

Kendelse af 29. april 1996. 95-58.197.

Ikke tilladelse til omlæggelse af regnskabsår.

Årsregnskabslovens § 3, stk. 1, 2. pkt.

(Morten Iversen, Børge Dahl og Vagn Joensen)

Statsautoriseret revisor A har på vegne af K A/S, der er et af B A/S nyerehvervet datterselskab, klaget over, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har afslået at give tilladelse i medfør af årsregnskabslovens § 3, stk. 1, 2. pkt., til omlægning af selskabets regnskabsår til udløb den 30. april ligesom moderselskabets regnskabsår.

Sagens omstændigheder:

B A/S, der har regnskabsår 1. maj - 30. april, erhvervede pr. 1. maj 1995 den fulde aktiekapital i K A/S, hvis regnskabsår følger kalenderåret. Klageren ansøgte ved skrivelse af 5. maj 1995 Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om tilladelse til omlægning af datterselskabets regnskabsår til udløb den 30. april. I ansøgningen anførtes bl.a.:

"Selskabet blev stiftet den 1. maj 1988, idet tre medarbejdere købte den nuværende virksomhed af deres tidligere chef B i forbindelse med et generationsskifte.

B A/S' aktivitet er fødevarer en gros, hvor hovedvægten af kunder er restauranter, burger-barer samt virksomhedskantiner. Virksomheden har været i konstant god udvikling og ekspanderede i 1993 med en afdeling på Bornholm. Virksomheden beskæftiger 35 personer og omsætter ca. t.kr. 85.000 pr. år. B A/S producerer ikke ferskvarer, hvilke varer bl.a. er blevet købt hos K A/S.

K A/S var indtil 1.maj d.å. 100 % ejet af C der er 72 år, og derfor ønskede at sælge sin virksomhed som følge af generationsskifte, samt at der i denne virksomhed forestår store investeringer i forbindelse med skærpede krav fra veterinærmyndighederne.

Virksomheden beskæftiger 20 personer og omsætter ca. t.kr. 25.000 pr. år.

Efter at K A/S er blevet 100% ejet datterselskab vil der blive en væsentlig forøget samhandel mellem de to virksomheder, idet B A/S naturligvis vil placere så meget som muligt af sine fersk-køddindkøb hos det nyerhvervede datterselskab.

For at bevare kontinuiteten til kunderne og leverandørerne, skal C fortsætte minimum i to år som konsulent for virksomheden, ligesom C fortsat vil være i bestyrelsen for K A/S.

Af hensyn til udarbejdelse af koncernregnskab samt administration i øvrigt, vil det naturligvis være hensigtsmæssigt, at K A/S opnår samme regnskabsår som moderselskabet B A/S."

Ved skrivelse af 15. juni 1995 afslog Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ansøgningen, idet man bl.a. anførte:

"I henhold til årsregnskabslovens § 3, stk. 1 skal regnskabsår afsluttes den 31. december, 31. marts, 30. juni eller 30. september. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan, hvis ganske særlige forhold tilsiger det, tillade, at et selskabs regnskabsår afsluttes på et andet tidspunkt.

Det er styrelsens opfattelse, at K A/S har stor økonomisk betydning for koncernen som helhed. Selskabet opfylder derfor ikke betingelsen fra ovenstående regel om, at selskabets regnskabsår skal afsluttes med udgangen af et kvartal."

I klageskrivelsen af 29. juni 1995 til ankenævnet har klageren bl.a. anført:

"Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har givet afslag på omlægningen som følge af, at K A/S har stor økonomisk betydning for koncernen.

Denne betragtning er jeg ganske uenig i, da omsætningen i K A/S kun udgør ca. 16% af koncernomsætningen efter eliminering af intern omsætning og avance, ligesom jeg har svært ved at se en væsentlig økonomisk betydning i betragtning af, at selskabet reelt ikke har tjent penge, hvis der var udbetalt en normal gage til selskabets direktør.

Jeg skal samtidig gøre gældende, at en ændring af B A/S' regnskabsår vil give dette selskab store gener, idet selskabets regnskabs- og rapporteringssystem er indrettet i tertialregnskaber 30. april - 30. august og 31. december, men hvor 31. december ikke kan være regnskabsår, idet selskabet på denne dato ikke kan foretage lageroptælling."

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har den 4. september 1995 i anledning af klagen afgivet følgende udtalelse:

"Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har givet afslag på anmodning om dispensation fra kravet om kvartalsvis afslutning af regnskabsår i forbindelse med ønske om omlægning af ovennævnte selskabs regnskabsår fra perioden 1. januar - 31. december til perioden 1. maj - 30. april.

Af årsregnskabslovens § 3, stk. 1, fremgår, at der skal være tale om "ganske særlige forhold", førend styrelsen kan dispensere fra kravet om kvartalsvis afslutning.

Da K A/S efter styrelsens opfattelse har stor økonomisk betydning for koncernen som helhed, har styrelsen ikke fundet grundlag for at give dispensation. Ved styrelsens vurdering af den økonomiske betydning ses der ikke kun på et enkelt hovedtal, men der foretages en helhedsvurdering, jf. nærmere nedenfor.

I klagen fra statsautoriseret revisor A anføres, at omsætningen i K A/S kun udgør ca. 16% af koncernomsætningen efter eliminering af intern omsætning og avance. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er af den opfattelse, at dette netop bekræfter, at selskabet har stor økonomisk betydning for koncernen som helhed, hvilket underbygges af det i ansøgningen om dispensation anførte, at der for fremtiden vil være en væsentlig forøget samhandel mellem de to virksomheder.

Behandlingen af denne sag er sket i overensstemmelse med lovgivningen og fast administrativ praksis på området.

På denne baggrund finder Erhvervs- og Selskabsstyrelsen at have foretaget en korrekt sagsbehandling.

Sagens faktiske omstændigheder.

...

Da ansøgning om dispensation er begrundet med etablering af koncernforhold, har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen foretaget en væsentlighedsvurdering af selskabet i forhold til moderselskabet B A/S og dermed koncernen som helhed.

Væsentlighedsvurderingen er foretaget på grundlag af moderselskabets årsregnskab for 1993/94 og datterselskabets årsregnskab for 1994. Udfra 4 udvalgte hovedtal kan det konkluderes, at datterselskabet K A/S på baggrund af 2 af disse må anses for væsentlig for koncernen som helhed. Sammenfattende blev vurderingen, at selskabet har stor økonomisk betydning for koncernen som helhed.

I brev af 8. august 1995 har Erhvervsministeriets Erhvervsankenævn anmodet om styrelsens bemærkninger til

sagen og vedlægger brev af 29. juni 1995 fra statsautoriseret revisor A.

Det anføres i klagen, at styrelsens begrundelse for, at selskabet har stor økonomisk betydning for koncernen som helhed, ikke er rigtig, da omsætningen i K A/S kun udgør ca. 16% af koncernomsætningen efter eliminering af intern omsætning og avance, ligesom A har svært ved at se en væsentlig økonomisk betydning i betragtning af, at selskabet reelt ikke har tjent penge, hvis der var udbetalt en normal gage til selskabets direktør.

Styrelsen vurderer den økonomiske betydning ud fra følgende hovedtal: nettoomsætning/bruttoresultat, resultat før renter, balancesum og egenkapital, og der foretages afslutningsvis en helhedsvurdering. Som det fremgår af årsregnskaberne for moderselskabet og datterselskabet er hovedtallene for bruttoresultat og resultat før renter væsentlige, da disse udgør henholdsvis ca. 80% og ca. 37% af moderselskabets hovedtal. Som følge heraf finder Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, at betingelserne for dispensation fra kravet om kvartalsvis afslutning ikke er til stede. Styrelsen har efter modtagelsen af klagen fra Erhvervsministeriets Erhvervsankenævn gennemgået moder-selskabets årsregnskab for 1994/95, hvor bruttoresultat og resultat før renter fra datterselskabet udgør henholdsvis ca. 80% og ca. 47% i forhold til tilsvarende tal for moderselskabet.

I klagen begrundet statsautoriseret revisor A yderligere sin anmodning om dispensation med, at en ændring af B A/S regnskabsår vil give dette selskab store gener, idet selskabets regnskabs- og rapporteringssystem er indrettet i tertial-regnskaber 30. april - 30. august og 31. december, men hvor 31. december ikke kan være regnskabsår, idet selskabet på denne dato ikke kan foretage lageroptælling.

Det er sædvanligt, at optælling af varebeholdninger mv. ikke foretages netop på selve statusdagen og der er ingen krav i regnskabslovgivningen herom. Principielt kan den fysiske optælling foretages såvel inden som efter statusdagen med deraf følgende korrektioner for at opgøre varebeholdningerne på statusdagen.

Derfor har denne oplysning ingen betydning for det af styrelsen tidligere meddelte afslag på dispensation fra kravet om kvartalsvis afslutning af regnskabsår.

Sagens retlige omstændigheder

Ifølge årsregnskabslovens § 3, stk. 1, skal regnskabsåret afsluttes den 31. december, 31. marts, 30. juni eller 30. september. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan, hvis ganske særlige forhold tilsiger det, tillade, at et selskabs regnskabsår afsluttes på et andet tidspunkt. Det er i bemærkningerne til lovforslag nr. L 234 (Folketinget 1993/94) anført, at "ganske særlige forhold" kan være internationale koncernforhold samt særlige brancheforhold.

Det fremgår endvidere af bemærkningerne til lovforslaget, at bestemmelsen skal administreres stramt.

Af årsregnskabslovens § 3, stk. 4, fremgår, at virksomheder, der hører til samme koncern, skal have samme regnskabsår, medmindre særlige forhold tilsiger andet.

Det fremgår endvidere af bemærkningerne til L 234, at det forhold, at selskabet indgår i en koncern, der har regnskabsår, som ikke afsluttes ved udgangen af et kvartal, ikke i sig selv kan begrunde, at styrelsen giver dispensation fra kravet om kvartalsvis afslutning.

Ved behandlingen i Folketinget blev der i en henvendelse fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) bl.a. stillet spørgsmål om, hvorvidt en koncern, hvis regnskabsår ikke afsluttes med udgangen af et kvartal, skulle belastes med omlægning af hele koncernens regnskabsår, såfremt der erhverves et nyt selskab, hvis regnskabsåret afsluttes på et andet tidspunkt end koncernens.

Til brug for skatteministerens kommentar til FSR' henvendelse afgav Erhvervsministeren en udtalelse, hvori det blev anført, at man i koncernforhold må se på såvel datterselskabets som koncernens forhold, når moderselskabet erhverver et datterselskab. Hvis der er tale om et lille datterselskab uden den store økonomiske betydning for koncernen som helhed, vil det være naturligt

at lade koncernen beholde sit nuværende regnskabsår, og styrelsen vil i sådanne tilfælde kunne give tilladelse til, at det nyerhvervede datterselskab får et regnskabsår, der følger resten af koncernen. Dette gælder uanset, om der er tale om en dansk eller en international koncern.

De "ganske særlige forhold", der kan begrunde en dispensation fra kravet om kvartalsvis afslutning af regnskabsåret, er således særlige brancheforhold samt internationale og danske koncernforhold, hvor det ansøgende selskab er uden den store økonomiske betydning for koncernen som helhed.

Da ingen af disse forhold er opfyldt, kan styrelsen ikke give dispensation fra årsregnskabslovens § 3, stk. 1, 1. pkt."

Klageren har ved skrivelse af 26. september 1995 fremsat følgende supplerende bemærkninger:

"Når styrelsen vurderer den økonomiske betydning ud fra de fire angivne hovedtal, skal jeg på min klients vegne anmode om, at vurderingen sker på sammenlignelige tal.

K er en produktionsvirksomhed, i hvilken type virksomhed det er normalt, at direkte produktionsløn er fratrullet i bruttofortjenesten, ligesom andre eksterne driftsudgifter skal fradrages, for at regnskabstallene er sammenlignelige.

Bruttofortjenesten i K skal herefter opgøres som følger:

Bruttofortjeneste ifølge årsregnskab 8.869.742

Produktionslønninger 3.601.332

Andre driftsudgifter 3.178.321

Bruttofortjeneste i h.t. Årsregnskabsloven 2.090.089

eller **18 %** af bruttofortjenesten i B A/S.

...

Resultat før renter bør for K's vedkommende korrigeret for normal direktionsvederlag, hvorefter der fremkommer følgende resultat:

Resultat før renter i h.t. årsregnskab 554.743

Korrektion til normal direktionsgage (520.000 - 141.600)
378.400

Korrigeret resultat før renter 176.343

hvilket svarer til **15 %** af B A/S.

Ser man på resultat før skat, udgør det hos K reelt et underskud på ca. kr. 37.000, hvis den tidligere indehaver havde hævet normal direktørgage, mens B A/S har et resultat før skat på 1.471.316, efter at der er udbetalt kr. 1.560.000 i gage til direktionen.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har ikke lagt vægt på balancesum og egenkapital, hvilket jeg kun kan være enig i, ikke mindst under hensyntagen til, at egenkapitalen i K er kr. -676.186, mens B har en positiv egenkapital kr. 3.812.066.

Med de korrigerede tal udgør datterselskabet kun et sted mellem 15 og 18% af moderselskabet, og ikke som anført af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen henholdsvis 80 og 47%.

Med hensyn til bemærkningen om, at varebeholdninger ikke behøver at optælles på selve statusdagen, er dette korrekt, såfremt virksomheden har et registreringssystem, der sikrer en løbende nøjagtig lagerregistrering. En sådan nøjagtig lagerregistrering findes ikke i K A/S og kun delvist hos B A/S.

Som anført i min skrivelse til Erhvervsministeriets Erhvervsankenævn vil det være til stor gene for min klient, hvis der ikke indrømmes dispensation, hvilket der efter min opfattelse er hjemmel til, idet der er tale om et dansk

koncernforhold, og hvor det ansøgende selskab er uden den store økonomiske betydning for koncernen som helhed."

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har den 2. november 1995 fremsat følgende supplerende bemærkninger:

"Klageren anfører for det første, at K A/S er en produktionsvirksomhed, i hvilken type det er normalt, at direkte produktionsløn er fratrasket i bruttofortjenesten, ligesom **andre eksterne driftsudgifter** skal fradrages, for at regnskabstallene er sammenlignelige. Klageren foretager herefter en korrektion, hvor der fra bruttofortjenesten ifølge årsregnskabet fratrækkes produktionslønninger og **andre driftsudgifter**. Resultatet herefter bliver ifølge klageren en bruttofortjeneste for K A/S, som er opgjort i henhold til årsregnskabsloven.

Det er styrelsens opfattelse, at resultatopgørelsen i årsregnskabsloven for 1994 for K A/S er opstillet i beretningsform, artsopdelt, jf. skema C i opstillingsbekendtgørelsen (bekendtgørelse nr. 533 af 13. juni 1990 om opstilling af årsregnskab og koncernregnskab og om udarbejdelse af koncernregnskab), hvilket også er tilfældet for resultatopgørelsen i årsregnskabet for 1994/95 for B A/S.

I henhold til § 8 i førnævnte bekendtgørelse kan selskaber, der opfylder betingelserne i årsregnskabslovens § 25 indføre en post benævnt bruttofortjeneste ved at sammendrage en række poster i skemaerne for resultatopgørelsen. Disse poster er for så vidt angår den artsopdelte resultatopgørelse i beretningsform følgende poster: Nettoomsætning, ændring i lagre af færdigvarer og varer under fremstilling, arbejde udført for egen regning og opført under aktiver, andre driftsindtægter, udgifter til råvarer og hjælpematerialer og andre eksterne udgifter.

Det skal bemærkes, at der er forskel på regnskabsposterne andre eksterne udgifter og andre driftsudgifter. Posten **andre eksterne udgifter** indgår i den sammendragne post bruttofortjeneste, og omfatter eksterne udgifter, der vedrører virksomhedens primære og ordinære aktiviteter i

modsætning til posten **andre driftsudgifter**, der omfatter udgifter af sekundær karakter i forhold til selskabets aktiviteter.

De poster i resultatopgørelsen, som kan sammendrages, jf. tidligere, er uafhængig af hvilken type af virksomhed, der drives, men posternes benævnelse varierer afhængig af hvilken form for opstilling af resultatopgørelse, der anvendes - skema C - E i opstillingsbekendtgørelsen. De regnskabsposter, som kan sammendrages fremgår af opstillings-bekendtgørelsens § 8, 2. pkt.

I klagerens korrektion af den i årsregnskabet for 1994 for K A/S anførte bruttofortjeneste fratrækkes "produktionslønninger" og andre driftsudgifter. Disse regnskabsposter fremgår ikke af opstillingsbekendtgørelsens § 8, 2. pkt. Der er således ikke hjemmel i årsregnskabslovgivningen til at foretage en sådan korrektion.

Da årsregnskabet for 1994 for K A/S er forsynet med revisionspåtegning uden forbehold, anser Erhvervs- og Selskabsstyrelsen den foretagne sammendragning for foretaget i overensstemmelse med opstillingsbekendtgørelsens § 8.

Klageren anfører for det andet, at resultat før renter for K A/S bør korrigeres for normal direktionsvederlag. Dette ville ifølge klageren betyde, at K A/S reelt har et underskud på ca. 37.000, hvis den tidligere indehaver havde hævet normal direktørgage.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen vurderer den økonomiske betydning ud fra de hovedtal, der fremgår af de reviderede, godkendte og offentliggjorte årsregnskaber, og ikke ud fra, hvad der i andre selskaber anses for normalt. Det forhold, at direktøren ikke har modtaget en efter klagers opfattelse normal direktørgage, er ikke relevant for Erhvervs- og Selskabsstyrelsens vurdering af den økonomiske betydning i denne sammenhæng.

Klageren anfører, at efter de korrigerede tal udgør datterselskabet kun et sted mellem 15 og 18% af moderselskabet og ikke, som anført af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, henholdsvis 80 og 47%. Styrelsen er ikke enig heri, jf. det ovenfor anførte.

Klageren anfører for det tredje, at med hensyn til styrelsens bemærkning om, at varebeholdninger ikke behøves at optælles på selve statusdagen, er dette korrekt, såfremt virksomheden har et registreringssystem, der sikrer en løbende nøjagtig lagerregistrering. En sådan nøjagtig lagerregistrering findes ikke i K A/S og kun delvist i B A/S.

Der er ingen krav i regnskabslovgivningen om, at lageroptællingen skal finde sted på selve statusdagen, og dispensation efter årsregnskabslovens § 3 fra kravet om kvartalsvis afslutning kan kun gives, hvis ganske særlige forhold tilsiger det. En manglende nøjagtig lagerregistrering kan ikke begrunde en sådan dispensation.

På denne baggrund finder styrelsen, at det af klageren anførte ikke kan tillægges betydning for bedømmelsen af denne sag. Da K A/S er af stor økonomisk betydning fastholder styrelsen, at der ikke kan gives dispensation fra kravet om kvartalsvis afslutning af regnskabsår."

Ved skrivelse af 14. november 1995 underrettede ankenævnet i medfør af § 5 i lov nr. 858 af 2. december 1987 om Erhvervsministeriets Erhvervsankenævn, jf. bekendtgørelse nr. 1154 af 18. december 1994, Told- og Skattestyrelsen om sagen og anmodede om en udtalelse, idet ankenævnet bl.a. anførte:

"Adgangen til at dispensere efter § 3, stk. 1, jf. stk. 4, i årsregnskabsloven, som affattet ved lov nr. 442 af 1. juni 1994, og efter § 10, stk. 2, i lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. (selskabsskatteloven), som affattet ved samme lovændring, fra de nævnte loves krav om kvartalsvis udløb af henholdsvis indkomståret, jf. § 10, stk. 1, i selskabsskatteloven, og regnskabsåret, jf. § 3, stk. 1 i årsregnskabsloven, hviler ifølge forarbejderne til

ændringsloven, nr. 442 af 1. juni 1994, entydigt på samme grundlag."

Ved skrivelse af 19. december 1995 svarede Told- og Skattestyrelsen, "at Ligningsrådet på baggrund af de foreliggende oplysninger er af den opfattelse, at der ikke kan gives tilladelse til regnskabsomlægning efter selskabsskattelovens § 10, stk. 2. Der anses således ikke at foreligge særlige forhold, der kan begrunde en tilladelse."

Klageren har ikke fremsat yderligere bemærkninger til sagen.

Ankenævnet udtaler:

Efter årsregnskabslovens § 3, stk. 1, 2. pkt., kan dispensation fra bestemmelsen i § 3, stk. 1, 1. pkt., til omlægning af et regnskabsår til udløb på et andet tidspunkt end udløbet af et kvartal kun meddeles, "hvis ganske særlige forhold taler herfor", og det er i lovmotiverne anført, at dispensationsreglen skal administreres stramt.

Efter lovmotiverne kan der meddeles dispensation, hvis særlige brancheforhold eller internationale koncernforhold taler herfor, hvilket ikke er tilfældet i den foreliggende sag.

Endvidere kan der efter ministerens tilkendegivelser under folketingsbehandlingen efter omstændighederne meddeles dispensation til, at et nyerhvervet datterselskab får samme regnskabsår som koncernen iøvrigt, såfremt datterselskabet ikke har den store økonomiske betydning for koncernen.

Ankenævnet er enig med Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i, at K A/S efter de foreliggende regnskabstal og det oplyste om samhandlen mellem moder- og datterselskab må anses at have en sådan økonomisk betydning for koncernen, at der ikke er grundlag for at tillade dispensation fra årsregnskabslovens § 3, stk. 1, 1. pkt.

Ankenævnet stadfæster derfor Erhvervs- og Selskabsstyrelsens afgørelse.

Erhvervsankenævnet

Langelinie Allé 17 - Postboks 2000 - 2100 København Ø -
erhvervsankenaevn@erst.dk [Cookies](#)