøgning, vil de efterforskningsmæssige hensyn ikke i tilstrækkeligt omfang blive tilgodeset ved, at den bogføringspligtige har terminaladgang til regnskabsmateriale, der udelukkende opbevares på en server i Schweiz.

Dette skyldes, at politiet ikke i forbindelse med en eventuel ransagning kan benytte sig af terminaladgangen, fordi et sådant indgreb må antages

at være at sidestille med en ransagning på fremmed territorium, her Schweiz. Dette må gælde uanset om virksomheden har givet samtykke på forhånd eller i den konkrete situation.

Uanset om virksomheder som betingelse for dispensationsgivningen på forhånd har givet samtykke til ransagning af en server, der er placeret i udlandet, vil et sådant samtykke på ethvert givent tidspunkt kunne tilbagekaldes og allerede derfor i realiteten være uden virkning og betydning for politiets efterforskningsmuligheder.

De schweiziske myndigheder har oplyst på forespørgsel, at Schweiz ikke accepterer terminalefterforskning på baggrund af en dansk retskendelse. Det betyder, at de almindelige regler for international retshjælp skal følges, dvs. at der skal sendes en retsanmodning til det pågældende land, som derefter skal tage stilling til, om retsskridtet kan foretages efter det pågældende lands retssystem.

Som yderligere konsekvens af det anførte, vil adgangen til at foretage ransagningen på øjemedet i henhold til retsplejelovens § 796, stk. 3 ikke længere være en mulighed i sager mod virksomheder, som har fået dispensation og dermed placeret – måske afgørende - regnskabsmateriale i udlandet.

Det må derfor antages, at en dispensation kan have betydning for efterforskningsmulighederne for dansk politi.

Det bemærkes endvidere, at statsadvokaturen ikke er bekendt med konkrete og væsentlige hensyn, der taler imod dispensation for det opgældende selskab.”

SKAT afgav udtalelse til brug for sagen ved brev af den 5. december 2011 ... SKAT udtalte blandt andet:

”SKAT finder ikke, at forudsætningerne for dispensation fra opbevaringskravet konkret er til stede for så vidt angår den skatte- og afgiftsmæssige side af sagen, herunder:

- 1. Der ses at være konkrete eller væsentlige hindringer i SKAT's mulighed for at få udleveret materiale fra Schweiz, idet der ikke med Schweiz findes noget retligt instrument vedrørende gensidig bistand på momsområdet, der svarer til reglerne i direktiv 76/308 (inddrivelsesdirektivet) og forordning 1798/2003 (bistandsforordningen). Tilsvarende findes der ikke et retligt instrument vedrørende skatteområdet, der er sammenligneligt med dobbeltbeskatningsoverenskomsters mulighed for gensidig udveksling af oplysninger.*
- 2. Der er efter SKAT's vurdering ikke øvrige konkrete eller væsentlige hensyn, der taler imod en dispensation.*

Sammenfattende kan SKAT ikke tiltræde, at selskabets anmodning om dispensation imødekommes.”

Erhvervsstyrelsen gav ved afgørelse af den 15. februar 2012 ... afslag på ansøgningen og anførte som begrundelse for afslaget blandt andet følgende:

”Af bemærkningerne til bogføringslovens § 12, stk. 4 (lov nr. 1006 af 23/12 1998/1 LF 63) fremgår det, at dispensationen kun gives i de særlige tilfælde, hvor formålet med lovens bestemmelser – især hensynet til offentlige myndigheders kontrolmulighed og politiets mulighed for at efterforske – fuldt ud kan tilgodeses på en anden måde.

Det er her forudsat, at ”...såvel Danmark som det aktuelle land tillader, at offentlige myndigheder, herunder fiskale myndigheder og politiet, efter indhentet retskendelse benytter en direkte terminaladgang i samme omfang som den bogføringspligtige selv...

(....)

Ved Erhvervsankenævnets kendelse af den 19. juni 2006 fik en virksomhed dispensation til at opbevare en del af sit regnskabsmateriale i Tyskland.

Ved afgørelsen lagde Erhvervsankenævnet vægt på,

- *at virksomhedens bilagsmateriale fysisk blev opbevaret i Danmark, således at det kun var den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer mv. der opbevaredes i Tyskland og*
- *at det efter det oplyste uden videre var muligt at få adgang til denne dokumentation fra en server placeret i Danmark*

Erhvervsankenævnet fandt på denne baggrund, at der forelå en sådan ganske særlig situation, at der efter ankenævnets opfattelse burde meddeles dispensation efter bogføringslovens § 12, stk. 4.

I ansøgningen er det oplyst, at det ikke er praktisk muligt for C AG, at registreringerne for det danske selskab kopieres for sig til en selvstændig server. Der vil være umiddelbar tilgængelighed fra Danmark, bortset fra når der foretages vedligeholdelse af systemet.

Ved Erhvervsankenævnets kendelser af 14. juli 2011 blev en række sager hjemvist til fornyet behandling i styrelsen.

I kendelsen med j.nr. 2010-0023071 udtaler Erhvervsankenævnets flertal, ”[...] at der ikke foreligger oplysninger om, hvorvidt ansøgeren vil være indforstået med, at kun den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer m.v. opbevares i udlandet, idet kopier af regnskabs- og bilagsmateriale opbevares i Danmark. Idet en dispen-

sation kan betinges således, finder vi det ikke godtgjort, at hensynet til SKATs kontrolarbejde taler imod meddelelsen af dispensation med en sådan styrke, at denne bør nægtes under de ovenfor angivne betingelser.”

Det fremgår således af kendelsen, at Erhvervsankenævnet fortsat lægger afgørende vægt på, om alene ”den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer m.v. opbevares i udlandet”, ligesom Erhvervsankenævnet anerkender, at styrelsen ved meddelelse af dispensation kan lade det indgå som et vilkår for dispensationen, at kopier af regnskabs- og bilagsmateriale skal opbevares i Danmark. Selskabet ansøger om elektroniske registreringer, hvilket er en del af selskabets regnskabsmateriale, jf. BFL § 3, nr. 1.”

I klageskrivelse af den 13. marts 2012 ... har klager anført, at selskabets fysiske bilagsmateriale opbevares i Danmark, mens de elektroniske registreringer opbevares i Schweiz.

Klager gør gældende, at denne sag ikke på relevante punkter adskiller sig fra Erhvervsankenævnets kendelse fra 2009 (j.nr. 2008-0017479). Ifølge klager er forskellen, at de elektroniske registreringer i 2009-sagen blev opbevaret i USA og samme materiale i den aktuelle sag bliver opbevaret i Schweiz. Dette betyder, at i forhold til Danmark og USA, hvor der eksisterer regler om gensidig udveksling af oplysninger på skatteområdet, findes der ikke noget tilsvarende mellem Danmark og Schweiz. Klager gør gældende, at dette vil kunne varetages i forbindelse med fastlæggelsen af vilkår for en dispensation.

Sagens retlige omstændigheder

Ifølge bogføringsloven § 12, stk. 1 [lovbekendtgørelse nr. 648 af 15. juni 2006 med senere ændringer] er det hovedreglen, at en virksomhed skal opbevare sit regnskabsmateriale her i landet, jf. dog § 12, stk. 2 – 5. I § 12, stk. 2 – 5 er der fastsat bestemmelser, der giver mulighed for, at regnskabsmaterialet i kortere eller længere tid kan opbevares i udlandet.

Ifølge bogføringslovens § 12, stk. 4 kan Erhvervsstyrelsen i særlige tilfælde efter forudgående ansøgning tillade, at bestemmelserne i stk. 1 – 3 helt eller delvis fraviges, dvs. styrelsen kan dispensere fra lovens krav om opbevaringssted og således på baggrund af en ansøgning konkret give dispensation til opbevaring af regnskabsmaterialet (eller dele heraf) i udlandet.

Det fremgår af de oprindelige bemærkninger til bestemmelsen (L 63 – FT 1998/99), at:

”Efter forslagetets stk. 4 kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen dispensere fra kravene i forslagetets stk. 1 – 3. Denne dispensation kan kun meddeles i særlige tilfælde, hvor formålet med lovens bestemmelser – især hensynet til offentlige myndigheders kontrolmulighed og politiets mulighed for at efterforske – fuldt ud kan tilgodeses på en anden måde.

”For at kunne meddele dispensation er det forudsat - både i relation til regnskabsmateriale for danske og udenlandske aktiviteter - at såvel Danmark som det aktuelle land tillader, at offentlige myndigheder, herunder fiskale myndigheder og politiet, efter indhentet retskendelse benytter en direkte terminaladgang i samme omfang som den bogføringspligtige selv. Dette forudsættes også, hvor der er adgangsbeskyttelse med passwords, krypteret indhold og lign., jf. forslagets § 15. Også andre relevante forhold kan tages med i betragtning i den konkrete situation.”

Ifølge bemærkningerne til lov nr. 245 af den 27. marts 2006 (L 50 – FT 2005/06), hvorved § 12, stk. 4 blev ændret, er det en forudsætning for at Erhvervsstyrelsen kan meddele dispensation, at de hørte myndigheder kan acceptere at en sådan dispensation gives. Således fremgår følgende af bemærkningerne til § 12, stk. 4:

”Samtidig bibeholdes den konkrete dispensationsadgang i stk. 4, men kun til ganske særlige situationer, hvor den bogføringspligtige formår at indrette adgangen til regnskabsmaterialet på en sådan måde, at danske myndigheder, herunder specielt told- og skatteforvaltningen, SØK og evt. Finanstilsynet vil kunne acceptere, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen meddeler dispensation.”

Styrelsens vurdering

Det er Erhvervsstyrelsens vurdering, at bogføringslovens formål med opbevaring af regnskabsmateriale ikke blot er en funktion i forhold til eventuel revision af årsrapporten samt skatteansættelse, men også generelt for myndigheders kontrol af virksomheder. Loven tager derfor ikke alene sigte på virksomhedernes egeninteresse i, at opbevare dokumenter for at gennemføre transaktioner.

Det er derfor også styrelsens vurdering på baggrund af ovenstående bemærkninger til bogføringslovens § 12, stk. 4, at hensigten med § 12, stk. 4 har været, at dispensation alene kan meddeles i ganske særlige situationer, hvor i hvert fald følgende betingelser er opfyldt:

1. formålet med lovens bestemmelser – især hensynet til offentlige myndigheders kontrolmuligheder og politiets mulighed for at efterforske – fuldt ud kan tilgodeses på anden måde end ved opbevaring i Danmark,
2. såvel Danmark som det aktuelle land tillader, at offentlige myndigheder, herunder fiskale myndigheder og politiet, efter indhentet retskendelse benytter en direkte terminaladgang i samme omfang, som den bogføringspligtige selv og
3. de hørte danske myndigheder vil kunne acceptere, at der meddeles dispensation.

Af bemærkningerne til § 12, stk. 4 er der, efter styrelsens opfattelse, lagt op til et meget snævert anvendelsesområde for meddelelse af dispensation, og kun, hvor bogføringslovens krav fuldt ud er tilgodeset på anden

vis. Danmark og det aktuelle land skal derfor tillade, at offentlige myndigheder benytter en direkte terminaladgang, som der tilsvarende findes, hvis serveren var placeret i Danmark. En sådan tilladelse vil medføre, at bogføringslovens krav fuldt ud vil være tilgodeset.

SØK har i deres høringsvar af den 30. januar 2012 udtalt, at det er SØKs opfattelse, at en dispensation til at opbevare regnskabsmateriale i Schweiz som udgangspunkt kan have betydning for efterforskningsmulighederne for dansk politi. Der kan efter SØKs opfattelse være tale om ganske særlige situationer, hvor den bogføringspligtige formår at indrette adgangen til regnskabsmaterialet på en sådan måde, at de efterforskningsmæssige hensyn i tilstrækkeligt omfang er tilgodeset. Det kunne f.eks. være situationer, hvor den bogføringspligtige regelmæssigt tilsender en kopi på papir eller edb-medie af det i udlandet opbevarede regnskabsmateriale til Danmark.

SKAT har i denne sag udtalt, at der er konkrete eller væsentlige hindringer i SKAT's mulighed for at få udleveret materiale fra Schweiz, idet der ikke med Schweiz findes noget retligt instrument vedrørende gensidig bistand på momsområdet, der svarer til reglerne i direktiv 76/308 (inddrivelsesdirektivet) og forordning 1798/2003 (bistandsforordningen). Tilsvarende findes der ikke et retligt instrument vedrørende skatteområdet, der er sammenligneligt med dobbeltbeskatningsoverenskomsters mulighed for gensidig udveksling af oplysninger.

Ingen af de tre ovenstående betingelser for dispensation er opfyldt i denne sag. Ifølge udtalelsen fra SØK er lovens formål ikke tilgodeset på anden vis. Dette kunne være tilfældet, hvor den bogføringspligtige regelmæssigt tilsender en kopi på papir eller edb-medie af det i udlandet opbevarede regnskabsmateriale til Danmark. Klager har i den oprindelige ansøgning af den 12. august 2011 oplyst, at det ikke vil være teknisk muligt at kopiere registreringerne for sig til en selvstændig server. Det er derfor styrelsens vurdering, at de offentlige efterforskningsmyndigheder vil være dybt afhængige af en terminaladgang til serveren i Schweiz.

For så vidt angår særligt betingelse nr. 2, har de schweiziske myndigheder har oplyst på forespørgsel, at Schweiz ikke accepterer terminalefterforskning på baggrund af en dansk retskendelse. Det betyder, at de almindelige regler for international retshjælp skal følges, dvs. at der skal sendes en retsanmodning til det pågældende land, som derefter skal tage stilling til, om retsskridtet kan foretages efter det pågældende lands retssystem.

Selv om der i overensstemmelse med det af klager oplyste, hvor der som udgangspunkt er terminaladgang til serveren i Schweiz fra Danmark, vil denne adgang, ifølge det af SØK oplyste, være betinget af, at de schweiziske myndigheder imødekommer en anmodning om terminalefterforskning. En sådan accept fra de schweiziske myndigheder skal ifølge SØK foreligge, uanset om virksomheden i øvrigt har givet eller giver samtykke til en sådan ransagning eller ej.

I forhold til Erhvervsankenævnets tidligere kendelser er denne sag ikke, ifølge styrelsens vurdering, fuldstændig identisk. Særligt i forhold til, at SKAT, i modsætning til sagen vedrørende opbevaring i USA, har gjort gældende, at der er konkrete og væsentlige hindringer i at få udleveret materiale fra Schweiz, da der ikke med Schweiz findes noget retligt instrument både vedrørende gensidig bistand på momsområdet og skatteområdet.

Med henvisning til de klare bemærkninger til bogføringslovens § 12, stk. 4 og den heri anførte betingelse om at dispensation kun kan gives, hvis de hørte myndigheder vil kunne acceptere, at en sådan dispensation gives, samt at denne sag ikke er fuldstændig sammenlignelig med Erhvervsankenævnet hidtidige praksis, finder Erhvervsstyrelsen ikke, at der i denne sag er hjemmel til at imødekomme ansøgningen.
...”

I skrivelse af 8. juni 2012 har advokat E på vegne af de tre klagende selskaber anført:

”
...

Faktiske omstændigheder

Som allerede anført i den tidligere korrespondance er Klagerne en del af B koncernen ("B"), som producerer positioneringsrelateret udstyr. Klagerne er ultimativt ejet af det svenske selskab D AB, som er noteret på henholdsvis den svenske og den schweiziske fondsbørs. Der henvises til hjemmesiden ..., hvor der er detaljeret information om hele koncernen.

K1 A/S driver virksomhed med produktion og salg af laserudstyr, K2 A/S driver virksomhed med produktion og salg af måleudstyr til bygge-riet og K3, Filial af B AG's driftsmæssige formål er at supportere B Koncernens danske og norske enheder med diverse forretningsmæssige transaktioner.

B Koncernen påbegyndte for en del år siden implementeringen af ét fælles IT-system, der kan håndtere alle forretningsforhold hos B Koncernen. I dag kan hele B Koncernens IT-system således håndteres central via et SAP ERP system (SAP er navnet på udbyderen af systemet og ERP står for Enterprise Resource Planning), der samler information fra selskaber og forretningssteder i 43 lande. Den underliggende data i systemet opbevares på en server i Schweiz og fylder pt. 1,3 TB ($1,3 \times 10^{12}$ byte). Fra begyndelsen af har B Koncernen implementeret systemet som et fælles concernsystem, hvor samtlige selskaber i B Koncernen er implementeret i ét fælles SAP system. Systemet udgør i dag et helt afgørende samlet system for hele koncernens daglige drift i samtlige 43 lande. Systemet bevirker er en meget betydelig modernisering og rationalisering af koncernens samlede drift med beskrivelse og registrering af samtlige processer, og alle forhold vedrørende produktion, salg, administration og regnskabshåndtering, herunder ansatte, løn mv.

SAP systemet er et state-of-the-art håndteringsværktøj, der gør det muligt at generere udtræk på praktisk talt alt om B Koncernen. SAP systemet indeholder desuden en række hjælpeværktøjer, der – fordi systemet er fuldt integreret – gør det muligt at foretage specifikke udtræk fra systemet, herunder specifikke udtræk af data vedrørende Klagerne.

Endnu en praktisk funktionalitet i SAP systemet er, at brugere af systemet kan få adgang til alle data om virksomheden hvor som helst i verden. En bruger kan således få adgang fra sin PC på kontoret, fra sin hjemmearbejdsplads eller et helt tredje sted.

Jeg vedlægger som bilag 1 ”Structure Guideline SAP”, der beskriver SAP systemet integration i B Koncernen. Såfremt Nævnet finder det relevant, deltager vi gerne i et møde, hvor det beskrives, hvor let og sikkert udtræk af ønskede oplysninger kan ske her fra Danmark.

Opbevaring af regnskabsmateriale

Den fysiske bogføring for Klagerne vil fortsat ske fra Danmark ved brug af SAP systemet.

Følgende regnskabsmateriale vil i overensstemmelse med bogføringslovens § 12, jf. § 3, blive opbevaret i Danmark og flytter ikke til udlandet:

Beskrivelse af bogføringen, herunder aftaler om elektronisk dataudveksling, jf. § 14, stk. 2

Beskrivelse af systemer til at opbevare og fremfinde opbevaret regnskabsmateriale, jf. § 14, stk. 3

Bilag og anden dokumentation, jf. § 5, jf. dog nedenfor

Oplysninger i øvrigt, som er nødvendige for kontrolsporet, jf. § 4, stk. 2

Regnskaber, som kræves udarbejdet i henhold til lovgivning

Revisionsprotokoller

Desuden vil koncerneksterne bilag og danske lønsedler blive opbevaret i fysisk form i Danmark.

Registreringer, herunder dele af transaktionssporet og kontrolsporet (for så vidt angår den del, der opbevares elektronisk) samt koncerninterne salgsfakturaer og andre interne elektroniske bilag (koncerninterne vare- og materialekøb mv.) opbevares på elektroniske medie i Schweiz.

Som det også fremgår af tidligere korrespondance har Klagerne via terminalopkobling online og direkte adgang til det regnskabsmateriale, der vil blive elektronisk lagret i Schweiz. Adgangskoder til systemets opbevares i Danmark, hvorved udskrift fra SAP systemet er mulig i klarskrift.

Klagers ansøgninger om dispensation for opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet, jf. § 12, stk. 4, vedrører derfor kun en mindre del af det samlede bogføringsmateriale, der som udgangspunkt skal opbevares i Danmark, nemlig:

registreringer, herunder dele af transaktionssporet og kontrolsporet (alene for så vidt angår den del, der opbevares elektronisk)
koncerninterne salgsfakturaer og andre interne elektroniske bilag

Disse informationer indgår i den danske revisionskontrol. Der vedlægges som bilag 2 en såkaldt PBC-liste (K2 A/S) som eksempel på, at Klagerens revisor inddrager materiale fra SAP systemet i sin revisionskontrol. Denne kontrol er sket til revisorens fulde tilfredshed og uden problemer.

Juridisk vurdering

Ud fra Erhvervsankenævnets seneste praksis på området, er det Klagerens vurdering, at Erhvervsankenævnet bør hjemvise sagerne til Erhvervsstyrelsens fastsættelse af vilkår for dispensation til opbevaring af regnskabsmateriale i Schweiz. Af nyligt afsagte kendelser kan fx henvises til sagsnr. 2011-0024366 og 2010-0023507.

I de nævnte afgørelser har Erhvervsankenævnet bl.a. lagt vægt på,

at klageren i sagerne var et lokalt datterselskab eller en lokal filial, der indgår i en international koncern,

at ønsket om dispensation begrundes i ønsket om at opnå iøjnefaldende besparelser, der kan realiseres ved it-samkøring af koncernens samlede regnskabshåndtering,

at der ikke består nogen formodning for, at ansøgeren vil misbruge en dispensation til skade for danske skatte- og efterforskningsmyndigheder, og

at ansøgeren i øvrigt erklærer sig parat til at underlægge sig de vilkår, som Erhvervsstyrelsen måtte stille for en dispensation, og som – hvis de opfyldes – vil give myndighederne fuld adgang til regnskabsmaterialet.

I den konkrete sag er Klagerne henholdsvis to datterselskaber og en filial i en international koncern.

På grund af SAP systemets grundlæggende opbygning og desuden på grund af SAP serverens størrelse, vil det ikke i praksis være muligt for Klagerne at lade registreringerne for de danske selskaber løbende bliver kopieret over på en selvstændig server placeret i Danmark for så vidt angår den mindre del af bogføringsmaterialet, der opbevares på serveren i Schweiz. Dette vil enten kræve, at softwarearkitekturen i SAP systemet skal laves grundlæggende om, så den danske del kan opbevares på en server for sig, eller at SAP databasen på pt. 1,3 TB løbende skal kopieres til Danmark, hvilket vil kræve væsentlige omkostninger til etablering og vedligehold af server i Danmark og løbende overførsel af en enorm mængde data fra Schweiz til Danmark. B Koncernen vil i givet fald miste en betydelig del af besparelsen ved it-samkøring i koncernen.

Både SKAT og SØK har i deres høringssvar til Erhvervsstyrelsen anført en række forhold, der ifølge SKAT henholdsvis SØK taler imod meddelelse af dispensation. Begge myndigheder afslutter dog med at tilkendegive, at der ikke er øvrige konkrete eller væsentlige hensyn, der taler imod en dispensation. Der er derfor ikke fra de hørte myndigheder gjort gældende, at B Koncernen formodes at ville misbruge dispensation,

hvilket i sagens natur heller ikke er Klagernes formål med anmodningen om dispensation.

Klagerne er nævnt i tidligere korrespondance indstillet på at underlægge sig de vilkår, som Erhvervsstyrelsen måtte stille for en dispensation, hvorved Erhvervsstyrelsen, SKAT og/eller SØK også kan få adgang til den del af regnskabsmaterialet mv, der opbevares på serveren i Schweiz. Klagerne kan således uden tekniske vanskeligheder opsætte en adgang til de omtalte myndigheder på virksomhedernes kontor uden varsel, hvorved de kan få adgang til det regnskabsmateriale, som omfattes af dispensationen.

Det er derfor min vurdering, at Klagerne opfylder de objektive betingelser for at få meddelt dispensation på vilkår fastsat af Erhvervsstyrelsen i overensstemmelse med Erhvervsankenævnets praksis.

Vedrørende SKATs begrundelse for, at der ikke skal meddeles dispensation

SKAT henviser for det første til, at der ikke på momsområdet findes et retligt instrument vedrørende gensidig bistand, der svarer til reglerne i direktiv 76/308 (inddrivelsesdirektivet) og forordning 1798/2003 (bistandsforordningen). Derudover henvises til, at der tilsvarende ikke findes et retligt instrument vedrørende skatteområdet, der er sammenligneligt med dobbeltbeskatningsoverenskomsters mulighed for gensidig udveksling af oplysninger.

Bl.a. i sagen 2011-0024366 har Erhvervsankenævnet taget stilling til argumentet om, at der ikke findes et retligt instrument vedrørende gensidig bistand på momsområdet, da den omtalte sag også vedrørte et ikke-EU land. Allerede fordi adgangskoder blev opbevaret i Danmark og fordi udskrift fra systemet i klarskrift var mulig, var Erhvervsankenævnet ikke enig i, at argumentet var tilstrækkeligt til at umuliggøre en dispensation.

I moms-henseende er USA og Schweiz som ikke-EU lande sammenlignelige og præcis samme betragtning, som Erhvervsankenævnet fremførte i sagen 2011-0024366, kan gøres gældende for B Koncernen. Det gøres derfor gældende, at når Klagerne giver SKAT mulighed for at få adgang til SAP systemet med adgangskoder, der opbevares i Danmark, hvorved der kan udskrives i klarskrift fra SAP systemet, at SKATs argument ikke forhindrer en dispensation.

Vedrørende SKATs argument om, at der ikke findes et retligt instrument på skatteområdet, henvises til artikel 27 i dobbeltbeskatningssaftalen mellem Danmark og Schweiz, der senest er ændret ved protokol af 21. august 2009. Ved protokollens Art. VIII blev artikel 27 i overenskomsten erstattet med protokollens tekst. Den nye artikel 27 i overenskomsten finder anvendelse på skatteår, der begynder på eller efter den 1. januar i året efter det år, hvor protokollen træder i kraft, jf. Art. XI, litra d) i protokollen. Protokollen trådte i kraft efter vedtagelse i begge stater den 22. november 2010 og den nye artikel 27 har således virkning for skatteår,

der påbegyndes 1. januar 2011 og senere. Den nye artikel 27 er bredere i sit anvendelsesområde end den tidligere artikel 27.

SKAT burde i henhold til den nye artikel 27 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten have mulighed for at skaffe oplysninger på skatteområdet fra de schweiziske skattemyndigheder, hvis disse mod forventning ikke allerede vil kunne skaffes direkte via terminaladgangen til SAP systemet.

Det gøres derfor gældende, at SKATs argument om, at der ikke er et retligt instrument på skatteområdet sammenligneligt med dobbeltbeskatningsoverenskomstens mulighed for gensidig udveksling af oplysninger ikke kan forhindre en dispensation, da det må antages, at der rent faktisk eksisterer et sådant retligt instrument om gensidig udveksling af oplysninger på skatteområdet mellem Danmark og Schweiz.

Vedrørende SØKs begrundelse for, at der ikke skal meddeles dispensation

SØK har anført, at fordi Schweiz ikke accepterer terminalefterforskning på baggrund af en dansk retskendelse, kan en dispensation have betydning for efterforskningsmulighederne for dansk politi. På den baggrund mener SØK ikke, at der bør gives dispensation.

Bl.a. i sagen 2010-0023507 har Erhvervsankenævnet taget stilling til ovenstående argumentet og anført, at der ikke vil være vanskeligheder forbundet med at gennemføre en efterforskning med samtykke fra virksomheden og at en dispensation til at opbevare regnskabsmateriale i udlandet kan betinges således, at den falder bort, såfremt det nødvendige samtykke tilbagekaldes. Klagerne er som anført ovenfor indstillet på at give SØK og/eller SKAT den nødvendige adgang til regnskabsmateriale, som ikke vil blive opbevaret i Danmark, men som uden en dispensation skulle have været opbevaret i Danmark i henhold til bogføringslovens § 12.

Desuden vil størstedelen af det regnskabsmateriale, som i henhold til bogføringslovens § 3, jf. § 12, skal opbevares i Danmark, rent faktisk blive opbevaret i Danmark, jf. afsnittet ”Opbevaring af regnskabsmateriale” ovenfor.

Det gøres derfor gældende, at SØKs argument om, at en dispensation kan have betydning for efterforskningsmulighederne for dansk politi, fordi Schweiz ikke accepterer terminalefterforskning på baggrund af en dansk retskendelse, ikke bør føre til, at en dispensation nægtes, når Klagerne er indstillet på at give samtykke til efterforskning og derudover opbevarer en stor del af regnskabsmaterialet i Danmark.

Samlet set er det min vurdering, at Klagerne opfylder de krav, der er opstillet i Erhvervsankenævnets praksis for at opnå dispensation.”

Erhvervsstyrelsen har ved skrivelse af 1. august anført:

”
...

Klager gør gældende, at en række af selskabernes regnskabsmateriale i overensstemmelse med BFL § 12, jf. stk. 3, vil blive opbevaret i Danmark, dog med undtagelse af visse bilag og anden dokumentation, jf. BFL § 5. Det oplyses, at koncerninterne salgsfakturaer og andre interne elektroniske bilag vil blive opbevaret elektronisk i Schweiz.

Erhvervsstyrelsen henleder opmærksomheden på, at en virksomhed fik, på baggrunden af Erhvervsankenævnets kendelse af den 19. juni 2006, dispensation til at opbevare en del af sit regnskabsmateriale i Tyskland.

Ved afgørelsen lagde Erhvervsankenævnet vægt på,

- at virksomhedens bilagsmateriale fysisk blev opbevaret i Danmark, således at det kun var den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer mv. der opbevaredes i Tyskland og
- at det efter det oplyste uden videre var muligt at få adgang til denne dokumentation fra en server placeret i Danmark

Erhvervsankenævnet fandt på denne baggrund, at der forelå en sådan ganske særlig situation, at der efter ankenævnets opfattelse burde meddeles dispensation efter bogføringslovens § 12, stk. 4.

Ved Erhvervsankenævnets kendelse af 14. juli 2011 med j.nr. 2010-0023071 udtalte Erhvervsankenævnets flertal, ”[...] at der ikke foreligger oplysninger om, hvorvidt ansøgeren vil være indforstået med, at kun den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer m.v. opbevares i udlandet, idet kopier af regnskabs- og bilagsmateriale opbevares i Danmark. Idet en dispensation kan betinges således, finder vi det ikke godtgjort, at hensynet til SKATs kontrolarbejde taler imod meddelelsen af dispensation med en sådan styrke, at denne bør nægtes under de ovenfor angivne betingelser.”

Det fremgår således af kendelsen, at Erhvervsankenævnet fortsat lægger afgørende vægt på, om alene ”den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer m.v. opbevares i udlandet”, ligesom Erhvervsankenævnet anerkender, at styrelsen ved meddelelse af dispensation kan lade det indgå som et vilkår for dispensationen, at kopier af regnskabs- og bilagsmateriale skal opbevares i Danmark.

Selskaberne ansøger bl.a. om at opbevare bilag jf. BFL § 5, i udlandet, hvilket styrelsen ikke finder i overensstemmelse med ovennævnte kendelser. Ovennævnte kendelser vedrørte opbevaring af selskabernes digitale dokumentation i form af databaser, sikkerhedsprocedurer m.v., hvor Erhvervsankenævnet i de konkrete tilfælde har åbnet op for, at der i visse tilfælde, hvor der foreligger væsentlige tungtvejende grunde til, at hensynene til de offentlige myndigheders efterforskning, og hvor Erhvervsstyrelsen fastsætter de nærmere vilkår, kan gives dispensation til opbevaring af ovennævnte dokumentation i henholdsvis Tyskland og USA.

...”

I skrivelse af 20. august 2012 har advokat E bemærket:

” ...

I mit brev af 8. juni 2012 fremføres på vegne af min klient en række forhold vedrørende SKATs og SØKs begrundelser for, at der ikke skal meddeles di-spensation. Erhvervsstyrelsen har ikke forholdt sig til disse forhold i sine supplerende bemærkninger, herunder:

- at der rent faktisk eksisterer et retligt instrument om gensidig udveksling af oplysninger på skatteområdet mellem Danmark og Schweiz, og
- at SØKs argument om, at Schweiz ikke accepterer terminalefterforskning på baggrund af en dansk retskendelse i overensstemmelse med Erhvervsankenævnets faste praksis ikke i sig selv kan føre til, at dispensation skal nægtes, når virksomheden er indstillet på at give samtykke til terminaladgang til regnskabsmaterialet.

På baggrund af de manglende bemærkninger hertil, antager vi at Erhvervsstyrelsen er enige heri.

Denne sag er desuden på alle relevante punkter sammenlignelig med sagerne afsagt af Erhvervsankenævnet den 14. juli 2011 (2010-0023126, 2010-0023251, 2010-0023252, 2010-0023253, 2010-0023507, 2010-0023071 og 2010-0023123). Alle disse sager blev af Erhvervsankenævnet hjemvist til Erhvervsstyrelsen for fastsættelse af vilkår for dispensationen.

I den aktuelle sag burde der derfor som minimum kunne meddeles dispensation på vilkår. Som anførte i adskillige tidligere indlæg i denne sag, er Klageren indstillet på at underlægge sig de vilkår, som Erhvervsstyrelsen måtte stille for en dispensation, og som vil give myndighederne fuld adgang til regnskabsmaterialet.

Afslutningsvist bemærkes, at alle eksterne bilag og alle øvrige bilag i fysisk form vil blive opbevaret i Danmark, herunder også danske lønsedler. Der er alene tale om, at visse koncerninterne bilag (fx koncerninterne vare- og materialekøb mv.) omfattes af anmodningen om dispensation, da disse ønskes opbevaret på serveren i Schweiz. Der er tale om bilag, som aldrig er, har været eller bliver andet end interne posteringer mellem to koncernforbundne enheder. Disse interne posteringer opstår for at allokerer materialeforbrug, indtjening osv. i overensstemmelse med gældende regler, når ordrer indføres i SAP systemet. Der vil være adgang til de elektroniske bilag, der omfattes af dispensationen, via den online terminalopkobling, som Klagerne er indstillet på at stille til rådighed for Erhvervsstyrelsen, SKAT og/eller SØK.”

Ankenævnet udtaler:

Ved Erhvervsankenævnets kendelser af 19. juni 2006 og 1. juli 2009 samt en række kendelser af 14. juli 2011 har nævnet omgjort Erhvervsstyrelsens afslag på dispensation efter bogføringslovens § 12, stk. 4.

De foreliggende sager er indbragt for Erhvervsankenævnet, da Erhvervsstyrelsen, uanset Erhvervsankenævnets førnævnte kendelser ikke ses at have følt sig forpligtet af den ved nævnets kendelser udstukne praksis og således har nægtet dispensation.

Erhvervsankenævnet finder, at de foreliggende sager ikke adskiller sig væsentligt fra de sager, som nævnet afgjorde ved de førnævnte kendelser. Under henvisning hertil hjemviser nævnet Erhvervsstyrelsens afgørelser af 15. februar til styrelsen til fastsættelse af vilkårene for dispensationerne.

Nævnet finder afslutningsvis anledning til at bemærke, at de problemer, som efter myndighedernes opfattelse rejser sig ved denne forståelse af lovens betingelser, er egnet til regulering ved særlige bestemmelser.

33) Kendelse af 6. december 2012 (J.nr. 2012-0027401)

Erhvervsstyrelsens afslag på dispensation for opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet ophævet og hjemvist til styrelsens fastsættelse af vilkår for dispensationen. Bogføringsloven, § 12, stk. 4.

(Mads Bryde Andersen, Marianne Fog Jørgensen, Carsten Møllekilde, Lise Høgh og Steen Mejer)

Ved skrivelse af 18. april 2012 har advokat A på vegne af K A/S samt en række andre selskaber klaget over, at Erhvervsstyrelsen ved skrivelse af 21. marts 2012 har nægtet at give selskabet dispensation til at opbevare dele af regnskabsmaterialet i Mexico.

Sagens omstændigheder:

I Erhvervsstyrelsens afgørelse af 21. marts 2012 hedder det:

”
...

Faktiske forhold

Det fremgår i ansøgningen, at ovennævnte selskab ønsker at opbevare deres elektroniske regnskabsmateriale på en database hos selskabernes moderselskab i Mexico. Internt og eksternt fysisk bilagsmateriale bliver fortsat opbevares i Danmark.

Det er i ansøgningen oplyst, at computerne, hvorpå bogføringen sker, er placeret på selskabets fabrikker. Computere er alle forbundet til servere, som er placeret på selskabets fabrik på adressen i ... [en by i Danmark]. Herfra er der forbindelse til moderselskabets servere i Mexico, hvorfra databehandlingen foregår online og data lagres. Data sikkerhedskopieres til en anden lokation i Mexico.

Høring af øvrige myndigheder

Til brug for afgørelsen har styrelsen indhentet udtalelser fra SKAT og Statsadvokaturen for Særlig Økonomisk Kriminalitet.

Styrelsen har ikke fået oplyst andre myndigheder, som selskabet skal afgive regnskabsmæssige oplysninger til. Det forudsættes derfor, at der ikke er behov for at høre andre myndigheder.

SKAT har ved skrivelse af den 8. december ... [2011] bl.a. anført følgende:

”Selskabets har overfor Erhvervs- og Selskabsstyrelsen oplyst, selskaberne ønsker at lade den elektroniske opbevaring af regnskabsmateriale ske på en database hos selskabets moderselskab i Mexico, idet man fremadrettet ønsker at anvende samme it-system som moderselskabet i Mexico, og i denne forbindelse anvende moderselskabets server til opbevaring. Dette vil medføre væsentlige økonomiske besparelser.

Selve bogføringen vil fortsat ske i Danmark, og alt eksternt og internt bilagsmateriale vil blive opbevaret i Danmark.

Den danske del af koncernen er hjemmehørende i Løsning, men har afdelinger i forskellige dele af Danmark.

Alle aktier i det danske moderselskab K A/S har siden 1. juli 2011 været ejet af B [mexicansk selskab].

Bogføringen sker på selskabets adresser i Danmark, og de er alle forbundet til en server i ... [en by i Danmark]. Herfra er der forbindelse til moderselskabets servere i Mexico City, hvor databehandlingen foregår online, og data lagres.

Systembeskrivelser og adgangskoder vil blive opbevaret i Danmark. Selskaberne og de offentlige myndigheder vil have adgang til bogføringen, og der kan udskrives i klarskrift.

SKAT finder ikke, at forudsætningerne for dispensation fra opbevaringskravet konkret er til stede for så vidt angår den skatte- og afgiftsmæssige side af sagen, herunder:

1. Der ses at være konkrete eller væsentlige hindringer i SKAT's mulighed for at få udleveret materiale fra Mexico, idet der ikke med Mexico findes noget retligt instrument vedrørende gensidig bistand på momsområdet, der svarer til reglerne i direktiv 76/308 (inddrivelsesdirektivet) og forordning 1798/2003 (bi-standsforordningen). For så vidt angår skatteområdet henvises til dobbeltbeskatningsaftale mellem Danmark og Mexico, artikel 27.
2. Der er efter SKAT's vurdering øvrige konkrete eller væsentlige hensyn, der taler imod en dispensation, idet der for K A/S samt C A/S er en igangværende sagsbehandling.

Sammenfattende kan SKAT ikke tiltræde, at selskabet bevilges den ønskede dispensation.

Statsadvokaturen for Særlig Økonomisk Kriminalitet har ved skrivelse af den 20. februar 2012 anført følgende:

”Det skal indledningsvis bemærkes, at statsadvokaturen er opmærksom på Erhvervsankenævnets kendelser af 19. juni 2006, 1. juli 2009 samt 14. juli 2011.

Det er fortsat statsadvokaturens opfattelse, at en dispensation til at opbevare regnskabsmateriale i Mexico som udgangspunkt kan have betydning for efterforskningsmulighederne for dansk politi.

Som anført i bemærkningerne til § 12 i bogføringsloven er der ganske særlige situationer, hvor den bogføringspligtige formår at indrette adgangen til regnskabsmaterialet på en sådan måde, at de efterforskningsmæssige hensyn i tilstrækkeligt omfang er tilgodeset. Det kunne f.eks. være situationer, hvor den bogføringspligtige regelmæssigt tilsender en kopi på papir eller edb-medie af det i udlandet opbevarede regnskabsmateriale til Danmark.

Det fremgår af bemærkningerne, at såvel Danmark som det aktuelle land må – ved opbevaring på en edb-server i udlandet – tillade, at offentlige myndigheder på grundlag af en retskendelse benytter en direkte terminaladgang i samme omfang som den bogføringspligtige selv eller kan beslaglægge materialet.

Uanset at en sådan terminaladgang findes i virksomheden omfattet af denne ansøgning, vil de efterforskningsmæssige hensyn ikke i tilstrækkeligt omfang blive tilgodeset ved, at den bogføringspligtige har terminaladgang til regnskabsmateriale, der udelukkende opbevares på en server i Mexico.

Dette skyldes, at politiet ikke i forbindelse med en eventuel ransagning kan benytte sig af terminaladgangen, fordi et sådant indgreb må antages at være at sidestille med en ransagning på fremmed territorium, her Mexico. Dette må gælde uanset om virksomheden har givet samtykke på forhånd eller i den konkrete situation.

Uanset om virksomheder som betingelse for dispensationsgivningen på forhånd har givet samtykke til ransagning af en server, der er placeret i udlandet, vil et sådant samtykke på ethvert givent tidspunkt kunne tilbagekaldes og allerede derfor i realiteten være uden virkning og betydning for politiets efterforskningsmuligheder.

Ovenstående opfattelse ændres ikke af det forhold, at en dispensation kan gives med vilkår om, at selskabets ledelse indestår for offentlige myndigheders online adgang til regnskabsmateriale i Mexico. Statsadvokaturen finder således ikke, at der ”med dette vilkår varetages de offentlige myndigheders kontrolhensyn”, som det er udtrykt i Erhvervsanke-nævnets kendelser af 14. juli 2011.

Statsadvokaturen har forsøgt at indhente oplysninger fra myndighederne i Mexico omkring, hvorvidt mexicansk lovgivning accepterer, at dansk politi på baggrund af en dansk retskendelse har terminaladgang i samme omfang, som hvis materialet befandt sig i Danmark.

Hidtil har de mexicanske myndigheder imidlertid ikke svaret på statsadvokaturens henvendelser. I mangel af oplysninger om det modsatte må det derfor antages, at de almindelige regler for international retshjælp skal følges, dvs. at der skal sendes en retsanmodning til det pågældende land, som derefter skal tage stilling til, om retsskridtet kan foretages efter det pågældende lands retssystem.

Det bemærkes i den sammenhæng, at samtlige lande uden for Skandinavien, hvorfra statsadvokaturen har fået svar på en lignende forespørgsel, har oplyst, at en sådan terminaladgang er i strid med deres lovgivning.

Som yderligere konsekvens af det anførte, vil adgangen til at foretage ransagning på øjemedet i henhold til retsplejelovens § 796, stk. 3, ikke længere være en mulighed i sager mod virksomheder, som har fået dispensation og dermed placeret – måske afgørende – regnskabsmateriale i udlandet.

Det må derfor antages, at en dispensation kan have betydning for efterforskningsmulighederne for dansk politi.

Det bemærkes endvidere, at statsadvokaturen ikke er bekendt med konkrete og væsentlige hensyn, der taler imod dispensation for det opgældende selskab.”

Begrundelse for afgørelsen

Ifølge bogføringsloven § 12, stk. 1, skal en virksomheds regnskabsmateriale opbevares her i landet, jf. dog § 12, stk. 2–5 en funktion i henhold til eventuel revision af årsrapporten, skatteansættelsen og for myndighedernes kontrol af virksomheden.

Ifølge § 12, stk. 4, kan Erhvervsstyrelsen i særlige tilfælde efter forudgående ansøgning tillade, at bestemmelserne i stk. 1–3 helt eller delvis fra-

viges, dvs. styrelsen kan dispensere fra lovens krav om opbevarings-sted og således på baggrund af en ansøgning konkret give dispensation til opbevaring af regnskabsmateriale (eller dele heraf) i udlandet.

Af bemærkningerne til BFL § 12, stk. 4, (lov nr. 1006 af 23/12 1998/1 LF 63) fremgår det, at dispensation kun gives i de særlige tilfælde, hvor formålet med lovens bestemmelser – især hensynet til offentlige myndigheders kontrolmulighed og politiets mulighed for at efterforske – fuldt ud kan tilgodeses på en anden måde.

Det er her forudsat at...”-såvel Danmark som det aktuelle land tillader, at offentlige myndigheder, herunder fiskale myndigheder og politiet, efter indhentet retskendelse benytter en direkte terminaladgang i samme omfang som den bogføringspligtige selv.”

Af bemærkningerne til den nugældende BFL § 12 (L 50 fremsat den 16. november 2005, § 2, nr. 3) fremgår bl.a. følgende:

”Siden bestemmelsens ikrafttræden den 1. juli 1999 har administrativ praksis vist, at stort set kun ansøgninger om dispensation til opbevaring af regnskabsmateriale i de nordiske lande er blevet imødekommet.....samtidig bibeholdes den konkrete dispensationsadgang i stk. 4, men kun til ganske særlige situationer, hvor den bogføringspligtige formår at indrette adgangen til regnskabsmateriale på en sådan måde, at danske myndigheder, herunder specielt told- og skatteforvaltningen, SØK og evt. Finanstilsynet vil kunne acceptere, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen meddeler dispensation.”

Det er således en forudsætning for, at der kan gives dispensation, at de hørte myndigheder ikke har indvendinger imod at en dispensation gives i det konkrete tilfælde. Som anført ovenfor har både SKAT og SØK, udtalt sig imod at der meddeles dispensation i det konkrete tilfælde.

SØK har i deres høringssvar udtalt, at det er SØKs opfattelse, at en dispensation til at opbevare regnskabsmateriale i Mexico som udgangspunkt kan have betydning for efterforskningsmulighederne for dansk politi.

Af SKATs høringssvar fremgår det, at SKAT ikke kan tiltræde, at selskabets anmodning om dispensation imødekommes, idet der ikke med Mexico findes noget retligt instrument vedrørende gensidig bistand på momsområdet eller udlevering af oplysninger på skatteområdet.

Ved Erhvervsankenævnets kendelse af den 19. juni 2006 fik en virksomhed dispensation til at opbevare en del af sit regnskabsmateriale i Tyskland.

Ved afgørelsen lagde Erhvervsankenævnet vægt på,

- at virksomhedens bilagsmateriale fysisk blev opbevaret i Danmark, således at det kun var den digitale dokumentation i form af

databaser og sikkerhedsprocedurer mv. der opbevaredes i Tyskland og

- at det efter det oplyste uden videre var muligt at få adgang til denne dokumentation fra en server placeret i Danmark

Erhvervsankenævnet fandt på denne baggrund, at der forelå en sådan ganske særlig situation, at der efter ankenævnets opfattelse burde meddeles dispensation efter bogføringslovens § 12, stk. 4.

Ved Erhvervsankenævnets kendelse af 14. juli 2011 med j.nr. 2010-0023071 udtalte Erhvervsankenævnets flertal, "[...] at der ikke foreligger oplysninger om, hvorvidt ansøgeren vil være indforstået med, at kun den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer m.v. opbevares i udlandet, idet kopier af regnskabs- og bilagsmateriale opbevares i Danmark. Idet en dispensation kan betinges således, finder vi det ikke godtgjort, at hensynet til SKATs kontrolarbejde taler imod meddelelsen af dispensation med en sådan styrke, at denne bør nægtes under de ovenfor angivne betingelser."

Det fremgår således af kendelsen, at Erhvervsankenævnet fortsat lægger afgørende vægt på, om alene "den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer m.v. opbevares i udlandet", ligesom Erhvervsankenævnet anerkender, at styrelsen ved meddelelse af dispensation kan lade det indgå som et vilkår for dispensationen, at kopier af regnskabs- og bilagsmateriale skal opbevares i Danmark. Selskabet ansøger om elektroniske registreringer, hvilket er en del af selskabets regnskabsmateriale, jf. BFL § 3, nr. 1.

Ovennævnte kendelser vedrørte opbevaring af selskabernes digitale dokumentation i form af databaser, sikkerhedsprocedurer m.v., hvor Erhvervsankenævnet i de konkrete tilfælde har åbnet op for, at der i visse tilfælde, hvor der foreligger væsentlige tungtvejende grunde til, at hensynene til de offentlige myndigheders efterforskning, og hvor Erhvervsstyrelsen fastsætter de nærmere vilkår, kan gives dispensation til opbevaring af ovennævnte dokumentation i henholdsvis Tyskland og USA.

Henset til de klare lovbemærkninger om, at offentlige myndigheder skal kunne acceptere, at der meddeles dispensation, og henset til at hverken SKAT eller Statsadvokaturen for særlig Økonomisk Kriminalitet i denne sag kan tiltræde, at der meddeles dispensation til opbevaring af regnskabsmateriale i Mexico og endeligt, at der ikke er tale om en identisk situation i forhold til Erhvervsankenævnets kendelser vedrørende opbevaring i Tyskland og USA, finder Erhvervsstyrelsen ikke, at der foreligger sådanne særlige omstændigheder, at ansøgningen om dispensation i henhold til bogføringslovens § 12, stk. 4 kan imødekommes.

..."

I klageskrivelsen af 18. april 2012 har advokat A anført:

..."

Faktiske forhold

K A/S og de ovennævnte danske selskaber (herefter samlet set "K") ønsker at lade den elektroniske opbevaring af regnskabsmateriale ske på en database hos selskabets moderselskab i Mexico, idet K ønsker fremadrettet at anvende samme it-system, som selskabets moderselskab i Mexico, og i denne forbindelse anvende servere placeret hos moderselskabet til opbevaring af regnskabsmateriale. Denne løsning medfører væsentlige økonomiske besparelser for K.

Selve bogføringen vil fortsat ske i Danmark, ligesom opbevaring af internt og eksternt fysisk bilagsmateriale vil ske i Danmark.

K er hjemmehørende i ... [en by i Danmark], men har en række afdelinger i forskellige dele af Danmark. Selskabet har ca. 950 ansatte i Danmark. Alle aktierne i K har siden 1. juli 2011 direkte eller indirekte været ejet af B.

Computerne, hvor indberetningen sker, er placeret på K's fabrikker i Danmark. Computerne er alle forbundet til servere, som er placeret på K's fabrik på adressen: ..., ... [en by i Danmark]. Herfra er der forbindelse til moderselskabets servere i Mexico City, hvorfra databehandlingen/bogføringen foregår online, og data lagres. Data sikkerhedskopieres til en lokation uden for moderselskabets adresse i Mexico.

Det kan endvidere oplyses, at alle øvrige bestemmelser i bogføringsloven vil blive overholdt. Den eksisterende beskrivelse af benyttede it-systemer vil blive opdateret med de faktiske forhold og opbevaret i Danmark sammen med de nødvendige passwords til it-systemet, således at K og eventuelle myndigheder, som måtte anmode herom, altid vil have adgang til regnskabsmateriale samt udskrivning af materialet uden problemer. Der vil således være fuld terminaladgang til systemerne samt mulighed for at udskrive i klarskrift fra selskabets adresser i Danmark, ligesom systembeskrivelse vil blive opbevaret på det danske hovedkontor.

Begrundelse for klagen

Erhvervsstyrelsen afvisning af at dispensere fra bogføringslovens § 12, stk. 4 er begrundet med følgende:

1. Det er Erhvervsstyrelsens opfattelse, at det følger af bemærkningerne til bogføringslovens § 12, stk. 4, at der ikke kan gives dispensation til opbevaring af regnskabsmateriale i Mexico, hvis SØK og SKAT ikke kan tiltræde en sådan dispensation, og
2. Den konkrete sag med opbevaring af bogføringsmateriale i Mexico er ikke identisk med de sager, hvor Erhvervsankenævnet har givet tilladelse til opbevaring af regnskabsmateriale i Tyskland og USA.

Ad 1:

Erhvervsstyrelsens synspunkt er ikke holdbart. I sin afgørelse henviser Erhvervsstyrelsen til lovforarbejderne til bogføringslovens § 12, idet det

et sted i disse (se afgørelsen, side 5) er anført, at dispensationsadgangen i § 12, stk. 4, kun er bibeholdt til "ganske særlige situationer, hvor den bogføringspligtige formår at indrette adgangen til regnskabsmaterialet på en sådan måde, at danske myndigheder, herunder specielt told- og skatteforvaltningen, SØK og evt. Finanstilsynet vil kunne acceptere, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen meddeler dispensation."

Formuleringen "vil kunne acceptere" kræver ikke nødvendigvis, at SØK og SKAT skal have til-trådt dispensationen, men blot, at der skal foreligge sådanne omstændigheder, at SØK og SKAT burde kunne tiltræde dispensationen.

Dette forhold har Erhvervsankenævnet tillagt vægt i en række afgørelser dateret 19. juni 2006, 1. juli 2009, og særligt 14. juli 2011 (bl.a. 2010-0023071, 2010-0023126, 2010-00223251) og hjemvist sagerne til Erhvervsstyrelsen til fastsættelse af vilkårene for dispensation selvom én eller begge de nævnte myndigheder i deres høringssvar havde udtalt sig imod en dispensation.

Erhvervsankenævnet udtalte i afgørelserne fra 14. juli 2011, at det ikke er en betingelse for dispensation efter bogføringslovens § 12, stk. 4, hvorvidt SKAT og SØK har udtalt sig til støtte for en dispensation, men at det tillægges betydelig vægt hvorledes SØK og SKAT har forholdt sig til den konkrete dispensationsansøgning

Det må således konstateres, at der foreligger en klar praksis fra Erhvervsankenævnet for, at dispensation i henhold til bogføringslovens § 12, stk. 4, kan gives, selvom SØK og/eller SKAT i deres høringssvar har udtalt sig imod en dispensation. Erhvervsstyrelsen må anses for at være forpligtet til at indrette sig på Erhvervsankenævnets praksis, hvilket tilsyneladende fortsat ikke er sket, når Erhvervsstyrelsen alene vil godkende for lande, hvor Erhvervsankenævnet konkret har truffet en beslutning om, at dispensation skal tillades, jf. nærmere nedenfor under punkt 2.

Ad 2:

Det er Erhvervsstyrelsens opfattelse, at der ikke er tale om en identisk situation i forhold til Erhvervsankenævnets kendelser vedrørende opbevaring i Tyskland og USA. Det er jeg ufor-stående overfor og dernæst er det heller ikke et krav ifølge Erhvervsankenævnets afgørelser, jf. nærmere nedenfor.

Faktiske forhold

Begge de af styrelsen nævnte sager vedrører – ligesom den foreliggende sag – ansøgninger om tilladelse til opbevaring af elektronisk opbevaret regnskabsmateriale i udlandet. Den første af sagerne angik tilladelse til opbevaring på servere i Tyskland, mens den anden sag angik tilladelse til opbevaring på servere i USA. I begge sager fremgik det, at der i Danmark var etableret en online-adgang til de elektroniske registreringer, således at det fra Danmark var muligt online at tilgå det i udlandet lagrede regnskabsmateriale. Også dette svarer fuldstændig til, hvad der er beskrevet i dispensationsansøgningen og de faktiske forhold.

I afgørelsen fra 2011 (samt adskillige øvrige sager) vedrørende opbevaring i USA havde såvel SKAT som SØK udtalt sig imod, at der blev givet dispensation. Ved gennemlæsning af afgørelsen kan det konstateres, at disse indsigelser var baseret på helt den samme argumentation som de indsigelser, der i den nu foreliggende sag er fremsat af SKAT og SØK i deres respektive høringssvar.

De faktiske forhold vedrørende opbevaring af fysisk regnskabsmateriale og adgang til at tilgå det elektronisk opbevarede regnskabsmateriale, er således helt identisk i den foreliggende sag og i de tidligere og af Erhvervsankenævnet hjemviste sager med henblik på fastsættelse af vilkår for en dispensation.

Konkrete forhold, som adskiller sig

Der er dog 2 forhold, som ikke er fuldstændig identisk med de tidligere sager, nemlig det forhold, (i) at elektronisk behandling og opbevaring foregår i Mexico og (ii) at der verserede en skattesag for selskaberne K A/S og C A/S vedrørende skat-teansættelsen for 2008 på tidspunktet for SKATs udtalelse.

For så vidt angår (i) adskiller Mexico, som land for opbevaring af digitale bogføringsdata sig ikke fra lande som f.eks. USA, og der er ikke anført begrundelser i relation til opbevaring af regnskabsmateriale i Mexico, som ikke er fuldstændig tilsvarende/identiske i relation til afvisningen fra Erhvervsstyrelsen, herunder udtalelserne fra SØK og SKAT, for de sager, som vedrører USA.

For så vidt angår (ii) er denne skattesag afsluttet med en afgørelse dateret 18. marts 2012 og altså før Erhvervsstyrelsens afgørelse den 21. marts 2012. I øvrigt kan det oplyses, at hverken C A/S eller K A/S vil indbringe afgørelsen for Landsskatteretten eller domstolene. Erhvervsstyrelsen har telefonisk oplyst, at styrelsens afgørelse ikke ville have ændret sig i tilfælde af, at SKAT ikke havde anført, at "Der er efter SKAT's vurdering øvrige konkrete eller væsentlige hensyn, der taler imod en dispensation, idet der for K A/S samt C A/S er en igangværende sagsbehandling". Styrelsen traf endvidere for de øvrige tre selskaber samme afgørelse, uanset at der ikke for disse tre selskaber verserede en skattesag.

Erhvervsankenævnets tidligere afgørelser kræver ikke identitet

Erhvervsankenævnet udtalte i afgørelserne fra 2011, at det ikke er en betingelse for dispensation efter bogføringslovens § 12, stk. 4, hvorvidt SKAT og SØK har udtalt sig til støtte for en dispensation, men at det tillægges betydelig vægt, hvorledes SØK og SKAT har forholdt sig til den konkrete dispensationsansøgning. Såfremt særligt tungtvejende grunde foreligger, er der ifølge Erhvervsankenævnet grundlag for dispensation, selv om en sådan dispensation ikke er anbefalet af SKAT eller SØK.

Sådanne særligt tungtvejende grunde foreligger som udgangspunkt ifølge Erhvervsankenævnet i følgende tilfælde:

- (i) *hvor* ansøgeren er et lokalt datterselskab i eller en lokal filial, der indgår i en international koncern,
- (ii) *hvor* ønsket om dispensation begrundes i ønsket om at opnå de iøjnefaldende besparelser, der kan realiseres ved it-samkøring af koncernens samlede regnskabs-håndtering,
- (iii) hvor der ikke består nogen formodning for, at ansøgeren vil misbruge en dispensation til skade for danske skatte- og efterforskningsmyndigheder, og
- (iv) hvor ansøgeren i øvrigt erklærer sig parat til at underlægge sig de vilkår, som Erhvervsstyrelsen måtte stille for en dispensation, og som – hvis de opfyldes – vil give myndighederne fuld adgang til regnskabsmaterialet.

Det kan yderligere nævnes, at Erhvervsankenævnet tilføjede, "at danske filialer eller datterselskaber i internationale koncerner uden den nødvendige dispensation vil skulle afholde betydelige omkostninger til lokal, dansk regnskabsfunktion, herunder navnlig til at tilvejebringe forudsætningerne for transaktionssporet, jf. bogføringslovens § 4, stk. 1, at der altid vil være en risiko for, at myndighederne vil støde på vanskeligheder i deres efterforsknings- eller kontrolarbejde, selvom den regnskabspligtige opbevarer regnskabsmateriale her i landet og at Erhvervsstyrelsen i sin konkrete sagsbehandling vil have mulighed for at vurdere, om en ansøger må formodes at ville opfylde de stillede vilkår for tilladelsen".

Ad (i):

K A/S og de øvrige opregnede selskaber er datterselskaber til en international koncern med hovedkontor i Mexico, jf. nærmere ovenfor.

Ad (ii):

I tilfælde af at dispensationsansøgningen ikke imødekommes, vil den væsentlige besparelse ved samkøring med moderselskabets it-system ikke kunne opnås, ligesom en etablering af den fornødne opbevaring af regnskabsmaterialet i Danmark vil medføre ganske væsentlige omkostninger for K.

Ad (iii):

Der er ikke fra Erhvervsstyrelsen anført grunde for, at K vil misbruge en dispensation.

K havde dog, som ovenfor nævnt, på tidspunktet for Erhvervsstyrelsens afgørelse en verserende skattesag for selskaberne K A/S og C A/S vedrørende skatteansættelsen for 2008. Denne skattesag er nu afsluttet med en afgørelse dateret 18. marts 2012. Denne afgørelse vil ikke blive indbragt for Landsskatteretten eller domstolene. Der verserede og verserer ikke danske skattesager for de øvrige tre (3) selskaber, som ansøgningen/klagen til Erhvervsankenævnet vedrører. Der verserer ikke efterforskningsager for de fem (5) selskaber.

Ad (iv):

K er parat til at underlægge sig sådanne vilkår, som Erhvervsstyrelsen rimeligvis må stille for en dispensation, således at myndighederne kan få fuld adgang til ad-gangsmaterialet.

Opsummering

Med henvisning til Erhvervsankenævnets praksis vedrørende sager om dispensation fra bog-føringslovens § 12, stk. 4, har K i henhold til den forvaltningsretlige ligheds-grundsætning krav på at blive meddelt sådan dispensation, som der er ansøgt om, idet faktiske forhold ikke er anderledes i den foreliggende sag end i flere af de tidligere sager for Erhvervsankenævnet.

På vegne af K gør jeg endvidere gældende, at der foreligger et sådant særligt tilfælde, at dispensationsansøgningen skal imødekommes baseret på de af Erhvervsanke-nævnet opstillede kriterier. Ansøgningen vedrører en tilladelse til opbevaring af de dele af K's regnskabsmateriale, som opbevares i elektronisk form, i Mexico. Det fremgår videre af ansøgningen, at der fra K's hovedkontor i Danmark vil være fuld terminaladgang til det pågældende elektronisk opbevarede regnskabsmateriale, herunder muligt at foretage udskrift i klarskrift af det på serverne i Mexico lagrede regnskabsmateriale.

På den baggrund må det lægges til grund, at muligheden for at tilgå det pågældende regn-skabsmateriale i enhver praktisk forstand ikke vil være forringet i forhold til, hvad der ville gælde, hvis de servere, hvorpå det elektroniske lagrede materiale opbevares, var placeret i Danmark. Endelig vil der være væsentlige besparelser for koncernen ved en sådan håndtering.

Det kan yderligere nævnes, at K-koncernen fra de svenske myndigheder (vedlægges i kopi) har fået en 3-årig betinget tilladelse til at fravige de tilsvarende regler om opbevaring af bogføringsmateriale i Sverige for følgende svenske selskaber:

D AB		Org.nr.	...
E AB	Org.nr.	...	
...	”		

I anledning af klagen har Erhvervsstyrelsen i en redegørelse af 7. juni 2012 udtalt:

” ...

Sagens retlige omstændigheder

Ifølge bogføringsloven § 12, stk. 1 [lovbekendtgørelse nr. 648 af 15. juni 2006 med senere ændringer] er det hovedreglen, at en virksomhed skal opbevare sit regnskabsmateriale her i landet, jf. dog § 12, stk. 2 – 5. I § 12, stk. 2 – 5 er der fastsat bestemmelser, der giver mulighed for, at regnskabsmateriale i kortere eller længere tid kan opbevares i udlandet.

Ifølge bogføringslovens § 12, stk. 4 kan Erhvervsstyrelsen i særlige tilfælde efter forudgående ansøgning tillade, at bestemmelserne i stk. 1 – 3 helt eller delvis fraviges, dvs. styrelsen kan dispensere fra lovens krav om opbevaringssted og således på baggrund af en ansøgning konkret give dispensation til opbevaring af regnskabsmaterialet (eller dele heraf) i udlandet.

Det fremgår af de oprindelige bemærkninger til bestemmelsen (L 63 – FT 1998/99), at:

”Efter forslagets stk. 4 kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen dispensere fra kravene i forslagets stk. 1 – 3. Denne dispensation kan kun meddeles i særlige tilfælde, hvor formålet med lovens bestemmelser – især hensynet til offentlige myndigheders kontrolmulighed og politiets mulighed for at efterforske – fuldt ud kan tilgodeses på en anden måde.

”For at kunne meddele dispensation er det forudsat - både i relation til regnskabsmateriale for danske og udenlandske aktiviteter - at såvel Danmark som det aktuelle land tillader, at offentlige myndigheder, herunder fiskale myndigheder og politiet, efter indhentet retskendelse benytter en direkte terminaladgang i samme omfang som den bogføringspligtige selv. Dette forudsættes også, hvor der er adgangsbeskyttelse med passwords, krypteret indhold og lign., jf. forslagets § 15. Også andre relevante forhold kan tages med i betragtning i den konkrete situation.”

Ifølge bemærkningerne til lov nr. 245 af den 27. marts 2006 (L 50 – FT 2005/06), hvorved § 12, stk. 4 blev ændret, er det en forudsætning for at Erhvervsstyrelsen kan meddele dispensation, at de hørte myndigheder kan acceptere at en sådan dispensation gives. Således fremgår følgende af bemærkningerne til § 12, stk. 4:

”Samtidig bibeholdes den konkrete dispensationsadgang i stk. 4, men kun til ganske særlige situationer, hvor den bogføringspligtige formår at indrette adgangen til regnskabsmaterialet på en sådan måde, at danske myndigheder, herunder specielt told- og skatteforvaltningen, SØK og evt. Finanstilsynet vil kunne acceptere, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen meddeler dispensation.”

Styrelsens vurdering

Det er Erhvervsstyrelsens vurdering, at bogføringslovens formål med opbevaring af regnskabsmateriale ikke blot er en funktion i forhold til eventuel revision af årsrapporten samt skatteansættelse, men også generelt for myndigheders kontrol af virksomheder. Loven tager derfor ikke alene sigte på virksomhedernes egeninteresse i, at opbevare dokumenter for at gennemføre transaktioner.

Det er derfor også styrelsens vurdering på baggrund af ovenstående bemærkninger til bogføringslovens § 12, stk. 4, at hensigten med § 12, stk. 4 har været, at dispensation alene kan meddeles i ganske særlige situationer, hvor i hvert fald følgende betingelser er opfyldt:

1. formålet med lovens bestemmelser – især hensynet til offentlige myndigheders kontrolmuligheder og politiets mulighed for at efterforske – fuldt ud kan tilgodeses på anden måde end ved opbevaring i Danmark,
2. såvel Danmark som det aktuelle land tillader, at offentlige myndigheder, herunder fiskale myndigheder og politiet, efter indhentet retskendelse benytter en direkte terminaladgang i samme omfang, som den bogføringspligtige selv og
3. de hørte danske myndigheder vil kunne acceptere, at der meddeles dispensation.

Af bemærkningerne til § 12, stk. 4 er der, efter styrelsens opfattelse, lagt op til et meget snævert anvendelsesområde for meddelelse af dispensation, og kun, hvor bogføringslovens krav fuldt ud er tilgodeset på anden vis. Danmark og det aktuelle land skal derfor tillade, at offentlige myndigheder benytter en direkte terminaladgang, som der tilsvarende findes, hvis serveren var placeret i Danmark. En sådan tilladelse vil medføre, at bogføringslovens krav fuldt ud vil være tilgodeset.

SØK har i deres høringssvar af den 20. februar 2012 udtalt, at det er SØKs opfattelse, at en dispensation til at opbevare regnskabsmateriale i Mexico som udgangspunkt kan have betydning for efterforskningsmulighederne for dansk politi. Der kan efter SØKs opfattelse være tale om ganske særlige situationer, hvor den bogføringspligtige formår at indrette adgangen til regnskabsmaterialet på en sådan måde, at de efterforskningsmæssige hensyn i tilstrækkeligt omfang er tilgodeset. Det kunne f.eks. være situationer, hvor den bogføringspligtige regelmæssigt tilsender en kopi på papir eller edb-medie af det i udlandet opbevarede regnskabsmateriale til Danmark.

SKAT har i denne sag udtalt, at der er konkrete eller væsentlige hindringer i SKAT's mulighed for at få udleveret materiale fra Mexico, idet der ikke med Mexico findes noget retligt instrument vedrørende gensidig bistand på momsområdet, der svarer til reglerne i direktiv 76/308 (inddrivelsesdirektivet) og forordning 1798/2003 (bistandsforordningen). For så vidt angår skatteområdet henvises til dobbeltbeskatningsaftale mellem Danmark og Mexico, artikel 27.

Ingen af de tre ovenstående betingelser for dispensation er opfyldt i denne sag. Ifølge udtalelsen fra SØK er lovens formål ikke tilgodeset på anden vis. Dette kunne være tilfældet, hvor den bogføringspligtige regelmæssigt tilsender en kopi på papir eller edb-medie af det i udlandet opbevarede regnskabsmateriale til Danmark.

For så vidt angår særligt betingelse nr. 2, har de mexicanske myndigheder ikke svaret på forespørgsel om, hvorvidt Mexico accepterer terminal efterforskning på baggrund af en dansk retskendelse. Det betyder, at de almindelige regler for international retshjælp skal følges, dvs. at der skal sendes en retsanmodning til det pågældende land, som derefter skal tage stilling til, om retsskridtet kan foretages efter det pågældende lands retssystem.

Selv om der er terminaladgang til serveren i Mexico fra Danmark, vil denne adgang, ifølge det af SØK oplyste, være betinget af, at de mexicanske myndigheder imødekommer en anmodning om terminalefterforskning. En sådan accept fra de mexicanske myndigheder skal ifølge SØK foreligge, uanset om virksomheden i øvrigt har givet eller giver samtykke til en sådan ransagning eller ej.

I forhold til Erhvervsankenævnets tidligere kendelser er denne sag ikke, ifølge styrelsens vurdering, fuldstændig identisk. Alene det forhold, at der er tale om opbevaring af regnskabsmateriale i Mexico, gør sagens konkrete forhold anderledes. Erhvervsankenævnet tager ikke i sine kendelser stilling til, hvorvidt den anlagte praksis skal overføres på alle sager, uanset opbevaringsland. Styrelsen er betænkelig, såfremt Erhvervsankenævnet kommer frem til at alle lande skal være omfattet af samme praksis som ved opbevaring i USA, da der kan forekomme lande, hvor det er særligt svært for de offentlige myndigheder at tilgå materialet og foretage de efterforskningskridt, som kan være nødvendige for at håndhæve dansk lovgivning.

Med henvisning til, at denne sag ikke er fuldstændig sammenlignelig med Erhvervsankenævnet hidtidige praksis, må sagens udfald falde tilbage på de klare bemærkninger til bogføringslovens § 12, stk. 4 og den heri anførte betingelse om at dispensation kun kan gives, hvis de hørte myndigheder vil kunne acceptere, at en sådan dispensation gives.
...”

Klager er ikke fremkommet med yderligere bemærkninger.

Klagen har under sagens behandling i ankenævnet været tillagt opsættende virkning.

Ankenævnet udtaler:

Ved Erhvervsankenævnets kendelser af 19. juni 2006 og 1. juli 2009 samt en række kendelser af 14. juli 2011 har nævnet omgjort Erhvervsstyrelsens afslag på dispensation efter bogføringslovens § 12, stk. 4.

Den foreliggende sag er indbragt for Erhvervsankenævnet, da Erhvervsstyrelsen, uanset Erhvervsankenævnets førnævnte kendelser ikke ses at have følt sig forpligtet af den ved nævnets kendelser udstukne praksis og således har nægtet dispensation.

Erhvervsankenævnet finder, at den foreliggende sag ikke adskiller sig væsentligt fra de sager, som nævnet afgjorde ved de førnævnte kendelser. Under henvisning hertil hjemviser nævnet Erhvervsstyrelsens afgørelse af 21. marts 2012 til styrelsen til fastsættelse af vilkårene for dispensationen.

Nævnet finder afslutningsvis anledning til at bemærke, at de problemer, som efter myndighedernes opfattelse rejser sig ved denne forståelse af lovens betingelser, er egnet til regulering ved særlige bestemmelser.

34) Kendelse af 6. december 2012 (J.nr. 2012-0027405)

Erhvervsstyrelsens afslag på dispensation for opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet ophævet og hjemvist til styrelsens fastsættelse af vilkår for dispensationen. Bogføringsloven, § 12, stk. 4.

(Mads Bryde Andersen, Marianne Fog Jørgensen, Carsten Møllekilde, Lise Høgh og Steen Mejer)

Ved skrivelse af 17. april 2012 har senior manager A på vegne af K A/S klaget over, at Erhvervsstyrelsen ved skrivelse af 22. marts 2012 har nægtet at give selskabet dispensation til at opbevare dele af regnskabsmaterialet i Schweiz.

Sagens omstændigheder:

I Erhvervsstyrelsens afgørelse af 22. marts 2012 hedder det:

” ...

Faktiske forhold

Det fremgår i ansøgningen, at ovennævnte selskab anvender det koncernfælles it-system SAP R/3 til bogføring. Der ansøges om tilladelse til at opbevare bogføringsmateriale på en server i Schweiz.

Den fysiske bogføring for selskabets danske aktiviteter vil hovedsageligt blive foretaget i Danmark og den resterende del i Schweiz. Bilag arkiveres i Danmark.

Høring af øvrige myndigheder

Til brug for afgørelsen har styrelsen indhentet udtalelser fra SKAT og Statsadvokaturen for Særlig Økonomisk Kriminalitet.

Styrelsen har ikke fået oplyst andre myndigheder, som selskabet skal afgive regnskabsmæssige oplysninger til. Det forudsættes derfor, at der ikke er behov for at høre andre myndigheder.

SKAT har ved skrivelse af den 13. februar 2012 bl.a. anført følgende:

”Selskabets har overfor Erhvervs- og Selskabsstyrelsen oplyst, at selskabet er et datterselskab i en international koncern, som er 100 % ejet af B beliggende i Schweiz.

Koncernen ønsker at samle de administrative og bogføringsmæssige aktiviteter så få steder som muligt, og ønsker derfor at opbevare bogføringsmaterialet på en server i Schweiz. Alle datterselskaber bortset fra det danske og det belgiske opbevarer materialet der.

Alle bilag vil fortsat blive opbevaret i Danmark, hvilket tilsvarende gælder beskrivelse af bogføringen og systembeskrivelse.

Der er uden videre terminaladgang til det elektroniske regnskabsmateriale, og der kan udskrives i klarskrift.

SKAT finder ikke, at forudsætningerne for dispensation fra opbevaringskravet konkret er til stede for så vidt angår den skatte- og afgiftsmæssige side af sagen, herunder:

- 3. Der ses at være konkrete eller væsentlige hindringer i SKAT's mulighed for at få udleveret materiale fra Schweiz, idet der ikke med Schweiz findes noget retligt instrument vedrørende gensidig bistand på momsområdet, der svarer til reglerne i direktiv 76/308 (inddrivelsesdirektivet) og forordning 1798/2003 (bistandsforordningen), og ligeledes ikke noget retligt instrument vedrørende skattemrådet, idet der ikke er en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Schweiz.*
- 4. Der er efter SKAT's vurdering ikke øvrige konkrete eller væsentlige hensyn, der taler imod en dispensation.*

Sammenfattende kan SKAT ikke tiltræde, at selskabet bevilges den ønskede dispensation.

Statsadvokaturen for Særlig Økonomisk Kriminalitet har ved skrivelse af den 21. februar 2012 anført følgende:

”Det skal indledningsvis bemærkes, at statsadvokaturen er opmærksom på Erhvervsankenævnets kendelser af 19. juni 2006, 1. juli 2009 samt 14. juli 2011.

Det er fortsat statsadvokaturens opfattelse, at en dispensation til at opbevare regnskabsmateriale i Schweiz som udgangspunkt kan have betydning for efterforskningsmulighederne for dansk politi.

Som anført i bemærkningerne til § 12 i bogføringsloven er der ganske særlige situationer, hvor den bogføringspligtige formår at indrette adgangen til regnskabsmaterialet på en sådan måde, at de efterforskningsmæssige hensyn i tilstrækkeligt omfang er tilgodeset. Det kunne f.eks. være situationer, hvor den bogføringspligtige regelmæssigt tilsen-

der en kopi på papir eller edb-medie af det i udlandet opbevarede regnskabsmateriale til Danmark.

Det fremgår af bemærkningerne, at såvel Danmark som det aktuelle land må – ved opbevaring på en edb-server i udlandet – tillade, at offentlige myndigheder på grundlag af en retskendelse benytter en direkte terminaladgang i samme omfang som den bogføringspligtige selv eller kan beslaglægge materialet.

Uanset at en sådan terminaladgang findes i virksomheden omfattet af denne ansøgning, vil de efterforskningsmæssige hensyn ikke i tilstrækkeligt omfang blive tilgodeset ved, at den bogføringspligtige har terminaladgang til regnskabsmateriale, der udelukkende opbevares på en server i Schweiz.

Dette skyldes, at politiet ikke i forbindelse med en eventuel ransagning kan benytte sig af terminaladgangen, fordi et sådant indgreb må antages at være at sidestille med en ransagning på fremmed territorium, her Schweiz. Dette må gælde uanset om virksomheden har givet samtykke på forhånd eller i den konkrete situation.

Uanset om virksomheder som betingelse for dispensationsgivningen på forhånd har givet samtykke til ransagning af en server, der er placeret i udlandet, vil et sådant samtykke på ethvert givent tidspunkt kunne tilbagekaldes og allerede derfor i realiteten være uden virkning og betydning for politiets efterforskningsmuligheder.

Ovenstående opfattelse ændres ikke af det forhold, at en dispensation kan gives med vilkår om, at selskabets ledelse indestår for offentlige myndigheders online adgang til regnskabsmateriale i Schweiz. Statsadvokaturen finder således ikke, at der ”med dette vilkår varetages de offentlige myndigheders kontrolhensyn”, som det er udtrykt i Erhvervsankenævnets kendelser af 14. juli 2011.

De schweiziske myndigheder har oplyst på forespørgsel, at Schweiz ikke accepterer terminalefterforskning på baggrund af en dansk retskendelse. Det betyder, at de almindelige regler for international retshjælp skal følges, dvs. at der skal sendes en retsanmodning til det pågældende land, som derefter skal tage stilling til, om retsskridtet kan foretages efter det pågældende lands retssystem.

Som yderligere konsekvens af det anførte, vil adgangen til at foretage ransagning på øjemedet i henhold til retsplejelovens § 796, stk. 3, ikke længere være en mulighed i sager mod virksomheder, som har fået dispensation og dermed placeret – måske afgørende – regnskabsmateriale i udlandet.

Det må derfor antages, at en dispensation kan have betydning for efterforskningsmulighederne for dansk politi.

Det bemærkes endvidere, at statsadvokaturen ikke er bekendt med konkrete og væsentlige hensyn, der taler imod dispensation for det opgældende selskab.”

Begrundelse for afgørelsen

Ifølge bogføringsloven § 12, stk. 1, skal en virksomheds regnskabsmateriale opbevares her i landet, jf. dog § 12, stk. 2–5 en funktion i henhold til eventuel revision af årsrapporten, skatteansættelsen og for myndighedernes kontrol af virksomheden.

Ifølge § 12, stk. 4, kan Erhvervsstyrelsen i særlige tilfælde efter forudgående ansøgning tillade, at bestemmelserne i stk. 1–3 helt eller delvis fraviges, dvs. styrelsen kan dispensere fra lovens krav om opbevaringssted og således på baggrund af en ansøgning konkret give dispensation til opbevaring af regnskabsmaterialet (eller dele heraf) i udlandet.

Af bemærkningerne til BFL § 12, stk. 4, (lov nr. 1006 af 23/12 1998/LF 63) fremgår det, at dispensation kun gives i de særlige tilfælde, hvor formålet med lovens bestemmelser – især hensynet til offentlige myndigheders kontrolmulighed og politiets mulighed for at efterforske – fuldt ud kan tilgodeses på en anden måde.

Det er her forudsat at....”såvel Danmark som det aktuelle land tillader, at offentlige myndigheder, herunder fiskale myndigheder og politiet, efter indhentet retskendelse benytter en direkte terminaladgang i samme omfang som den bogføringspligtige selv.”

Af bemærkningerne til den nugældende BFL § 12 (L 50 fremsat den 16. november 2005, § 2, nr. 3) fremgår bl.a. følgende:

”Siden bestemmelsens ikrafttræden den 1. juli 1999 har administrativ praksis vist, at stort set kun ansøgninger om dispensation til opbevaring af regnskabsmateriale i de nordiske lande er blevet imødekommet.....samtidig bibeholdes den konkrete dispensationsadgang i stk. 4, men kun til ganske særlige situationer, hvor den bogføringspligtige formår at indrette adgangen til regnskabsmaterialet på en sådan måde, at danske myndigheder, herunder specielt told- og skatteforvaltningen, SØK og evt. Finanstilsynet vil kunne acceptere, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen meddeler dispensation.”

Det er således en forudsætning for, at der kan gives dispensation, at de hørte myndigheder ikke har indvendinger imod at en dispensation gives i det konkrete tilfælde. Som anført ovenfor har både SKAT og SØK, udtalt sig imod at der meddeles dispensation i det konkrete tilfælde.

SØK har i deres hørings svar udtalt, at det er SØKs opfattelse, at en dispensation til at opbevare regnskabsmateriale i Schweiz som udgangspunkt kan have betydning for efterforskningsmulighederne for dansk politi.

Af SKATs hørings svar fremgår det, at SKAT ikke kan tiltræde, at selskabets anmodning om dispensation imødekommes, idet der ikke med Schweiz findes noget retligt instrument vedrørende gensidig bistand på momsområdet eller udlevering af oplysninger på skatteområdet.

Ved Erhvervsankenævnets kendelse af den 19. juni 2006 fik en virksomhed dispensation til at opbevare en del af sit regnskabsmateriale i Tyskland.

Ved afgørelsen lagde Erhvervsankenævnet vægt på,

- at virksomhedens bilagsmateriale fysisk blev opbevaret i Danmark, således at det kun var den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer mv. der opbevarede i Tyskland og
- at det efter det oplyste uden videre var muligt at få adgang til denne dokumentation fra en server placeret i Danmark

Erhvervsankenævnet fandt på denne baggrund, at der forelå en sådan ganske særlig situation, at der efter ankenævnets opfattelse burde meddeles dispensation efter bogføringslovens § 12, stk. 4.

Ved Erhvervsankenævnets kendelse af 14. juli 2011 med j.nr. 2010-0023071 udtalte Erhvervsankenævnets flertal, ”[...] at der ikke foreligger oplysninger om, hvorvidt ansøgeren vil være indforstået med, at kun den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer m.v. opbevares i udlandet, idet kopier af regnskabs- og bilagsmateriale opbevares i Danmark. Idet en dispensation kan betinges således, finder vi det ikke godtgjort, at hensynet til SKATs kontrolarbejde taler imod meddelelsen af dispensation med en sådan styrke, at denne bør nægtes under de ovenfor angivne betingelser.”

Det fremgår således af kendelsen, at Erhvervsankenævnet fortsat lægger afgørende vægt på, om alene ”den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer m.v. opbevares i udlandet”, ligesom Erhvervsankenævnet anerkender, at styrelsen ved meddelelse af dispensation kan lade det indgå som et vilkår for dispensationen, at kopier af regnskabs- og bilagsmateriale skal opbevares i Danmark. Selskabet ansøger om elektroniske registreringer, hvilket er en del af selskabets regnskabsmateriale, jf. BFL § 3, nr. 1.

Ovennævnte kendelser vedrørte opbevaring af selskabernes digitale dokumentation i form af databaser, sikkerhedsprocedurer m.v., hvor Erhvervsankenævnet i de konkrete tilfælde har åbnet op for, at der i visse tilfælde, hvor der foreligger væsentlige tungtvejende grunde til, at hensynene til de offentlige myndigheders efterforskning, og hvor Erhvervsstyrelsen fastsætter de nærmere vilkår, kan gives dispensation til opbevaring af ovennævnte dokumentation i henholdsvis Tyskland og USA.

Henset til de klare lovbemærkninger om, at offentlige myndigheder skal kunne acceptere, at der meddeles dispensation, og henset til at hverken SKAT eller Statsadvokaturen for særlig Økonomisk Kriminalitet i denne sag kan tiltræde, at der meddeles dispensation til opbevaring af regn-

skabsmateriale i Schweiz og endeligt, at der ikke er tale om en identisk situation i forhold til Erhvervsankenævnets kendelser vedrørende opbevaring i Tyskland og USA, finder Erhvervsstyrelsen ikke, at der foreligger sådanne særlige omstændigheder, at ansøgningen om dispensation i henhold til bogføringslovens § 12, stk. 4 kan imødekommes.

...”

I klageskrivelsen af 17. april 2012 har senior manager A anført:

” ...

2. Som beskrevet i dispensationsansøgningen ... vil alle bilag fysisk blive opbevaret i Danmark. Det vil blive let og ukompliceret at opnå terminaladgang til serveren i Schweiz fra Danmark, og dermed til det regnskabsmateriale, der er elektronisk lagret. Opbevaringen af regnskabsmaterialet sker på en sådan måde, at en selvstændig og entydig fremfindning af materiale er mulig og ukompliceret i hele opbevaringsperioden. Regnskabsmateriale, der opbevares på serveren i Schweiz kan umiddelbart udskrives i klarskrift direkte på en printer i Danmark. Beskrivelse af bogføringen og systembeskrivelsen opbevares i Danmark. Systembeskrivelsen opbevares i klarskrift.

K i Danmark er et datterselskab i en international koncern. Formålet med at opbevare bogføringsmaterialet på en fællesserver i Schweiz er båret af et ønske om at opnå betydelige besparelser i de administrative omkostninger. K i Danmark er sammen med datterselskabet i Belgien således de eneste selskaber, der ikke opbevarer bogføringsmateriale i Schweiz, idet alle datterselskaberne i regionerne Europa incl. Central-/Østeuropa, Mellemøsten og Afrika allerede opbevarer bogføringsmaterialet på serveren der.

3. Erhvervsankenævnet har i en ledende kendelse af 19. juni 2006 (J.nr. 2005-0003623) taget stilling til spørgsmålet om dispensation til opbevaring af regnskabsmateriale uden for Danmark. Under hensyn til, at bilagsmaterialet blev opbevaret fysisk i Danmark, således at det kun var den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer mv., der blev opbevaret i Tyskland, og idet det efter det oplyste var muligt uden videre at få adgang til denne dokumentation fra serveren i Danmark, fandtes der at foreligge en sådan særlig situation, at der blev givet dispensation til opbevaring af bogføringsmaterialet i Tyskland.

Erhvervsankenævnet har ligeledes i kendelser af 14. juli 2011 (J.nr. 2010-0023123, J.nr. 2010-0023071, J.nr. 2010-0023507, J.nr. 2010-0023253, J.nr. 2010-0023252, J.nr. 2010-0023251 og J.nr. 2010-0023126) taget stilling til spørgsmålet om dispensation til opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet. I alle disse kendelser anføres det i begrundelsen for afgørelsen, at hvor ansøgeren er et lokalt datterselskab i eller en lokal filial, der indgår i en international koncern, hvor ønsket om dispensation begrundes i ønsket om at opnå de iøjnefaldende besparelser, der kan realiseres ved it-samkøring af koncernens samlede regnskabs-håndtering, hvor der ikke består nogen formodning for, at ansøgeren vil

misbruge en dispensation til skade for danske skatte- og efterforskningsmyndigheder, og hvor ansøgeren i øvrigt erklærer sig parat til at underlægge sig de vilkår, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen måtte stille for en dispensation, og som – hvis de opfyldes – vil give myndighederne fuld adgang til regnskabsmaterialet, fandt man, at der som udgangspunkt ville foreligge de anførte tungtvejende grunde til at give dispensation.

4. Det vores vurdering, at der i forhold til K's opbevaring af bogføringsmaterialet er tale om en på alle relevante punkter identisk situation i forhold til Erhvervsankenævnets praksis.

K opbevarer bilagsmaterialet i Danmark. Det vil være muligt uden videre at få adgang til materialet fra serveren i Danmark. K er et datterselskab i en international koncern. Formålet med at opbevare bogføringsmaterialet på en fællesserver i udlandet er et ønske om, at opnå betydelige besparelser i de administrative omkostninger. Der er intet grundlag for en antagelse eller en formodning for, at K vil misbruge dispensationen til skade for de danske skatte- og efterforskningsmuligheder. Endvidere er K rede til at underlægge sig de vilkår, som Erhvervsstyrelsen måtte stille for en dispensation, som vil give myndighederne fuld adgang til regnskabsmaterialet.

5. SKAT og Statsadvokaturen for Økonomisk Kriminalitet (SØK) er som myndigheder blevet hørt i forbindelse med Erhvervsstyrelsens afgørelse.

SKAT fandt ikke, at forudsætningerne for dispensation er til stede, idet der efter deres opfattelse ses at være konkrete eller væsentlige hindringer i SKAT's mulighed for at få udleveret materiale fra Schweiz, idet der ikke er noget retligt instrument vedrørende gensidig bistand på momsområdet svarende til inddrivelsesdirektivet og bistandsforordningen, ligesom de udtaler, at der ikke er en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Schweiz.

SØK har udtalt, at politiet ikke kan benytte sig af terminaladgangen fra virksomhedens kontor i Danmark, da en ransagning vil være at sidestille med en ransagning på fremmed territorium, og at det vil være tilfældet uanset virksomheden har givet samtykke til en ransagning, da samtykket vil kunne tilbagekaldes. SØK nævner, at de almindelige regler for international retshjælp skal følges, da de schweiziske myndigheder har oplyst, at de ikke accepterer terminaladgang på baggrund af en dansk retskendelse.

Erhvervsstyrelsen har begrundet deres afgørelse om ikke at give dispensation med, at der er klare lovbemærkninger om, at offentlige myndigheder skal kunne acceptere, at der meddeles dispensation, og at hverken SKAT eller SØK kan tiltræde dispensationen, og at der ikke er tale om en identisk situation i forhold til Erhvervsankenævnets kendelser vedrørende opbevaring i Tyskland (kendelse af 19. juni 2006, J.nr. 2005-0003623) og USA (kendelse af 14. juli 2011, J.nr. 2010-0023071), da selskabet "ansøger om elektroniske registreringer". Erhvervsstyrelsen mener, at det fremgår af kendelsen vedr. USA (kendelse af 14. juli 2011,

J.nr. 2010-0023071), at Erhvervsankenævnet fortsat lægger afgørende vægt på, om alene "den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer m.v. opbevares i udlandet".

6. I relation til SKAT's udtalelse er det vores vurdering, at der er tale om en stort set enslydende udtalelse i forhold til de kendelser, hvori Erhvervsankenævnet har givet dispensation eller hjemvist Erhvervsstyrelsens afgørelse til fastsættelse af vilkår for dispensation, uanset SKAT i disse kendelser heller ikke kunne tiltræde bevilling af den ønskede dispensation.

I relation til SKAT's udtalelse om, at der ikke findes en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Schweiz må vi bemærke, at dette udsagn er i modstrid med de faktiske forhold.

Der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Schweiz, jf. BKI nr. 117 af 31/10 1974 af overenskomst af 23/11 1973 med Schweiz til undgåelse af dobbeltbeskatning vedrørende skatter af indkomst og formue som ændret ved: BKI nr. 37 af 2/6 1978 om udvidelse til Færøerne af de dansk-schweiziske overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning, BKI nr. 2 af 27/1 1998 af protokol af 11/3 1997 til ændring af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz, BKI nr. 64 af 5/12 2010 af protokol af 21/8 2009 til ændring af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz herunder art. 27 om udveksling af oplysninger. Denne overenskomst er fortsat i kraft.

Artikel 27 i den gældende overenskomst mellem Danmark og Schweiz svarer til artikel 26 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA. I relation til definitionen af omhandlede skatter i overenskomsternes artikel 2 er der det fællestræk, at moms ikke er omfattet af nogen af overenskomsterne. Det retlige grundlag i de to overenskomster er dermed umiddelbart sammenlignelige, og afgørelsen i Erhvervsankenævnets kendelse af 14. juli 2011 (J. nr. 2010-0023126) har dermed præjudikatværdi for den her aktuelle sag.

I relation til SØK's udtalelse er der tale om en stort set enslydende argumentation i forhold til de begrundelser, der er givet i Erhvervsankenævnets kendelser, hvori der er givet dispensation eller sket hjemvisning af Erhvervsstyrelsens afgørelser. Det af SØK anførte argument er således afvist af Erhvervsankenævnet ved flere lejligheder.

I relation til Erhvervsstyrelsens begrundelse vedrørende, at selskabet ansøger om "elektroniske registreringer", og at der efter Erhvervsstyrelsens opfattelse ikke er tale om nogen identisk situation i forhold til Erhvervsankenævnets kendelser vedrørende opbevaring i Tyskland (kendelse af 19. juni 2006, J.nr. 2005-0003623) og USA (kendelse af 14. juli 2011, J.nr. 2010-0023071), er vi ikke enige. Det er vores vurdering, at der tale om en situation, der på alle relevante punkter er sammenfaldende med tidligere sager, hvori der er givet dispensation:

Der er endvidere vores vurdering, at kendelsen af 19. juni 2006 (J.nr. 2005-0003623) også vedrørte registreringer, jf. formuleringen i kendelsen "Statsadvokaturen for Særlig Økonomisk Kriminalitet har lagt vægt på at bl.a. registreringer for K ApS, herunder transaktionssporet, opbevares på en server i Tyskland".

Tilsvarende er det vores vurdering, at også følgende kendelser vedrørte registreringer:

I Erhvervsankenævnets kendelse af 14. juli 2011 (J.nr. 2010-0023507 - Tyskland) er der tale om "Registreringer, herunder transaktionssporet- og kontrolsporet ...", jf. side 1 under faktiske forhold.

I Erhvervsankenævnets kendelse af 14. juli 2011 (J.nr. 2010-0023252 - USA) er der ligeledes tale om elektroniske registreringer, jf. under faktiske forhold, hvor der søges om tilladelse til at opbevare selskabets elektroniske regnskabsmateriale i USA samt "Transaktionssporet for disse registreringer og en mængde andet elektronisk regnskabsmateriale vedrørende K ønskes opbevaret i USA".

Også i Erhvervsankenævnets kendelse af 14. juli 2011 (J.nr. 2010-0023253 - USA) er der tale om elektroniske registreringer, jf. under faktiske forhold "De nævnte registreringer ... indeholder derfor transaktionssporet for K og en mængde andet elektronisk regnskabsmateriale for K".

Endeligt er der også i Erhvervsankenævnets kendelse af 14. juli 2011 (J.nr. 2010-0023251 - USA) tale om opbevaring af elektronisk opbevaring af anden dokumentation og kontrolsporinformation, jf. under faktiske forhold.

7. Ud fra en samlet bedømmelse er det som nævnt ovenfor vores vurdering, at der i forhold til K's opbevaring af bogføringsmaterialet er tale om en på alle relevante punkter identisk situation i forhold til Erhvervsankenævnets praksis af følgende årsager:

K opbevarer bilagsmaterialet i Danmark. Det vil være muligt uden videre at få adgang til materialet fra serveren i Danmark. K er et datterselskab i en international koncern. Formålet med at opbevare bogføringsmaterialet på en fællesserver i udlandet er et ønske om, at opnå betydelige besparelser i de administrative omkostninger. Der er intet grundlag for en antagelse eller en formodning for, at K vil misbruge dispensationen til skade for de danske skatte- og efterforskningsmuligheder. Endvidere er K rede til at underlægge sig de vilkår, som Erhvervsstyrelsen måtte stille for en dispensation, som vil give myndighederne fuld adgang til regnskabsmaterialet.

På baggrund heraf skal vi anmode om, at Erhvervsstyrelsens afgørelse i sagen omgøres, således at der meddeles dispensation til K til opbevaring af bogføringsmateriale på den omtalte server i Schweiz på de vilkår, som Erhvervsstyrelsen måtte fastsætte.

...”

I anledning af klagen har Erhvervsstyrelsen i en redegørelse af 19. juni 2012 udtalt:

” ...

Erhvervsstyrelsen har på baggrund af klageskrivelsen anmodet SKAT om eventuelle supplerende bemærkninger i forbindelse med klagers påstand om, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten fortsat er i kraft.

SKAT har ved mail af 11. juni 2012 ... anført følgende:

”SKAT har i sin udtalelse anført, at der ikke er en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Schweiz. Desværre manglede tilføjelsen på dette område.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz har i artikel 27 en mulighed for udveksling af oplysninger, men den er ikke sammenlignelig med de fleste overenskomster. Artiklen hjemler alene udveksling af oplysninger, som er nødvendige for gennemførelse af overenskomstens bestemmelser. Der er således ikke i dobbeltbeskatningsoverenskomsten en reel mulighed for udveksling af oplysninger.

SKAT finder således ikke, at de anførte bemærkninger i klagen over Erhvervsstyrelsens afgørelse kan føre til et andet resultat.”

...

Sagens retlige omstændigheder

Ifølge bogføringsloven § 12, stk. 1 [lovbekendtgørelse nr. 648 af 15. juni 2006 med senere ændringer] er det hovedreglen, at en virksomhed skal opbevare sit regnskabsmateriale her i landet, jf. dog § 12, stk. 2 – 5. I § 12, stk. 2 – 5 er der fastsat bestemmelser, der giver mulighed for, at regnskabsmaterialet i kortere eller længere tid kan opbevares i udlandet.

Ifølge bogføringslovens § 12, stk. 4 kan Erhvervsstyrelsen i særlige tilfælde efter forudgående ansøgning tillade, at bestemmelserne i stk. 1 – 3 helt eller delvis fraviges, dvs. styrelsen kan dispensere fra lovens krav om opbevaringssted og således på baggrund af en ansøgning konkret give dispensation til opbevaring af regnskabsmaterialet (eller dele heraf) i udlandet.

Det fremgår af de oprindelige bemærkninger til bestemmelsen (L 63 – FT 1998/99), at:

”Efter forslagets stk. 4 kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen dispensere fra kravene i forslagets stk. 1 – 3. Denne dispensation kan kun meddeles i særlige tilfælde, hvor formålet med lovens bestemmelser – især hensynet til offentlige myndigheders kontrolmulighed og politiets mulighed for at efterforske – fuldt ud kan tilgodeses på en anden måde.

”For at kunne meddele dispensation er det forudsat - både i relation til regnskabsmateriale for danske og udenlandske aktiviteter - at såvel Danmark som det aktuelle land tillader, at offentlige myndigheder, herunder fiskale myndigheder og politiet, efter indhentet retskendelse benytter en direkte terminaladgang i samme omfang som den bogføringspligtige selv. Dette forudsættes også, hvor der er adgangsbeskyttelse med passwords, krypteret indhold og lign., jf. forslaget § 15. Også andre relevante forhold kan tages med i betragtning i den konkrete situation.”

Ifølge bemærkningerne til lov nr. 245 af den 27. marts 2006 (L 50 – FT 2005/06), hvorved § 12, stk. 4 blev ændret, er det en forudsætning for at Erhvervsstyrelsen kan meddele dispensation, at de hørte myndigheder kan acceptere at en sådan dispensation gives. Således fremgår følgende af bemærkningerne til § 12, stk. 4:

”Samtidig bibeholdes den konkrete dispensationsadgang i stk. 4, men kun til ganske særlige situationer, hvor den bogføringspligtige formår at indrette adgangen til regnskabsmaterialet på en sådan måde, at danske myndigheder, herunder specielt told- og skatteforvaltningen, SØK og evt. Finanstilsynet vil kunne acceptere, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen meddeler dispensation.”

Styrelsens vurdering

Det er Erhvervsstyrelsens vurdering, at bogføringslovens formål med opbevaring af regnskabsmateriale ikke blot er en funktion i forhold til eventuel revision af årsrapporten samt skatteansættelse, men også generelt for myndigheders kontrol af virksomheder. Loven tager derfor ikke alene sigte på virksomhedernes egeninteresse i, at opbevare dokumenter for at gennemføre transaktioner.

Det er derfor også styrelsens vurdering på baggrund af ovenstående bemærkninger til bogføringslovens § 12, stk. 4, at hensigten med § 12, stk. 4 har været, at dispensation alene kan meddeles i ganske særlige situationer.

Af bemærkningerne til § 12, stk. 4 er der, efter styrelsens opfattelse, lagt op til et meget snævert anvendelsesområde for meddelelse af dispensation, og kun, hvor bogføringslovens krav fuldt ud er tilgodeset på anden vis. Danmark og det aktuelle land skal derfor tillade, at offentlige myndigheder benytter en direkte terminaladgang, som der tilsvarende findes, hvis serveren var placeret i Danmark. En sådan tilladelse vil medføre, at bogføringslovens krav fuldt ud vil være tilgodeset.

SØK har i deres høringssvar af den 21. februar 2012 udtalt, at det er SØKs opfattelse, at en dispensation til at opbevare regnskabsmateriale i Schweiz som udgangspunkt kan have betydning for efterforskningsmulighederne for dansk politi. Der kan efter SØKs opfattelse være tale om ganske særlige situationer, hvor den bogføringspligtige formår at indrette adgangen til regnskabsmaterialet på en sådan måde, at de efterforskningsmæssige hensyn i tilstrækkeligt omfang er tilgodeset. Det kunne f.eks. være situationer, hvor den bogføringspligtige regelmæssigt tilsen-

der en kopi på papir eller edb-medie af det i udlandet opbevarede regnskabsmateriale til Danmark.

De schweiziske myndigheder har oplyst på forespørgsel, at Schweiz ikke accepterer terminalefterforskning på baggrund af en dansk retskendelse. Det betyder, at de almindelige regler for international retshjælp skal følges, dvs. at der skal sendes en retsanmodning til det pågældende land, som derefter skal tage stilling til, om retsskridtet kan foretages efter det pågældende lands retssystem.

SKAT har i denne sag udtalt, at der er konkrete eller væsentlige hindringer i SKAT's mulighed for at få udleveret materiale fra Schweiz, idet der ikke med Schweiz findes noget retligt instrument vedrørende gensidig bistand på momsområdet, der svarer til reglerne i direktiv 76/308 (inddrivelsesdirektivet) og forordning 1798/2003 (bistandsforordningen). Tilsvarende findes der ikke et retligt instrument vedrørende skatteområdet, idet der ikke er nogen dobbeltbeskatningsoverenskomst med Schweiz.

SKAT har afgivet supplerende bemærkning om, at den af klager anførte overenskomst kun hjemler udveksling af oplysninger, som er nødvendige for overenskomstens bestemmelser. Der er således ikke en reel mulighed for udveksling af oplysninger.

I forhold til Erhvervsankenævnets tidligere kendelser er denne sag ikke, ifølge styrelsens vurdering, fuldstændig identisk. Særligt i forhold til, at SKAT, i modsætning til sagen vedrørende opbevaring i USA, har gjort gældende, at der er konkrete og væsentlige hindringer i at få udleveret materiale fra Schweiz, da der ikke med Schweiz findes noget retligt instrument både vedrørende gensidig bistand på momsområdet og skatteområdet.

Med henvisning til at denne sag med opbevaring i Schweiz ikke er fuldstændig sammenlignelig med Erhvervsankenævnet hidtidige praksis, og de klare bemærkninger til bogføringslovens § 12, stk. 4 og den heri anførte betingelse om at dispensation kun kan gives, hvis de hørte myndigheder vil kunne acceptere, at en sådan dispensation gives, finder Erhvervsstyrelsen ikke, at der i denne sag er hjemmel til at imødekomme ansøgningen.
...”

Senior manager A har ved skrivelse af 1. august 2012 yderligere bemærket:

”
...

2. Det fremsendte materiale giver alene anledning til følgende bemærkning:

SKAT udtaler, at artikel 27 om udveksling af oplysninger i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz ikke er *"sammenlignelig med de fleste overenskomster."*

Det bemærkes, at det af lovforslaget til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Schweiz og Danmark specifikt fremgår, at formuleringen i artikel 27 er udarbejdet på grundlag af artikel 26 i OECD-modellen om dobbeltbeskatningsoverenskomster fra 2005. Formuleringen er også anvendt i bl.a. dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med henholdsvis Taiwan, Israel, Serbien samt Belgien, Luxembourg, Singapore og Østrig. Det er således ikke korrekt, når SKAT anfører, at den nugældende artikel 27 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz ikke er "*sammenlignelig med de fleste overenskomster*". Bestemmelsen er som et minimum netop sammenlignelig med de fleste af de overenskomster Danmark har indgået efter 2006.

...”

Ankenævnet udtaler:

Ved Erhvervsankenævnets kendelser af 19. juni 2006 og 1. juli 2009 samt en række kendelser af 14. juli 2011 har nævnet omgjort Erhvervsstyrelsens afslag på dispensation efter bogføringslovens § 12, stk. 4.

Den foreliggende sag er indbragt for Erhvervsankenævnet, da Erhvervsstyrelsen, uanset Erhvervsankenævnets førnævnte kendelser ikke ses at have følt sig forpligtet af den ved nævnets kendelser udstukne praksis og således har nægtet dispensation.

Erhvervsankenævnet finder, at den foreliggende sag ikke adskiller sig væsentligt fra de sager, som nævnet afgjorde ved de førnævnte kendelser. Under henvisning hertil hjemviser nævnet Erhvervsstyrelsens afgørelse af 22. marts 2012 til styrelsen til fastsættelse af vilkårene for dispensationen.

Nævnet finder afslutningsvis anledning til at bemærke, at de problemer, som efter myndighedernes opfattelse rejser sig ved denne forståelse af lovens betingelser, er egnet til regulering ved særlige bestemmelser.

35) Kendelse af 6. december 2012 (J.nr. 2012-0032139)

Erhvervsstyrelsens afslag på dispensation for opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet ophævet og hjemvist til styrelsens fastsættelse af vilkår for dispensationen.

Bogføringsloven, § 12, stk. 4.

(Mads Bryde Andersen, Marianne Fog Jørgensen, Carsten Møllekilde, Lise Høgh og Steen Mejer)

Ved skrivelse af 25. maj 2012 har statsautoriseret revisor A på vegne af K A/S klaget over, at Erhvervsstyrelsen ved skrivelse af 1. maj 2012 har nægtet at give selskabet dispensation til at opbevare dele af regnskabsmaterialet i Tyrkiet.

Sagens omstændigheder:

I Erhvervsstyrelsens afgørelse af 1. maj 2012 hedder det:

” ...

Faktiske forhold

Det fremgår i ansøgningen, at ovennævnte selskab er en del af en stor international virksomhed, hvis hovedsæde er i Tyrkiet. Der ansøges om tilladelse til at anvende økonomisystemet, som er placeret på en server i Tyrkiet. Der er således tale om de elektroniske registreringer og bilag, herunder bl.a. salgsfakturaer og købsfakturaer, der opbevares i Tyrkiet, mens de fysiske bilag, efter det oplyste, opbevares i Danmark. Der er ubegrænset online adgang til økonomisystemet, hvor der fra selskabet adresse kan udskrives det materiale, der befinder sig i Tyrkiet.

Høring af øvrige myndigheder

Til brug for afgørelsen har styrelsen indhentet udtalelser fra SKAT og Statsadvokaturen for Særlig Økonomisk Kriminalitet.

Styrelsen har ikke fået oplyst andre myndigheder, som selskabet skal afgive regnskabsmæssige oplysninger til. Det forudsættes derfor, at der ikke er behov for at høre andre myndigheder.

SKAT har ved skrivelse af den 5. januar 2012 bl.a. anført følgende:

”Selskabets har overfor Erhvervs- og Selskabsstyrelsen oplyst, at selskabet er en del af en international virksomhed hvor det administrative hovedsæde er i Tyrkiet. Selskabet ønsker derfor tilladelse til at de elektroniske registreringer foretages og opbevares på en it-plattform, fysisk placeret i Tyrkiet.

Selskabet har ubegrænset online adgang til systemet, og der kan udskrives fra systemet.

Selskabet opbevarer en systembeskrivelse og oplysning om adgangskoder, samt en beskrivelse af hvor regnskabsmaterialet befinder sig.

SKAT finder ikke, at forudsætningerne for dispensation fra opbevaringskravet konkret er til stede for så vidt angår den skatte- og afgiftsmæssige side af sagen, herunder:

1. *Der ses at være konkrete eller væsentlige hindringer i SKAT's mulighed for at få udleveret materiale fra Tyrkiet, idet der ikke med Tyrkiet findes noget retligt instrument vedrørende gensidig bistand på momsområdet, der svarer til reglerne i direktiv 76/308 (inddrivelsesdirektivet) og forordning 1798/2003 (bistandsforordningen). For så vidt angår skatteområdet henvises til dobbeltbeskatningsaftale mellem Danmark og Tyrkiet, jf. artikel 25.*
2. *Der er efter SKAT's vurdering ikke øvrige konkrete eller væsentlige hensyn, der taler imod en dispensation.*

Sammenfattende kan SKAT ikke tiltræde, at selskabet bevilges den ønskede dispensation."

Statsadvokaturen for Særlig Økonomisk Kriminalitet har ved skrivelse af den 20. februar 2012 anført følgende:

"Det skal indledningsvis bemærkes, at statsadvokaturen er opmærksom på Erhvervsankenævnets kendelser af 19. juni 2006, 1. juli 2009 samt 14. juli 2011.

Det er fortsat statsadvokaturens opfattelse, at en dispensation til at opbevare regnskabsmateriale i Tyrkiet som udgangspunkt kan have betydning for efterforskningsmulighederne for dansk politi.

Som anført i bemærkningerne til § 12 i bogføringsloven er der ganske særlige situationer, hvor den bogføringspligtige formår at indrette adgangen til regnskabsmateriale på en sådan måde, at de efterforskningsmæssige hensyn i tilstrækkeligt omfang er tilgodeset. Det kunne f.eks. være situationer, hvor den bogføringspligtige regelmæssigt tilsender en kopi på papir eller edb-medie af det i udlandet opbevarede regnskabsmateriale til Danmark.

Det fremgår af bemærkningerne, at såvel Danmark som det aktuelle land må – ved opbevaring på en edb-server i udlandet – tillade, at offentlige myndigheder på grundlag af en retskendelse benytter en direkte terminaladgang i samme omfang som den bogføringspligtige selv eller kan beslaglægge materialet.

Uanset at en sådan terminaladgang findes i virksomheden omfattet af denne ansøgning, vil de efterforskningsmæssige hensyn ikke i tilstrækkeligt omfang blive tilgodeset ved, at den bogføringspligtige har terminaladgang til regnskabsmateriale, der udelukkende opbevares på en server i Tyrkiet.

Dette skyldes, at politiet ikke i forbindelse med en eventuel ransagning kan benytte sig af terminaladgangen, fordi et sådant indgreb må antages at være at sidestille med en ransagning på fremmed territorium, her Tyrkiet. Dette må gælde uanset om virksomheden har givet samtykke på forhånd eller i den konkrete situation. Uanset om virksomheder som betingelse for dispensationsgivningen på forhånd har givet samtykke til ran-

sagning af en server, der er placeret i udlandet, vil et sådant samtykke på ethvert givent tidspunkt kunne tilbagekaldes og allerede derfor i realiteten være uden virkning og betydning for politiets efterforskningsmuligheder.

Ovenstående opfattelse ændres ikke af det forhold, at en dispensation kan gives med vilkår om, at selskabets ledelse indestår for offentlige myndigheders online adgang til regnskabsmateriale i Tyrkiet. Statsadvokaturen finder således ikke, at der ”med dette vilkår varetages de offentlige myndigheders kontrollenssyn”, som det er udtrykt i Erhvervsankennævnets kendelser af 14. juli 2011.

Statsadvokaturen har forsøgt at indhente oplysninger fra myndighederne i Tyrkiet omkring, hvorvidt tyrkisk lovgivning accepterer, at dansk politi på baggrund af en dansk retskendelse har terminaladgang i samme omfang, som hvis materialet befandt sig i Danmark.

Hidtil har de tyrkiske myndigheder ikke svaret på statsadvokaturens henvendelser. I mangel af oplysninger om det modsatte må det derfor antages, at de almindelige regler for international retshjælp skal følges, dvs. at der skal sendes en retsanmodning til det pågældende land, som derefter skal tage stilling til, om retsskridtet kan foretages efter det pågældende lands retssystem.

Det bemærkes i den sammenhæng, at samtlige lande uden for Skandinavien, hvorfra statsadvokaturen har fået svar på en lignende forespørgsel, har oplyst, at en sådan terminaladgang er i strid med deres lovgivning.

Som yderligere konsekvens af det anførte, vil adgangen til at foretage ransagning på øjemedet i henhold til retsplejelovens § 796, stk. 3, ikke længere være en mulighed i sager mod virksomheder, som har fået dispensation og dermed placeret – måske afgørende – regnskabsmateriale i udlandet.

Det må derfor antages, at en dispensation kan have betydning for efterforskningsmulighederne for dansk politi.

Det bemærkes endvidere, at statsadvokaturen ikke er bekendt med konkrete og væsentlige hensyn, der taler imod dispensation for det opgældende selskab.”

Begrundelse for afgørelsen

Ifølge bogføringsloven § 12, stk. 1, skal en virksomheds regnskabsmateriale opbevares her i landet, jf. dog § 12, stk. 2–5 en funktion i henhold til eventuel revision af årsrapporten, skatteansættelsen og for myndighedernes kontrol af virksomheden.

Ifølge § 12, stk. 4, kan Erhvervsstyrelsen i særlige tilfælde efter forudgående ansøgning tillade, at bestemmelserne i stk. 1–3 helt eller delvis fraviges, dvs. styrelsen kan dispensere fra lovens krav om opbevaringssted

og således på baggrund af en ansøgning konkret give dispensation til opbevaring af regnskabsmateriale (eller dele heraf) i udlandet.

Af bemærkningerne til BFL § 12, stk. 4, (lov nr. 1006 af 23/12 1998/1 LF 63) fremgår det, at dispensation kun gives i de særlige tilfælde, hvor formålet med lovens bestemmelser – især hensynet til offentlige myndigheders kontrolmulighed og politiets mulighed for at efterforske – fuldt ud kan tilgodeses på en anden måde.

Det er her forudsat at...”-såvel Danmark som det aktuelle land tillader, at offentlige myndigheder, herunder fiskale myndigheder og politiet, efter indhentet retskendelse benytter en direkte terminaladgang i samme omfang som den bogføringspligtige selv.”

Af bemærkningerne til den nugældende BFL § 12 (L 50 fremsat den 16. november 2005, § 2, nr. 3) fremgår bl.a. følgende:

”Siden bestemmelsens ikrafttræden den 1. juli 1999 har administrativ praksis vist, at stort set kun ansøgninger om dispensation til opbevaring af regnskabsmateriale i de nordiske lande er blevet imødekommet..... samtidig bibeholdes den konkrete dispensationsadgang i stk. 4, men kun til ganske særlige situationer, hvor den bogføringspligtige formår at indrette adgangen til regnskabsmateriale på en sådan måde, at danske myndigheder, herunder specielt told- og skatteforvaltningen, SØK og evt. Finanstilsynet vil kunne acceptere, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen meddeler dispensation.”

Det er således en forudsætning for, at der kan gives dispensation, at de hørte myndigheder ikke har indvendinger imod, at en dispensation gives i det konkrete tilfælde. Som anført ovenfor har både SKAT og SØK, udtalt sig imod at der meddeles dispensation i det konkrete tilfælde.

SØK har i deres høringssvar udtalt, at det er SØKs opfattelse, at en dispensation til at opbevare regnskabsmateriale i Tyrkiet som udgangspunkt kan have betydning for efterforskningsmulighederne for dansk politi.

Af SKATs høringssvar fremgår det, at SKAT ikke kan tiltræde, at selskabets anmodning om dispensation imødekommes, idet der ikke med Tyrkiet findes noget retligt instrument vedrørende gensidig bistand på momsområdet.

Ved Erhvervsankenævnets kendelse af den 19. juni 2006 fik en virksomhed dispensation til at opbevare en del af sit regnskabsmateriale i Tyskland.

Ved afgørelsen lagde Erhvervsankenævnet vægt på,

- at virksomhedens bilagsmateriale fysisk blev opbevaret i Danmark, således at det kun var den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer mv. der opbevaredes i Tyskland og

- at det efter det oplyste uden videre var muligt at få adgang til denne dokumentation fra en server placeret i Danmark

Erhvervsankenævnet fandt på denne baggrund, at der forelå en sådan ganske særlig situation, at der efter ankenævnets opfattelse burde meddeles dispensation efter bogføringslovens § 12, stk. 4.

Ved Erhvervsankenævnets kendelse af 14. juli 2011 med j.nr. 2010-0023071 udtalte Erhvervsankenævnets flertal, "[...] at der ikke foreligger oplysninger om, hvorvidt ansøgeren vil være indforstået med, at kun den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer m.v. opbevares i udlandet, idet kopier af regnskabs- og bilagsmateriale opbevares i Danmark. Idet en dispensation kan betinges således, finder vi det ikke godtgjort, at hensynet til SKATs kontrolarbejde taler imod meddelelsen af dispensation med en sådan styrke, at denne bør nægtes under de ovenfor angivne betingelser."

Det fremgår således af kendelsen, at Erhvervsankenævnet fortsat lægger afgørende vægt på, om alene "den digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer m.v. opbevares i udlandet". Selskabet ansøger bl.a. om at opbevare elektroniske bilag, jf. BFL § 5, i Tyrkiet, hvilket efter styrelsens opfattelse ikke kan lade sig gøre.

Ovennævnte kendelser vedrørte opbevaring af selskabernes digitale dokumentation i form af databaser, sikkerhedsprocedurer m.v., hvor Erhvervsankenævnet i de konkrete tilfælde har åbnet op for, at der i visse tilfælde, hvor der foreligger væsentlige tungtvejende grunde til, at hensynene til de offentlige myndigheders efterforskning, og hvor Erhvervsstyrelsen fastsætter de nærmere vilkår, kan gives dispensation til opbevaring af ovennævnte dokumentation i henholdsvis Tyskland og USA.

Henset til de klare lovbemærkninger om, at offentlige myndigheder skal kunne acceptere, at der meddeles dispensation, og henset til at hverken SKAT eller Statsadvokaturen for særlig Økonomisk Kriminalitet i denne sag ikke kan tiltræde, at der meddeles dispensation til opbevaring af regnskabsmateriale i Tyrkiet og endeligt, at der ansøges om tilladelse til opbevaring af bilagsmateriale, jf. BFL § 5, i Tyrkiet, finder Erhvervsstyrelsen ikke, at der foreligger sådanne særlige omstændigheder, at ansøgningen om dispensation i henhold til bogføringslovens § 12, stk. 4, kan imødekommes.

..."

Statsautoriseret revisor A har den 25. maj 2012 på vegne af K A/S klaget over afgørelsen. I uddybende klageskrivelse af 6. juli 2012 har hun anført:

..."

Vi gør ... gældende, at denne sag er identisk med Erhvervsankenævnets afgørelse 2008-0017409 og har væsentlige lighedspunkter med Erhvervsankenævnets afgørelse 2008-0017409. Vi gør endvidere gælden-

de, at K lever op til samtlige de betingelser, som Erhvervsankenævnet har fastsat med afgørelsen 2010-0023071.

Den væsentligste forskel imellem nærværende sag og tidligere afgjorte sager er, at K har ansøgt om dispensation til opbevaring i Tyrkiet, mens de tidligere afgjorte sager vedrørte opbevaring i henholdsvis USA og Tyskland. Vi gør i den forbindelse gældende, at dette forhold ikke i sig selv kan være en hindring for en dispensation, hvis betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt.

Vi skal hermed komme med supplerende oplysninger til brug for Erhvervsankenævnets vurdering af sagen.

1. Sagsfremstilling

1.1. K's organisation

K er 100% ejet af B, ..., ..., Tyrkiet (herefter B), der er ejet 50% af C A/S og 50% af D A.S., ..., Tyrkiet (herefter D).

...

D er en stor global koncern med hovedkvarter i Istanbul, Tyrkiet. I 2010 beskæftigede koncernen 24.400 ansatte.

...

K sælger slik- og tyggegummiprodukter produceret af B i Tyrkiet.

Med henblik på at styre en så stor organisation med enheder i alle verdens regioner, er det nødvendigt for B og D at have ensartede retningslinjer og forretningsgange vedrørende lagring af bogføringsmateriale. B og D er derfor nødt til at kunne centralisere opbevaringen af de elektroniske registreringer for at kunne kontrollere og styre alle koncernens bogføringsenheder. En centraliseret opbevaring af registreringer imødekommer ligeledes kravet for koncernregnskabet vedrørende kurslister mv.

Virksomheden har imidlertid et ønske om at konvertere det nuværende økonomistyringssystem til det af B og D anvendte SAP 7.2, idet virksomheden i øjeblikket anvender uhensigtsmæssigt mange ressourcer på at afstemme registrering af de daglige vareindkøbstransaktioner hos B. Dette skyldes forskelle i registreringsmetoden i det danske økonomistyringssystem og SAP 7.2. Da omfanget af de daglige vareindkøbstransaktioner hos B er betydeligt, vil den ressourcemæssige besparelse ved at skifte til SAP 7.2 ligeledes være betydelig.

1.2. K's opbevaring af regnskabsmateriale

K opbevarer alt det fysiske regnskabsmateriale endeligt på selskabets adresse i Danmark. Alt fysisk regnskabsmateriale bliver opbevaret i minimum 5 år.

I forbindelse med K's overgang til SAP 7.2 vil alene virksomhedens elektroniske økonomisystem blive opbevaret elektronisk på D's servere i Tyrkiet. Al den manuelt opbyggede og fysiske dokumentation vil derimod fortsat blive opbevaret i Danmark.

1.3. Økonomisystemet

Såfremt K opnår den ønskede dispensation, vil K fra den 01.10.2012 benytte SAP 7.2 til at køre alle forretningsmæssige transaktioner - herunder også de regnskabsmæssige. K vil i så fald ligesom moderselskabet B benytte D's SAP installation, hvis database- og applikationsservere fysisk står i Istanbul, men på en anden adresse end B og D. Dette skyldes, at serverne er placeret i koncernens centraliserede it-servicecenter, der er lokaliseret på følgende adresse: ..., ..., ..., Tyrkiet.

K vil kunne logge på SAP (på serverne i Tyrkiet) fra Danmark via sikkerhedsadgang.

De danske myndigheder inklusive SKAT og det danske politi vil i henhold til gældende lovgivning blive i stand til at opnå online adgang fra Danmark til alle elektroniske filer samt til at foretage udprintning heraf.

2. Dispensation i henhold til Erhvervsankenævnets tidligere praksis

Denne sag er - undtaget det geografiske opbevaringssted - identisk med Erhvervsankenævnets afgørelse af 1. juli 2009 (2008-0017409) og har lighedspunkter med Erhvervsankenævnets afgørelse af 19. juni 2006 (2005-0003623). I forhold til afgørelsen af 14. juli 2011 (2010-0023071) gør vi gældende, at K opfylder samtlige de af nævnet fastsatte betingelser for, at der som udgangspunkt vil foreligge tungtvejende grunde til at give dispensation.

Som det fremgår af afsnit 1.2., opbevares alt fysisk regnskabsmateriale i Danmark i overensstemmelse med bogføringslovens regler. Dispensationen angår således alene selve økonomisystemet og den del af det elektroniske regnskabsmateriale, som opbevares på serveren i Tyrkiet, jf. ovenfor.

Ledelsen oplyser, at der lige som i sagen 2008-0017409 vil blive etableret fuld adgang til serveren i Tyrkiet for K til økonomisystemet og alt regnskabsmateriale, der vedrører selskabet. Denne adgang sikres ved en online adgang, der altid vil være tilgængelig fra Danmark. Denne online adgang vil yderligere blive sikret gennem en aftale mellem B og D og K, der forpligter B og D til at give både K og relevante danske myndigheder uhindret adgang til materialet i overensstemmelse med lovgivningen.

SØK og SKAT vil således kunne få adgang til økonomisystemet via K's terminal placeret i Danmark. SKAT kan med relevant lovhjemmel bede K om at logge sig på de tyrkiske servere, som K vil få en direkte adgang til. K skal ikke først indhente tilladelse fra hverken B eller D.

Denne sag har endvidere en række lighedspunkter med sagen 2005-003623. I den sag fandt Erhvervsankenævnet, at der burde meddeles dispensation i medfør af bogføringslovens § 12, stk. 4, således at ikke-fysisk regnskabsmateriale kunne opbevares på en server i Tyskland. Det-

te var faktisk uanset, at de tyske myndigheder ikke tillod terminaladgang på baggrund af en dansk retskendelse.

Som beskrevet ovenfor, vil der i nærværende sag være fuld adgang til alle data via K online adgang til serverne. Der er således ikke tale om en situation, hvor myndighederne er nødt til at have en retskendelse for at få adgang til selskabets regnskabsmateriale på den tyrkiske server. Myndighederne kan, udenom B og D, få adgang direkte via K's online adgang, hvilket taler stærkt for, at der må kunne meddeles dispensation til K.

I relation til afgørelsen i sag 2010-0023071 henleder vi opmærksomheden på, at K er et datterselskab i en international koncern, og at ønsket om dispensation er begrundet i muligheden for at opnå betydelige besparelser både i koncernen som helhed og i K. Vi skal samtidig anføre, at der ikke foreligger forhold, der på nogen måde antyder, at K vil misbruge en dispensation i forhold til danske myndigheder, som ønsker adgang til virksomhedens regnskabsmateriale. Endelig skal vi på virksomhedens vegne give tilsagn om, at virksomheden vil underlægge sig de vilkår, som Erhvervsstyrelsen måtte stille for en dispensation, således at SKAT og SØK får fuld adgang til regnskabsmaterialet.

For så vidt angår SØK og SKAT skal vi knytte følgende bemærkninger til deres respektive udtalelser i sagen:

Den udtalelse, som SØK er kommet med i sit brev af 20. februar 2012 er i sin ordlyd identisk med de tilsvarende udtalelser i både 2010-0023071, 2008-0017409 og 2005-0003623. Der synes at være en automatik i SØK's besvarelser i disse sager. SØK har således i sine høringssvar standardmæssigt skrevet, at man ikke er bekendt med, hvorledes retstilstanden er for så vidt angår Statsadvokatens mulighed for at få adgang til oplysninger på en server i de pågældende lande, idet de lokale myndigheder ikke har svaret på forespørgsler fra Statsadvokaturen.

Vi gør gældende, at denne manglende afklaring af retstilstanden ikke skal komme K til skade, slet ikke i betragtning af, at SØK positivt har bekræftet, at der ikke foreligger andre konkrete eller væsentlige grunde til at nægte en dispensation.

Det fremgår i øvrigt af Erhvervsankenævnets kendelse 2005-003623, at der i den sag faktisk forelå positive oplysninger om, at Tyskland ikke tillod en terminaladgang, men dette var ikke til hinder for en dispensation. Således bør udtalelsen fra SØK heller ikke i denne sag være til hinder for, at der meddeles dispensation til K.

Vi forstår SØK's generelle bekymring vedrørende mulighederne for, at politiets efterforskning kan forringes som følge af, at myndighederne ikke kan få adgang til oplysninger, som et dansk selskab har liggende på en server i udlandet. Imidlertid befinder vi os i en tid, hvor teknologien giver virksomheder muligheder for at være aktive på globalt plan, hvilket også gavner Danmark, hvor K altså har besluttet sig for at etablere sig.

Denne udvikling må forventes at ville fortsætte. Fremtiden vil vise, at teknologien kan blive endnu mere raffineret, end den er i dag, og at teknologien i større og større grad vil ophæve tid, sted, landegrænser mv., idet teknologien giver mulighed for at dele netværk, computer- og kommunikationssystemer osv. uanset om man befinder sig i Texas, København eller Beijing.

Vi gør gældende, at disse teknologiske muligheder, som virksomhederne har i dag, bør indgå i vurderingen af, om der skal gives dispensation til K.

Med hensyn til udtalelsen fra SKAT henviser vi til, at det fysiske regnskabsmateriale opbevares i Danmark, og at der vil blive etableret en online adgang fra Danmark til serveren i Tyrkiet, som K uden forudgående samtykke fra B og D kan benytte. SKAT er hermed sikret mulighed for at foretage kontrol og håndhævelse.

Der ses i øvrigt ikke at være forhold, der tilsiger, at hensynet til SKATs kontrolmuligheder skulle veje tungere end hensynet til SØK's kontrolmuligheder.

Endelig har SKAT ligesom SØK udtalt, at der ikke efter SKATs vurdering er øvrige konkrete eller væsentlige hensyn, der taler imod en dispensation.

3. Sammenfatning

En virksomhed af B's og D's størrelse kræver, at håndteringen af bogføringen er integreret, automatiseret og effektiv med det formål at servicere kunderne på den mest velegnede og effektive måde.

Det er strengt nødvendigt for B og D at være i stand til at give de lokale myndigheder og lokale revisionsfirmaer tilstrækkelig og ordentlig information og dokumentation. Det er derfor den mest sikre, effektive og praktiske løsning for selskabet at have fælles sikre servere placeret i D's it-servicecenter i Tyrkiet. K vil ligeledes opnå en betydelig ressource-mæssig besparelse ved at overgå til SAP-systemet hos D.

Det gøres sammenfattende gældende, at K opfylder betingelserne for at få dispensation i medfør af bogføringslovens § 12, stk. 4,

idet K er et lokalt datterselskab i en international koncern,

idet det er vurderet nødvendigt at centralisere opbevaringen af elektroniske registreringer for at kunne kontrollere og styre alle koncernens bogføringsenheder,

idet K fysiske regnskabsmateriale opbevares i Danmark, og alene dele af det elektroniske regnskabsmateriale vil blive opbevaret på en server i Tyrkiet,

- idet** det alene er K's økonomisystem og det output, som kommer derfra, der vil blive opbevaret på en server i Tyrkiet,
- idet** K vil få ubegrænset online adgang til denne server og kan hente alt relevant bogføringsmateriale vedrørende K uden forudgående samtykke fra B og D,
- idet** K på baggrund af denne direkte adgang til serveren i Tyrkiet vil kunne forsyne de danske myndigheder med det bogføringsmateriale, som myndigheden måtte efterspørge,
- idet** hverken SØK eller SKAT har vurderet, at der foreligger konkrete eller andre væsentlige hensyn, der taler i mod at give en dispensation,
- idet** der ikke består nogen formodning for, at K vil misbruge en dispensation til skade for danske skatte- og efterforskningsmyndigheder, og
- idet** K i øvrigt erklærer sig parat til at underlægge sig de vilkår, som Erhvervsstyrelsen måtte stille for en dispensation, og give myndighederne fuld adgang til regnskabsmaterialet ved eksempelvis print fra K's adresse

På den baggrund skal vi hermed på vegne K anmode Erhvervsankenævnet om at ophæve Erhvervsstyrelsens afgørelse af 1. maj 2012 og meddele K dispensation i medfør af bogføringslovens § 12, stk. 4.”

I anledning af klagen har Erhvervsstyrelsen i en redegørelse af 23. august 2012 udtalt:

” ...

Sagens retlige omstændigheder

Ifølge bogføringsloven § 12, stk. 1 [lovbekendtgørelse nr. 648 af 15. juni 2006 med senere ændringer] er det hovedreglen, at en virksomhed skal opbevare sit regnskabsmateriale her i landet, jf. dog § 12, stk. 2 – 5. I § 12, stk. 2 – 5 er der fastsat bestemmelser, der giver mulighed for, at regnskabsmaterialet i kortere eller længere tid kan opbevares i udlandet.

Ifølge bogføringslovens § 12, stk. 4 kan Erhvervsstyrelsen i særlige tilfælde efter forudgående ansøgning tillade, at bestemmelserne i stk. 1 – 3 helt eller delvis fraviges, dvs. styrelsen kan dispensere fra lovens krav om opbevaringssted og således på baggrund af en ansøgning konkret give dispensation til opbevaring af regnskabsmaterialet (eller dele heraf) i udlandet.

Det fremgår af de oprindelige bemærkninger til bestemmelsen (L 63 – FT 1998/99), at:

”Efter forslaget stk. 4 kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen dispensere fra kravene i forslaget stk. 1 – 3. Denne dispensation kan kun meddeles i særlige tilfælde, hvor formålet med lovens bestemmelser – især hensynet til offentlige myndigheders kontrolmulighed og politiets mulighed for at efterforske – fuldt ud kan tilgodeses på en anden måde.

”For at kunne meddele dispensation er det forudsat - både i relation til regnskabsmateriale for danske og udenlandske aktiviteter - at såvel Danmark som det aktuelle land tillader, at offentlige myndigheder, herunder fiskale myndigheder og politiet, efter indhentet retskendelse benytter en direkte terminaladgang i samme omfang som den bogføringspligtige selv. Dette forudsættes også, hvor der er adgangsbeskyttelse med passwords, krypteret indhold og lign., jf. forslaget § 15. Også andre relevante forhold kan tages med i betragtning i den konkrete situation.”

Ifølge bemærkningerne til lov nr. 245 af den 27. marts 2006 (L 50 – FT 2005/06), hvorved § 12, stk. 4 blev ændret, er det en forudsætning for at Erhvervsstyrelsen kan meddele dispensation, at de hørte myndigheder kan acceptere at en sådan dispensation gives. Således fremgår følgende af bemærkningerne til § 12, stk. 4:

”Samtidig bibeholdes den konkrete dispensationsadgang i stk. 4, men kun til ganske særlige situationer, hvor den bogføringspligtige formår at indrette adgangen til regnskabsmaterialet på en sådan måde, at danske myndigheder, herunder specielt told- og skatteforvaltningen, SØK og evt. Finanstilsynet vil kunne acceptere, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen meddeler dispensation.”

Styrelsens vurdering

Det er Erhvervsstyrelsens vurdering, at bogføringslovens formål med opbevaring af regnskabsmateriale ikke blot er en funktion i forhold til eventuel revision af årsrapporten samt skatteansættelse, men også generelt for myndigheders kontrol af virksomheder. Loven tager derfor ikke alene sigte på virksomhedernes egeninteresse i, at opbevare dokumenter for at gennemføre transaktioner.

Det er derfor også styrelsens vurdering på baggrund af ovenstående bemærkninger til bogføringslovens § 12, stk. 4, at hensigten med § 12, stk. 4 har været, at dispensation alene kan meddeles i ganske særlige situationer, hvor i hvert fald følgende betingelser er opfyldt:

4. formålet med lovens bestemmelser – især hensynet til offentlige myndigheders kontrolmuligheder og politiets mulighed for at efterforske – fuldt ud kan tilgodeses på anden måde end ved opbevaring i Danmark,
5. såvel Danmark som det aktuelle land tillader, at offentlige myndigheder, herunder fiskale myndigheder og politiet, efter indhentet retskendelse benytter en direkte terminaladgang i samme omfang, som den bogføringspligtige selv og
6. de hørte danske myndigheder vil kunne acceptere, at der meddeles dispensation.

Af bemærkningerne til § 12, stk. 4 er der, efter styrelsens opfattelse, lagt op til et meget snævert anvendelsesområde for meddelelse af dispensation, og kun, hvor bogføringslovens krav fuldt ud er tilgodeset på anden vis. Danmark og det aktuelle land skal derfor tillade, at offentlige myndigheder benytter en direkte terminaladgang, som der tilsvarende findes, hvis serveren var placeret i Danmark. En sådan tilladelse vil medføre, at bogføringslovens krav fuldt ud vil være tilgodeset.

SØK har i deres høringssvar af den 20. februar 2012 udtalt, at det er SØKs opfattelse, at en dispensation til at opbevare regnskabsmateriale i Tyrkiet som udgangspunkt kan have betydning for efterforskningsmulighederne for dansk politi. Der kan efter SØKs opfattelse være tale om ganske særlige situationer, hvor den bogføringspligtige formår at indrette adgangen til regnskabsmaterialet på en sådan måde, at de efterforskningsmæssige hensyn i tilstrækkeligt omfang er tilgodeset. Det kunne f.eks. være situationer, hvor den bogføringspligtige regelmæssigt tilsender en kopi på papir eller edb-medie af det i udlandet opbevarede regnskabsmateriale til Danmark.

SKAT har i denne sag udtalt, at der er konkrete eller væsentlige hindringer i SKAT's mulighed for at få udleveret materiale fra Tyrkiet, idet der ikke med Tyrkiet findes noget retligt instrument vedrørende gensidig bistand på momsområdet, der svarer til reglerne i direktiv 76/308 (indrivelsesdirektivet) og forordning 1798/2003 (bistandsforordningen).

Ingen af de tre ovenstående betingelser for dispensation er opfyldt i denne sag. Ifølge udtalelsen fra SØK er lovens formål ikke tilgodeset på anden vis. Dette kunne være tilfældet, hvor den bogføringspligtige regelmæssigt tilsender en kopi på papir eller edb-medie af det i udlandet opbevarede regnskabsmateriale til Danmark.

For så vidt angår særligt betingelse nr. 2, har de tyrkiske myndigheder ikke svaret på forespørgsel om, hvorvidt Tyrkiet accepterer terminalefterforskning på baggrund af en dansk retskendelse. I mangel på oplysning antager SØK, at de almindelige regler for international retshjælp skal følges, dvs. at der skal sendes en retsanmodning til det pågældende land, som derefter skal tage stilling til, om retsskridtet kan foretages efter det pågældende lands retssystem.

Selv om der i overensstemmelse med det af klager oplyste, hvor der som udgangspunkt er terminaladgang til serveren i Tyrkiet fra Danmark, vil denne adgang, ifølge det af SØK oplyste, være betinget af, at de tyrkiske myndigheder imødekommer en anmodning om terminalefterforskning. En sådan accept fra de tyrkiske myndigheder skal ifølge SØK foreligge, uanset om virksomheden i øvrigt har givet eller giver samtykke til en sådan ransagning eller ej.

I forhold til Erhvervsankenævnets tidligere kendelser er denne sag ikke, ifølge styrelsens vurdering, fuldstændig identisk. Klager henviser til, at

selskabet opbevarer økonomisystemet og elektronisk regnskabsmateriale i Tyrkiet. Styrelsen finder på denne baggrund samt det af ansøger oplyste i bilag 2 om, at bilagsmateriale i henhold til § 5 opbevares i Tyrkiet. Kun bilag som forefindes i fysisk kopi vil blive opbevaret i Danmark.

På baggrund af klagers oplysninger henleder styrelsen opmærksomheden på, at styrelsen ikke finder, at bogføringsloven sonderer mellem fysisk og elektronisk regnskabsmateriale. Bogføringsloven [Der kan forekomme særlovgivning der regulerer dette, som styrelsen ikke er bekendt med.] er derfor ikke til hinder for, at virksomheder indscanner bilag og udelukkende opbevarer det elektronisk. Styrelsen finder det derfor nødvendigt, at der opbevares en kopi af bilagsmaterialet, jf. § 5, i Danmark. Styrelsen finder tillige dette i overensstemmelse med Erhvervsankenævnets praksis, idet der i de tidligere sager udelukkende har været tale om dispensation til opbevaring af selskabernes digitale dokumentation i form af databaser og sikkerhedsprocedurer i udlandet.

Da styrelsen bl.a. finder at selskabet opbevarer bilagsmateriale i henhold til § 5 i Tyrkiet, er denne sag ikke identisk med Erhvervsankenævnets kendelser.

Klager anfører endvidere at udviklingen i teknologien giver virksomhederne mulighed for at være aktiv på global plan, og at teknologien er med til at ophæve tid, sted og landegrænser, og hermed mulighed for at dele netværk, computer- og kommunikationssystemer uanset opbevaringsland. Styrelsen finder ikke at lovgivningen, som den er udformet i dag, hjemler adgang til at opbevare regnskabsmateriale i udlandet, når ikke kriterierne i bestemmelsens klare lovbemærkninger, er opfyldte.

Med henvisning til de klare bemærkninger til bogføringslovens § 12, stk. 4 og den heri anførte betingelse om at dispensation kun kan gives, hvis de hørte myndigheder vil kunne acceptere, at en sådan dispensation gives, samt at denne sag ikke er fuldstændig sammenlignelig med Erhvervsankenævnet hidtidige praksis, finder Erhvervsstyrelsen ikke, at der i denne sag er hjemmel til at imødekomme ansøgningen.

...”

I skrivelse af 11. september 2012 har statsautoriseret revisor A yderligere bemærket:

” ...

Vi skal ved denne henvendelse opklare en misforståelse af et af de primære argumenter, Erhvervsstyrelsen lægger til grund for sin afgørelse. Styrelsen skriver på side 1 i sit brev af 23. august 2012:

Ved mail af 23. april 2012 (bilag 2) har ansøger på baggrund af henvendelse fra Styrelsen oplyst, at selskabet påtænker at opbevare regnskabsmateriale og bilagsmateriale i henhold til BFL § 5 på serveren i Tyrkiet.

På side 7 skriver Styrelsen endvidere:

Da Styrelsen bl.a. finder at selskabet opbevarer bilagsmateriale i henhold til § 5 i Tyrkiet, er denne sag ikke identisk med Erhvervsankenævnets kendelser.

Vi vil gerne præcisere, at det alene er selskabets **elektroniske** bilag omfattet af § 5, der vil blive opbevaret på serveren i Tyrkiet. Alle fysiske bilag omfattet af § 5 vil fortsat blive opbevaret på selskabets adresse i Danmark. Af fysiske bilag kan for eksempel nævnes: Lønsedler, købsfakturaer, kassebilag samt diverse omposterings- og efterposteringsbilag. Af elektroniske bilag, der vil blive opbevaret på serveren i Tyrkiet kan nævnes: Salgsfakturaer og interne købsfakturaer der genereres af SAP-systemet.

Såfremt dette måtte ønskes, kan disse salgsfakturaer imidlertid regelmæssigt blive udskrevet til elektroniske pdf-filer og sendt via elektroniske medier til opbevaring i Danmark.

Vi kan herudover oplyse, at øvrige regnskabsmaterialer ligeledes fortsat vil blive opbevaret på selskabets adresse i Danmark, herunder selskabets årsrapporter, specifikationshæfter, forhandlingsprotokoller, statusbog, selvangivelser, vedtægter, bestyrelsesmøde- og generalforsamlingsreferater, ejerbog, bestyrelsens forretningsorden, registreringsbeviser fra SKAT samt lignende dokumenter.

Vi vil endvidere gerne henlede opmærksomheden på nedenstående argument fra vores brev af 6. juli 2012, side 4, idet Erhvervsstyrelsen ikke positivt har anført, at dette indgår i deres overvejelser i relation til dispensation:

I relation til afgørelsen i sag 2010-0023071 henleder vi opmærksomheden på, at K er et datterselskab i en international koncern, og at ønsket om dispensation er begrundet i muligheden for at opnå betydelige besparelser både i koncernen som helhed og i K. Vi skal samtidig anføre, at der ikke foreligger forhold, der på nogen måde antyder, at K vil misbruge en dispensation i forhold til danske myndigheder, som ønsker adgang til virksomhedens regnskabsmateriale. Endelig skal vi på virksomhedens vegne give tilsagn om, at virksomheden vil underlægge sig de vilkår, som Erhvervsstyrelsen måtte stille for en dispensation, således at SKAT og SØK får fuld adgang til regnskabsmaterialet.

For en god ordens skyld skal vi gentage, at selskabet endnu ikke er overgået til en SAP løsning med server i Tyrkiet men først forventer at gøre dette pr. 1. november 2012, såfremt selskabet modtager dispensationen hertil.

Vi skal endvidere gøre opmærksom på, at selskabet har tilbudt Erhvervsstyrelsen at besøge selskabet på dets adresse, med henblik på at se SAP-systemets praktiske sammenhæng med platformen i moderselskabet i Tyrkiet.”

Ankenævnet udtaler:

Ved Erhvervsankenævnets kendelser af 19. juni 2006 og 1. juli 2009 samt en række kendelser af 14. juli 2011 har nævnet omgjort Erhvervsstyrelsens afslag på dispensation efter bogføringslovens § 12, stk. 4.

Den foreliggende sag er indbragt for Erhvervsankenævnet, da Erhvervsstyrelsen, uanset Erhvervsankenævnets førnævnte kendelser ikke ses at have følt sig forpligtet af den ved nævnets kendelser udstukne praksis og således har nægtet dispensation.

Erhvervsankenævnet finder, at den foreliggende sag ikke adskiller sig væsentligt fra de sager, som nævnet afgjorde ved de førnævnte kendelser. Under henvisning hertil hjemviser nævnet Erhvervsstyrelsens afgørelse af 1. maj 2012 til styrelsen til fastsættelse af vilkårene for dispensationen.

Nævnet finder afslutningsvis anledning til at bemærke, at de problemer, som efter myndighedernes opfattelse rejser sig ved denne forståelse af lovens betingelser, er egnet til regulering ved særlige bestemmelser.

4.9. LOV OM TRANSLATØRER OG TOLKE

36) Kendelse af 26. september 2012 (J.nr. 2011-0025012)

Afslag på ansøgning om beskikkelse som translatør.

Lov om translatører og tolke, § 1, stk. 2.

(Ingrid Henriksen, Anders Hjulmand og Steen Mejer)

Ved skrivelse af 11. juli 2011 har K klaget over, at Erhvervsstyrelsen i skrivelse af 23. juni 2011 har afslået en ansøgning om beskikkelse som translatør og tolk i sprogparrene dansk-tysk og tysk-dansk.

Sagens omstændigheder:

I anledning af klagen har Erhvervsstyrelsen i en redegørelse af 5. december 2011 om sagens faktiske omstændigheder oplyst:

”...

Sagens faktiske omstændigheder

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen modtog den 23. marts 2011 en anmeldelse fra K med anmodning om beskikkelse som translatør og tolk i sprogparrene dansk – tysk, tysk – dansk (bilag 1). Med anmeldelsen var der vedlagt ... [en række bilag]

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen sendte den 25. marts 2011 ... ansøgningen med bilag til Styrelsen for International Uddannelse med anmodning om en ækvivalensvurdering af K's udenlandske uddannelse.

Styrelsen modtog ækvivalensvurderingen den 24. maj ..., hvoraf det fremgår:

”...

Det er vores vurdering, at ansøgeren gennem sin uddannelse ikke har opnået kompetencer, som kan sidestilles med de kompetencer, der opnås gennem en translatør/tolk-uddannelse.

...

Erste Staatsprüfung für das Lehramt an Schulen er en uddannelse til gymnasielærer. Uddannelsen er taget inden for engelsk og russisk, og dermed har denne ikke som sådan et indhold, der giver kompetencer, som kan sidestilles med de i studieordningen beskrevne krav inden for tysk/dansk.

Staatliche Prüfung für Übersetzer er en prøve, der aflægges under undervisnings- og kulturministeriet i den tyske delstat Bayern. For at kunne gå op til prøven, skal man kunne dokumentere, at man har en gymnasial uddannelse, har mindst treårig erhvervskvalifice-

rende uddannelse inden for oversættelse eller tolkning i det pågældende sprog og det relevante fagområde eller kan dokumentere en mindst treårig erhvervs erfaring inden for erhvervet, samt at man besidder de nødvendige tyske sprogkompetencer og har betalt det krævede gebyr for at aflægge prøven.

Fagområde refererer her til, at man kan vælge at aflægge prøven inden for økonomi, jura, teknik, naturvidenskab, humaniora og samfundsvidenskab. I det pågældende tilfælde har ansøgeren aflagt prøve inden for humaniora.

...”

Det fremgår af ækvivalensvurderingen, at K ikke har en egentlig oversættelses- eller tolkeuddannelse eller aflagt prøver, der omfatter elementerne økonomisk, teknisk, juridisk oversættelse eller tolkning.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen sendte ækvivalensvurderingen i høring hos K den 27. maj 2011 ..., og modtog svar på høringen den 13. juni 2011 ...

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen traf på baggrund af ovenstående afgørelse i sagen den 23. juni 2011 ...

I ækvivalensvurderingen af 12. maj 2011 anføres endvidere:

” ...

Ansøgeren har således ikke taget en egentlig oversættelses- eller tolkeuddannelse eller aflagt prøve, der omfatter elementerne økonomisk, teknisk, juridisk oversættelse eller tolkning.

Ved en konkret sammenligning er det således muligt, at kompetencerne opnået i Staatliche Prüfung für Übersetzer kan sidestilles med de kompetencer, der udprøves i forbindelse med ”Analyse og produktion af fagtekster, 10 ECTS” og ”Sproglig viden og metode, 10 ECTS”. En konkret meritvurdering vil dog ikke kunne udføres, da der ikke er tale om videregående uddannelse jf. Uddannelsesbekendtgørelsens § 28, 2. pkt.

Profil: Translatør/Tolk (tysk)

1. sem	Analyse og produktion af fagtekster 10 ECTS – (M)	Translatør og tolk: Teori og metode 10 ECTS – (L)	Økonomisk oversættelse – Virks. Årsregnskab 5 ECTS – (L)	Juridisk oversættelse – Privatretlige dokumenter 5 ECTS – (L)	
--------	--	--	---	--	--

2. sem	Sproglig viden og metode 10 ECTS - (T)	Teknisk oversættelse – Refleksion og reception 5 ECTS (L)	Økonomisk oversættelse – Samfundsøkonomisketekster 5 ECTS – (T)	Juridisk oversættelse – Proces- og familieretlige dokumenter 5 ECTS – ®	Introduktion til tolkning 5 ECTS – (M)
3. sem	Valgfag 10 ECTS	Teknisk oversættelse – Produktion og optimering 5 ECTS – (T)	Karrieremodul: forelæsninger samt praktik eller caseforløb 10 ECTS		Tolkning 5 ECTS – (M)
4. sem	Speciale				

Der er som nævnt ikke nogen elementer, der kan sidestilles med de kompetencer, der opnås via de konstituerede elementer indenfor profilen translatør/tolk, nemlig økonomisk, teknisk og juridisk oversættelse samt tolkning.

Der er i denne vurdering lagt vægt på de konkrete kompetencemål, der alene opfyldes via en cand.ling.merc.-uddannelse i tysk med profilen translatør/tolk. For så vidt angår adgangsgrundlaget til kandidatoverbygningen, så har ansøger heller ikke en uddannelsesmæssig baggrund, der kan sidestilles hermed. I den sammenhæng kræves der en uddannelsesmæssig baggrund, der kan sidestilles med en erhvervsproglig bachelor med tysk, det vil sige en uddannelse, hvor mindst 60 ECTS er inden for erhvervsprog tysk/dansk.

Afslutningsvis skal det nævnes, at der er i vurderingen også er vedlagt kursusbevis for Advokat-Skolens Grunduddannelse til Juridisk Sekretær samt et enkeltfagsbevis i ”Précis-Writing, Revision and Editing” (5 ECTS), der var udbudt som led i ”European Master in Translation” ved Handelshøjskolen, Aarhus Universitet.

Førstnævnte er bedømt til ikke at have nogen betydning for vurderingen, da der er tale om en dansk erhvervsuddannelse, hvorfor de opnåede kompetencer ikke kan sidestilles med kandidatuddannelse.

Sidstnævnte vil kunne danne grundlag for merit i forbindelse med valgfagsområdet på kandidatuddannelsen, men bidrager ikke til de konstituerende fagområder inden for profilen translatør/tolk.”

I skrivelse af 23. maj 2011 fra Styrelsen for International Uddannelse anføres blandt andet:

” ...

Formålet med vurderingen er at afgøre, om der er væsentlige forskelle mellem ansøgerens uddannelseskvalifikationer og de uddannelseskvalifikationer, der opnås her i landet med henblik på udøvelse af erhvervet som beskikket translatør og tolk i dansk og tysk.

Anmodningen er sendt i overensstemmelse med § 2 a i lov om vurdering af udenlandske uddannelse m.v., jf. LBK 371 af 13. april 2007.

Styrelsen for International Uddannelse har til brug for vurderingen indhentet et høringssvar fra Handelshøjskolen, Aarhus Universitet. Styrelsen for International Uddannelse tilslutter sig den vedlagte ækvivalensvurdering af 10. maj 2011 foretaget af Handelshøjskolen, Aarhus Universitet.

Ansøgeren skal således dokumentere kompetencer svarende til de kompetencer, der opnås ved de fag, der er nævnt i det vedlagte brev af 10. maj 2011 fra Handelshøjskolen, Aarhus Universitet, førend uddannelsen kan sidestilles med en dansk cand.ling.merc./translatøreksamen i sprogene dansk og tysk.

Det bemærkes i den forbindelse, at denne udtalelse kun omhandler ansøgers uddannelseskvalifikationer, og at det ikke følger af udtalelsen, at ansøger ubetinget skal gennemføre de omhandlede fag.

Det er således op til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen som kompetent myndighed at afgøre, om ansøger på anden vis har tilegnet sig de manglende kompetencer, eller om ansøger kan tilegne sig dem på anden vis end ved at følge de nævnte fag.

...”

I skrivelse af 13. juni 2011 til Erhvervsstyrelsen har K anført:

”...

Jeg skal i denne anledning gøre gældende, at ækvivalensvurderingen, foretaget af Handelshøjskolen i Aarhus, ikke kan danne grundlag for en bedømmelse af, hvorvidt jeg er egnet til at udøve et erhverv som beskikket translatør i dansk og tysk.

Handelshøjskolen i Aarhus har således alene foretaget en vurdering af, hvorvidt mine uddannelseskvalifikationer kan sidestilles med et helt specifikt uddannelsesforløb, der tilbydes af en eneste uddannelsesinstitution i hele verden – netop Handelshøjskolen i Aarhus.

Jeg skal i denne forbindelse gøre opmærksom på, at en såkaldt ”cand.ling.merc.” uddannelse, som i Danmark kan gennemføres i sprogene engelsk, tysk, fransk og spansk, ikke kan anses som eneste mulige grundlag for en beskikkelse som translatør allerede af den grund, at denne uddannelse kun kan gennemføres i disse 4 sprog. Det fremgår således af Loven om translatører og tolkes § 1, stk. 3, at man for at kunne blive beskikket, skal have ”bestået en særlig eksamen”.

Jeg gør gældende, at mit eksamensbevis ”Staatliche Prüfung für Übersetzer”, som jeg har opnået ved Bayerisches Staatsministerium für Kultus und Unterricht, er et eksamensbevis, der giver adgang til beskikkelsen som translatør i andre EU-lande, jf. f.eks. Gesetz über die allgemeine Beeidigung von Dolmetschern und Ermächtigung von Übersetzern des Landes Brandenburg af 7. juli 2009, § 3, stk. 3 (1), (www.bravors.brandenburg.de/sixcms/detail.php?gsid=land_bb_bravors_01.c.48249.de), Gesetz über die öffentliche Bestellung und allgemeine Beeidigung von Dolmetschern und Übersetzern – Dolmetschergesetz (BayRS 300-12-1-J), § 3, stk. 1 (d) (http://by.juris.de/by/gesamt/DolmG_BY.htm), som danner lovgrundlaget for adgangen til at udøve et erhverv som beskikket translatør i Tyskland, hhv. i delstaterne Brandenburg og Bayern. Tilsvarende lovbestemmelser findes i de andre tyske delstater.

I Tyskland er det således de enkelte delstaters domstole, der har kompetence til at beskikke translatører og tolke (svarende til Erhvervs- og Selskabsstyrelsens kompetence i Danmark), og som adgangsbetingelse for at blive beskikket kræves der typisk præcist det eksamensbevis, som jeg har fremlagt. Nærmere oplysninger herom findes bl.a. på den tyske translatørforening BDÜs hjemmeside, www.bdue.de.

Med andre ord: Hvis jeg var bosat i en af de tyske delstater, ville denne delstats kompetente myndighed give mig adgang til beskikkelsen som translatør i dansk og tysk.

Under henvisning til Rådets direktiv 2005/36/EF af 7. september 2005 om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer, hvis formål bl.a. er at lette den frie udveksling af tjenesteydelser mellem medlemslandene og fjerne hindringer for den frie bevægelighed for personer og tjenesteydelser, mener jeg derfor, at mit eksamensbevis som udgangspunkt bør give mig de samme muligheder for at udøve mit erhverv her i Danmark som i Tyskland – herunder adgangen til at blive beskikket som translatør.

Jeg henviser i øvrigt til Lissabontraktatens artikel 45 om arbejdskraftens frie bevægelighed og afskaffelse af enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling og gør gældende, at det ville være at anse som forskelsbehandling, hvis et eksamensbevis, der giver adgang til et bestemt erhverv i et EU-medlemsland, ikke ville give den samme person adgang til det samme erhverv i et andet EU-medlemsland.

I forhold til mit tyske eksamensbevis kan jeg i øvrigt oplyse, at det er korrekt, som anført af Handelshøjskolen i Aarhus, at jeg ikke har aflagt nogen prøve inden for fagområderne juridisk, teknisk eller økonomisk oversættelse, idet disse fagområder ikke var prøfefag ved Bayerisches Staatsministerium für Kultus und Unterricht.

Jeg gør imidlertid opmærksom på, at jeg har mere end 10 års erhvervs erfaring med dansk-tyske oversættelser inden for disse fagområder. Såfremt tilladelsen til at udøve et erhverv som beskikket translatør med

sprogene dansk og tysk nægtes, mener jeg derfor, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen bør give mig mulighed for en egnethedsprøve eller en prøvetid efter mit eget valg, jf. artikel 14 i Rådets direktiv 2005/36/EF, for at dokumentere mine kvalifikationer.”

I Erhvervsstyrelsens afgørelse af 23. juni 2011 hedder det:

”Ansøgning om beskikkelse som translatør og tolk i dansk og tysk

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har den 23. marts 2011 modtaget din ansøgning om beskikkelse som translatør og tolk i sprogene dansk – tysk.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen sendte ansøgningen og de medsendte bilag med dokumentation af din tyske uddannelse m.v. til Styrelsen for International Uddannelse (IU) for vurdering af, hvorvidt din udenlandske uddannelse i det væsentligste svarer til en dansk cand.ling.merc. Den modtagne ækvivalensvurdering af 24. maj 2011 blev sendt i partshøring, hvorefter styrelsen modtog dine bemærkninger af 13. juni 2011.

Ansøgning om beskikkelse som translatør og tolk i tysk

Afgørelse

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan ikke på det foreliggende grundlag beskikke dig som translatør og tolk i dansk - tysk.

...

Begrundelse

Betingelserne for at blive beskikket som translatør og tolk (én samlet beskikkelse) fremgår af § 1, stk. 2, i lov om translatører og tolke. Af nr. 3 i denne bestemmelse fremgår som et af kravene, at ansøgeren skal have bestået en *særlig eksamen* i medfør af lovens § 3.

De nærmere bestemmelser om den særlige eksamen fremgår af Erhvervs- og Selskabsstyrelsens bekendtgørelse nr. 29 af 17. januar 1992 (eksamensbekendtgørelsen).

Af § 1, stk. 1 i eksamensbekendtgørelsen fremgår, at følgende lever op til kravet om den særlige eksamen:

erhvervsproglig kandidateksamen (2 sprog – cand.ling.merc.),
erhvervsproglig oversætter- og tolkeeksamen (1 sprog – cand.interpret.),
eller
translatøreksamen efter de herom af Undervisnings- og Forskningsministeriet fastsatte regler.

Herudover fremgår det af § 3 i bekendtgørelsen, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan beskikke en person, når det godtgøres, at vedkommende i udlandet har fået en uddannelse, der findes at kunne ligestilles med én af de ovennævnte uddannelser, og vedkommende i øvrigt opfylder betingelserne herfor.

Det fremgår ikke, at du har en af de eksamener i tysk, som er nævnt ovenfor. I udtalelsen fra Aarhus School of Business af 10. maj 2011 oplyses det, at du er uddannet gymnasielærer inden for engelsk og russisk.

Derudover har du gennemført en prøve, hvor man skal dokumentere, at man har en gymnasial uddannelse, at man besidder mindst tre års erhvervskvalificerede uddannelse inden for oversættelse og tolkning eller mindst tre års erhvervs erfaring inden for erhvervet samt at man besidder de nødvendige tyske sprogkompetencer. Der kan aflægges prøve i følgende fagområder; økonomi, jura, teknik, naturvidenskab, humaniora og samfundsvidenskab. Du har aflagt prøve inden for humaniora. Du har således ikke, ifølge ækvivalensvurderingen, en oversættelses- eller tolkeuddannelse eller aflagt prøve inden for økonomi, teknik, juridisk oversættelse eller tolkning.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen finder på baggrund af ovenstående ikke, at du har en udenlandsk erhvervsproglig kandidatgrad, der kan ligestilles med en af de nævnte uddannelser i eksamensbekendtgørelsen, samt at du ikke har aflagt prøve i juridisk, teknisk og økonomisk oversættelse.

Du kan således ikke blive beskikket som translatør og tolk på det foreliggende grundlag, jf. lov om translatører og tolke, § 1, stk. 2, nr. 3.

Vejledning

Hvis du fortsat ønsker at blive beskikket som translatør og tolk i tysk, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen foreslå, at du henvender dig til Copenhagen Business School, ... for at høre nærmere om dine muligheder for at indstille dig til translatør eksamen. Her kan du få nærmere oplysninger om indhold og omfanget af en translatøreksamen i tysk.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal sluttelig bemærke, at titlen ”translatør” er en beskyttet titel, som kun må anvendes hvis man er blevet beskikket. Du har således ikke ret til at anvende betegnelsen ”translatør”, jf. lov om translatører og tolke § 5.

Derimod kan du udføre opgaver med oversættelse og tolkning, ligesom du må betegne dig ”tolk” eller ”oversætter”. Denne afgørelse har ikke betydning for muligheden for at blive optaget på Rigspolitiets tolkeliste.”

Ved skrivelse af 11. juli 2011 har K klaget over afgørelsen. I skrivelse af 30. oktober 2011 har hun uddybet klagen og har i den forbindelse anført:

” ...

Efter min opfattelse er Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 23. juni 2011 i strid med gældende EU lovgivning, idet den udgør en forskelsbehandling af en borger fra et andet EU-land i forhold til danske statsborgere.

Indledningsvist henviser jeg endnu en gang til min skrivelse af 13. juni 2011 til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ... Yderligere skal jeg anføre følgende:

Som det fremgår af eksamensbevis, udstedt den 24.8.2009 af Bayerisches Staatsministerium für Unterrichts und Kultus, har jeg opnået en kvalifikation, der betegnes som ”Staatlich geprüfte Übersetzerin”, som man kan opnå efter at have gennemgået en mindst treårig uddannelse fra en højere læreanstalt.

Denne kvalifikation danner i de tyske delstater grundlag for at blive beskikket som translatør ved delstaternes domstole, jf. min nærmere redegørelse i skrivelsen til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen af 13. juni 2011.

Under henvisning til artikel 11 i Rådets Direktiv 2005/26/EF af 7. september 2005 om anerkendelse af erhvervmæssige kvalifikationer skal jeg gøre gældende, at de danske myndigheder ikke kan kræve, at jeg skal erhverve kvalifikationer, som de normalt fastsætter ved at henvise til eksamensbeviser udstedt i deres eget nationale uddannelsessystem, når jeg allerede har erhvervet alle eller en del af disse kvalifikationer i en anden medlemsstat.

I begrundelsen for sin afgørelse af 23. juni 2011 henviser Erhvervs- og Selskabsstyrelsen alene til de i det danske uddannelsessystem fastsatte kvalifikationer ”cand.ling.merc.” og ”cand.interpret.”, som ikke findes i det tyske uddannelsessystem.

Under henvisning til artikel 14 i Rådets Direktiv 2005/26/EF af 7. september 2005 om anerkendelse af erhvervmæssige kvalifikationer skal jeg gøre Erhvervsankenævnet opmærksom på, at en EU-borger, der er indehaver af et eksamensbevis, hvoraf det fremgår, at den pågældende med positivt resultat har gennemgået et postgymnasielt uddannelsesforløb af mindst et års varighed, bør have adgang til et lovreguleret erhverv i en medlemsstat, der som adgangsbetingelse forudsætter et eksamensbevis, hvoraf det fremgår, at den pågældende har afsluttet en uddannelse af fire års varighed fra et universitet eller en anden højere læreanstalt, uanset hvilket niveau den krævede eksamen i værtslandet befinder sig på.

Jeg gør gældende, at jeg er indehaver af et eksamensbevis, som ovenfor beskrevet, og at der derfor ikke er grundlag for, at de danske myndigheder nægter mig adgangen til at blive beskikket som translatør for dansk og tysk, idet jeg på grundlag af dette eksamensbevis har adgang til at blive beskikket som translatør i mit hjemland.”

I førnævnte redegørelse af 5. december 2011 har Erhvervsstyrelsen i øvrigt udtalt:

” ...

Sagens retlige omstændigheder

Hvervet som translatør og tolk er et lovreguleret erhverv, hvor den relevante lovgivning er lov om translatører og tolke. Loven er ændret flere gange siden lovbekendtgørelse nr. 181 af 25. marts 1988. Lovens § 1, stk. 2, og § 3, stk. 1, er ændret ved § 1 i lov nr. 1463 af 22. december 2004, lovens §§ 1 og 5 er ændret ved § 4 i lov nr. 123 af 13. februar 2007 samt lovens § 1, stk. 2, nr. 2, og § 1, stk. 4, 3. pkt., er ændret ved § 35 i lov nr. 718 af 25. juni 2010.

I medfør af lov om translatører og tolke har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen udstedt bekendtgørelse om eksamenskrav for beskikkelse som translatør og tolk [Bekendtgørelse nr. 29 af 17. januar 1992 (eksamensbekendtgørelsen)].

Undervisningsministeriet har udstedt bekendtgørelse nr. 470 af 4. oktober 1983 om translatøreksamen på handelshøjskolerne i København og Århus.

Lov om translatører og tolke

Det fremgår af den gældende lov om translatører og tolke § 1, stk. 2, nr. 3, at enhver person, der har bestået en særlig eksamen, har ret til at få beskikkelse som translatør og tolk, hvis de øvrige beskikkelsesbetingelser i § 1, stk. 2, og stk. 3, desuden er opfyldte, jf. § 3.

Af lov om translatører og tolke § 3, stk. 1, fremgår, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter de nærmere bestemmelser om den i § 1, stk. 2, nr. 3, omhandlede eksamen.

Eksamensbekendtgørelsen

I henhold til § 1, stk. 1, i eksamensbekendtgørelsen giver følgende eksamener adgang til beskikkelse som translatør og tolk:

- ”1) *erhvervsproglig kandidateksamen (2 sprog - cand.ling.merc.) aflagt ved en handelshøjskole for så vidt angår det sprog, hvori der er aflagt eksamen som hovedsprog,*
- 2) *erhvervsproglig oversætter- og tolkeeksamen (1 sprog - cand. interpret.) aflagt ved en handelshøjskole, eller*
- 3) *translatøreksamen aflagt ved en handelshøjskole efter de herom af Undervisnings- og Forskningsministeriet fastsatte regler.”*

Eksamensbekendtgørelsens §§ 2 og 3, er affattet således:

”§ 2. Er det ikke muligt for Handelshøjskolerne at afholde eksamen i det sprog, som vedkommende ønsker beskikkelse i, og vedkommende på anden fyldestgørende måde godtgør sine kundskaber i sproget, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen efter forudgående forhandling med Undervisnings- og Forskningsministeriet undtage fra bestemmelserne i § 1.

§ 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan endvidere beskikke en person, når det godtgøres, at vedkommende i udlandet har fået en uddannelse, der findes at kunne ligestilles med én af de i § 1, stk. 1, nr. 1-3 nævnte, og vedkommende i øvrigt opfylder betingelserne herfor.

Stk. 2. Beskikkelse kan gøres betinget af, at ansøgeren gennemgår en prøvetid eller aflægger en egnethedsprøve, hvis form og indhold fastsættes af styrelsen.”.

Undervisningsministeriets bekendtgørelse om translatøreksamen

Af § 1, stk. 2, i Undervisningsministeriets bekendtgørelse om translatøreksamen fremgår, at translatøreksamen afholdes i sprog, der ikke indgår i handelshøjskolernes erhvervsproglige kandidatstudier. Indstilling til eksamen er betinget af, at ansøgeren har bestået en egnethedsprøve, jf. § 2, og studiet forudsættes gennemført som selvstudie, jf. § 3.

Ved translatøreksamen skal det godtgøres, at vedkommende har de fornødne kundskaber og færdigheder i dansk og det valgte sprog, jf. § 4. De nærmere bestemmelser fremgår af bekendtgørelsen.

Styrelsens vurdering

I afgørelsen af 23. juni 2011 har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen redegjort for de gældende eksamenskrav, jf. eksamensbekendtgørelsen § 1, stk. 1. På den baggrund vurderede styrelsen, at klageren ikke opfyldte eksamensbetingelserne i lov om translatører og tolke § 1, stk. 3, jf. eksamensbekendtgørelsens § 1, stk. 1, nr. 1-3. Styrelsen kunne derfor ikke beskikke klageren som translatør og tolk i tysk på det foreliggende grundlag.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan kun undtagelsesvis beskikke personer med en anden uddannelse end dem, der fremgår af eksamensbekendtgørelsens § 1, stk. 1, nr. 1 -3. I henhold til eksamensbekendtgørelsens § 2 kan der undtages i tilfælde, hvor handelshøjskolerne ikke har mulighed for at afholde eksamen i det sprog, der ønskes beskikkelse i. Da dette ikke gør sig gældende, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke anvende undtagelsen i § 2 i eksamensbekendtgørelsen.

Endvidere kan der undtages i tilfælde i medfør af eksamensbekendtgørelsens § 3, hvis vedkommende der ønsker beskikkelse, kan godtgøre, at der i udlandet er opnået en uddannelse, der kan ligestilles med én af de i § 1, stk. 1, nr. 1-3. Det er Erhvervs- og Selskabsstyrelsens vurdering, at K ikke kan beskikkes som translatør og tolk i medfør af reglerne om gensidig anerkendelse i eksamensbekendtgørelsens § 3. Denne bestemmelse vedrører uddannelser, der blandt andet omfatter oversættelse og tolkning, herunder oversættelse og tolkning af juridisk-, teknisk- og økonomisk sprog, til og fra dansk og det fremmedsprog, der ønskes beskikkelse i. I henhold til ækvivalensvurderingen fra Styrelsen for International Uddannelse har klageren ikke en udenlandsk uddannelse, der opfylder kravene i § 3.

...”

I skrivelse af 12. januar 2012 har K yderligere anført:

” ...

1. Det er ikke korrekt, at mit eksamensbevis "Staatliche Prüfung für Übersetzer" giver adgang til beskikkelsen som translatør i enkelte delstater i Tyskland. Den giver mig bekendt adgang til beskikkelsen som translatør i samtlige tyske delstater - jeg har i min skrivelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen alene anført nogle eksempler. Disse er selvfølgelig ikke udtømmende. Forskellen mellem Danmark og Tyskland er, at det i Danmark er en central myndighed, der er ansvarlig for beskikkelsen af translatører og tolke, hvorimod det i Tyskland ligger inden for de enkelte delstater kompetence. Hvis dette forhold har betydning for sagen, fremsender jeg gerne en samlet oversigt over de pågældende lovbestemmelser i samtlige delstater.

2. Som anført både i min ansøgning om beskikkelse og min skrivelse af 13. juni 2011 til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, har jeg mangeårig omfattende erhvervs erfaring i mit fag, bl.a. med juridiske oversættelser på et advokatkontor, samt økonomiske og tekniske oversættelser, som jeg udfører som freelance oversætter, hvilket gør, at mine kvalifikationer og kundskaber efter min opfattelse kan sidestilles uden videre med mine kollegaers, der har en dansk cand. ling. merc. uddannelse. Faktisk hører det til mine opgaver jævnligt at læse korrektur og lave rettelser i mine cand. ling. merc. uddannede kollegaers tyske oversættelser.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen foreslår, at jeg forhører mig om mulighederne for at blive indstillet til translatøreksamen. Det fremgår af Handelshøjskolens hjemmeside, at "CBS afholder translatøreksamen i alle sprog bortset fra de sprog, der udbydes på cand.ling.merc.-uddannelsen, translatør- og tolkelinjen. Copenhagen Business School udbyder kun denne linje i engelsk. I Århus, på Aarhus School of Business, udbydes uddannelsen i fransk, spansk og tysk. Dvs. for at blive translatør og tolk i engelsk, fransk, spansk og tysk skal man læse både en bachelor og en kandidateksamen i erhvervsprog og international erhvervskommunikation på CBS eller ASB." Forslaget indebærer således, at en 52-årig kvinde med mine kvalifikationer og næsten 30 års erhvervs erfaring inden for sproglaterede fag bliver fuldtidsstuderende sammen med 19-årige nybegyndere.

Jeg kan godt forstå, at mine påstande om erfaringer og kundskaber naturligvis må kunne verificeres, og har derfor selv foreslået, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, i henhold til artikel 14 i Rådets direktiv 2005/36/EF, giver mig mulighed for en egnethedsprøve eller en prøvetid.

3. Jeg kommer hermed tilbage til mine betragtninger omkring den europaretlige aspekt i sagen, som jeg allerede har fremlagt i mine tidligere skrivelser. Det undrer mig ikke så lidt, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fuldstændig ignorerer denne argumentation. Jeg ved ikke, om man ikke svarer på min argumentation, fordi man ikke ønsker det eller fordi man ikke ved noget om emnet. For det tilfælde, at sidstnævnte måtte gøre sig

gældende, har jeg tilladt mig at henvende mig til Solvit, en EU institution med kontorer i alle EU lande, der hjælper med løsningen af netop den slags problemstillinger, som vi har at gøre med her. Solvit er endnu ikke vendt tilbage med en endelig stillingtagen, men jeg videresender denne selvfølgelig til Erhvervsankenævnet, så snart jeg har modtaget den.

Jeg forstår selv godt, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen henter sine egne argumenter i en række paragraffer i den danske lovgivning, men mener til gengæld, at det samtidigt ligeledes er den fælleseuropæiske lovgivning, der gælder for alle os borgere i den Europæiske Union.

Da jeg allerede har henvist til en række lovbestemmelser i mine tidligere skrivelser, anser jeg det ikke for nødvendigt at anføre dem særskilt endnu en gang.

Selv om jeg ikke kender Erhvervs- og Selskabsstyrelsens praksis med henblik på at beskikke translatører for ungarsk, rumænsk eller litauisk mv., kan jeg ikke forestille mig, at man vil kræve, at ansøgerne kan dokumentere at have gennemgået en cand. ling. merc. uddannelse på en handelshøjskole i faget dansk - eller vil foreslå, at de gennemgår en sådan, hvis de på anden vis kan godtgøre, at de har tilstrækkelige dansk-kundskaber. Jeg tvivler endvidere på, at der i de pågældende EU lande findes translatøruddannelser, der kan ligestilles med en cand. ling. merc. uddannelse i dansk-ungarsk, dansk-rumænsk eller dansk-litauisk mv.

Når man lægger til grund, at det i de nævnte tilfælde vil være nødvendigt at gøre brug af eksamensbekendtgørelsens § 2, er det en helt urimelig forskelsbehandling, at jeg som borger fra et land, hvis sprog helt tilfældigvis indgår i den danske cand. ling. merc. uddannelse, IKKE skal kunne gøre brug af eksamensbekendtgørelsens § 2 - især under hensyntagen til det tidligere nævnte forhold, at mine kvalifikationer ville give mig adgang til at blive beskikket i mit hjemland, hvis jeg boede der.

Jeg mener, at ankenævnet i sin afgørelse bør - ud over at gennemgå den relevante lovgivning, både den danske og den europæiske - prøve at vurdere sagen i en større sammenhæng og med blik for logikken i min argumentation.”

Erhvervsstyrelsen har i skrivelse af 13. februar 2012 anført:

”...

Styrelsen har tidligere bemærket, at udover at beskikke efter eksamensbekendtgørelsens § 1, kan Erhvervsstyrelsen beskikke personer, som i udlandet har fået en uddannelse, der findes at kunne ligestilles med en af de i § 1 nævnte, såfremt vedkommende i øvrigt opfylder betingelserne herfor, jf. bekendtgørelsens § 3, stk. 1.

I henhold til ækvivalensvurderingen har klager ikke en udenlandsk videregående uddannelse, der kan sidestilles med en cand.ling.merc. i tysk,

jf. vedlagte ækvivalensvurdering fra Styrelsen for International Uddannelse.

Klager har opnået uddannelsen ”Staatliche Prüfung für Übersetzer”, som klageren oplyser, giver adgang til beskikkelse som translatør i tysk – dansk i Tyskland.

I medfør af Rådets direktiv 255/34 af 30. september 2005 om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer art. 13, stk. 1, skal det i udlandet opnåede uddannelsesbevis opfylde følgende betingelser for at kunne blive anerkendt i værtsmedlemsstaten, og dermed blive anset som lige-stillet med en af de i værtsmedlemsstaten påkrævede uddannelser:

- uddannelsesbeviset skal være udstedt af en kompetent myndighed i en medlemsstat, der er udpeget i overensstemmelse med denne medlemsstats love eller administrative bestemmelser
- uddannelsesbeviset skal attestere, at den pågældende har erhvervsmæssige kvalifikationer, der mindst svarer til et niveau, som ligger umiddelbart forud for det, der kræves i værtsmedlemsstaten

I art. 13, stk. 2, fremgår endvidere, at tilladelse til at udføre hvervet i værtsmedlemsstaten skal gives, når klager på fuldtidsbasis har udøvet det nævnte stykke omhandlede erhverv i to år i løbet af de forudgående ti år i en anden medlemsstat, hvor erhvervet ikke er lovreguleret, og hvis klager er i besiddelse af et eller flere kursus- eller uddannelsesbeviser som opfylder ovenstående betingelser.

Klagers uddannelse ”Staatliche Prüfung für Übersetzer” inden for humaniora og de øvrige indsendte kursusbeviser, kan ifølge ækvivalensvurderingen ikke ligestilles med et niveau svarende til den danske translatør-uddannelse, jf. Rådets direktiv 255/34 af 30. september 2005 om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer art. 13, stk. 1.

Erhvervsstyrelsen finder det endvidere ikke godtgjort på baggrund af det indsendte materiale i sagen, at der er indsendt dokumentation for opnået erhvervs erfaring, der kan sidestilles med de kompetencer der opnås på en dansk translatøruddannelse inden for de juridiske, tekniske og økonomiske fagområder.

Erhvervsstyrelsen skal i henhold til Solvit foretage en undersøgelse af, om Erhvervsstyrelsen kan gøre en evt. anerkendelse/beskikkelse betinget af egnethedsprøve eller prøvetid, eksamensbekendtgørelsens § 3, stk., 2, og direktivets art. 14.

I medfør af direktivet, kan dette imidlertid kun kræves under nogle nærmere angivne omstændigheder. En af disse omstændigheder kan være, at der er væsentlige forskelle mellem den uddannelse klager har opnået, og den der kræves for at udføre det pågældende erhverv i værtsmedlemsstaten, jf. direktivets art. 14, stk. 1, litra b.

Erhvervsstyrelsen er endnu ikke helt færdig i denne vurdering til Solvit. Erhvervsstyrelsen vil orientere Erhvervsankenævnet, når en vurdering til Solvit foreligger.”

Ved skrivelse af 26. april 2012 har Erhvervsstyrelsen yderligere bemærket:

” ...

I forlængelse af styrelsens udtalelse af 13. februar 2012, kan jeg til orientering oplyse, at styrelsen ikke har afgivet nogen skriftlig vurdering til Solvit.

Det er dog efter styrelsens vurdering, at der er mere end ét niveau til forskel fra, hvad der kræves for at opnå en dansk beskikkelse som translatør og tolk i forhold til prøven aflagt i Tyskland, anerkendelsesdirektivet artikel 11.

...”

Ankenævnet udtaler:

Betingelserne for at blive beskikket som translatør fremgår af § 1, stk. 2, i lov om translatør og tolke. Af stk. 2, nr. 3, fremgår, at man skal have bestået en særlig eksamen.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har ved bekendtgørelse nr. 29 af 17. januar 1992 fastsat regler om eksamenskrav for beskikkelse som translatør og tolk. Af § 1 følger det, at eksamenskravene for beskikkelse som translatør og tolk er: 1) erhvervsproglig kandidateksamen (2 sprog – cand.ling.merc) aflagt ved en handelshøjskole for så vidt angår det sprog, hvori der er aflagt eksamen som hovedsprog, 2) erhvervsproglig oversætter- og tolkeeksamen (1 sprog – cand.interpret.) aflagt ved en handelshøjskole, eller 3) translatøreksamen aflagt ved en handelshøjskole.

Det fremgår endvidere af bekendtgørelsens § 3, at Erhvervsstyrelsen kan beskikke en person, når det godtgøres, at vedkommende i udlandet har fået en uddannelse, der findes at kunne ligestilles med én af de i § 1, nr. 1-3, nævnte, og vedkommende i øvrigt opfylder betingelserne herfor. I henhold til § 3, stk. 2, kan beskikkelsen gøres betinget af, at ansøgeren gennemgår en prøvetid eller aflægger en egnethedsprøve, hvis form og indhold fastsættes af styrelsen.

K har ifølge ækvivalensvurdering fra Århus Universitet af 10. maj 2011, som Styrelsen for International Uddannelse har tilsluttet sig, ikke gennem sin udenlandske uddannelse opnået kompetencer, som kan sidestilles med de kompetencer, der opnås gennem en translatør- og tolkeuddannelse.

På baggrund af nævnte vurdering og ud fra sagens øvrige oplysninger findes K ikke i udlandet at have fået en uddannelse, der kan ligestilles med én af de i § 1, nr. 1-3 nævnte, jf. bekendtgørelsens § 3.

Ankenævnet tiltræder derfor, at Erhvervsstyrelsen har meddelt afslag på K's ansøgning om beskikkelse som translatør og tolk i sprogparrene dansk-tysk og tysk-dansk. Artikel 13 og 14 i Rådets direktiv 255/34 af 30. september 2005 om anerkendelse af erhvervsmæssige kvalifikationer findes ikke at kunne føre til en ændret vurdering.

Ankenævnet stadfæster derfor Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 23. juni 2011.

4.10. REJSEGARANTIFONDSLOVEN

37) Kendelse af 10. december 2012 (J.nr. 2011-0025014)

Rejseselskab pålagt forhøjet garantistillelse som følge af særlig risiko for at påføre garantifonden tab på grund af selskabets økonomiske forhold.

Rejsegarantifondloven, § 19, stk. 1.

(Anders Hjulmand, Kirsten Aaskov Mikkelsen og Jan Uffe Rasmussen)

Ved skrivelse af 12. juli 2011 har advokat A på vegne af K K/S klaget over, at Rejsegarantifonden i skrivelse af 17. juni 2011 har meddelt selskabet, at selskabet på grund af dets økonomiske forhold udgør en særlig risiko for at påføre fonden tab, og at fonden som følge heraf har pålagt det en forhøjet garantistillelse.

Sagens omstændigheder:

I en af Erhvervsankenævnet fra Rejsegarantifonden indhentet redegørelse over sagens omstændigheder fremgår blandt andet:

”Sagens faktiske omstændigheder:

K K/S blev registreret i fonden i 2003.

Fonden meddelte ved skrivelse af 3. maj 2011 ..., at det måtte forventes, at fonden ville kræve forhøjet garanti af selskabet.

Klager fremsendte hhv. den 19. maj 2011 og 4. juni 2011 udtalelse i sagen. ...

Herefter behandlede fondens bestyrelse sagen og traf den 17. juni 2011 afgørelse om, at fonden ville kræve forhøjet garanti af selskabet.”

I Rejsegarantifondens afgørelse af 17. juni 2011 hedder det:

” ...

Vedr.: Deres rejsevirkksomhed – forhøjelse af garantien.

Fonden henviser til skrivelsen af 3. maj 2011, hvormed fonden oplyste, at De måtte forvente, at fonden ville kræve selskabets garanti ekstraordinært forhøjet.

Fondens bestyrelse har nu truffet afgørelse i sagen og fastholder vurderingen i fondens skrivelse af 3. maj 2011. Der er ved afgørelsen lagt vægt på følgende:

Selskabet har i årsrapport 2010 haft en omsætningsfremgang på ca. 13%, der medfører en omsætning på kr. 76,5 mio. Driftsindtjeningen udgør kr. 0,4 mio. mod budgetteret kr. 0,97 mio. Samme tendens er gældende ved årets resultat efter skat, der ikke lever op til det budgetterede niveau på kr. 0,87 mio., idet der blot er realiseret kr. 0,3 mio. Fonden har noteret sig selskabets kommentarer om årsagerne til afvigelserne.

Fonden er opmærksom på, at selskabets soliditetsgrad som udgangspunkt opfylder normtallet, da den udgør 14,4%. Egenkapitalen andrager ultimo 2010 blot kr. 0,8 mio., hvilket fonden vurderer er beskedent i forhold til aktivitetsniveauet i selskabet, da forholdet blot udgør 1,1%. Egenkapitalen er dermed også lavere end det aftalte udgangspunkt ved udgangen af 2009. På baggrund af budgettet for 2010 forventede fonden, at egenkapitalen på nuværende tidspunkt ville have udgjort ca. kr. 1,85 mio.

Likviditetsgraden udgør 0,96, hvilket ikke helt opfylder normtallet. Fonden anser imidlertid ikke dette som værende hovedproblemstillingen, da fokus er på kapitalgrundlagets størrelse.

Konsolidering

Fonden meddelte i mail af 15. februar 2010 selskabet, at hvis der forekom væsentlige afvigelser i forhold til budgettet, skulle der - for at undgå krav om forhøjet garanti - indskydes et tilsvarende beløb i selskabet.

Forudsætningerne for den oprindelige aftale har efterfølgende vist sig ikke at være korrekte på grund af fejlene i årsrapporten for 2009. Dermed havde selskabet reelt blot en egenkapital på ca. kr. 0,58 mio. mod det aftalte niveau på kr. 1 mio.

Driftsindtjeningen har i 2010 haft en positiv effekt på egenkapitalen, hvilket dog ikke opvejer, at niveauet fortsat anses for værende lavt – særligt når omsætningen samtidig er steget i perioden. Da fonden accepterede, at egenkapitalen blot udgjorde kr. 1 mio. ultimo 2009, skyldtes det, at fonden forventede, at selskabet relativt hurtigt kunne opbygge en større egenkapital via selskabets driftsindtjening, hvilket ultimo 2010 ville have resulteret i en egenkapital på ca. kr. 1,85 mio. Selskabet ville ud fra budgettet ultimo 2011 have opfyldt det i mail af 16. marts 2010 oplyste niveau som værende et tilfredsstillende niveau for egenkapitalen (kr. 2,5 mio.).

Fondens vurdering af saldobalance pr. 31. marts 2011 ændrer ikke væsentligt i vurderingen, da den stort set følger driftsbudgettet.

Fonden har i mail af 14. april 2011 oplyst selskabet, at der skal tilføres kr. 1 mio., for at selskabets kapitalgrundlag og likviditetsstruktur på nuværende tidspunkt kan anses som værende tilfredsstillende. Indskuddets størrelse forudsætter, at selskabet realiserer sit budget for 2011, så egen-

kapitalen er fuldt ud tilfredsstillende ved udgangen af 2011. Ved eventuelle væsentlige afvigelser fra budgettet, vil fonden kræve, at et tilsvarende beløb indskydes i selskabet.

Da selskabet ikke er blevet konsolideret, har fonden konkluderet, at fonden har en særlig risiko ved selskabets drift, da det er fondens opfattelse, at selskabets kapitalstruktur er beskeden i forhold til selskabets høje aktivitetsniveau.

Selskabets udtalelse

Fonden modtog selskabets og revisors udtalelse i sagen den 19. maj 2011. Selskabet fremhæver i sin udtalelse særligt forhold, der kan forbedre indtjeningen i 2011, og anfører de i ledelsesberetningen fra årsrapporten 2010 anførte informationer. Ingen af disse forhold ændrer imidlertid på, at det nuværende kapitalgrundlag efter fondens opfattelse er utilfredsstillende.

Fra revisors udtalelse har fonden bl.a. noteret sig, at selskabets likvide situation når sit lavpunkt ved årsskiftet, og at der på nuværende tidspunkt er et indestående på selskabets driftskonto på kr. 1,6 mio. Fondens antager imidlertid, at den likvide forbedring har tilsvarende kortfristede gældsforpligtelser, og at likviditetsgraden derfor må antages at være stort set uændret.

Revisors oplyser, at selskabets anlægsaktivers bogførte værdi er meget konservativ. Fondens anser som udgangspunkt goodwill som et luftigt aktiv, som alt andet lige forringer boniteten af egenkapitalen i forhold til mere håndgribelige omsætningsaktiver, hvorfor fonden ikke i sin vurdering medtager, at goodwill ifølge revisor skulle have en værdi på flere millioner over den bogførte værdi.

Fonden er - som revisor påpeger - opmærksom på, at kun ca. 10% af omsætningen er omfattet af fondens dækning. Det er imidlertid fondens opfattelse, at risikoen for fonden er afhængig af den totale aktivitet i selskabet, når fonden skal søge at vurdere, om selskabet kan risikere at gå konkurs, så fonden påføres et tab. Det er først, hvis fondens risiko skal afdækkes, at fonden nøjes med at se på, hvor stor en del af omsætningen, der vedrører fondens dækning.

Fonden er enig i revisors kommentar om, at der altid vil ske afvigelser i forhold til de budgetterede tal. Afvigelserne i budgettet sammenholdt med fejlen i årsrapporten 2009 anses dog som værende for store i forhold til den egenkapital, som fonden havde forudsat, at selskabet ville have ved udgangen af 2010. Revisor oplyser, at omsætningen blot afviger med 0,77%. Fondens hæfter sig dog i højere grad ved, at det endelige resultat afviger med 68%, da der som tidligere nævnt var budgetteret med kr. 0,87 mio., og det realiserede resultat udgør kr. 0,28 mio.

Ligeledes har revisor understreget, at han har påtegnet årsrapporten uden forbehold eller supplerende oplysninger. Fondens lægger her vægt på, at der kan indtræffe forhold efter afgivelsen af en blank påtegning, som

øger fondens risiko. Derfor foretager fonden løbende en individuel risikovurdering og baserer ikke udelukkende sin vurdering på revisionspåtegningen. I årsrapporten 2009 angav revisor alene supplerende oplysninger vedrørende kapitalindsuddet og reduktion af personalet. Som ovenfor nævnt viste det sig efterfølgende (i forbindelse med aflæggelsen af årsrapporten for 2010), at der var fejl i årsrapporten for 2009, som fik væsentlig indflydelse på egenkapitalen, hvorfor fonden ikke kan lægge afgørende vægt på, at revisor i årsrapporten for 2010 har afgivet en blank påtegning.

Det er vigtigt at understrege, at fonden har noteret sig, at selskabet stort set opfylder alle normtal. Det er dog helt essentielt i relation til fondens risiko, at selskabets økonomiske stilling vurderes som værende tilfredsstillende minimum 12 - 24 måneder frem. Det er fondens erfaring fra andre sager, hvor selskabets økonomiske stilling er utilfredsstillende, at det er yderst vigtigt i henhold til fondens risiko, at fonden indgår i forhandling med selskabet om evt. forbedringer af økonomien senest 12 måneder før et evt. konkurstidspunkt. Det giver først og fremmest parterne bedre tid til forhandle, men det er også med til at forhindre, at der opstår en situation, hvor selve kravet om garantiforhøjelse kan resultere i konkurs. Såfremt dette var tilfældet, ville fondens tab blive væsentlig større, hvilket fonden finder uhensigtsmæssigt. I lighed med andre sager skal denne risiko som udgangspunkt afdækkes af selskabets ejere.

Selskabets balance skal med andre ord ikke kun være tilfredsstillende i et øjebliksbillede, men også minimum 12 måneder fremadrettet. De risici, der er i den enkelte sag, bør inddrages i vurderingen. Såfremt der er en særlig risiko forbundet med selve forretningsmodellen eller den aktuelle driftsmæssige indtjening, vil det alt andet lige påvirke kravene til selskabets kapitalstruktur i opadgående retning. Det er således efter fondens opfattelse forkert udelukkende at foretage risikovurderingen på baggrund af nøgletallene i lovbemærkningerne, som da også i henhold hertil alene skal anses som vejledende.

Revisors forslag om at fonden fremadrettet fortsætter med at følge selskabet økonomi løbende hvert kvartal via budgetopfølgning i stedet for at kræve kapitalindsud på nuværende tidspunkt, er derfor ikke mulig. Det er fondens opfattelse, at selskabets kapitalstruktur er for beskeden i forhold til den samlede aktivitet i selskabet.

Garantistillelse

Fonden kræver således, at selskabet skal stille en garanti, der til hver en tid svarer til faktureringsbeløbet til ikke afrejste kunder omfattet af fondens dækning. Garantien skal dog som minimum udgøre det i lovens § 8 stk. 5 fastsatte beløb i forhold til den fakturerede omsætning, pt. kr. 500.000.

Fondens afgørelse vedrørende garantistillelse kan indbringes for Erhvervsankenævnet ...

...”

I klageskrivelse af 12. juli 2011 har advokat A anført:

” ...

Min påstand for Erhvervsankenævnet er, at Rejsegarantifondens afgørelse ændres, således at fondens krav om yderligere garantistillelse bortfalder, subsidiært at kravet om garantistillelse væsentligt nedsættes.

En forudsætning for, at Rejsegarantifonden kan træffe afgørelse om forhøjelse af garantistillelse, fordrer i medfør af Rejsegarantifondslovens § 19, at der efter en konkret analyse af min klients økonomiske forhold, må antages at være særlig risiko for, at fonden vil lide tab.

Det gøres gældende, at betingelserne for at kræve forhøjet garantistillelse i medfør af Rejsegarantifondslovens § 19 ikke er opfyldt. Der er således ikke foretaget en konkret dybdegående analyse af min klients økonomiske forhold, ligesom en sådan analyse ikke kan medføre det resultat, at der er særlig risiko for, at fonden vil lide tab.

Jeg skal særligt henlede opmærksomheden på følgende forhold:

Det fremgår af Rejsegarantifondens skrivelse af 3. maj 2011, der vedrører fondens henvendelse til min klient forud for fondens afgørelse af 17. juni 2011, at fonden har vurderet og beregnet selskabets nøgletal for så vidt angår dækningsgrad, soliditetsgrad og likviditetsgrad.

Det fremgår af Rejsegarantifondens egen beregning af 3. maj 2011, at min klients normtal er beregnet af fonden til at være således:

Dækningsgrad = 12,2%

Soliditetsgrad = 14,4%

Likviditetsgrad = 0,96%

...

I forbindelse med vedtagelse af lovændringen i 2004 har Folketinget angivet normværdier for 3 nøgletal, der af Rejsegarantifonden skal anvendes ved vurderingen af, om en virksomhed som udgangspunkt kan anses for økonomisk solid. Dette fremgår også af Rejsegarantifondens brev af 3. maj 2011. Lovgiver har fastsat følgende værdier for ovenstående 3 normtal:

Dækningsgrad = ikke under 10%

Soliditetsgrad = ikke under 6% ved overskud, ikke under 8% ved underskud

Likviditetsgrad = ikke under 1%

Det må derfor konstateres, at min klient objektivt opfylder lovgivers krav til såvel dækningsgrad, soliditetsgrad som likviditetsgrad. Rejsegarantifonden har ikke grundlag for at fastslå, at min klients virksomhed ikke som udgangspunkt kan anses for økonomisk solid og dermed opfylde kravene i lovningen.

Det bemærkes i den anledning, at min klients dækningsgrad er 22% højere end lovgivers normtal, at soliditetsgraden er mere end dobbelt så høj som forudsat ved normtallene, og at likviditetsgraden opfylder lovgivers krav. Likviditetsgraden er for min klient beregnet til 0,96%, hvilket afrundet i overensstemmelse med lovgivers normtal giver en likviditetsgrad på 1%. Lovgivers krav til likviditetsgrad er således opfyldt, og min klient kan ikke anses for økonomisk usolid.

Der er herefter ikke grundlag for at kræve forhøjet garantistillelse i overensstemmelse med Rejsegarantifondslovens § 19.

Selv hvis der ikke foretages den fornødne oprunding af likviditetsgraden på 0,96% - hvilket der skal - er der tale om en bagatelagtig afvigelse i likviditetsgraden, der sammenholdt med overdækningen på dækningsgrad og soliditetsgrad gør, at der ikke skal rejses krav om forhøjet garantistillelse ud fra en samlet bedømmelse.

Det er min opfattelse, at Rejsegarantifonden derfor skal argumentere særligt for krav om forhøjet garantistillelse, når normtallene er opfyldt, bortset fra et enkelt helt ude på 2. decimal.

I denne sag er der tale om et seriøst og veldrevet rejsebureau, der har drevet selvstændig virksomhed siden 1991, dog i selskabsform siden 2002.

Selskabets nærmeste samarbejdspartnere har ikke ændret kreditvurderingen af selskabet, ligesom jeg på vegne klager finder anledning til at præcisere, at IATA, den internationale luftfartsorganisation, normalt stiller krav om garantistillelse på baggrund af soliditetsgrad, likviditetsgrad samt kreditvurdering fra ... [ratingbureau], men overfor min klient ved brev af 19. april 2011 ... har meddelt, at man returnerer den tidligere stillede garanti, da den ikke længere er nødvendig.

IATA finder således, at min klients virksomhed er så solid, at der ikke overfor IATA skal stilles garanti.

At kræve en forhøjet garanti for yderligere de facto cirka kr. 3. mio. som sket af Rejsegarantifonden er således ikke i overensstemmelse med regelgrundlaget og ej heller proportionalt i forhold til de krav, der kan stilles på baggrund af en konkret analyse af et rejseselskabs økonomiske forhold.

Det er endvidere min opfattelse, at Rejsegarantifondens afgørelse er i strid med en lighedsgroundsætning, idet man ved Rejsegarantifondens afgørelse stiller min klient ringere end tilsvarende rejseselskaber med samme nøgletal. Godkendes Rejsegarantifondens afgørelse, medfører denne afgørelse en praksisændring, hvorefter en meget betydelig del af de danske rejsebureauer vil blive mødt med krav om garantiforhøjelser af en karakter, som vil medføre udslættelse af en væsentlig del af danske rejseselskaber.

Klager har på baggrund af Rejsegarantifondens skrivelse af 3. maj 2011 ... indhentet udtalelse fra egen statsautoriseret revisor. ... Som det fremgår af denne redegørelse, imødegår revisor på væsentlige punkter Rejsegarantifondens bemærkninger og understøtter, at klager ikke medfører særlig risiko for, at fonden vil lide tab.

Erhvervsankenævnet skal ved bedømmelse af nærværende sag være opmærksom på, at min klients virksomhed er sammensat på en sådan måde, at den del af selskabets omsætning, der i 2010 hørte ind under Rejsegarantifondens ansvarsområde, alene udgjorde kr. 7,5 mio. ud af selskabets samlede omsætning på i alt kr. 76,5 mio. Den risikobehæftede del for Rejsegarantifonden udgør alene 9,8% af min klients aktivitet.

Denne oplysning er væsentlig sammenholdt med selskabets drift på nu 20. år.

Udover de oplysninger, der fremgår af ovennævnte samt bilagene ..., har klager ved skrivelse af 19. maj 2011, ... tilskrevet Rejsegarantifonden og udarbejdet supplerende redegørelse. Det fremgår af klagers skrivelse af 19. maj 2011, at der har været ganske særlige konkrete forhold vedrørende selskabets årsregnskab for 2009. Selskabets regnskabschef er afskediget i august 2010 som følge af misligholdelse af ansættelsesforholdet. Herudover har klager – som øvrige rejseselskaber – været ramt af vulkanaske-sagen mv., jfr. klagers redegørelse.

...

Den 4. juni 2011 har klager fremsendt supplerende redegørelse til Rejsegarantifonden ... Der er tale om opgørelse over indbetalinger omfattet af Rejsegarantifondsloven.

Endelig anfører Rejsegarantifonden ved sin afgørelse af 17. juni 2011, ... følgende:

”Det er vigtigt at understrege, at fonden har noteret sig, at selskabets stort set opfylder alle normtal.”

Der er således enighed om, at klager driver virksomhed af en sådan karakter, at lovens normtal er opfyldt. Rejsegarantifondens krav om yderligere sikkerhedsstillelse er derfor uhjemlet, subsidiært i strid med såvel proportionalitetsgrundsætningen som en lighedsgrundsætning.

Det bemærkes endvidere, at baggrunden for den af Rejsegarantifonden meddelte mulighed for en forhøjelse af garantistillelse var et politisk ønske om at minimere fondens risiko, ikke at indføre regler om at fonden slet ingen risiko skulle påtage sig.

...”

I den nævnte redegørelse af 19. maj 2011 har klagers revisor, statsautoriseret revisor B, anført:

” ...

Ved enhver gennemgang af et selskabs årsrapport må man dog også forholde sig til hvilke omstændigheder og beløb, der ligger bag de enkelte regnskabsposter og nøgletal. Vi vil særskilt nævne følgende forhold:

- Det kommenteres i brevet, at selskabets likviditet på balancedagen kun udgør 0,2 mio. kr. Ud fra vort kendskab til selskabets likviditetsmæssige udsving hen over hele året, så rammes lavpunktet omkring balancetidspunktet. Ud fra det os oplyste, så havde selskabet den 16. maj 2011 et indestående på selskabets driftskonto på 1,6 mio. kr. efter at selskabet netop havde afregnet til IATA.
- Ved vurdering af selskabets egenkapital på 840 t.kr. skal man være opmærksom på, at selskabets immaterielle og materielle anlægsaktiver i alt er nedskrevet til ca. 1,0 mio. kr., hvilket utvivlsomt er betragteligt under handelsværdien for disse aktiver. Efter at selskabet i 2010 har gennemført en ”turnaround” i organisationen og dermed forbedret selskabets fremtidige indtjeningsevne betragteligt, vil en beregnet dagsværdi af selskabets goodwill utvivlsomt ligge nogle millioner kroner over den bogførte værdi på 0,8 mio. kr.

Herudover må det ved vurdering af Rejsegarantifondens vurdering af fondens risiko for tab være afgørende, hvor stor en del af selskabets aktivitet, der hører ind under Rejsegarantifonden. Ud fra det oplyste, så udgjorde den del af selskabets omsætning i 2010, der hører ind under Rejsegarantifonden ca. 7,5 mio. kr. ud af selskabets samlede omsætning på i alt 76,5 mio. kr., hvilket kun udgør 9,8 % af selskabets aktivitet. Det fremgår ikke af brevet fra Rejsegarantifonden, hvorvidt Rejsegarantifonden forholder sig til, om denne andel udgør 10% eller 80% af selskabets samlede aktivitet.

Det fremgår såvel indledningsvis som afslutningsvis, at K K/S efter fondens opfattelse falder ind under de udbydere, ”der driver virksomhed på et så utilstrækkeligt økonomisk grundlag, at fonden har en særlig risiko for at lide tab”. Vi gør opmærksom på at IATA til deres løbende kreditvurdering af bl.a. K K/S anvender det internationalt meget anerkendte ratingbureau Efter offentliggørelse af K K/S's årsrapport for 2010 har ... kreditvurderet K K/S til ”AA”, hvilket er det næsthøjeste/næstbedste af 7 trin og defineres som ”Høj kreditværdighed. En virksomhed med god evne til at imødekomme aktuelle betalingsforpligtelser.” Denne rating kommer dels på baggrund af K K/S's årsrapport for 2010, men kommer endvidere ud fra en større mængde øvrige oplysninger, bl.a. betalingsmønstre overfor leverandører og offentlige myndigheder. Dette solide ratingniveau kunne ikke opnås, såfremt selskabet blev drevet på ”et så utilstrækkeligt økonomisk grundlag, at”, og hvor K K/S ikke havde været i stand til at betale enhver leverandør til tiden.

Fra Rejsegarantifonden hæfter man sig meget ved, at K K/S ikke har været i stand til at realisere det oprindeligt budgetterede resultat for 2010, hvilket som sådan også er naturligt. Men ved enhver budgetlægning, så må enhver læser heraf være opmærksom på, at uanset hvor grundigt man

er ved denne budgetudarbejdelse, så vil der komme afvigelser. I K K/S's tilfælde har man med en omsætning på 76,5 mio. kr. en negativ budgetafvigelse på 592 t.kr., svarende til 0,77% af omsætningen, hvilket vel er udtryk for en meget præcis budgetlægning, da denne negative afvigelse skyldes nogle få enkeltstående forhold (som Rejsegarantifonden mig bekendt løbende/kvartalsvis er orienteret om).

Min helt overordnede betragtning af den økonomiske situation for K K/S på nuværende tidspunkt er, at dette selskab efter indtjeningsproblemer i 2009 har genskabt en sund forretning med et fornuftigt økonomisk fundament. Selskabet har i 2010 evnet at genere et mindre overskud på trods af at selskabet har afholdt mange omkostninger til opsagte medarbejdere samt omkostninger til andre enkeltstående forhold, der dannede baggrund for de negative budgetafvigelser. Alt andet lige vil selskabets indtjening i 2011 blive betragteligt højere end i 2010, da omkostningstilpasningen på personalesiden nu slår helt igennem, og det synes usandsynligt, at selskabet ikke skulle realisere et tilfredsstillende overskud i 2011.

Samtidig hermed udvikler selskabets likvide beredskab sig positivt, og ligger på nuværende tidspunkt på 1,5 – 2,0 mio. kr. Såfremt selskabets for 2011 måtte realisere et resultat på nul kr. (imod forventning!), vil selskabets likvide beholdning forbedres med ca. 0,6 mio. kr., da selskabet årligt afskriver anlægsaktiverne med dette beløb (selskabet har ikke noget væsentligt investeringsbehov i 2011 eller de kommende år).

At selskabet skulle høre til de udbydere, ”der driver virksomhed på et så utilstrækkeligt økonomisk grundlag, at fonden har en særlig risiko for at lide tab” må jeg indrømme virker uforståeligt med selskabets aktuelle økonomiske forhold, likviditet og indtjeningsevne. Som følge heraf, er det min betragtning, at Rejsegarantifondens afslutningsvise konklusion omkring månedsvis indberetning af det fakturerede salg til ikke-afrejste rejsekunder, omfattet af fondens dækning samt et eventuelt krav fra fondens bestyrelses side om månedsvis tilpadsning af garantistillelsen virker unødvendigt voldsomt og ikke i et naturligt forhold til selskabets økonomiske situation. Jeg vil i stedet anbefale, at man fortsætter med den i 2010 anvendte model, hvor K K/S kvartalsvis indsender aktuelle bogføringsbalancer og budgetopfølgning til Rejsegarantifonden, således at Rejsegarantifonden på denne måde løbende kan overvåge selskabets økonomiske udvikling hen over 2011.

Vi vil understrege, at vi i forbindelse med udarbejdelse af revisionspåtegningen på selskabets årsrapport for 2010 afgav en blank påtegning – i modsætning til vor revisionspåtegning på selskabets årsrapport for 2009. I forbindelse med en påtegningsafgivelse vurderer vi i selskabets aktuelle økonomiske situation, herunder indtjeningsevne, likviditet og herunder sandsynligheden for at selskabet ikke kan betale for sine forpligtelser. Som allerede oplyst i dette afsnit er det vor professionelle konklusion på baggrund af disse vurderinger, at selskabets årsrapport for 2010 skal forsynes med en revisionspåtegning uden forbehold eller supplerende bemærkninger – og dermed en vurdering af at selskabet ikke er i en utilfredsstillende økonomisk situation.

...”

I anledning af klagen har Rejsegarantifonden i ovennævnte redegørelse af 26. august 2011 udtalt:

” ...

Sagens retlige omstændigheder:

Ved en ændring af rejsegarantifondsloven i 2004 fik fonden i lovens § 19 hjemmel til at kræve forhøjet garanti af en rejseudbyder, hvis det efter en konkret analyse af rejseudbyderens økonomiske forhold må antages, at der er en særlig risiko for, at fonden vil lide tab.

På denne baggrund etablerede rejsegarantifonden en tilsynsfunktion, som fører tilsyn med de registrerede rejseudbyderes økonomi. Hvis tilsynet finder en rejseudbyders økonomiske forhold utilfredsstillende, kontaktes rejseudbyderen med henblik på en drøftelse af, hvorvidt der er mulighed for at konsolidere virksomheden. Såfremt det ikke er tilfældet, meddeler tilsynet, at selskabet må forvente, at fonden vil kræve, at rejseudbyderen afdækker fondens risiko ved at stille forhøjet garanti.

Ifølge § 19 stk. 1, 2. punktum skal fonden forinden der træffes afgørelse i sagen iagttage forvaltningslovens regler om partshøring og begrundelse. Derfor opfordrer tilsynet rejseudbyderen – gerne i samarbejde med sin revisor eller brancheforening - til at afgive en udtalelse, som forelægges fondens bestyrelse.

På baggrund af en indstilling fra tilsynet og rejseudbyderens udtalelse i sagen, træffer fondens bestyrelse afgørelse i sagen.

...

Supplerende oplysninger – særligt om baggrunden for kravet om forhøjet garanti:

K K/S' komplementar er C ApS. Komplementaren hæfter som bekendt ubegrænset for alle K K/S' forpligtelser. Det nævnes derfor indledningsvis, at alle værdier i komplementarens regnskab er indregnet i den løbende vurdering, men det bemærkes, at komplementarens balance stort set kun består af en egenkapital på t.kr. 125 og et tilsvarende tilgodehavende hos K K/S.

I forbindelse med gennemgangen af selskabets årsrapport for 2008 kunne fonden konstatere, at selskabet havde realiseret et driftsresultat på t.kr. 10 imod t.kr. 207 i 2007. Årets konsolidering var negativ med t.kr. (1.104). Egenkapitalen udgjorde på statustidspunktet kr. 1,1 mio. svarende til en soliditetsgrad på 12%. Fondens antog imidlertid, at statustidspunktet – som det er tilfældet i mange årsrapporter - var i selskabets lavsæson, hvilket påvirker nøgletallet i opadgående retning.

Fonden oplyste ved e-mail af 3. juni 2009 ... selskabet, at det var fondens opfattelse, at en rejseudbyder med en omsætning på ca. kr. 80 mio. burde have en egenkapital på ca. kr. 2,5 mio. svarende til ca. 3-4% af årets omsætning.

I selskabets balance bestod aktivsiden bl.a. af en goodwillpost på kr. 1,6 mio. Boniteten heraf er alt andet lige afhængig af udviklingen i driftsindtjeningen, og da denne var tæt på kr. 0 i 2008, forringede det efter fondens opfattelse boniteten af goodwillaktivet. På denne baggrund kunne der på dette tidspunkt have været argumenteret for en nedskrivning af goodwillaktivets værdi, hvilket i givet fald ville have forringet størrelsen af egenkapitalen og dermed mindsket selskabets soliditetsgrad, men bl.a. på grund af ledelsens oplysninger om forventningerne til den fremtidige indtjening, foretog fonden ikke en nedskrivning på daværende tidspunkt.

Fonden oplyste, at likviditetsgraden på 0,87 ikke opfyldte fondens krav på 1,0, og at fonden i forbindelse med beregning af normtallet havde omklassificeret værdipapirbeholdningen fra et omsætningsaktiv til et finansielt anlægsaktiv, idet der var afgivet pant i beholdningen.

På denne baggrund meddelte fonden K K/S, at fonden vurderede selskabets økonomi som tvivlsom, hvorfor fonden anmodede om at modtage et månedsopdelt budget for 2009, en kommentar til den fremadrettede udbyttepolitik samt kvartalsvise perioderegnskaber, så fonden fremover kunne følge selskabets økonomi tættere end én gang årligt i forbindelse med aflæggelsen af årsrapporten.

Herefter var fonden i løbende dialog med selskabet vedrørende økonomien, sådan som det fremgår af ... den skriftlige korrespondance mellem selskabet og fonden i perioden 3. juni 2009 til 8. april 2010

I forbindelse med fondens analyse af saldobalancerne for 3. og 4. kvartal 2009 stod det klart, at selskabet ville realisere et betragteligt underskud i 2009, hvorfor tilsynet ønskede selskabets kapital styrket på kort sigt, så fondens risiko igen var acceptabel. For at undgå tidspres og en øget risiko for fonden, fandt fonden det hensigtsmæssigt at indlede forhandlinger om et passende niveau for egenkapitalen inden årsrapporten for 2009 var aflagt.

I februar 2010 blev der indgået aftale mellem fonden og K K/S om, at der skulle ydes et kapitalindsud, så selskabets egenkapital pr. 31. december 2009 ville udgøre kr. 1 mio.

Herefter ville fonden fortsat følge udviklingen i økonomien via kvartalsvise saldobalancer, og hvis udviklingen afveg fra det fremsendte budget, ville fonden kræve beløb svarende til budgetafgivelsen indskudt eller alternativt kræve forhøjet garanti af selskabet.

Det blev endvidere aftalt, at der ikke ville blive hævet udbytte, før selskabets egenkapital udgjorde kr. 2,5 mio., og samtlige nøgletal opfyldte normtallene. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at fonden i forbin-

delse med fastsættelsen af størrelsen af kapitalindsuddet - som havde til hensigt at øge egenkapitalen til kr. 1 mio. - lagde meget vægt på selskabets forventning om, at den fremadrettede indtjening ville resultere i en større, naturlig konsolidering.

Fonden modtog i marts 2010 dokumentation for, at der var blevet tilført selskabet kapital, så selskabets egenkapital pr. 31. december 2009 udgjorde t.kr. 982.

Den 28. marts 2011 fremsendte selskabet sin årsrapport for 2010 til fonden. Selskabet bemærkede i følgeskrivelsen, at det i forbindelse med årsafslutningen for 2010 var blevet konstateret, at der var fundamentale fejl i årsrapporten for 2009.

Fonden kunne således ved gennemgangen af årsrapporten for 2010 konstatere, at selskabet pr. 31. december 2009 reelt blot havde haft en egenkapital på ca. kr. 0,58 mio. mod det aftalte niveau på kr. 1 mio. Det betyder, at fonden havde analyseret på grundlag af fejlbehæftet regnskabsmateriale og i hele 2010 havde haft en større risiko end forudsat, hvilket alt andet lige er med til at mindske troværdigheden omkring selskabets regnskabsmateriale. Det er af afgørende vigtighed, at fondens tilsyn i de konkrete sager kan lægge regnskabsmaterialet til grund for en analyse af økonomien. Hvis regnskabsmaterialet indeholder usikkerhedsfaktorer, må der indregnes et tillæg i forbindelse med fastsættelsen af rejseudbyrderens kapitalstruktur med henblik på afdækning heraf.

Den aftale, fonden og selskabet havde indgået i februar 2010 var således indgået på et urigtigt grundlag, og eftersom aftalens niveau for egenkapitalens størrelse efter fondens opfattelse havde været et absolut minimum af, hvad fonden kunne acceptere, var der efter fondens opfattelse tale om en meget væsentlig afvigelse fra det aftalte.

Hertil kom, at det af årsrapporten for 2010 fremgik, at selskabets driftsindtjening ikke opbyggede egenkapitalen så hurtigt, som fonden ud fra selskabets budget havde forudsat i forbindelse med den oprindelige fastsættelse af kapitalindsuddets størrelse.

På denne baggrund meddelte fonden, at det for at overholde den indgåede aftale nu var nødvendigt, at der blev indskudt yderligere kapital i størrelsesordenen ca. kr. 1 mio. (budgetafvigelse i 2010 t.kr. 587 + fejl i årsrapport 2009 t.kr. 421 lig t.kr. 1.008), så selskabets kapitalberedskab igen kunne anses som værende tilfredsstillende. Beløbet var beregnet under forudsætning af, at selskabet realiserede sit budget for 2011, idet egenkapitalen så ville være fuldt ud tilfredsstillende ved udgangen af 2011, dvs. en egenkapital i omegnen af kr. 2,5 mio. svarende til ca. 3-4% i forhold til aktivitetsniveauet.

Selskabet var imidlertid ikke enig med fonden i, at det var nødvendigt at tilføre kapital, og fonden meddelte derfor med skrivelse af 3. maj 2011 ..., at selskabet måtte forvente, at fonden ville kræve forhøjet garanti.

Fonden opfordrede selskabet til at fremsende en udtalelse, inden sagen blev forelagt fondens bestyrelse.

Kommentarer til selskabets udtalelse:

Forinden bestyrelsen traf afgørelse i sagen, blev selskabets udtalelse ... gennemgået. Bestyrelsen fandt imidlertid ikke, at de i udtalelsen anførte forhold kunne medføre, at fonden kunne undlade at kræve forhøjet garanti.

Selskabet fremhæver i sin udtalelse særligt forhold, der kan forbedre indtjeningen i 2011, og gentager herudover det i ledelsesberetningen fra årsrapporten 2010 oplyste. Ingen af disse forhold ændrer efter bestyrelsens opfattelse på, at det nuværende kapitalgrundlag efter fondens opfattelse er utilfredsstillende.

Fra revisors udtalelse har bestyrelsen bl.a. noteret sig, at selskabets likvide situation når sit lavpunkt ved årsskiftet, og at der på tidspunkt for afgivelsen af udtalelsen i maj 2011 var et indestående på selskabets driftskonto på kr. 1,6 mio. Bestyrelsen antager imidlertid, at den likvide forbedring i perioden fra 31. december 2010 og indtil maj 2011 er afledt af en tilsvarende forskydning i størrelsen af de kortfristede gældsforpligtelser, og at likviditetsgraden derfor må antages at være stort set uændret. Man kan således efter fondens opfattelse ikke på denne baggrund konkludere, om der er tale om likviditetsmæssige forbedringer, som i givet fald samlet set forbedrer selskabets kapitalstruktur og dermed mindsker fondens risiko.

Revisor anfører i sin udtalelse, at selskabets anlægsaktivers bogførte værdi er meget konservativ. Med hensyn til goodwill er det imidlertid fondens praksis at forholde sig særlig kritisk hertil i modsætning til eksempelvis anlægsaktiver i form af ejendomme, børsnoterede værdipapirer mv. Årsagen hertil er dels usikkerheden forbundet med værdiansættelsen af goodwillaktivet, som generelt anses for værende rimelig høj, og hvor værdien typisk er meget afhængig af, hvilke værdier den pågældende køber selv forventer at kunne tilføre med henblik på realisering af øget profit. Derudover er der meget stor forskel på de forskellige aktivers omsættelighed, hvor eksempelvis børsnoterede værdipapirer nemt kan sælges, men hvor realiseringen af goodwill må formodes at have en længere tidshorisont.

Det er i den forbindelse bestyrelsens generelle opfattelse, at fonden i sin risikovurdering skal tage udgangspunkt i en konservativ vurdering af goodwillaktiver. Ydermere bør der lægges vægt på, at det er fondens erfaring, at bankerne i langt de fleste tilfælde ikke er villige til at belåne goodwillaktiver – dvs. at der ikke er tale om et aktiv, som på kort sigt kan forventes at forbedre likviditeten. På denne baggrund har fonden i sin vurdering i den konkrete sag ikke lagt vægt på revisors oplysning om, at goodwill bør indregnes til en værdi på flere millioner over den bogførte værdi, idet oplysningen ikke forbedrer selskabets likviditetsmæssige situation.

Revisor påpeger i sin udtalelse, at kun ca. 10% af omsætningen er omfattet af fondens dækning. Fondens bestyrelse er opmærksom herpå, men det er bestyrelsens opfattelse, at risikoen for fonden er afhængig af den totale aktivitet i selskabet, når fonden skal søge at vurdere, om selskabet kan risikere at gå konkurs, så fonden påføres et tab. Det er først, hvis fondens risiko skal afdækkes, at fonden nøjes med at se på, hvor stor en del af omsætningen, der vedrører fondens dækning.

Fondens bestyrelse er enig i revisors kommentar om, at der altid vil ske afvigelser i forhold til de budgetterede tal. Afvigelserne i budgettet sammenholdt med fejlen i årsrapporten 2009 anses dog som værende for store i forhold til den egenkapital, som fonden havde forudsat, at selskabet ville have ved udgangen af 2010. Revisor oplyser, at omsætningen blot afviger med 0,77%. Fonden hæfter sig dog i højere grad ved, at det endelige resultat afviger med 68%, eftersom der var budgetteret med kr. 0,87 mio., og det realiserede resultat udgør kr. 0,28 mio.

Ligeledes har revisor understreget, at han har påtegnet årsrapporten uden forbehold eller supplerende oplysninger. Det er imidlertid fondens opfattelse, at der efter afgivelsen af en blank påtegning kan indtræffe forhold, som øger fondens risiko. Endvidere kan fondens risiko vurderes som værende for høj selv med en blank påtegning. Derfor foretager fonden løbende en individuel risikovurdering og baserer ikke udelukkende sin vurdering på revisionspåtegningen. I årsrapporten 2009 angav revisor supplerende oplysninger vedrørende kapitalindsuddet og reduktion af personalet. Som ovenfor nævnt viste det sig imidlertid efterfølgende (i forbindelse med aflæggelsen af årsrapporten for 2010), at der var fejl i årsrapporten for 2009, som fik væsentlig indflydelse på egenkapitalen, hvorfor fonden ikke kan lægge afgørende vægt på, at revisor i årsrapporten for 2010 har afgivet en blank påtegning.

Revisors forslag om, at fonden på nuværende tidspunkt i stedet for at kræve kapitalindsud kan fortsætte med at følge selskabets økonomi løbende hvert kvartal via budgetopfølgning, er efter bestyrelsens opfattelse ikke en tilfredsstillende løsning, fordi det jf. ovenfor er fondens opfattelse, at selskabets nuværende kapitalstruktur er for beskeden i forhold til den samlede aktivitet i selskabet.

Såfremt selskabet fremover blot følges via kvartalsvise balancer, vil uforudsete hændelser kunne medføre økonomiske vanskeligheder for selskabet. Det er fondens erfaring, at det så i givet fald vil være for sent for fonden at reagere på problemerne, når fonden modtager balancen for et kvartal, hvor der er opstået økonomiske vanskeligheder.

Begrundelse for afgørelsen:

Fondens bestyrelse har ved afgørelsen lagt særlig vægt på, at selskabets kapitalberedskab anses for tilfredsstillende. Årsagen hertil er en kombination af, at egenkapitalens størrelse anses for værende beskeden i for-

hold til aktivitetsniveauet, og at selskabets likviditetsgrad ikke fuldt ud opfylder sit normtal.

Herudover finder bestyrelsen det utilfredsstillende, at en tidligere revideret årsrapport har vist sig at indeholde en betydelig fejl, idet dette øger usikkerheden forbundet med regnskabsmaterialet og dermed også størrelsen af fondens risiko, hvilket alt andet lige påvirker kravene til selskabets kapitalstruktur i opadgående retning.

Bestyrelsen har endvidere lagt vægt på, at den realiserede driftsindtjening har afvejet væsentligt i forhold til det budgetterede. Dette anses for værende særlig utilfredsstillende i denne sag, idet fonden oprindeligt havde accepteret et kapitalindskud af en størrelse, som resulterede i en egenkapital på kr. 1 mio., hvor der i den forbindelse var lagt særlig vægt på selskabets egne oplysninger om forventningen til den fremadrettede indtjening. I denne forbindelse var det naturligvis en forudsætning, at regnskabsmaterialet var korrekt udarbejdet og retvisende, hvilket efterfølgende viste sig ikke at være tilfældet. Tidshorisonten i den naturlige konsolidering via indtjening kombineret med konsekvensen af fejlen i regnskabsmaterialet gør, at fonden ikke kan anse selskabets utilfredsstillende økonomiske situation for værende af forbigående karakter.

Til det i klageskrivelsen af 12. juli 2011 anførte kan fonden oplyse flg.:

Nøgletal:

Klager har anført, at selskabet opfylder de i lovbemærkningerne angivne normtal for hhv. soliditet, likviditet og dækningsgrad, og at fonden derfor ikke kan kræve forhøjet garanti.

Fonden er enig i, at selskabet på statustidspunktet stort set opfylder de angivne normtal, men som fonden flere gange har påpeget, er de anførte normtal kun vejledende og skal alene danne udgangspunkt for en konkret vurdering i den enkelte sag. Lovgiver har i bemærkningerne anført, at fonden

skal benytte nøgletallene som udgangspunkt for en screening af branchen med henblik på at udvælge de rejseudbydere, som fonden finder, der er behov for at undersøge nærmere.

Det er i denne forbindelse helt essentielt i relation til fondens risiko, at selskabets økonomiske stilling vurderes som værende tilfredsstillende minimum 12 - 24 måneder frem. Det er fondens erfaring fra andre sager, hvor selskabets økonomiske stilling er utilfredsstillende, at det er yderst vigtigt i forhold til fondens risiko, at fonden indgår i forhandling med selskabet om evt. forbedringer af økonomien senest 12 måneder før et evt. konkurstidspunkt. Det giver først og fremmest parterne bedre tid til forhandle, men det er også med til at forhindre, at der opstår en situation, hvor selve kravet om garantiforhøjelse kan resultere i konkurs. Såfremt dette var tilfældet, ville fondens tab blive væsentlig større, hvilket fonden finder u hensigtsmæssigt, hvorfor risikoen efter fondens opfattelse som udgangspunkt bør afdækkes af selskabets ejere.

Selskabets balance skal med andre ord ikke kun være tilfredsstillende i et øjebliksbillede, men også minimum 12 måneder fremadrettet. Herudover bør de risici, der er i den enkelte sag, inddrages i vurderingen. Såfremt der er en særlig risiko forbundet med selve forretningsmodellen eller den aktuelle driftsmæssige indtjening, vil det alt andet lige påvirke kravene til selskabets kapitalstruktur i opadgående retning. Det er således efter fondens opfattelse forkert udelukkende at foretage risikovurderingen på baggrund af nøgletallene i lovbemærkningerne, som da også i henhold hertil alene skal anses som vejledende.

Ses på K K/S' nøgletal ved udgangen af hvert kvartal i 2010 er de for soliditetsgrad hhv. 8,7%, 2,8 %, 9,5 % og 19,5 %, mens likviditetsgraden har udviklet sig som følger: 0,89; 0,80; 0,91; 1,00. Det bemærkes at tallene er beregnet ud fra selskabets saldobalancer, hvorfor der kan forekomme forskelle til den endelige årsrapport, samt at balancerne ikke er justeret for fejlen i årsrapporten for 2009. Hvis balancerne havde været justeret for fejlen i årsrapporten for 2009, ville nøgletallene have været væsentligt lavere, idet der er tale om en fejl, som resulterer i flg.:

- a) Omsætningsaktiverne skal nedskrives med t.kr. 314
- b) Den kortfristede gæld skal opskrives med t.kr. 107
- c) Egenkapitalen skal nedskrives med t.kr. 421

Det er på denne baggrund fondens opfattelse, at der i forbindelse med den løbende risikovurdering i 2010 reelt har været en overvurdering af likviditetsgraden i intervallet [0,06-0,14]. Ved beregningen af soliditetsgraden har fonden løbende overvurderet størrelsen af både egenkapitalen og den samlede balancesum. Korrigeres der også her for ovennævnte fejl, er soliditetsgraden overvurderet med ca. 5-7%.

Likviditetsgraden har således på intet tidspunkt i løbet af 2010 opfyldt normtallet, og soliditetsgraden opfylder kun normtallet ved udgangen af 2010. Det er i den forbindelse vigtigt at bemærke, at egenkapitalen som følge af den utilfredsstillende kapitalstruktur og sæsonbetonet indtjening i løbet af 2010 har været negativ. Set i forhold til aktivitetsniveauet har egenkapitalen i løbet af 2010 blot udgjort i intervallet $[(0,3)\% - 1\%]$, hvilket anses for værende meget beskedent, da det er fondens erfaring, at desto større aktivitetsniveau rejseudbyderen har, desto større udsving i resultatet kan der fremkomme som følge af eksempelvis udsving i samfundsøkonomien eller ekstraordinære hændelser.

Forskelsbehandling:

Klager anfører, at fondens afgørelse er i strid med en lighedsgrundsætning, idet selskabet bliver stillet ringere end tilsvarende rejseudbydere med samme nøgletal.

Dette er ikke korrekt. Selskabet er tværtimod i en periode blevet stillet bedre end mange tilsvarende rejseudbydere, idet det normalt er fondens praksis at vurdere, at rejseudbydere med salg af rute-flybilletter bør have

en egenkapital på minimum ca. 3,5-4% i forhold til årets omsætning. Årsagen hertil er bl.a., at fonden på denne måde sikrer sig, at der i risikovurderingen tages højde for, om rejseudbyderen aflægger regnskabet i lav- eller højsæsonen. Såfremt rejseudbyderen aflægger regnskab i lavsæsonen, vil det alt andet lige mindske balancesummen og øge soliditetsgraden. Det modsatte er tilfældet, hvis regnskabet aflægges i højsæsonen. Det bemærkes, at der kan være sager, hvor fonden vurderer at have en betydelig større risiko (eksempelvis ved rejseudbydere der sælger charterrejser eller har ekstrem sæson eller vigende indtjening), og hvor fonden derfor kræver en kapitalstruktur indeholdende bl.a. en egenkapital på ca. 6-8% i forhold til årets omsætning.

I dette tilfælde har fonden over en længere periode accepteret en lavere egenkapital end de ca. 3,5-4% af årets omsætning, jf. ovenfor. Det bemærkes endvidere, at selskabets omsætningsstigning i 2010 bevirker, at det vil kræve en egenkapital på mere end 3 mio. kr., førend egenkapitalen udgør 4% af omsætningen. Fonden har dog ikke opjusteret kravet på denne baggrund.

Fonden finder det altid bekymrende, hvis en rejseudbyders indtjening afviger væsentligt fra den budgetterede. I denne sag medfører budgetafvigelsen, at egenkapitalen ikke som forventet vil være bragt til det ønskede niveau indenfor 2 år men derimod først efter 8-10 år, såfremt selskabet i fremtiden realiserer resultater i størrelsesordenen som i 2010 (t.kr. 250-300).

Resultatet heraf er bl.a., at fonden ikke længere anser selskabets utilfredsstillende økonomiske situation for værende af forbigående karakter, idet selskabets økonomiske stilling ikke kan forventes at være tilfredsstillende inden for kort sigt. I lovbemærkningerne er det anført, at fondens beslutning om at kræve forhøjet garantistillelse skal bygge på en samlet og konkret analyse af rejseudbyderens økonomiske forhold sammenholdt med en høring af virksomhedens ledelse med henblik på at få afklaret, om det negative driftsforløb er af forbigående karakter eller ej, og/eller om rejseudbyderen har yderligere muligheder for at rejse kapital.

Forholdsmæssigt nedsættelse af garantikravet:

Klager påstår subsidiært, at kravet om garantistillelse bør nedsættes væsentligt, så det alene står mål med den beskedne afvigelse af normtallet vedrørende likviditetsgraden fra ca. 0,96 til 1.

Det giver imidlertid efter fondens opfattelse ikke mening at kræve en garantiforhøjelse, som ikke fuldstændigt afspejler fondens risiko i den konkrete sag. Fondens dækning til rejsekunder bliver kun aktuel, hvis rejseudbyderen går konkurs, og for at kunne vurdere sandsynligheden herfor, kan man ikke alene se på en afvigelse i likviditetsgraden. Som nævnt ovenfor er det påkrævet at inddrage mange andre forhold, hvorefter selskabets kapitalberedskab kan vurderes.

Ved en konkurs skal fonden erstatte forudbetalinger til ikke afrejste kunder omfattet af fondens dækning samt indkvartering og hjemtransport

vedrørende evt. strandede rejsekunder. Fonden søger derfor i hver enkelt sag at afgøre, om der efter fondens opfattelse er en særlig risiko for, at fonden vil lide tab, dvs. at rejseudbyderen går konkurs. Hvis fonden vurderer, at der foreligger en sådan særlig risiko, vil fonden kræve sin risiko afdækket 100%, for det vil aldrig komme på tale, at fonden kun skal udbetale en del af de forudbetalte beløb og en del af udgifterne til indkvartering og hjemtransport.

Efter at have vurderet klagers udtalelse i sagen traf fondens bestyrelse afgørelse i sagen. Bestyrelsen lagde til grund, at der er en særlig risiko for, at fonden vil lide tab i sagen, og at selskabet derfor skal stille forhøjet garanti.

Størrelsen af den forhøjede garanti:

Ved afgørelsen af hvilket beløb garantien skal forhøjes til for at afdække fondens risiko, har fonden taget udgangspunkt i lovbemærkningerne, hvorefter den forhøjede garanti som udgangspunkt sammen med rejseudbyderens almindelige garanti skal dække kundernes forudbetalinger og forventede omkostninger til hjemtransport. Det anføres endvidere i lovbemærkningerne, at fonden således vil have mulighed for at kræve en ekstra garanti af betydelig størrelse, hvis den skønner, at risikoen er tilsvarende forøget. Fonden vil dog ikke kunne kræve en forhøjet garanti, der skønnes at ville overstige dens samlede tab ved rejseudbyderens konkurs.

Fondens risiko beregnes i sager hvor rejseudbyderen har sæsonbetonet omsætning som forskellen mellem den stillede garanti og det til enhver tid værende fakturerede salg til ikke-afrejste kunder omfattet af fondens dækning, for det giver ikke en tilfredsstillende afdækning, hvis fondens risiko defineres som størrelsen af forudbetalingsbeholdningen for endnu ikke afrejste kunder omfattet af fondens dækning. Årsagen hertil er flg.:

Hvis rejseudbyderen stillede forhøjet garanti i forhold til beholdningen af forudbetalinger fra ikke afrejste kunder omfattet af fonden dækning, og rejseudbyderen indberettede en forudbetalingsbeholdning, der udløste en forhøjelse af garantien, som rejseudbyderen ikke havde mulighed for at stille, ville fonden ifølge loven have mulighed for at slette rejseudbyderens registrering i fonden.

Rejseudbyderen måtte imidlertid i denne situation fortsat modtage slutbetaling på og gennemføre allerede solgte rejser, hvilket udsætter fonden for en betydelig risiko, hvis rejseudbyderen har sæsonudsving i forudbetalingsbeholdningen. For at imødekomme denne problemstilling er det nødvendigt at kræve, at afdækning af fondens risiko sker ved, at rejseudbyderen stiller en garanti, som løbende svarer til udviklingen i det totale fakturerede salg til ikke afrejste kunder omfattet af fondens dækning.

Fonden har i andre sager om forhøjet garanti konstateret, at en garanti-stillelse i forhold til den ikke afrejste fakturerede omsætning omfattet af fondens dækning i nogle tilfælde kan medføre en garantistillelse, der rent

faktisk overstiger fondens risiko, hvilket ikke vil være i overensstemmelse med lovbemærkningerne, jf. ovenfor. Fonden vil derfor i forbindelse med de første indberetninger af størrelsen af den fakturerede omsætning informere selskabet om en alternativ beregningsmodel for definitionen af fondens risiko, hvis følgende betingelser er opfyldt:

- a) Rejseudbyderen skal overfor fonden kunne dokumentere niveauet for forudbetalinger fra ikke-afrejste kunder omfattet af fondens dækning pr. ultimo hver måned for de seneste 12-24 måneder.
- b) Fonden skal løbende vurdere rejseudbyderens økonomistyring som værende tilfredsstillende, fordi modellen bl.a. forudsætter, at rejseudbyderen kan dokumentere det historiske forudbetalingsniveau vedrørende rejseudmeldelser omfattet af fondens dækning.

I så fald skal garantien ikke forhøjes yderligere, når den har nået et beløb svarende til det maksimale forudbetalingsbeløb de seneste 12 måneder + 6% (tillæg vedrørende evt. strandede kunder).

Rejseudbyderen skal i givet fald hver måned – udover at indberette det fakturerede salg til ikke-afrejste kunder omfattet af fondens dækning – indberette forudbetalingsbeholdningen fra ikke-afrejste kunder omfattet af fondens dækning. Såfremt den aktuelle forudbetalingsbeholdning + 6% overstiger det historiske maksimum for de seneste 12-24 måneder + 6%, skal garantien omgående forhøjes til et beløb svarende til det aktuelle forudbetalingsbeløb + 6%.

I forhold til at stille garanti efter det totale fakturerede beløb til ikke-afrejste kunder omfattet af fondens dækning, kan en eventuel overdækning af fondens risiko ved denne metode begrænses, i det tilfælde hvor rejseudbyderen har et sæsonbetonet bestillings- og betalingsmønster.

Rejseudbyderens forudbetalinger til leverandører (fx fly, bus og hotel) vedrørende de pågældende kunders rejser kan ikke fradrages ved opgørelsen til fonden. Begrundelsen er flg.:

Når en virksomhed erklæres konkurs, er det kun den af skifteretten udpegede kurator, der kan beslutte, om rejser efter konkursdekretets afsigelse skal gennemføres. Kurator kan beslutte at indtræde i den aftale, virksomheden indgik med rejsekunden før konkursen, således at kunden ikke kan benytte konkursen som hæveadgang, men i så fald forpligtes konkursboet til at opfylde rejsen, fuldstændig som den oprindelige aftale foreskriver. Det er fondens erfaring, at det i praksis kun uhyre sjældent sker, at et konkursbo gennemfører rejser.

Om de af rejseudbyderen foretagne forudbetalinger vil reducere fondens erstatningsudbetalinger i en konkurssituation vil derfor helt afhængig af, om kurator har mulighed for og ønsker, at boet gennemfører rejserne

med heraf følgende mulige ekstraudgifter samt risici og ansvar. Rejsegarantifonden har ingen indflydelse på en sådan beslutning.

I praksis udgør fondens risiko vedrørende de ikke-afrejste kunder derfor altid hele det beløb, kunden har forudbetalt til rejseudbyderen, uanset om rejseudbyderen har betalt nogle eller alle underleverandører vedrørende den pågældende rejse.

Det er på denne baggrund, at fonden gør de rejseudbydere, der skal stille ekstraordinært forhøjet garanti, opmærksom på, at rejseudbyderens forudbetalinger til underleverandører vedrørende de pågældende kunders rejser ikke kan fradrages ved opgørelsen af det fakturerede beløb til ikke afrejste kunder.

...”

Advokat A har ved skrivelse af 29. september 2011 yderligere anført:

” ...

Med nærværende sag skal Erhvervsankenævnet træffe en afgørelse, der har stor principiel betydning for hele rejsebranchen, idet Rejsegarantifonden med det fremsatte krav om yderligere garantistillelse har valgt at ”sætte sagen på spidsen” med den følge, at en stadfæstelse af Rejsegarantifondens afgørelse må formodes at ville medføre ophør af en lang række veldrevne seriøse rejsebureauer, hvor Rejsegarantifonden aldrig har haft nogen reel risiko for tab.

Som det fremgår af min klageskrivelse, bør alene det forhold, at min klient har drevet selvstændig virksomhed siden 1991 dog i selskabsform siden 01.01.2003 uden nogensinde at have medført udgifter for Rejsegarantifonden, i sig selv være et altafgørende argument til at stoppe den millimeter- og decimalhelt, som Rejsegarantifonden udsætter min klient for.

Rejsegarantifondens virksomhed er lovreguleret. Betingelserne for at kræve forhøjet garantistillelse skal opfylde kravene i Rejsegarantifondslovens § 19, hvilket ikke er tilfældet i denne sag. Betingelserne i Rejsegarantifondslovens § 19 bliver ikke opfyldt af, at Rejsegarantifonden udarbejder et langt indlæg, hvor man ikke konsekvent fastholder egen indstilling, men alt efter forgodtbefindende udvælger og påberåber sig argumenter. Det er ikke en ordentlig adfærd overfor en seriøs udbyder, der som anført har drevet selvstændig virksomhed i mere end 20 år og selv ikke under de mest kritiske forhold har bragt Rejsegarantifonden i tabsrisiko.

Rejsegarantifonden har ved sit indlæg af 26.08.2011 i betydeligt omfang forholdt sig til selskabets økonomiske stilling. Problemet er imidlertid, at Rejsegarantifondens gengivelse af faktum ikke er korrekt.

Erhvervsankenævnet skal derfor være særdeles påpasselig med at tillægge Rejsegarantifondens indlæg vægt, idet indlægget er behæftet med faktuelle fejl og usaglige beskyldninger mod såvel selskabet som selskabets revisor, beskyldninger der ikke har hold i virkeligheden.

Jeg har bedt selskabets statsautoriserede revisor om at udarbejde en supplerende redegørelse på baggrund af Rejsegarantifondens indlæg af 26.08.2011 til Erhvervsankenævnet.

...På 5 tætskrevne sider imødegår selskabets statsautoriserede revisor [i redegørelse af 22. september 2011] Rejsegarantifondens bemærkninger og udstiller på fornemmeste vis, at Rejsegarantifondens bemærkninger overfor Erhvervsankenævnet ikke bunder i saglige forhold, men derimod forhold der tilsyneladende skal indpasses for at nå til Rejsegarantifondens konklusion om yderligere garantistillelse.

For så vidt angår Rejsegarantifondens bemærkninger omkring selskabets økonomiske forhold, jfr. redegørelse af 26.08.2011, skal jeg således i det hele henvise til statsautoriseret revisor B's redegørelse af 22.09.2011.

Herudover giver Rejsegarantifondens skrivelse af 26.08.2011 anledning til følgende bemærkninger:

- Rejsegarantifonden har i skrivelsen ... fasthold, at min klient skal stille en garanti, der løbende afspejler det fakturerede salg af rejseydelser omfattet af fondens dækning til endnu ikke afrejste kunder. Et sådant krav fra Rejsegarantifonden skal have lovhemmel, hvilket ikke er tilfældet. Fonden stiller her krav om 100 % dækning, hvilket ikke er i overensstemmelse med hverken lovgrundlaget eller bemærkningerne.
- ...[fonden] oplyser ..., at man har meddelt min klient, at man ønsker at modtage et månedsopdelt budget for 2009. Det er ikke korrekt, idet der var tale om kvartalsopdelt budget.
- [fonden] anfører... , at det var aftalt, at der ikke ville blive hævet udbytte, før selskabets egenkapital udgjorde kr. 2,5 mio. Denne aftale er overholdt af selskabet, og der er ikke hævet udbytte.
- ..., [fonden] redegør for selskabets årsrapporter.... Der henvises i det hele til redegørelsen udarbejdet af statsautoriseret revisor B af den 22.09.2011. Fondens opfattelse er i bedste fald simplificeret og uden hensyntagen til de særlige forhold, der er anført af selskabets statsautoriserede revisor.
- ...[Det], oplyses, at ”bestyrelsen (for Rejsegarantifonden) antager imidlertid, at den likvide forbedring i perioden fra 31.12.2010 til maj 2011 er afledt af en tilsvarende forskydning i størrelsen af de kortfristede gældsforpligtelser, og at likviditetsgraden derfor må antages at være stort set uændret.”

Rejsegarantifondens bestyrelse skal ikke "antage" noget, men undersøge og indhente de fornødne oplysninger, således at beslutningen træffes på et oplyst grundlag. Som det fremgår af statsautoriseret revisor B's redegørelse, er bestyrelsens antagelse ikke dækkende for virkeligheden.

- ...[Det] anføres, at "fonden er af den opfattelse, at fondens risiko er afhængig af den totale aktivitet i selskabet, og fonden skal søge at vurdere, om selskabet kan risikere at gå konkurs, så fonden påføres et tab".

Afgørende er, om fonden påføres et tab. Fonden forholder sig ikke til tabets størrelse, det vil sige sammensætningen af selskabets virksomhed. Eftersom selskabet forudbetaler udenlandske rejsearrangører, og kunden udstyres med flybilletter, vil fonden ikke blive påført noget tab. En virksomhed som den af selskabet drevne med stor forudbetaling fra såvel kunde som udførende entreprenør på rejsemålet, gør fondens reelle risiko for tab hypotetisk og af særdeles begrænset størrelse.

Fonden har kendskab til selskabets virksomhed fra 1991/1992 og i selskabsform siden 01.01.2003. Fonden har på intet tidspunkt foretaget udbetalinger. Fondens bemærkninger i redegørelsen side 6, øverst, om mulighed for reaktion forekommer derfor uforståelige, henset til at fonden har erfaringsgrundlag gennem 20 år.

- ... [fonden] anfører..., at det er essentielt i relation til fondens risiko, at selskabets økonomiske stilling vurderes som værende tilfredsstillende minimum 12-24 måneder frem. Det er et postulat uden hold i virkeligheden. Fonden har ingen seriøs mulighed for at vurdere et selskabs økonomiske stilling minimum 12-24 måneder frem. Ingen har mulighed for at vurdere et selskabs økonomiske stilling 12-24 måneder frem, og såfremt der i Rejsegarantifonden sidder medarbejdere, der mener at besidde sådanne kvalifikationer, vil jeg foreslå, at disse medarbejdere overføres til landets største banker eller Finansministeriet, idet der her er tale om en viden, der vil være efterspurgt.

Det af fonden anførte er uden reel substans. Udviklingen siden 2008 dokumenterer dette, ligesom det forhold, at en pludselig opstået islandsk askesky eller andet af naturen omfattet, ej heller ville kunne vurderes minimum 12-24 måneder frem af Rejsegarantifondens dygtige medarbejdere. Der er tale om en falsk præmis.

- ... [fonden] anfører... , at det vil påvirke fondens krav til selskabets kapitalstruktur i opadgående retning, hvis der er særlige risici forbundet med selve forretningsmodellen. Synspunk-

tet forekommer fornuftigt, men i den konkrete situation er selskabets forretningsmodel, jfr. ovenfor, af en sådan karakter, at der netop ikke er særlige risici forbundet med selve forretningsmodellen, der dokumenterbart bygger på væsentlig forudbetaling. Fondens bemærkninger understøtter således, at der med selskabets forretningsmodel netop ikke skal stilles særlige krav.

- Fondens øvrige bemærkninger om nøgletal er ikke sammenhængende med fondens øvrige henvisninger til samme nøgletal i fondens redegørelse, idet fonden – når det findes opportunt – henviser til nøgletallene og i andre situationer ser stor på nøgletallene.

Fonden skal overholde lovgivers krav hverken mere eller mindre. Det er min opfattelse, at fonden i nærværende sag i betydelig grad stiller krav, der ikke ses at være lovhjemlet hverken ved selve lovbestemmelsen eller bemærkningerne.

Sammenfattende indstilles det til Erhvervsankenævnet, at Erhvervsankenævnet foretager en gennemgående analyse af min klients økonomiske forhold, jfr. Rejsegarantifondslovens § 19. Resultatet af denne konkrete analyse skal munde ud i, at der skal konstateres særlig risiko for, at Rejsegarantifonden vil lide tab, for at der kan træffes afgørelse om forhøjet garantistillelse. Der skal derfor konkret angives, hvilken særlig risiko der ses at foreligge for Rejsegarantifonden, hvilket Rejsegarantifonden indtil nu ikke har godtgjort.

Ved bedømmelsen heraf skal medtages de af lovgiver udarbejdede bemærkninger samt det fornuftige og ædruelige synspunkt, at drift af selvstændigt rejsebureauvirksomhed gennem 20 år uden risiko for fonden skal understøtte den konkrete analyse af min klients økonomiske forhold som værende sunde, hvorfor der ikke ses at være særlig risiko for, at Rejsegarantifonden vil lide tab.

...

[kopi af uddrag af analyse udarbejdet af Dansk Brancheanalyse ApS v/Ole Egholm under overskriften ”Danmarks 187 største rejsebureauer – en analyse af den danske rejsebureaubranche 2010 – 2011. Analysen er udgivet den 15.09. d.å] ...vedrører konkurstruede rejsebureauer. Blandt 50 navngivne konkurstruede rejsebureauer, nævnes min klient ikke.

... Dansk Brancheanalyse ApS forventede sidste år 5 konkurser, og det blev til 3 – 4. Estimatet for det kommende år, er 4 konkurser blandt de 50 konkurstruede selskaber, som Danske Brancheanalyse ApS udpeger.

Det i analysen anførte, understøtter således, at der ikke foreligger særlig risiko for Rejsegarantifonden i relation til min klient.”

I en supplerende redegørelse af 22. september 2011 fra statsautoriseret revisor B er det anført:

” ...

Selskabets egenkapital 31. december 2009

Det fremgår af skrivelsen, ... at selskabet ved aflæggelsen af årsrapporten for 2010 konstaterede nogle fejl ved aflæggelsen af selskabets årsrapport for 2009, der beløbsmæssigt udgjorde 421 t.kr. Rejsegarantifonden konkluderer i den forbindelse, at selskabets egenkapital 31. december 2009 således er opgjort med de tilsvarende 421 t.kr. for højt, og at selskabets regnskabsmateriale var fejlbehæftet, og at dette er med til at mindske troværdigheden omkring selskabets regnskabsmateriale.

Det skal hertil siges, at denne afsluttende konklusion efter vores opfattelse ikke er korrekt. Selskabets årsrapport for 2009 indeholdt bl.a. tilgodehavende udenlandsk moms samt løbende fejlfregninger fra BSP, hvorved K K/S samlet set havde betragtelige tilgodehavender, der i lighed med tidligere år blev medregnes i balancen som tilgodehavender. Dette samlede tilgodehavende var optaget til en fuldt ud forsvarlig værdi på balancetidspunktet. Selskabet modtog desværre ikke disse tilgodehavender i fuldt omfang, da selskabets daværende regnskabschef undlod at foretage de aktive handlinger (tilbagesøgning af beløbene indenfor de relevante tidsfrister), der skulle udføres, for at få disse tilgodehavender hentet hjem. Bl.a. på baggrund af disse undladte handlinger fra selskabets daværende regnskabschef, så selskabets ledelse sig efterfølgende nødsaget til at opsiges denne medarbejder.

Herudover var der optaget tilgodehavende incentives / bonus i lighed med tidligere år. Disse tilgodehavende incentives optages delvist ud fra et ”bedste skøn”, hvilket selskabet ved tidligere regnskabsaflæggelser traditionelt rammer ganske præcist. Teknisk set var disse tilgodehavender opgjort på samme måde som tidligere år (med samme forventede bonusprocent).

Samlet set er det vor klare opfattelse, at selskabets egenkapital 31. december 2009 på regnskabsaflæggelsestidspunktet var opgjort korrekt (de opgjorte tilgodehavender var optaget korrekt), og at regnskabschefens undladte tilbagesøgningsprocedurer vedrørende udenlandsk moms og løbende fejlfregninger fra BSP ikke kunne indregnes på dette tidspunkt, da hverken selskabets ledelse eller os som selskabets revisor på dette tidspunkt havde nogen muligheder for at have et kendskab til disse forhold, hvilket tilsvarende også gælder for de medregnede tilgodehavende incentives /bonus.

Som tidligere beskrevet udgjorde de samlede fundamentale fejl 421 t.kr. ved regnskabsaflæggelsen for 2009. Da regnskabsaflæggelsen i enhver situation foretages ud fra visse skøn omkring tilgodehavender, varebeholdninger, gældsforpligtelser o.l., vil der meget ofte være nogle mindre korrektioner til disse balanceposter, der indregnes i selskabets resultatopgørelse for det efterfølgende regnskabsår. Vi vurderede i forbindelse med regnskabsaflæggelsen for 2010, at K K/S´ resultatopgørelse, og dermed årsrapporten ikke ville give et retvisende billede af selskabets aktivitet og indtjening for 2010, såfremt vi udgiftsførte disse korrektioner

tilbage fra 2009, hvorfor vi besluttede at behandle disse korrek-tioner som fundamentale fejl i 2010 – årsrapporten.

Rejsegarantifondens afsluttende konklusion ... findes helt urimeligt. Selskabets løbende bogføringsbalancer er ganske troværdige (fuldt ud på højde med andre virksomheders bogføringsbalancer) og selskabets regnskabsaflæggelse har aldrig tidligere medført problemer omkring de skøn, som der uundgåeligt vil være i dette selskabs årsrapport. Som følge heraf er det ikke rimeligt at Rejsegarantifonden foretager et tillæg ved fastsættelse af selskabets kapitalstruktur, fordi selskabets regnskabsaflæggelse måtte medføre særlig usikkerhed. Ved udførelse af de tilsvarende skøn af de tilsvarende tilgodehavender ved regnskabsaflæggelsen for 2010 har disse skøn efterfølgende vist sig at være korrekte (i lighed med alle tidligere år bortset fra regnskabsaflæggelsen for 2009).

Selskabets goodwill-værdi

Det fremgår, ... at fonden forholder sig særlig kritisk overfor goodwill – både generelt og tilsyneladende også i forhold til K K/S. Det skal bemærkes, at den bogførte værdi af selskabets goodwill den 31. december 2010 udgør 803 t.kr. Da selskabets omsætning i 2010 udgjorde 76.496 t.kr. og med et overskud på 278 t.kr. (efter at der er udgiftsført afskrivninger på goodwill på 401 t.kr.), finder vi denne værdi på 803 t.kr. som værende ganske lavt – målt såvel i en salgssituation som med henblik på selskabets videre drift og indtjeningsevne. Fondens bemærkninger omkring goodwill tilbagelader det indtryk, at de ”skyder på alt” og mistænkeliggør alt.

Afgivelse af en blank revisionspåtegning

Det fremgår af ... fondens konklusion på vort revisionsarbejde, at ”fonden ikke kan lægge afgørende vægt på, at revisor i årsrapporten for 2010 har afgivet en blank påtegning.”. Dette begrundes af fonden dels med de fundamentale fejl i forbindelse med regnskabsaflæggelsen for 2009, dels paradoksalt nok at vi ved regnskabsaflæggelsen for 2009 IKKE afgav en blank påtegning men havde afgivet en påtegning med supplerende oplysninger.

Helt overordnet tillader jeg mig at nævne, at der ved udarbejdelse af årsrapporter skal optages tilgodehavender med de beløb, som det pågældende selskab forventer at modtage. Dette har ubetinget også været tilfældet ved udarbejdelsen af årsrapporten for 2009 for K K/S, hvor selskabets skøn over de tidligere omtalte tilgodehavender og vor efterfølgende revision af disse tilgodehavender er foretaget ordentligt og omhyggeligt. Dette arbejde af selskabet og af os som revisor medførte på daværende tidspunkt, at de optagne tilgodehavender var det bedste udtryk for det forventede beløb, som selskabet ville modtage.

Når fonden tillader sig at konkludere, at fonden ikke kan lægge afgørende vægt på, at revisor i årsrapporten for 2010 har afgivet en blank påtegning, må dette være udtryk for, at fonden finder det sandsynligt, at vi som revisor skulle afgive en blank påtegning på regnskabet for 2010, selv om vi måtte ligge inde med viden om, at denne årsrapport måtte in-

deholde tilsvarende fejl, eller at vi ikke evner at foretage en kvalificeret og kompetent revision af selskabets årsrapport. Anden konklusion til fondens bemærkninger på dette område er vanskeligt at komme frem til.

Denne fremlæggelse fra fondens side omkring vor revision og vor afgivelse af revisionspåtegninger, samt at disse argumenter anvendes som løftestang for fonden til at stille de forhøjede kapitalkrav overfor K K/S er helt og aldeles urimeligt overfor sagen som sådan og en grov uartighed overfor os.

...

Nøgletal

Fonden kommenterer ... selskabets kvartalsvis indsendte bogføringsbalancer. Disse indsendes kvartalsvis til Rejsegarantifonden incl. relevante bemærkninger til disse bogføringsbalancer, således at fonden kan følge selskabets aktivitet og indtjening incl. opfølgning i forhold til det oprindeligt udarbejdede driftsbudget for selskabet for de enkelte kvartaler.

De kvartalsvis indsendte bogføringsbalancer anvendes i disse afsnit til at beregne diverse nøgletal, samtidigt med at fonden korrekt kommenterer, at selskabet har en sæsonbetonet indtjening.

Når en virksomhed har en sæsonbetonet indtjening skal en vurdering af denne virksomheds indtjeningsevne, økonomiske situation samt økonomiske udvikling, herunder diverse nøgletal, foretages på helårs-basis. De af fonden anførte nøgletal på baggrund af de indsendte bogføringsbalancer er ikke i sig selv udtryk for selskabets økonomiske udvikling, men er udtryk for tilfældige nøgletal – helt afhængig af hvornår i løbet af regnskabsåret, at selskabet har sin lav- og højsæson. Samlet set finder jeg disse 3 afsnit helt overflødige i fondens redegørelse – og i øvrigt heller ikke i overensstemmelse med lovens krav til opgørelse af de relevante nøgletal, da lovgivningen kræver disse indberettet på helårsbasis.

Forskelsbehandling

Fonden [finder] ... at selskabets omsætningsstigning fra 2009 til 2010 grundlæggende skulle medføre en stigning i fondens krav til selskabets egenkapitalstørrelse. Det skal for god skyld bemærkes, at stort set alt ”varekøb” først indkøbes når K K/S modtager en salgsordre. Det stigende salg har således ikke medført nogen større driftsrisiko for selskabet – tværtimod har dette større salg været med til at forbedre selskabets indtjening fra 2009 og frem til 2010, hvorfor det er svært at se, at denne større omsætning og dermed indtjening, skulle medføre et endnu større krav til egenkapitalen.

Fonden [finder] ... det bekymrende i, at selskabets indtjening afviger væsentligt fra den budgetterede indtjening i 2010. Det skal hertil siges, at K K/S i forbindelse med indsendelse af kvartalsbogføringsbalancerne for 2010 løbende har orienteret fonden, når der har været særlige forhold, der har medført afvigelser i forhold til det budgetterede.

I 2010 har K K/S haft følgende særlige forhold, der ikke var indregnet i budgettet for 2010, da disse forhold på budgettidspunktet ikke var eller kunne være kendt af selskabet:

- Vulkanaskesagen på Island.
- Omkostninger til garantistillelse overfor IATA.
- Lønforpligtelser i forbindelse med en medarbejders dødsfald sidst i 2010.

Samlet set udgør omkostningerne til ovenstående forhold stort set det, der beløbsmæssigt svarer til budgetafvigelse målt på indtjeningen.

Ved enhver budgetudarbejdelse foretages dette altid på baggrund af budgetforudsætninger. Disse budget-forudsætninger viste sig for K K/S' vedkommende i 2010 (bortset fra ovenstående 3 punkter) faktisk at være meget tæt på de efterfølgende realiserede beløb – både hvad angår omsætning og omkostninger, og dermed også indtjeningen.

Efter vores opfattelse er det ikke troværdigt, at fonden foretager deres omtale af budgetafvigelsen uden samtidigt at oplyse Erhvervsankenævnet, dels at fonden har modtaget de ovenstående oplysninger om de 3 forhold, dels at fonden tillige har modtaget disse oplysninger løbende hen over året. Dette synes ikke at være ordentligt og redeligt.

Fonden oplyser tillige ... at K K/S først om 8 – 10 år vil have bragt egenkapitalen op på det ønskede niveau ”såfremt selskabet i fremtiden realiserer resultater i størrelsesordenen som i 2010 (250 – 300 t.kr.).”

Som det netop er omtalt, har selskabet i 2010 afholdt omkostninger af engangskaraktter – og dermed reduceret indtjeningen, herunder især væsentlige omkostninger til opsagte medarbejdere i forbindelse med selskabets reduktion af medarbejderorganisationen for at tilvejebringe en bedre fremtidig indtjening.

Herudover har K K/S tidligere oplyst fonden, at selskabets årlige afskrivning på goodwill på 401 t.kr. ophører 31. december 2012, samt at afskrivninger på selskabets kontorinventar og møbler, der i 2010 udgjorde 175 t.kr., stort set ophører 31. maj 2012, hvorfor selskabets indtjening fra 2013 og fremefter alt andet lige vil forbedres med 576 t.kr.

At fonden overfor Erhvervsankenævnet fremlægger et synspunkt, der indikerer, at K K/S muligvis skal bruge op til 8 – 10 års overskud på at opnå en egenkapital på 2,5 mio. kr. er ikke rimeligt eller troværdigt, da fonden tidligere har modtaget disse oplysninger. Tværtimod vil jeg sige, at disse oplysninger afgives af fonden mod bedre vidende.

Afslutning

Efter en gennemgang af Rejsegarantifondens sagsfremlægning overfor Erhvervsankenævnet, herunder bl.a. de talmæssige forhold, må jeg indrømme, at denne sagsfremstilling for undertegnede fremstår meget subjektiv. At Rejsegarantifonden som en offentlig instans på de enkelte for-

hold i så stort et omfang undlader at videregive de relevante oplysninger til Erhvervsankenævnet (i modsætning til f.eks. SKAT i forbindelse med skattesager), som fonden af K K/S på ordinær og redelig vis tidligere har modtaget eller eventuelt modtaget konkret i forbindelse med drøftelse af selskabets kapitalforhold kan kun undre – ikke mindst når fonden i et vist omfang anvender disse manglende oplysninger til at foretage delkonklusioner, der efter vor opfattelse ikke er korrekte og rimelige.

Det skal afslutningsvis nævnes, at både selskabet og undertegnede finder det er beklageligt, at selskabet af de beskrevne årsager i løbet af 2010 ikke modtog de tilgodehavender med de beløb, som der var medtaget i selskabets årsrapport for 2009. Men når dette er sagt vil jeg understrege, at selskabet efter vores opfattelse foretager et meget seriøst arbejde omkring selskabets løbende bogføring, udarbejdelse af kvartalsvise bogføringsbalancer, årsrapporter samt budgetudarbejdelse, ligesom vi som selskabets revisor ubetinget udfører en professionel og kompetent revision af selskabets årsrapporter. At fonden forsøger at mistænkeliggøre hele dette område for at anvende dette som argument for at selskabet skal pålægges fortsat forhøjede kapitalkrav er helt urimeligt.

...”

Rejsegarantifonden er ved skrivelse af 1. november 2011 fremkommet med følgende yderligere bemærkninger:

”... fondens bestyrelse har på grundlag af de foreliggende oplysninger antaget, at den likvide forbedring i perioden fra 31. december 2010 indtil maj 2011 er afledt af en tilsvarende forskydning i størrelsen af de kortfristede gældsforpligtelser. Hvis antagelsen er forkert, bedes der redegjort nærmere for hvorfor.

...

Fonden forholder sig først til tabets størrelse, når størrelsen af den forhøjede garanti skal beregnes.

...

Klager havde i 2009 underskud på t.kr. (840) og i 2010 et overskud på t.kr. 278.

...

Fonden skal bemærke, at oversigten ikke indeholder oplysninger om, hvorvidt de pågældende rejsebureauer afdækker fondens risiko (forhøjet garantistillelse), eller om der fx er afgivet indeståelseserklæringer eller ansvarligt lån vedrørende rejsebureauerne.

...

[Kommentarer til redegørelse af 22. september 2011 fra statsautoriseret revisor B:]

...

I afsnittet ... om selskabets egenkapital 31. december 2009 bestrider revisor, at de korrektioner, som revisor besluttede at behandle som fundamentale fejl i 2010-årsrapporten, er med til at mindske troværdigheden omkring selskabets regnskabsmateriale.

Uanset årsagen til fejlene kan fonden blot konstatere, at effekten heraf var, at selskabets egenkapital pr. 31. december 2009 reelt var t.kr. 421 lavere end angivet i årsrapporten, hvorfor soliditetsgraden var overestimeret. De pågældende fejl medførte også, at likviditetsgraden reelt var lavere end angivet i årsrapporten.

...

... Fonden har analyseret regnskabsmaterialet for at kunne foretage en vurdering af selskabets økonomi og ar i den forbindelse blot konstateret, at revisor i årsrapporten for 2010 angiver, at der i årsrapporten for 2009 var fundamentale fejl. Fonden fortager altid sin egen vurdering af regnskabsmateriale og lægger aldrig afgørende vægt på, om den seneste årsrapport er afgivet med en blank påtegning eller ej, bl.a. fordi der er i flere tilfælde indtruffet konkurser hos rejseudbydere, hvis seneste årsrapport indeholdt en blank påtegning.

...

... Nøgletallene i årsrapporten kan give et helt forkert billede af økonomien, og fondens beregning af nøgletallene i henhold til de indsendte kvartalsbalancer kan netop anvendes til at belyse, om årsrapporten er opgjort på et tidspunkt med maksimal aktivitet, minimal aktivitet eller på et gennemsnitligt tidspunkt. Aktivitetsniveauet på opgørelsestidspunktet kan have betydelig effekt på selskabets nøgletal grundet store udsving i indtjening og balancesum.

...

... fonden [kan] anføre, at selskabet ikke oplyste fonden om tabet på tilgodehavenderne, før fonden modtog årsrapporten for 2010 den 28. marts 2011. Selskabet oplyste den 19. oktober 2010, at der var blevet ansat en ny regnskabsmedarbejder med virkning fra 1. september 2010, men det blev ikke oplyst, at det var sket, fordi den forhenværende var blevet afskediget, fordi han ikke havde sørget for at indkræve tilgodehavenderne.

Selskabet oplyste den 10. maj 2010, at askeskyen ikke forventedes at medføre nogen effekt for selskabet.

Den 19. juli 2010 oplyste selskabet, at 1. halvår 2010 var gået ca. t.kr. 150 bedre end budgetteret på trods af tabt omsætning på grund af askeskyen.

Fonden modtog ikke oplysning om øgede omkostninger til garantistillelse overfor IATA, før selskabet fremsendte årsrapporten for 2010 den 28. marts 2011. Dette fremgår heller ikke særskilt af nogen af de indsendte saldobalancer.

...

Fonden medgiver, at selskabets indtjening vil blive positivt påvirket, når afskrivningerne ophører. I lighed med andre sager har fonden dog samtidig antaget, at der løbende vil fremkomme behov for nye investeringer i eksempelvis driftsmidler, som vil resultere i fornyede afskrivninger. År-

sagen hertil er, at aktiverne vil blive nedslidt over tid, hvilket sædvanligvis skaber behov for nye investeringer.

Såfremt det antages, at der ikke vil blive behov for yderligere investering i materielle anlægsaktiver i en periode på 8-10 år, er det korrekt, at fondens indikation kan virke usandsynlig. I den forbindelse henviser fonden til det i skrivelsen af 26. august 2011 anførte, idet der også er andre usikkerhedsfaktorer, som er relevante at inddrage i denne forbindelse.”

I skrivelse af 1. december 2011 har advokat A heroverfor bemærket:

”...

Der er i loven fastsat regler for, hvornår Rejsegarantifonden kan rejse krav om yderligere garantistillelse, nemlig Rejsegarantifondslovens § 19.

K K/S opfylder kravene i lovens § 8. Som det fremgår af min klageskrivelse, har fonden en mulighed for at kræve forhøjet garantistillelse, såfremt de særlige betingelser i lovens § 19 er opfyldt, ...

Det er således en betingelse for at bringe lovens § 19 i anvendelse, at der skal være en særlig risiko for tab for fonden. Der er ikke åbnet op for vilkårligheder. Fonden har fortsat ikke på et seriøst og gennearbejdet grundlag redegjort nærmere for, hvilken særlig risiko fonden har for at lide tab på min klient. Teoretiske betragtninger er uden relevans, idet lovgiver har krævet, at fonden påføres særlig risiko for tab og dermed, at der er en konkret risiko, der kan nærmere underbygge det af fonden anførte.

Rejsegarantifonden er forpligtet til at foretage en objektiv og saglig bedømmelse og kan ikke udøve ”skøn under regel”.

Det har aldrig været lovgivers hensigt med lovens § 19 at åbne op for fortolkninger og afrundinger på 2. og 3. decimal for vurdering af, om der var **særlig risiko**.

Det er derfor mit principale synspunkt, at fonden ikke har den fornødne hjemmel til i den konkrete sag at bringe lovens § 19 i anvendelse.

Det er en kendsgerning, at fondens vurderinger af, hvilke selskaber der påfører fonden særlig risiko, ikke har støtte i de faktiske forhold, al den stund at min klients mangeårige seriøse virksomhedsdrift sammenholdt med brancheanalyser på sagligt grundlag imødegår, at der skulle være særlig risiko for tab for Rejsegarantifonden.

Det er endvidere en kendsgerning, at det af Rejsegarantifondens egen årsberetning for 2010 fremgår, at Rejsegarantifonden i 2010 har krævet forhøjet garantistillelse af 76 rejsearrangører, hvoraf 32 ved kapitalindskud har klaret sig uden.

Rejsegarantifonden oplyser i samme årsrapport, at 141 (svarende til 22 %) af 651 medlemmer af Rejsegarantifonden stiller forhøjet garanti i forhold til lovens grundkrav.

Disse oplysninger er klart bekymrende.

Dette skal ses i sammenhæng med, at det af Rejsegarantifondens egen hjemmeside fremgår, at der i de seneste 3 år alene har været i alt 14 konkurser fordelt med 8 i 2009, 2 og 2010 og 4 i 2011.

.... Der er således et væsentligt misforhold mellem Rejsegarantifondens krav om forhøjet garantistillelse sammenholdt med den faktiske og særlige risiko for tab i form af konkurs. Tallene er entydige.

Det bemærkes i øvrigt, at de konkurser, der ses oplyst i perioden 12.02.2009 til 13.10.2011, alle er konkurser i nichebureauer og ingen all-round rejsebureauer. ...

...

... [F]onden oplyser, at den først forholder sig til tabets størrelse, når størrelsen af den forhøjede garanti skal beregnes. Dette synspunkt forekommer uforståeligt, da der tilsyneladende er tale om spåmandsbetragtninger.

Rejsegarantifonden anfører ... at K K/S i 2009 havde et underskud på kr. 840.000,00 og 2010 et overskud på kr. 278.000,00.

... Som det fremgår [afoversigt over K K/S's hovedtal og nøgletal for perioden 2006 til 2010], har årets resultat, når bortses fra årene 2008 og 2009, været betydelige positive, og selskabets egenkapital ikke ubetydelig.

... En virksomheden som min klients – og i øvrigt resten af branchen - aflægger årsrapport, og årsrapporten giver naturligvis ikke noget forkert billede af økonomien i virksomheden.

Årsrapporten er endvidere underskrevet af statsautoriseret revisor, og fondens mistænkeliggørelse af at selskaber aflægger årsrapport forekommer uforståelig. Uanset hvornår oplysninger indsendes til fonden, er der tale om forældede oplysninger. Hvis fondens betragtninger..., skal følges, vil synspunktet være, at selskaber skal indlevere årsrapport dagligt! Vilkaarligheden heri forekommer indlysende og er næppe i overensstemmelse med lovens krav.

Endelig bemærkes, at Rejsegarantifondens kommentarer omkring den aktuelle driftsindtjening forekommer ganske uklart. Det fremgår ikke klart præcist, hvad Rejsegarantifonden forstår ved driftsindtjening.

Såfremt det er selskabets kontante indtjening (årets resultat ekskl. regnskabsmæssig afskrivninger på goodwill) har selskabets indtjening været positivt de sidste mange år bortset fra året 2009.

Når Rejsegarantifonden så omtaler den aktuelle driftsindtjening i et brev udarbejdet ultimo 2011 forekommer Rejsegarantifondens omtale af forholdet i 2009 ikke helt som værende ”den aktuelle indtjening”.

Endeligt bemærkes, at Rejsegarantifondens bemærkninger ...dokumenterer, at Rejsegarantifonden ikke har forholdt sig til den konkrete virksomhed. Rejsegarantifonden henviser til, at selskabets indtjening bliver positivt påvirket, når afskrivninger ophører. Rejsegarantifonden oplyser, at fonden har antaget, at der løbende vil fremkomme behov for nye investeringer, der vil medføre fornyet afskrivninger. Fonden anfører, at årsagen hertil er, at aktiverne bliver nedslidt over tid, hvilket sædvanligvis skaber behov for nye investeringer.

Hertil er blot at bemærke, at fonden helt åbenbart ikke forholder sig konkret til min klients virksomhed. Min klient afskriver primært på goodwill, der som bekendt ikke slides ned.... Fondens betragtninger hviler derfor på urigtigt grundlag og manglende indsigt i min klients drift.

Jeg kan derfor tilslutte mig, hvad Rejsegarantifondens selv anfører ..., nemlig at det er korrekt, at fondens indikation kan virke usandsynlig. Det er til fulde godtgjort med ovennævnte bemærkninger.

Rejsegarantifondens indlæg understøtter det af mig påberåbte manglende proportionalitetsprincip. Der administreres tilsyneladende efter en matematisk formel uden hensyntagen til lovgrundlaget.
...”

Rejsegarantifonden er ved skrivelse af 20. december 2011 fremkommet med følgende bemærkninger hertil:

” ...

Fonden er enig med advokat Ib René Larsen i, at der skal være en særlig risiko for at lide tab, førend fonden har lovhjemmel til at kræve sin risiko afdækket. Fonden er dog ikke enig i, at fonden benytter teoretiske betragtninger uden relevans i sine risikovurderinger.

I fondens risikovurdering inddrages de forhold, som påvirker fondens risiko i den enkelte sag. Da der er meget stor forskel på de rejseudbydere, der er registreret i fonden, kan der være forskel på de forhold, som inddrages. De sager, som minder om hinanden i forhold til risikoprofil, får samme vurdering.

Det er fondens klare opfattelse, at det er helt essentielt at inddrage historiske informationer i form af realiserede data samt forventningen til fremtiden i form af budgetmaterialer eller prognoser i risikovurderingen.

I den forbindelse er det fondens overordnede holdning, at der normalt er en høj grad af sikkerhed forbundet med historisk data, såfremt der er tale om revideret regnskabsmateriale. Der forekommer dog sager, hvor der er

fejl i de reviderede årsrapporter, hvilket er meget utilfredsstillende. I den konkrete sag var der fejl i årsrapporten for 2009, hvilket også er inddraget i den samlede vurdering.

Mht. rejseudbyderens egne forventninger til fremtiden er det afgørende for fondens risiko at forholde sig kritisk hertil. I den forbindelse kan det være en vigtig del af risikovurderingen, at fonden udarbejder et skøn over rejseudbyderens indtjening, pengestrømme og forventninger til udviklingen i kapitalstrukturen. Årsagen hertil kan eksempelvis være, at fonden ikke finder rejseudbyders egne forventninger realistiske. Når fonden vælger at foretage et skøn, inddrages benchmark [Benchmark dækker over erfaringer fra andre lignende sager, hvor der udregnes gennemsnit og median af regnskabsdata, som eksempelvis dækningsgrad, solvensgrad, likviditetsgrad mv.] og de historiske resultater, som sammenlignelige rejseudbydere har leveret. Det er fondens erfaring, at man med denne fremgangsmåde opnår et rimeligt billede af, hvad det i den pågældende sag er sandsynligt at forvente fremover. Samtidig hermed har fonden i alle sager en tæt dialog med rejseudbyderne, hvor de løbende får mulighed for at forholde sig kritisk til fondens antagelser, som er afgørende for fondens risikovurdering.

Ovenstående en nødvendig del af fondens risikovurdering, og fonden er således ikke enig i, at fondens vurdering indeholder teoretiske betragtninger uden relevans. Fonden foretager i alle sager en objektiv tilgang til den enkelte sag, men der kan være meget forskellige forhold, som resulterer i, at fonden vurderer, at der i den enkelte sag er en særlig risiko for at lide tab. Som eksempler kan nævnes rejseudbyderens produktsortiment, risikoen forbundet med destinationerne, risikoen forbundet med investeringerne, aktivernes bonitet, risikoen forbundet med økonomistyringen samt den løbende udvikling i de finansielle nøgletal.

...

Fonden er ikke enig i, at der i den konkrete sag ikke tages hensyn til faktiske forhold i forbindelse med risikovurderingen. Fonden er heller ikke enig i, at K K/S' mangeårige seriøse virksomhedsdrift sammenholdt med brancheanalyser kan bruges til at vurdere, om fonden har en særlig risiko for at lide tab i den konkrete sag.

Det afgørende i forhold til fondens risiko - i alle sager - er derimod størrelsen af den aktuelle risiko. Fonden vurderer løbende i alle sager sin risiko ved at foretage regnskabsanalyse af saldobalancer, årsrapporter og budgetter, hvor sidstnævnte påkræver, at fonden forholder sig kritisk hertil og eventuelt overvejer at opstille prognoser til sammenligning. I den forbindelse inddrages de forhold, som påvirker fondens risiko i den konkrete sag. Forholdene ændrer sig over tid både mht. omfang og type, hvilket også er tilfældet mht. de finansielle nøgletal, som over tid påvirkes af driftsresultater, investeringer mv.

Fonden er af den opfattelse, at brancheanalyser udarbejdes på baggrund af offentlig tilgængelig information, og dermed efter fondens opfattelse kan indeholde usikkerheder, som ikke i samme grad kendetegner fondens risikovurderinger, fordi fonden med hjemmel i rejsegarantifondslo-

vens § 13 kan kræve alt materiale – fx også materiale som børsnoterede selskaber ikke offentliggør. Dette er også baggrunden for, at fonden ikke benytter brancheanalyser i sit løbende tilsyn. Fondens har i de enkelte sager hjemmel til at bede om alle de oplysninger, som anses for værende relevante i forbindelse med risikovurderingen, hvilket alt andet lige mindsker usikkerheden forbundet med fondens vurdering af risikoen.

...

Fonden vil for god ordens skyld bekræfte de anførte tal omhandlende statistik vedrørende fondens tilsyn i 2010.

Fonden er dog ikke enig i, at de anførte tal omhandlende fondens tilsyn er bekymrende i forhold til lovens grundkrav. De statistiske resultater er efter fondens opfattelse ikke overraskende, når man samtidig inddrager oplysninger fra rejsebranchen om rejseudbydernes kapitaliseringsgrad i den samlede vurdering. Rejsebranchen er efter fondens opfattelse kendetegnet af lav kapitaliseringsgrad, hvilket desværre resulterer i, at fonden har en særlig risiko for at lide tab i mange af sagerne. Herudover vælger mange rejseudbydere at acceptere forhøjet garantistillelse overfor fonden for derved ikke at skulle fremsende løbende opfølgning eller fortrolig information. Såfremt rejseudbyderen har en relativt jævn sæson i sin omsætning, vil en forhøjet garantistillelse i mange tilfælde ikke betyde noget for garantistillelsen overfor fonden. Dermed er det ikke i alle de tilfælde, hvor rejseudbyderen stiller forhøjet garanti, at fonden har vurderet at have en særlig risiko for at lide tab. Der er derimod tale om et billede på den fleksibilitet, fonden tilbyder i hver enkelt sag, for at give rejseudbyderen den mest hensigtsmæssige løsning i netop deres sag.

Mht. det lave antal af konkurser, er dette efter fondens opfattelse afledt af tre forhold. For det første fordi fonden har et effektivt tilsyn, som løbende har en tæt dialog med de enkelte rejseudbydere om størrelsen af og indholdet i den enkelte rejseudbyders kapitalstruktur. For det andet fordi ejerne af virksomhederne historisk har vist stor villighed til at konsolidere deres respektive virksomheder, hvilket også fremgår af fondens årsrapporter. Dette sker ofte i samråd med fonden, inden der overhovedet er varslet krav om forhøjet garanti. For det tredje vil rejseudbydere, som er pålagt at stille forhøjet garanti, ofte have et meget stort incitament til at afværge en konkurs og i stedet foretage en kontrolleret nedlukning, eftersom indehaveren selv hæfter for en større del af risikoen via den stillede garanti.

...

Fonden fastholder sine bemærkninger om, at fonden først forholder sig til tabets størrelse, når størrelsen af den forhøjede garanti skal beregnes. Fondens understreger, at fonden ikke er enig i, at synspunktet forekommer uforståeligt.

Når fonden fører tilsyn, er det i alle sager først og fremmest afgørende for fondens risiko at vurdere risikoen for at lide tab. Hvis der i den konkrete sag vurderes at være en særlig risiko for at lide tab, varsler fonden krav om forhøjet garanti, og det bliver først på dette tidspunkt interessant og relevant at forholde sig til tabets størrelse. Det er således fondens opfattelse, at ethvert tab må anses for værende utilfredsstillende.

...

Fonden er ikke enig i det anførte, idet selskabet indtjening efter fondens opfattelse på det seneste har været vigende. Egenkapitalen har i perioden fra 2008 til 2010 været af en størrelse, som efter fondens opfattelse ikke kan anses som tilfredsstillende for et selskab med en betydelig omsætning.

Når fonden vurderer de enkelte rejseudbyderes kapitalstruktur, er det efter fondens opfattelse også afgørende at vurdere egenkapitalens størrelse i forhold til aktivitetsniveauet. Årsagen hertil er, at nøgletallet for soliditetsgraden [Beregnes ud fra følgende formel: egenkapital / balancesum] ikke kan stå alene, idet nøgletallet beregnes på baggrund af størrelsen af balancesummen, som påvirkes af opgørelsestidspunktet. Ydermere tager nøgletallet ikke fuldt højde for størrelsen af den enkelte rejseudbyders aktivitetsniveau, hvor det i den konkrete sag i tilfælde af vigende indtjening forventes at kunne generere større udsving i indtjeningen, jo større aktivitetsniveauet er.

I den konkrete sag har der ... de seneste år været vigende indtjening. Kombineres denne information med, at egenkapitalen de seneste to regnskabsår kun har udgjort i intervallet 0-2% i forhold til aktivitetsniveauet, er der efter fondens opfattelse tale om en svag kapitalstruktur, som resulterer i, at fonden har en særlig risiko for at lide tab.

...

Fonden fastholder det tidligere anførte vedrørende beregning af nøgletal. I forbindelse med beregning af selskabets nøgletal fortager fonden justeringer, hvorefter balancen giver et mere reelt billede af fondens risiko. Fondens opstilling afviger i de enkelte sager ofte fra revisors opstilling, uden at dette imidlertid betyder, at fonden ikke anerkender rigtigheden af revisors opstilling.

Der er således forskel på, om balancen opstilles i overensstemmelse med årsregnskabsloven eller med henblik på at skulle anvendes i fondens risikovurdering. Som eksempel kan nævnes, at der kan være aktiver indregnet i balancen, der af fonden vurderes som værende af tvivlsom bonitet grundet vigende indtjening, og som fonden derfor nedskriver i sin opstilling.

I denne forbindelse ønsker fonden at understrege, at fonden ikke er enig i, at fonden herved mistænkeliggør aflæggelsen af årsrapporten.

...

I den sammenhæng virker det dog relevant at oplyse, at fonden anvender de løbende saldobalancer til at belyse udviklingen i selskabets balance i regnskabsperioden, idet forholdet påvirker fondens risiko. Fonden ville aldrig kræve, at der løbende blev indsendt revideret materiale.

...

Fonden ...[har] i lighed med andre sager ...forholdt sig til den konkrete sag.

For at undgå yderligere misforståelser kan fonden bekræfte, at fonden er enig i, at goodwill ikke bliver nedslidt, selvom der er løbende afskriv-

ninger. Som anført i fondens skrivelse af 1. november 2011 ... vedrører fondens bemærkninger behovet for løbende investeringer i eksempelvis driftsmidler, som resulterer i nye afskrivninger. Dette behov skabes over tid, når/hvis aktiverne bliver nedslidte.

I den forbindelse vil fonden henlede Erhvervsankenævnets opmærksomhed på, at selskabet i årsrapporterne også har haft afskrivninger på driftsmidler.

...

Advokat Ib René Larsen anfører, at ... skrivelse[n] fra Danmarks Rejsebureau Forening understøtter hans argument om, at der i relation til hans klient ikke er nogen særlig risiko for at fonden vil lide tab, og at fondens krav mangler proportionalitet.

Fonden er ikke enig heri, og er således også uenig i det i [skrivelsen] anførte. I den forbindelse vil fonden henlede Erhvervsankenævnets opmærksomhed på, at Danmarks Rejsebureau Forening og fonden i forhold til lovens regler om fondens tilsyn ofte har modsat rettede interesser. Danmarks Rejsebureau Forening ønsker naturligt nok at beskytte sine medlemmers interesser, herunder mod at skulle stille højere garanti end det i loven angivne ordinære niveau. Fondens skal for at sikre forbrugernes interesser ifølge loven føre tilsyn med rejseudbyderne og sikre sig imod at lide tab.

Det er fondens opfattelse, at Danmarks Rejsebureau Forening i de seneste år i deres assistance til medlemmerne vedrørende behandlingen af sagerne ikke har forholdt sig konkret til forskelligheden i risiciene i de enkelte sager, men – i hvert fald overfor fonden - blot har henvist til, at lovens bestemmelse om en ”særlig risiko for, at fonden vil lide tab” ikke har været opfyldt.

I den sammenhæng er fonden af den opfattelse, at det – hvis man ønsker at forholde sig kritisk til fondens tilsyn - er afgørende nødvendigt at gennemgå hver enkelt sag, idet der som anført ovenfor er store forskelle på risikoen forbundet med de enkelte sager. Fondens er samtidig af den opfattelse, at en gennemgang af de krav, fondens tilsyn har stillet i de enkelte sager, vil vise, at der i hver enkelt sag har været et behov for det/de krav, den enkelte rejseudbyder er blevet mødt med.

Slutteligt er det vigtigt at nævne, at de krav, som fondens tilsyn løbende stiller overfor rejseudbyderne, ændrer sig over tid. Årsagen hertil er bl.a., at udviklingen i samfundsøkonomien naturligvis også indgår i den samlede vurdering. Et eksempel herpå er bankernes måde at agere på i de enkelte sager, som efter fondens opfattelse har ændret sig markant siden starten på finanskrisen i slutningen af 2008.”

I skrivelse af 23. januar 2012 har advokat A yderligere bemærket:

” ...

Jeg noterer mig, at fonden ... erklærer sig enig i, at der skal være en særlig risiko for, at fonden lider tab, før fonden har lovhjemmel til at kræve sin risiko afdækket.

Fonden har fortsat ikke anført, hvad det er for en konkret særlig risiko, der skulle være i relation til K K/S. Jeg bemærker i den anledning, at K K/S har været drevet som en selvstændig virksomhed siden 1991 og i selskabsform siden 2003.

Selv de historiske betragtninger, som Rejsegarantifonden anfører, understøtter mit synspunkt, idet min klients historik netop dokumenterer, at der ikke er særlig risiko for, at fonden lider tab.

Fondens skønsudøvelse ses ikke at være i overensstemmelse med loven. Skøn under regel er en ugyldighedsgrund der medfører tilsidesættelse af offentlige afgørelser som ugyldige.. Fondens skal alene forholde sig til lovens krav, nemlig kravet om særlig risiko og det deri liggende konkrete krav om begrundelse.

Jeg finder i øvrigt, at det forhold, at min klient fortsat driver virksomhed, er det allerbedste argument til at tilbagevise fondens krav om afdækning. Siden denne sags opstart hos Rejsegarantifonden må det konstateres, at der ikke har været særlig risiko for at lide tab, og at min klient ikke er gået konkurs!

Fondens skøn har vist sig historisk og faktisk forkert.

Det fremgår intet steds af bemærkninger til det regelsæt, hvorunder fonden skal agere, at bogholderibetragtninger finder anvendelse ved vurdering af begrebet særlig risiko. Tværtimod har min klient krav på en særskilt og individuel behandling af den konkrete sag og ikke her skøn under regel, som Rejsegarantifonden erkender i skrivelse af 20.12.2011.

Det fremgår af Rejsegarantifondens skrivelse af 20.12.2011, ... at ”rejsebranchen er efter fondens opfattelse kendetegnet af lav kapitaliseringsgrad, hvilket desværre resulterer i, at fonden har en særlig risiko for at lide tab i mange af sagerne.”

Dette synspunkt forekommer noget overraskende og er næppe i overensstemmelse med faktum. Hvis fondens påstand er korrekt, burde lovgiver have taget højde for dette ved formuleringen af reglerne om særlig risiko. Det har lovgiver netop ikke gjort, idet lovgiver har krævet, at der skal foreligge konkrete særlige forhold og ikke overladt det til fondens skøn.

Fonden anfører i øvrigt, at fonden har en objektiv tilgang til den enkelte sag, hvilket jeg tillader mig at betvivle. Fondens bedømmelse er særdeles subjektiv, og som ovenanført viser den virkelige verden, at der ikke er tale om nogen objektiv tilgang al den stund, at der nu – lang tid efter fonden har krævet yderligere afdækning – rent faktisk ikke har været nogen særlig risiko for at lide tab.

Det har aldrig været lovgivers hensigt, at Rejsegarantifonden skulle have hjemmel til at fastsætte nærmere regler for seriøse rejseudbydere virksomhedsdrift. Dette er årsagen til, at der i henhold til loven er brugt begrebet ”*særlig risiko for tab*”. Fonden må acceptere, at fonden ikke har lovhjemmel til drift af virksomhed, og det forekommer bekymrende, at fonden ... anfører, at fondens tilsyn med rejseudbydere kapitalstruktur og ønske om konsolidering medfører at konkurser undgås.

Jeg tillader mig i al beskedenhed at betvivle det anførte, der ej heller på nogen måde ses dokumenteret af Rejsegarantifonden.

Fondens bemærkninger om min klients kapitalstruktur må imødegås. Min klient har ikke nogen svag kapitalstruktur. Min klient foretager forudbetaling af leverandørbetalinger i forhold til pakkerejser, og der er således ingen reel risiko for fonden. Fondens bemærkninger viser beklageligvis, at fonden ikke til fulde har forstået, hvorledes min klients virksomhed drives.

.... [Fonden] anfører ..., at fondens opstilling ofte afviger fra revisors opstilling, og at fonden foretager justeringer, hvorefter balancen giver et mere reelt billede af fondens risiko. Fonden anfører dermed, at det er fonden, der justerer nøgletal, uagtet disse er udarbejdet af statsautoriserede revisorer, for at kunne give et mere ”reelt billede af fondens risiko”, som fonden anfører.

Der er i virkeligheden tale om, at fonden dermed tilsidesætter statsautoriserede revisorerens nøgletal for uden nærmere begrundelse at rejse krav om yderligere garantistillelse/sikkerhedsstillelse. En sådan fremfærd, hvor fonden tilsyneladende selv fabrikere nøgletal for derefter at konkludere særlig risiko for tab, er helt uacceptabelt, og i hvert fald i strid med ordlyden i loven og lovgivers hensigter.

Jeg noterer mig, at fonden er enig i mine betragtninger vedrørende goodwill, uagtet at fonden tilsyneladende tidligere har haft anden opfattelse. Ændring af synspunkt forekommer ikke betryggende for en fond, der efter loven har fået hjemmel til at kunne kræve yderligere risikoafdækning. Fondens oprindelige bemærkninger må anses for afgivet mod bedre vidende, hvilket er bekymrende i relation til den skønsudøvelse, der skal ske.

Afslutningsvis kan jeg konkludere, at der trods en meget omfattende korrespondance for Erhvervsankenævnet fortsat ikke fra Rejsegarantifonden er anført hvilke konkrete omstændigheder, der gør, at min klients drift af virksomhed skulle medføre **særlig risiko** som krævet efter loven. Fonden har haft rig lejlighed til nærmere at redegøre herfor, men har valgt at fremføre forskellige argumenter efter behov. Først når argumenterne utvivlsomt er imødegået, har fonden fundet anledning til at erklære sig enig, jfr. i øvrigt bemærkningerne vedrørende goodwill. Det er således et faktum, at Rejsegarantifonden ikke har forholdt sig konkret til min klients virksomhed. Min klients virksomhed har ikke noget aktuelt kapitalbehov, ligesom min klients virksomhed ikke har lån og ikke behov for

driftskreditter udover det beløb i ”ansvarlig lånekapital”, som i øjeblikket er indskudt for at tilfredsstille Rejsegarantifondens krav, netop i denne sag.

...

Da Rejsegarantifonden er underlagt regler om objektiv virksomhedsdrift og kompetencer i medfør af særskilt lovgivning, skal jeg opfordre Rejsegarantifonden til at tage bekræftende til genmæle overfor den af mig nedlagte påstand og således frafalde det rejste krav, der med de nu foreliggende oplysninger er åbenbart grundløs.

...”

Rejsegarantifonden og advokat B er ved skrivelser af 8. februar 2012 og 21. februar 2012 fremkommet med yderligere bemærkninger.

Ankenævnet udtaler:

Det følger af § 19, stk. 1, i rejsegarantifondsloven, som bestemmelsen er affattet ved lov nr. 207 af 29. marts 2004 om ændring af lov om en rejsegarantifond, at Rejsegarantifonden kan kræve forhøjet garantistillelse af en arrangør eller en formidler for en udenlandsk arrangør, når det efter en konkret analyse af dennes økonomiske forhold må antages, at der er særlig risiko for, at fonden vil lide tab.

Af lovbemærkningerne til § 19, stk. 1, i rejsegarantifondsloven (L 116 af 17. december 2003) fremgår af de specielle bemærkninger (nr. 10) blandt andet:

”Lovforslaget indebærer som nævnt, at den mulighed for at kræve forhøjet garantistillelse, som fonden allerede i dag har, når en ”genganger” driver sin virksomhed på en måde, der giver fonden en særlig risiko for tab, udvides til at gælde alle rejsearrangører/formidlere, der driver virksomhed på et uforsvarlig økonomisk grundlag. I lighed med hvad der gælder efter den nuværende § 19, stk. 1 og 2, skal dette ske på baggrund af et skøn, der er baseret på en analyse af rejsearrangørens/formidlerens økonomi.

Et element i den økonomiske analyse vil være om rejsearrangørens/formidlerens økonomiske nøgletal afviger negativt fra de indikatorer, der er beskrevet under nr. 7, men der vil ikke være tale om, at nøgletal der ligger under de angivne værdier, automatisk vil udløse et krav om forhøjet garantistillelse.

Fondens beslutning om at kræve forhøjet garantistillelse skal således bygge på en samlet og konkret analyse af rejsearrangørens/formidlerens økonomiske forhold sammenholdt med en høring af virksomhedens ledelse med henblik på at få afklaret, om det negative driftsforløb er af

forbigående karakter eller ej, og/eller om rejsearrangøren/formidleren har yderligere muligheder for at rejse kapital.

Den forhøjede garanti fastsættes konkret af fonden i forhold til den skønnede forøgede risiko, men skal som udgangspunkt sammen med den almindelige garanti dække kundernes forudbetalinger og forventede omkostninger til hjemtransport.”

Ankenævnet finder, at kapitalberedskabet i K K/S må anses som utilfredsstillende i forhold til virksomhedens aktivitetsniveau. Virksomhedens reviderede årsrapport for 2009 har vist sig at indeholde en betydelig fejl med stor negativ virkning for den opgjorte egenkapital samt for sikkerheden forbundet med virksomhedens regnskabsmateriale. Den realiserede driftsindtjening har ud fra det oplyste afvejet væsentligt i forhold til det budgetterede. Ankenævnet finder derfor ikke, at der er grundlag for at afvise Rejsegarantifondens opfattelse af, at virksomheden er forbundet med en særlig risiko for at kunne påføre fonden tab, jf. rejsegarantifondslovens § 19, stk. 1, hvorfor ankenævnet kan tiltræde, at der kræves forhøjet garantistillelse.

Ankenævnet finder ikke fornødent grundlag for at tilsidesætte den af Rejsegarantifonden fastsatte opgørelse af garantistillelsen.

Ankenævnet stadfæster derfor Rejsegarantifondens afgørelse af 17. juni 2011.

4.11. FORVALTNINGSLOVEN

38) Kendelse af 16. februar 2012 (J.nr. 2011-0024800)

Medlemmers ret til aktindsigt i oplysninger om bl.a. salget af policer samt antallet af forsikringstagere kunne ikke begrænses af hensyn til forsikringsvirksomhedens interesse i hemmeligholdelse af forretningsmæssige forhold.

Forvaltningslovens § 9 og § 15.

(Suzanne Helsteen, Elisabeth Stamer og Jan Uffe Rasmussen)

Ved skrivelse af 9. juni 2011 har advokat A på vegne af medlemmer af K G/S (forsikringsselskab) klaget over Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 11. maj 2011, hvorved styrelsen i en redegørelse af 14. april 2011 udarbejdet af advokat B på vegne af K G/S har ekstraheret oplysninger om antallet af forsikringstagere i forsikringsselskabet.

Sagens omstændigheder:

I anledning af klagen har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i en redegørelse af 27. juli 2011 om sagens faktiske omstændigheder udtalt:

” ...

Sagens faktiske og retlig omstændigheder

10. marts 2011 modtager Erhvervs- og Selskabsstyrelsen en mail med bilag fra advokat A.

I mailen gør A på vegne af sine klinger indsigelse overfor valget til bestyrelsen på generalforsamling, som samme dag skal afholdes i K G/S, idet han gør gældende, at valget af bestyrelsen er behæftet med sådanne uregelmæssigheder og ulovligheder, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal erklære valget for ugyldigt.

11. marts 2011 modtager Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anmeldelse om ledelsesændring og vedtægtsændring i K G/S, som er besluttet på generalforsamlingen den 10. marts 2011.

Ændringerne anmeldes af advokat B, som ligeledes har været dirigent på generalforsamlingen.

17. marts 2011 anmoder Erhvervs- og Selskabsstyrelsen B om at fremsende sine eventuelle bemærkninger til A's indsigelse inden den 15. april 2011.

14. april 2011 modtager Erhvervs- og Selskabsstyrelsen pr. mail et brev fra B, med dennes bemærkninger. ...

B gør i pkt. 1.7 i sit brev gældende, at det som bilag 5 vedlagte referat er et internt dokument i K G/S.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen måtte derfor tage stilling til, om bilag 5 har en sådan karakter, at dokumentet skulle undtages partsaktindsigt, forinden B's brev samt bilag blev fremsendt til A.

Det er Erhvervs- og Selskabsstyrelsen opfattelse, at dokumentet i sin helhed ikke har en sådan intern karakter, at hele dokumentet kan undtages fra partsaktindsigt.

Styrelsen fandt efter en gennemgang af bilag 5, at alene de ekstraherede oplysninger under pkt. 2.1 har en sådan karakter, at de udgør interne oplysninger af forretningsmæssig karakter, som kan berettige, at de kan udeholdes fra anmodninger om aktindsigt fra en part i sagen, jf. forvaltningslovens § 15, stk. 1.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kontaktede derfor telefonisk advokatfuldmægtig C, som havde fremsendt B brev og bilag, og redegjorde for styrelsens holdning vedrørende bilag 5.

C vendte telefonisk tilbage og kunne erklære sig enig i styrelsens vurdering i henhold til bilag 5. Hun meddelte dog samtidig, at man var blevet opmærksomme på, at B's brev i pkt. 1.5 ligeledes indeholdte en oplysning af intern forretningsmæssig karakter, idet antallet af solgte policer i perioden 1. oktober til 31. december 2010 fremgår afsnittet.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har foretaget en vurdering heraf, og her fundet, at der er tale om oplysninger der ligeledes skulle undtages fra aktindsigt.

På den baggrund har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen vurderet, om de pågældende oplysninger har en sådan karakter, at de skulle ekstraheres fra dokumenterne, forinden der blev givet partsaktindsigt i dokumenterne.

11. maj 2011 fremsendte Erhvervs- og Selskabsstyrelsen B's brev samt bilag til A.

Da styrelsen havde truffet afgørelse om, at B's brev og bilag 5 skulle ekstraheres oplysninger, jf. forvaltningslovens § 15, stk. 1, blev der samtidig givet A klagevejledning.

23. maj 2011 har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen modtaget mail fra A. Han bekræfter heri modtagelsen af styrelsens brev af 11. maj 2011. Han meddeler ligeledes, at han er uenig i styrelsens afgørelse om at ekstrahere oplysninger.

30. maj 2011 bekræftede styrelsen at have modtaget A's mail af 23. maj. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen henviste samtidig A til at indgive klage til Erhvervsankenævnet, hvis han var uenig i styrelsens afgørelse.
...”

I Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 11. maj 2011 hedder det:

” ...

Da redegørelsens pkt. 1.5 samt pkt. 2.1 i bilag 5 til redegørelsen indeholder oplysninger om antallet af forsikringstagere i K G/S, hvilket vurderes at være interne oplysninger af forretningsmæssig karakter, har styrelsen ekstraheret de pågældende oplysninger i henhold til forvaltningslovens § 15, stk. 1.

...”

I klageskrivelse af 9. juni 2011 har advokat A anført:

” ...

Hermed skal jeg påklage Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 11. maj d.å. i henhold til hvilken Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har fjernet oplysninger omkring antallet af nytegnede policer i K G/S i perioden 1. oktober 2010 til 31. december 2010 i advokat B's skrivelse af 14. april 2011.

Til orientering om sagens faktum vedlægges min e-mail af 10. marts 2011 til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, dog uden vedhæftede filer, advokat B's skrivelse af 14. april 2011 samt mit svar af den 8. juni 2011.

Det bestrides, at oplysninger om antallet af forsikringstagere er interne oplysninger af forretningsmæssig karakter eftersom dette allerede fremgår af K G/S' hjemmeside. Det fremgår af denne hjemmeside, at der er 245 stemmeberettigede, hvoraf 207 afgav stemme ved sidst afholdte valg.

Uanset dette er det heller ikke en intern oplysning af forretningsmæssig karakter, hvor mange policer, der blev solgt i perioden 1. oktober 2010 til 31. december 2010, hvorfor Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har truffet en ukorrekt beslutning ved at dette er blevet ekstraheret på side 3 i advokat B's skrivelse af 14. april 2011, og jeg anmoder om, at det pålægges Erhvervs- og Selskabsstyrelsen at afgive denne oplysning.

Det bemærkes i den forbindelse, at det forhold omkring nytegninger i den pågældende periode, er et af de forhold, der er fremsat indsigelser imod fra mine klienters side i den for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen verserende sag. For det første bestrides under denne sag, at der er tale om reelle forsikringsforhold, og for det andet er det gjort gældende, at K's bestyrelse eller direktion eller for den sags skyld andre har været beretti-

get til at sælge forsikringer i denne periode, idet både bestyrelsen og direktionen var ulovligt valgt.

Hertil kommer at K G/S, som det ligger i navnet, er et gensidigt forsikringsselskab, og hermed ejet af forsikringstagerne/medlemmerne og herunder mine klienter, hvorfor disse naturligvis burde have fået adgang og indsigt i det i selskabet passerede, herunder antallet af solgte forsikringer.”

I førnævnte redegørelse af 27. juli 2011 har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen yderligere udtalt:

”...

A har klaget til Erhvervsankenævnet over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har ekstraheret oplysningerne om antallet af nytegnede forsikringspolicer i perioden 1. oktober 2010 til 31. december 2010 fra side 3 i B's brev af 14. april 2011.

Styrelsen forudsætter således, at klagen ikke omfatter de oplysninger, som er ekstraheret i bilag 5 til B's brev af 14. april 2011, hvorfor dette ikke vil blive behandlet yderligere i det følgende.

Antal nytegnede policer i perioden 1. oktober 2010 til 31. december 2010

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er ikke enig med A's påstand om, at oplysningen om hvor mange forsikringspolicer, der er solgt i perioden 1. oktober 2010 til 31. december 2010 ikke er en intern oplysning af forretningsmæssig karakter, hvilket styrelsen vil begrunde i det følgende.

Forvaltningslovens § 15, stk. 1

I henhold til forvaltningslovens § 15, stk. 1, kan en parts ret til aktindsigt begrænses, i det omfang partens interesse i at kunne benytte kendskab til sagens dokumenter til varetagelse af sit tarv findes at burde vige for afgørende hensyn til den pågældende selv eller til andre private eller offentlige interesser.

Af pkt. 86 i vejledningen til forvaltningsloven [VEJ nr. 11740 af 04/12/1986] hedder det følgende om private interesser, der kan begrunde undtagelse fra en parts aktindsigt:

”86. Efter § 15 vil endvidere afgørende hensyn til private interesser kunne begrunde at en oplysning undtages fra aktindsigt. Det vil navnlig kunne være tilfældet, hvor oplysningen angår enkeltpersoners rent private forhold eller virksomheders helt specielle drifts- eller forretningsforhold...”

Styrelsens vurdering vedrørende private interesser

Det er Erhvervs- og Selskabsstyrelsens opfattelse, at oplysninger om, hvor mange nye forsikringspolicer et forsikringsselskab har tegnet i en nærmere afgrænset periode, netop er oplysninger om virksomhedens specielle drifts og forretningsforhold.

Dette skyldes, at der er tale om oplysninger, der må antages at vedrøre kernen af virksomhedens forretningsområde, ligesom der er tale om oplysninger, der siger noget om, hvorledes det går med selve virksomhedens drifts, der er at sælge forsikringer.

På den baggrund er det Erhvervs- og Selskabsstyrelsens opfattelse, at oplysningen om selve antallet solgte forsikringspolicer i perioden 1. oktober 2010 til 31. december 2010 opfylder betingelsen i forvaltningsloven § 15, stk. 1, til at være en oplysning, der kan begrunde, at en parts ret til aktindsigt kan begrænses.

Oplysningernes forhold til hovedsagen

A gør i sin klage til ankenævnet gældende, at forholdene om nytegning af forsikringspolicer i perioden 1. oktober 2010 til 31. december 2010 er et af de forhold, der er fremsat indsigelse imod fra hans klienters side i den i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen verserende sag, idet det dels bestrides, at der er tale om reelle forsikringsforhold, og dels gør han gældende, at K's bestyrelse eller direktion eller andre ikke har været berettiget til at tegne forsikringer i perioden, idet både bestyrelse og direktion er valgt ulovligt.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har ved sin begrænsning af adgangen til aktindsigt været meget bevidst om alene at begrænse adgangen aktindsigt så lidt som muligt, jf. forvaltningslovens § 15, stk. 2.

Af den grund er det alene selve antallet af tegnede policer, der er ekstraheret.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen finder, at ekstraheringen af oplysningen om antallet af tegnede forsikringspolicer ikke har nogen indflydelse på bedømmelsen af den i styrelsen verserende sag.

Dette skyldes, at A har gjort gældende, at der ikke er tale om reelle forsikringsforhold, samt at ingen i K G/S var berettiget til at tegne/sælge forsikringer, da bestyrelse og direktion var valgt ulovligt.

Der er således tale om generelle indsigelser, der vedrører alle forsikringspolicer, der er tegnet i den pågældende periode.

Det er for sagen, der verserer i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen således uden betydning, om der er tegnet 1 forsikringspolice, eller om der er tegnet flere forsikringspolicer, idet hans påstand er, at der slet ikke kunne tegnes nye forsikringer i perioden, samt at der ikke er tale om reelle forsikringsforhold.

På den baggrund finder Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fortsat, at betingelserne for at undtage oplysningerne fra aktindsigt var og fortsat er til stede, jf. forvaltningslovens § 15, stk. 1.

A har anført, at da forsikringselskabet er et gensidigt selskab, som er ejet af forsikringstageren/medlemmerne, herunder hans klienter, bør de have adgang til antallet af solgt forsikringer.

Det forhold, at der er tale om et gensidigt selskab, hvorfor A's klienter er forsikringstagere/medlemmer og ejere af selskabet, giver efter Erhvervs- og Selskabsstyrelsens opfattelse ikke disse en særlig ret til aktindsigt i forhold til den ret, som eventuelle andre parter måtte have i henhold til forvaltningsloven.

Hvorvidt A's klienter i henhold til lov om finansiel virksomhed, som regulerer gensidige selskaber, har en sådan ret, er styrelsen ikke i stand til at vurdere. Fortolkningen af lov om finansiel virksomhed henhører således under Finanstilsynet.

Det er dog styrelsen vurdering, at hvis der måtte gælde en sådan særlig ret til oplysninger i henhold til lov om finansiel virksomhed, så må det være en ret og en pligt, der består mellem forsikringstagere/medlemmer på den ene side og det gensidige selskab på den anden side, og at denne særlige ret derfor ikke vil omfatte de oplysninger, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen modtager som registreringsmyndighed for den pågældende virksomhed.

...”

I indlæg af 25. august 2011 har advokat A yderligere anført:

”...

Det fremgår af K's årsrapport for 2010, at K i årets løb har udvidet sit kundegrundlag til 248 medlemmer. Medlemstallet har ikke fremgået af nogen tidligere årsrapporter og informationen skal formentlig retfærdiggøre resultatet af vinterens valg til delegeret forsamlingen, hvor der blev afgivet stemmer fra 207 forsikringstagere ud af i alt 245 stemmeberettiget. Der er meget, der tyder på, at K's kundegrundlag er blevet omtrent fordoblet i løbet af 2010.

På baggrund heraf er K's halvårsrapport for 1. januar til 30. juni 2011 afventet med stor spænding fra mine klienternes side, og rapporten er netop blevet lagt op på K's hjemmeside. Efter gennemgang heraf stiller mine klienter sig særdeles forundrende overfor indholdet heraf. Det fremgår nemlig af årsrapporten, at periodens præmieindtægter udgør kr. 121.000,00, hvilket er kr. 6.000,00 mere end tilsvarende periode i 2010. Efter som forsikringspræmier som bekendt betales forud må det undre alle betalende forsikringstagere, at K med et dobbelt så stort kundegrundlag ikke har øget præmieindtægterne. Det skal i den forbindelse bemær-

kes, at præmieindtægterne i årsrapporten for 2010 viste et fald i forhold til 2009 på ca. kr. 50.000,00.

Dette er efter mine klienters opfattelse en klar bekræftelse af de tidligere fremførte anbringender om, at de nye forsikringstagere – hvor de end kommer fra – ikke er betalende forsikringskunder, og dermed ikke stemmeberettigede til den afholdte valgforsamling, der således er ulovligt gennemført. Disse forsikringstagere synes alene at være blevet til kunder med det formål at tilvejebringe en matematik, der ville sikre den daværende ledelse valgsejren, hvilket i første omgang synes at være resultatet af den gennemførte valgforsamling. Det kan ligeledes af den nu fremlagte årsrapport konstateres, at K's ledelse tager sig endog særdeles godt betalt for denne ulejlighed, idet administrationsudgifterne for at forvalte præmieindtægterne på kr. 120.000,00 og erstatningsudgift på kr. 53.000,00 i alt andrager 1,3 mio. kr., hvoraf en stor del heraf er honorar til ledelsen. Forholdet mellem substansen i K's forsikringsvirksomhed og administrationsudgifterne er helt ude af trit med ordentlig forretningsførelse.

...”

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har ved skrivelse af 6. september 2011 heroverfor bemærket:

” ...

Da A heri præciserer, at klagen også vedrører oplysninger, der er ekstraheret i bilag 5 til B's skrivelse af 14. april 2011, skal styrelsen fremkomme med sine bemærkninger hertil.

Styrelsen har i sit første indlæg forudsat, at disse oplysninger ikke er omfattet af klagen.

Styrelsens bemærkninger

Det oplyses, at antallet af stemmeberettigede fremgår af såvel selskabets hjemmeside, ligesom det oplyses, at forsikringselskabet for første gang selv har offentliggjort det samlede antal medlemmer i halvårsrapporten for 1. januar til 30. juni 2011.

Styrelsen er på den baggrund enig i, at det samlede antal stemmeberettigede, som fremgår af bilag 5, ikke længere kan siges at være en oplysning om specifikke driftsforhold eller forretningsforhold.

Hvis ankenævnet når til samme resultat, er styrelsen således indstillet på at lade oplysningen tilkomme parten.

Styrelsen finder dog fortsat, at oplysningerne om, hvorledes antallet af stemmeberettigede fordeler sig mellem forsikringstagere i forsikringselskabets eget regi, og forsikringstagere, der har tegnet forsikring via D

G/S, har karakter af interne oplysninger om specifikke drifts- og forretningsforhold i forhold til K G/S såvel som i relation til D G/S.

Styrelsens vurdering vedrørende private interesser

Oplysningerne vedrører, hvorledes K G/S afsætter sit produkt, herunder i hvilket omfang K G/S selv tegner policer, og i hvilket omfang K G/S forretningsgrundlag baserer sig på at forsikringerne tegnes via D G/S.

Herudover vedrører oplysningerne ligeledes forretningsgrundlaget for D G/S, herunder i hvilket omfang denne virksomheds forretningsgrundlag baserer sig på at tegne forsikringer i K G/S.

Konklusion

Styrelsen finder på denne baggrund, at partens ret til aktindsigt bør begrænses i henhold til forvaltningslovens § 15, stk. 1.
...”

Klager er ikke fremkommet med yderligere bemærkninger.

Ankenævnet udtaler:

Udgangspunktet er, at den, der er part i en sag, hvori der er eller vil blive truffet afgørelse af en forvaltningsmyndighed, kan forlange at blive gjort bekendt med sagens dokumenter, jf. forvaltningsloven § 9.

Efter ankenævnets opfattelse ses der med oplysning om antallet af forsikringstagere i K G/S og oplysning om salget af policer i perioden 1. oktober til 31. december 2010, herunder fordelingen af forsikringstagere i K's regi og forsikringstagere via D G/S, ikke at foreligge sådanne afgørende hensyn til forsikringselskabet, herunder hensynet til hemmeligholdelse af forretningsmæssige forhold, at medlemmernes ret til aktindsigt efter forvaltningslovens § 15 kan begrænses.

Ankenævnet ændrer derfor Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse af 11. maj 2011, således at der meddeles klager aktindsigt i oplysningerne.

5. SAGSSTATISTIK

Erhvervsankenævnet har i året 2012 modtaget 119 klagesager. Hertil kommer 36 sager fra tidligere år, som endnu ikke var afsluttede ved årets begyndelse. Af disse i alt 155 sager er der afsagt kendelse i 38 sager. 73 sager er afsluttet på anden måde, heraf 7 ved at den indklagede myndighed omgjorde sin afgørelse under styrelsens behandling i ankenævnet. Ved årets udgang var 44 sager fortsat under behandling.

Af de 38 kendelser, der blev afsagt i 2012, var der i 26 tilfælde tale om en stadfæstelse af den påklagede afgørelse. I 11 kendelser ændrede/omgjorde ankenævnet den påklagede afgørelse og i ét tilfælde blev klagen afvist ved kendelse.

Oplysningerne for 2012 kan specificeres således:

Sagsstatistik 2012:

Uafsluttede sager pr. 1. januar 2012:	36
<u>Indkommet i året:</u>	<u>119</u>
<i>Til behandling i alt:</i>	<i>155</i>
Heraf:	
Afvist på grund af manglende gebyr:	58
Afvist af andre grunde:	3
Omgjort af indklagede:	7
<u>Tilbagekaldt af klager:</u>	<u>5</u>
<i>Afsluttet uden kendelse i alt:</i>	<i>73</i>
<u>Afgjort ved kendelse:</u>	<u>38</u>
<i>Afsluttet i alt:</i>	<i>111</i>
<i>Uafsluttede sager pr. 31. december 2012:</i>	<u>44</u>

Kendelsesstatistik 2012:

Ankenævnets kendelser fordeler sig således på de enkelte sagsområder:

Sagsområde	Stadfæstet	Ændret/ Hjemvist/ ophævet	Afvist	I alt
Livsforsikring/ forsikring/ pension	2	2	1	5
Anden finansiell virksomhed	3	0	0	3
Aktie- og an- partsselskaber	5	2	0	7
Årsrapport	13	0	0	13
Translatører	1	0	0	1
Bogføring	1	7	0	8
Rejsegarantifond	1	0	0	1
I alt	26	11	1	38

Bilag 1: Lov nr. 858 af 23. december 1987 om Erhvervsankenævnet.

Lov om Industriministeriets Erhvervsankenævn

VI MARGRETHE DEN ANDEN, af Guds Nåde Danmarks Dronning, gør vitterligt: Folketinget har vedtaget og Vi ved Vort samtykke stadfæstet følgende lov:

§ 1. Industriministeriets Erhvervsankenævn er klageinstans for administrative afgørelser i det omfang, det fastsættes ved lov eller i henhold til lov.

Stk. 2. Ankenævnet er i sin virksomhed uafhængig af instrukser vedrørende den enkelte sags behandling og afgørelse.

Stk. 3. Ankenævnets afgørelser kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed.

§ 2. Ankenævnet består af en formand, et antal næstformænd og et antal sagkyndige medlemmer.

Stk. 2. Formandskabets og nævnets medlemmer beskikkes af industriministeren for en periode af 4 år. Formandskabets medlemmer skal opfylde betingelserne for at blive udnævnt til landsdommer. Nævnets medlemmer udpeges blandt personer, der har kendskab til erhvervsforhold, herunder kapitalmarkedsforhold, nationaløkonomi og forsikringsmatematik.

§ 3. Ved afgørelsen af den enkelte sag deltager formanden eller næstformand og 2 eller i særlige tilfælde 4 sagkyndige medlemmer, der udpeges af formanden efter regler fastsat af industriministeren.

§ 4. Klager over de afgørelser, der træffes i medfør af § 1, stk. 1, skal indbringes for Industriministeriets Erhvervsankenævn.

Stk. 2. Sagsbehandlingen ved ankenævnet er skriftlig. Hvor særlige grunde taler derfor, kan formanden dog bestemme, at mundtlig forhandling skal finde sted.

§ 5. Ankenævnet kan tillade en tredjemand eller offentlig myndighed, der har en retlig interesse i udfaldet af en sag, at indtræde i sagen til støtte for klageren eller den indklagede styrelse.

§ 6. En klage har ikke opsættende virkning, medmindre dette er fastsat i anden lovgivning. Hvor særlige grunde taler derfor, kan ankenævnet dog bestemme, at en klage tillægges opsættende virkning.

§ 7. Industriministeren fastsætter nærmere regler for ankenævnets virksomhed, herunder regler om sagsbehandling og regler om, at klagerne skal betale et gebyr for at få behandlet en klage.

§ 8. Loven træder i kraft den 1. januar 1988.

Givet på Fredensborg Slot, den 23. december 1987

Under Vor Kongelige Hånd og Segl

MARGRETHE R.

/Nils Wilhelm

Bilag 2: Bemærkningerne til lovforslaget

Fremsat den 18. november 1987 af industriministeren (Nils Wilhjelm)

§ 1. Industriministeriets Erhvervsankenævn er klageinstans for administrative afgørelser i det omfang, det fastsættes ved lov eller i henhold til lov.
Stk. 2. Ankenævnet er i sin virksomhed uafhængig af instrukser vedrørende den enkelte sags behandling og afgørelse.

Stk. 3. Ankenævnets afgørelser kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed.

§ 2. Ankenævnet består af en formand, et antal næstformænd og et antal sagkyndige medlemmer.
Stk. 2. Formandskabets og nævnets medlemmer beskikkes af industriministeren for en periode af 4 år. Formandskabets medlemmer skal opfylde betingelserne for at blive udnævnt til landsdommer. Nævnets medlemmer udpeges blandt personer, der har kendskab til erhvervsforhold, herunder kapitalmarkedsforhold, nationaløkonomi og forsikringsmatematik.

§ 3. Ved afgørelsen af den enkelte sag deltager formanden eller næstformand, og 2 eller i særlige tilfælde 4 sagkyndige medlemmer, der udpeges af formanden efter regler fastsat af industriministeren.

§ 4. Klager over de afgørelser, der træffes i medfør af § 1, stk. 1, skal indbringes for Industriministeriets Erhvervsankenævn.

Stk. 2. Sagsbehandlingen ved ankenævnet er skriftlig. Hvor særlige grunde taler derfor, kan formanden dog bestemme, at mundtlig forhandling skal finde sted.

§ 5. Ankenævnet kan tillade en tredjemand eller offentlig myndighed, der har en retlig interesse i udfaldet af en sag, at indtræde i sagen til støtte for klageren eller den indklagede styrelse.

§ 6. En klage har ikke opsættende virkning, med mindre dette er fastsat i anden lovgivning. Hvor særlige grunde taler derfor, kan ankenævnet dog bestemme, at en klage tillægges opsættende virkning.

§ 7. Industriministeren fastsætter nærmere regler for ankenævnets virksomhed, herunder regler om sagsbehandling og regler om, at klagerne skal betale et gebyr for at få behandlet en klage.

§ 8. Loven træder i kraft den 1. januar 1988.

BEMÆRKNINGER TIL LOVFORSLAGET

Almindelige bemærkninger

1. Forslaget har til formål at oprette Industriministeriets Erhvervsankenævn.

For Industriministeriets vedkommende er adgangen til at rekurere afgørelser i vidt omfang afskaffet, enten ved oprettelse af ankenævn, ved indførelse af en rådsorganisation med endelige afgørelser eller ved at gøre institutionernes afgørelser administrativt endelige. Dette er et led i en almindelig udvikling siden begyndelsen af 70-erne, hvor det blev anerkendt, at departementer ikke bør beskæftige sig med konkret sagsbehandling, hverken som førsteinstans eller som ankeinstans.

I dag er der således på mange centrale lovgivningsområder under Industriministeriet oprettet ankenævn. Her skal peges på Monopolankenævnet, Patentankenævnet, Butikstidsankenævnet og Besætningsnævnet.

2. For borgere er klagebehandlingen ved ankenævn fremfor rekurs til ministeren mere betryggende under hensyn til ankenævnets uafhængige stilling og sammensætning. For centraladministrationen vindes der typisk ikke værdifuld indsigt i sagsområdet eller effektive styringsmuligheder ved rekursbehandling. Styring gennem tilfældig ankesagsbehandling er ikke hensigtsmæssig.

3. Under Industriministeriet findes der stadig væsentlige områder, hvor adgangen til ved rekurs at indbringe institutionernes afgørelser for departementet er uændret. Det er i særlig grad tilfældet for de institutioner, som administrerer selskabs- og kapitalmarkedslovgivningen, dvs. Aktieselskabs-Registeret, Bank- og Sparekassetilsynet samt i et vist omfang Forsikringstilsynet. Erhvervsankenævnets oprettelse er et led i Industriministeriets strukturomlægning, der bl.a. medfører, at Aktieselskabs-Registeret omdannes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og Forsikringstilsynet og Tilsynet med Banker og Sparekasser sammenføres i Finanstilsynet.

Lovforslaget har til formål primært at lade Erhvervsankenævnet være klageinstans for den lovgivning, der administreres af ovennævnte styrelser.

De sager, der for tiden bliver tale om at kunne indbringes for ankenævnet, er afgørelser efter lov om aktieselskaber, lov om anpartsselskaber, lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v., lov om banker og sparekasser m.v., lov om visse kreditinstitutter, lov om visse spare- og udlånsvirksomheder m.v., lov om investeringsforeninger, lov om Københavns Fondsbørs, lov om en værdipapircentral, lov om realkreditlignende lån og andelsboliglån m.v., lov om forsikringsvirksomhed og lov om tilsyn med pensionskasser.

Herved opnås, at ankenævnet bliver kompetent i alle sammenlignelige sager, hvor et fælles ankenævns behandling kan sikre ensartethed i praksis.

Samtidig med oprettelsen af Erhvervsankenævnet nedlægges Forsikringsnævnet. Forsikringsnævnet har bl.a. behandlet klager over afgørelser efter bestemmelser i lov om forsikringsvirksomhed, der antages at være af særlig indgribende karakter eller af kompliceret art.

4. Forslaget har under udarbejdelsen været forelagt følgende til udtalelse: Industrirådet, LO, Dansk Arbejdsgiverforening, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, Den danske Bankforening, Danmarks Sparekasseforening, Danske Investeringsforeningers Fællesrepræsentation, Foreningen af Fondsbørsvekselerere, Foreningen af Firma-Pensionskasser, Pensionskasserådet, Assurandør-Societetet, FDB, Butikshandelens Fællesråd, Dansk Organisation for Detailhandelskæder, Det Danske Handelskammer og Håndværksrådet.

5. Forslaget forventes ikke at medføre øget personaleforbrug for staten. Forslaget vil medføre, at der skal ske en særskilt vederlæggelse til nævnsmedlemmer. Det er ikke muligt at angive udgifterne, som vil blive afholdt inden for ministeriets rammer.

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Ved oprettelse af Industriministeriets Erhvervsankenævn er det tillagt afgørende vægt, at nævnet er uafhængigt af de øvrige administrative myndigheder, og at det både repræsenterer og råder over den fornødne sagkundskab.

Nævnets status som en selvstændig og uafhængig myndighed er fastslået i stk. 2, hvor det er foreskrevet, at det ikke kan modtage instruktioner om, hvorledes den enkelte sag skal afgøres. Ved stk. 3 fastslås det, at Erhvervsankenævnet er øverste administrative myndighed med hensyn til de sager, der kan indbringes for nævnet. Nævnet er dog som andre administrative myndigheder undergivet ombudsmandens kontrol. Nævnets afgørelser er undergivet den almindelige domstolskontrol.

Til § 2

Efter forslaget forestås nævnets virksomhed af et formandsskab samt et antal sagkyndige medlemmer. Som det fremgår af de almindelige bemærkninger, er det tanken, at nævnet skal behandle afgørelser, der træffes af Finanstilsynet i henhold til pengeinstituttovgivningen m.v. og forsikringslovgivningen og af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen for så vidt angår selskabslovgivningen. Nævnets opgave er at behandle sager og træffe afgørelser efter en juridisk og fagmæssig bedømmelse af sagens omstændigheder. Ankenævnets opgave er således at behandle såvel de retlige som de hermed forbundne skønsmæssige forhold i de berørte styrelser afgørelser. Afgrænsningen af de spørgsmål, der kan indbringes for ankenævnet, er foretaget i de pågældende love. Nævnet består af et formandsskab, der skal opfylde betingelserne for at blive udnævnt til landsdommer. Lovteksten åbner mulighed for udpegning af såvel en formand som eventuelle næstformænd, ligesom man har undladt i lovteksten at tage stilling til, hvor mange sagkyndige der skal udpeges. Det skyldes usikkerhed om, hvor mange sager der indbringes for nævnet. Opmærksomheden skal dog henledes på § 3, hvor det fastslås, at der ved afgørelsen af hver enkelt sag mindst deltager formanden og 2 sagkyndige.

Nævnet skal desuden bestå af uvildige sagkyndige, der har en speciel sagkundskab på de områder, hvor nævnet får tillagt kompetencen til at behandle klagesager. Der agtes udpeget personer, der har kendskab til erhvervsforhold, herunder kapitalmarkedsforhold, nationaløkonomi samt forsikringsmatematik.

Til § 3

Det foreslås, at formanden og 2 sagkyndige deltager ved afgørelsen af den enkelte sag. Der fastslås, at industriministeren fastsætter retningslinier for udvælgelse af nævnsmedlemmer. Baggrunden herfor er,

som det også fremgår af bemærkningerne til § 2, at der er tale om indbringelse af vidt forskellige sagstyper, hvor forskellig ekspertise er fornøden.

Der er mulighed for at bestemme, at 4 medlemmer deltager ved en sags behandling. Det vil f.eks. være tilfældet, hvor der er tale om en sag af kompliceret art, hvor det er påkrævet med flere sagkyndiges vurdering.

Til § 4

Det fastslås som hovedregel, at sagsbehandlingen under nævnsbehandlingen er skriftlig. Klageren vil naturligvis have krav på at blive gjort bekendt med sagens akter. Klageren og den myndighed, hvis afgørelse indklages, har adgang til efter begæring at møde for nævnet, medmindre nævnet skønner denne ret overflødig.

Til § 5

Der gives tredjemænd og offentlige myndigheder mulighed for at indtræde i sagen til støtte for klageren eller den indklagede myndighed, såfremt de har retlig interesse i udfaldet af en for ankenævnet verserende sag. Afgørelsen af, hvorvidt der foreligger en retlig interesse, træffes i første instans af ankenævnet. Ankenævnets afgørelse herom er underkastet domstolsprøvelse.

Til § 6

Som hovedregel har klager ikke opsættende virkning. Der er dog tillagt ankenævnet en mulighed for at bestemme, at klagen skal have opsættende virkning, hvor særlige grunde taler herfor.

Til § 7

Ministeren vil i medfør af denne bestemmelse udarbejde en række detailregler, som man ikke har fundet nødvendigt at optage i selve lovteksten.

Bilag 3: Ændringer til lov om Erhvervsankenævnet

§ 27 i lov nr. 315 af 14. maj 1997 om en rejsegarantifond

§ 27. I lov nr. 858 af 23. december 1987 om Industriministeriets Erhvervsankenævn foretages følgende ændringer:

1. Lovens titel affattes således:

»**Lov om Erhvervsankenævnet**«.

2. I § 1, stk. 1, og § 4, stk. 1, ændres »Industriministeriets Erhvervsankenævn« til: »Erhvervsankenævnet«.

3. I § 1, stk. 1, indsættes som 2. pkt.:

»Endvidere er ankenævnet klageinstans for afgørelser truffet af Rejsegarantifonden, i det omfang det er fastsat i lov om en rejsegarantifond.«

§ 3 i lov nr. 1052 af 23. december 1998 om ændring af lov om forsikringsvirksomhed m.v.

I lov nr. 858 af 23. december 1987 om Erhvervsankenævnet, som ændret ved § 27 i lov nr. 315 af 14. maj 1997, foretages følgende ændring:

1. I § 7 indsættes som *stk. 2*:

»*Stk. 2.* Erhvervsministeren kan bestemme, at Erhvervsankenævnet er klageinstans for administrative afgørelser truffet af færøske hjemmestyremyndigheder, hvis der indgås en aftale herom.«

§ 2 i lov nr. 427 af 6. juni 2002 om ændring af lov om værdipapirhandel m.v. og lov om Erhvervsankenævnet

I lov nr. 858 af 23. december 1987 om Erhvervsankenævnet, som ændret ved § 27 i lov nr. 315 af 14. maj 1997 § 3, i og lov nr. 1052 af 23. december 1998, foretages følgende ændring:

1. § 1, stk. 1, 2. pkt., affattes således:

»Endvidere er ankenævnet klageinstans for afgørelser truffet af Rejsegarantifonden, i det omfang det er fastsat ved lov om en rejsegarantifond, samt for afgørelser truffet af virksomheder, der udøver beføjelser på Fondsrådets vegne, i det omfang det er fastsat i lov om værdipapirhandel m.v.«

Bilag 4: Erhvervsministeriets bekendtgørelse nr. 1154 af 18. december 1994 om Erhvervsankenævnet.

Bekendtgørelse om Erhvervsministeriets Erhvervsankenævn

I medfør af §§ 3 og 7 i lov nr. 858 af 23. december 1987 om

Erhvervsministeriets Erhvervsankenævn fastsættes:

Kapitel 1

Erhvervsankenævnets kompetence og organisation

§ 1. Erhvervsankenævnet behandler klager over afgørelser, der er truffet af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, Forbrugerstyrelsen eller af den færøske registreringsmyndighed, i det omfang det er fastsat i

- 1) lov om aktieselskaber,
- 2) lov om anpartsselskaber,
- 3) lov om erhvervsdrivende fonde,
- 4) lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v.,
- 5) lov om erhvervsdrivende virksomheder,
- 6) lov om banker og sparekasser m.v.,
- 7) lov om visse kreditinstitutter,
- 8) lov om visse spare- og udlånsvirksomheder m.v.
- 9) lov om investeringsforeninger,
- 10) lov om Københavns Fondsbørs,
- 11) lov om en værdipapircentral,
- 12) lov om forsikringsvirksomhed,
- 13) lov om tilsyn med firmapensionskasser,
- 14) lov om Lønmodtagernes Dyrtidfond,
- 15) lov om Arbejdsmarkedets Tillægspension

- 16) lov om administration af Det Europæiske Økonomiske Fællesskabs forordninger om indførelse af europæiske økonomiske firmagrupper,
- 17) realkreditlov,
- 18) lov om mærkning og skiltning med pris m.v.,
- 19) lov om prospekter,
- 20) lov om markedsføring,
- 21) anordning om ikrafttræden for Færøerne af lov om aktieselskaber,
- 22) anordning om ikrafttræden for Færøerne af lov om anpartsselskaber,
- 23) anordning om ikrafttræden for Færøerne af lov om erhvervsdrivende fonde,
- 24) anordning om ikrafttræden for Færøerne af lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v.,
- 25) anordning om ikrafttræden for Færøerne af lov om banker og sparekasser m.v. og
- 26) anordning om ikrafttræden for Færøerne af lov om visse kreditinstitutter.

Stk. 2. Ankenævnet kan i øvrigt behandle klager over afgørelser, hvor der ved lov eller i henhold til lov er fastsat bestemmelse om klageadgang til nævnet.

§ 2. Ankenævnet består af en formand, en eller flere næstformænd og et antal sagkyndige, der beskikkes for en periode af 4 år.

Stk. 2. Personer, der er fyldt 65 år, kan ikke beskikkes som medlemmer af nævnet.

Stk. 3. Formandskabets og nævnets øvrige medlemmer kan genbeskikkes.

§ 3. Formanden tilrettelægger ankenævnets arbejde, herunder arbejdet i dets sekretariat. Formanden drager omsorg for indkaldelse til møder, leder møder og sørger for, at arbejdet udføres på en hensigtsmæssig måde.

Stk. 2. Formanden kan bemyndige en næstformand til at træde i sit sted, når formanden er forhindret.

Stk. 3. Formanden bestemmer om, og i bekræftende fald på hvilken måde nævnets afgørelser skal offentliggøres.

§ 4. Ved behandlingen og afgørelsen af en sag medvirker formanden eller en næstformand og 2 eller 4 sagkyndige.

Stk. 2. Fordelingen af de enkelte sager mellem formanden og næstformænd bestemmes af formanden i samråd med næstformændene.

Stk. 3. I sager, der efter stk. 2 er fordelt til en næstformand, varetager denne de beføjelser, der efter bekendtgørelsen er henlagt til formanden.

§ 5. Formanden udpeger under hensyn til den enkelte sags beskaffenhed de sagkyndige, der skal deltage i sagens behandling og afgørelse, og bestemmer, om 2 eller 4 sagkyndige skal medvirke.

Stk. 2. 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 området.

§ 6. Ankenævnets arbejdsprog er dansk.

Kapitel 2

Sagens forberedelse

§ 7. Klage indgives skriftligt til Erhvervsministeriets Erhvervsankenævn, sekretariatet, Kampmannsgade 1, 1780 København V.

Stk. 2. Med klagen skal følge 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. Medfølger gebyret ikke, og betales dette ikke inden en af formanden fastsat frist, afvises klagen.

Stk. 3. Ved klage over afslag på begæring om aktindsigt opkræves ikke gebyr.

§ 8. Ankenævnet eller formanden på dets vegne kan afvise klager, der ikke er omfattet af nævnets kompetence, er indgivet for sent, eller som er indgivet af en, som ikke er klageberettiget.

Stk. 2. Afvises en klage, tilbagebetales gebyret.

§ 9. En klage har ikke opsættende virkning, medmindre dette er fastsat i anden lovgivning. Hvor særlige grunde taler derfor, kan ankenævnet eller formanden på dets vegne dog bestemme, at en klage tillægges opsættende virkning.

§ 10. Ankenævnet eller formanden på dets vegne kan tillade en tredjemand eller en offentlig myndighed, der har en retlig interesse i udfaldet af en sag, at indtræde i sagen til støtte for klageren eller den indklagede myndighed.

Stk. 2. Formanden kan bestemme, at en tredjemand eller en offentlig myndighed underrettes om en sag, der er indbragt for nævnet, således at der gives den pågældende mulighed for at anmode om tilladelse til at indtræde efter stk. 1.

§ 11. Klagen forelægges for den indklagede myndighed, der tilbagesender klagen med en udtalelse og en redegørelse for sagens faktiske og retlige omstændigheder samt sagens dokumenter.

Stk. 2. Ankenævnet eller formanden på dets vegne kan anmode klageren eller tredjemand, der er indtrådt i sagen efter § 10, om at tilvejebringe oplysninger, der skønnes at have betydning for

sagens bedømmelse. Fremkommer sådanne oplysninger ikke inden en fastsat frist, kan nævnet tillægge dette virkning til skade for den pågældende.

Stk. 3. Nævnet eller formanden på dets vegne kan i øvrigt indhente oplysninger, hvor det skønnes hensigtsmæssigt.

§ 12. Klageren eller den, der er indtrådt i sagen efter § 10, skal gøres bekendt med den redegørelse, der er nævnt i § 11, stk. 1, og med det materiale, der i øvrigt er fremkommet i sagen, medmindre adgangen til aktindsigt er begrænset i anden lovgivning. De pågældende skal have lejlighed til at afgive en udtalelse.

Stk. 2. Formanden kan bestemme, at der skal udveksles yderligere skriftlige indlæg og træffer bestemmelse om afslutning af den skriftlige forberedelse. Formanden kan bestemme, at den skriftlige forberedelse skal genoptages og formen herfor.

Kapitel 3

Sagens afgørelse

§ 13. I sager, der behandles skriftligt, træffer ankenævnet afgørelse på grundlag af skriftlig voting, eventuelt i et møde. Formanden træffer bestemmelse herom.

§ 14. Formanden kan bestemme, at en sag skal forhandles mundtligt.

Stk. 2. Er der truffet bestemmelse om mundtlig forhandling, underrettes klageren, den indklagede myndighed og den, der er indtrådt i sagen efter § 10, om tid og sted for den mundtlige forhandling.

Stk. 3. De i stk. 2 nævnte er berettigede til at møde sammen med eller ved advokat, revisor eller anden kyndig repræsentant, der har fuldmagt til at give møde. Formanden kan, hvis sagen efter sit indhold gør det ønskeligt, henstille, at der gives møde ved en repræsentant.

Stk. 4. Formanden bestemmer formen for den mundtlige forhandling, herunder i hvilken rækkefølge de mødende skal have ordet, og hvornår forhandlingerne er afsluttet.

Stk. 5. Offentligheden eller andre end de, der er nævnt i stk. 3, har ikke adgang til den mundtlige forhandling, medmindre der blandt de mødende er enighed om det, og formanden efter forhandling med nævnets medlemmer tillader det.

§ 15. Ankenævnets afgørelser træffes ved almindeligt stemmeflertal.

Stk. 2. Er afgørelsen ikke truffet i enighed, skal afgørelsen indeholde mindretallets opfattelse.

Stk. 3. Afgørelsen skal begrundes og tilstilles klageren, den indklagede myndighed og den, der er indtrådt i sagen.

Stk. 4. Gives der klageren helt eller delvis medhold i den indbragte klage, eller ændrer den indklagede myndighed sin afgørelse i overensstemmelse med klagerens påstand, kan nævnet eller formanden på dets vegne træffe bestemmelse om hel eller delvis tilbagebetaling af det indbetalte gebyr.

§ 16. Bekendtgørelsen træder i kraft den 15. januar 1995.

Stk. 2. Bekendtgørelse nr. 885 af 30. oktober 1992 om Industriministeriets Erhvervsankenævn ophæves.

Erhvervsministeriet, den 18. december 1994

Mimi Jakobsen

/ Gitte Klint Axelsen

Bilag 5: Ændringer til bekendtgørelse om Erhvervsankenævnet.

Bekendtgørelse nr. 226 af 10/03/2010

Bekendtgørelse om ændring af bekendtgørelse om Erhvervsministeriets Erhvervsankenævn

§ 1

I bekendtgørelse nr. 1154 af 18. december 1994 om Erhvervsministeriets Erhvervsankenævn foretages følgende ændring:

1. § 2, *stk. 2*, ophæves.

§ 2

Bekendtgørelsen træder i kraft den 15. marts 2010

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, den 10. marts 2010

Ole Blöndal

/ Mette Toftdal Grolleman

Bilag 6: Fortegnelse over love og anordninger omfattet af Erhvervsankenævnets kompetence.

Lov om finansiel virksomhed

(lovbekendtgørelse nr. 705 af 25. juni 2012 med senere ændringer).

Lov om finansiel stabilitet

(lovbekendtgørelse nr. 875 af 15. september 2009 med senere ændringer).

Lov om investeringsforeninger m.v.

(lovbekendtgørelse nr. 333 af 20. marts 2013).

Lov om værdipapirhandel m.v.

(lovbekendtgørelse nr. 219 af 20. februar 2013).

Lov om garantifond for indskydere og investorer

(lovbekendtgørelse nr. 133 af 22. februar 2011 med senere ændringer).

Lov om pantebrevsselskaber

(lov nr. 697 af 25. juni 2010 med senere ændringer).

Lov om forsikringsformidling

(lovbekendtgørelse nr. 930 af 18. september 2008 med senere ændringer).

Lov om tilsyn med firmapensionskasser

(lovbekendtgørelse nr. 1561 af 19. december 2007 med senere ændringer).

Lov om betalingstjenester og elektroniske penge

(lov nr. 365 af 26. april 2011 med senere ændringer).

Lov om et skibsfinansieringsinstitut

(lovbekendtgørelse nr. 886 af 8. august 2011).

Lov om Lønmodtagernes Dyrtdsfond

(lovbekendtgørelse nr. 1156 af 3. oktober 2007 med senere ændringer).

Lov om Arbejdsmarkedets Tillægspension

(lovbekendtgørelse nr. 942 af 2. oktober 2009 med senere ændringer).

Lov om ligebehandling af mænd og kvinder inden for de
erhvervstilknyttede sikringsordninger

(lovbekendtgørelse nr. 775 af 29. august 2001 med senere ændringer).

Lov om realkreditlån og realkreditobligationer m.v.

(lovbekendtgørelse nr. 1261 af 15. november 2010 med senere ændringer).

Lov om forebyggende foranstaltninger mod hvidvask af udbytte og
finansiering af terrorisme

(lovbekendtgørelse nr. 353 af 20. april 2012 med senere ændringer).

Lov om fremgangsmåden ved anmeldelse m.v. af visse oplysninger
hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

(lov nr. 571 af 6. juni 2007 med senere ændringer).

Lov om aktie- og anpartsselskaber (selskabsloven)

(lovbekendtgørelse nr. 322 af 11. april 2011 med senere ændringer).

Anordning af ikrafttræden for Grønland af lov om aktieselskaber

(anordning nr. 620 af 23. juni 2008).

Anordning om ikrafttræden for Grønland af lov om anpartsselskaber

(anordning nr. 619 af 23. juni 2008).

Lov om erhvervsdrivende fonde

(lovbekendtgørelse nr. 560 af 19. maj 2010).

Anordning om ikrafttræden for Grønland af lov om erhvervsdrivende fonde

(anordning nr. 621 af 23. juni 2008).

Lov om visse erhvervsdrivende virksomheder

(lovbekendtgørelse nr. 559 af 19. maj 2010 med senere ændringer).

Anordning om ikrafttræden for Grønland af lov om visse erhvervsdrivende virksomheder
(anordning nr. 622 af 23. juni 2008).

Lov om det europæiske selskab (SE-loven)
(lov nr. 654 af 15. juni 2006 med senere ændringer).

Lov om administration af Det Europæiske Økonomiske Fællesskabs forordninger om indførelse af europæiske økonomiske firmagrupper
(lovbekendtgørelse nr. 281 af 17. april 1997 med senere ændringer).

Lov om det europæiske andelsselskab (SCE-loven)
(lovbekendtgørelse nr. 454 af 22. maj 2006 med senere ændringer).

Lov om administration af forordning om oprettelse af en europæisk gruppe for territorielt samarbejde (EGTS)
(lov nr. 309 af 30. april 2008).

Årsregnskabsloven.
(lovbekendtgørelse nr. 323 af 11. april 2011 med senere ændringer).

Anordning om ikrafttræden for Grønland af årsregnskabsloven
(anordning nr. 625 af 23. juni 2008).

Bogføringslov
(lovbekendtgørelse nr. 648 af 15. juni 2006 med senere ændringer).
Anordning om ikrafttræden for Grønland af bogføringslov
(anordning nr. 624 af 23. juni 2008).

Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven)
(lov nr. 468 af 17. juni 2008 med senere ændringer).

Anordning om ikrafttræden for Grønland af lov om statsautoriserede og registrerede revisorer

(anordning nr. 623 af 23. juni 2008).

Lov om translatører og tolke

(lovbekendtgørelse nr. 181 af 25. marts 1988 med senere ændringer).

Lov om dispachører

(lovbekendtgørelse nr. 184 af 25. marts 1988 med senere ændringer).

Lov om næringsbrev til visse fødevarevirksomheder

(lov nr. 486 af 9. juni 2004 med senere ændringer).

Lov om omsætning af fast ejendom

(lovbekendtgørelse nr. 1717 af 16. december 2010 med senere ændringer).

Lov om en rejsegarantifond

(lovbekendtgørelse nr. 1192 af 8. december 2009).

Lov om fyrværkeri og andre pyrotekniske artikler

(lovbekendtgørelse nr. 363 af 9. april 2013).

Lov om gasinstallationer og installationer i forbindelse

med vand- og afløbsledninger

(lovbekendtgørelse nr. 988 af 8. december 2003 med senere ændringer).

Lov om autorisation af elinstallatører m.v.

(lovbekendtgørelse nr. 989 af 8. december 2003 med senere ændringer).

Lov om elforsyning

(lovbekendtgørelse nr. 279 af 21. marts 2012 med senere ændringer).

(Pr. april 2013)