



HØJESTERETS DOM

afsagt onsdag den 22. maj 2024

Sag BS-56364/2023-HJR

(1. afdeling)

A

(advokat René Bjerre)

mod

Skatteministeriet

(advokat Tim Holmager)

I tidligere instans er afsagt dom af Vestre Landsrets 5. afdeling den 1. november 2023 (BS-38150/2022-VLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Jens Peter Christensen, Jan Schans Christensen, Jens Kruse Mikkelsen, Lars Apostoli og Julie Arnth Jørgensen.

Påstande

Appellanten, A, har nedlagt påstand om, at hans skatteansættelser for indkomstårene 2015, 2016 og 2017 fastsættes og beregnes med godskrivning af de af X ApS indeholdte A-skatter, henholdsvis 53.046 kr., 107.565 kr. og 26.904 kr. og AM-bidrag, henholdsvis 14.385 kr., 26.715 kr. og 6.165 kr.

Indstævnte, Skatteministeriet, har påstået stadfæstelse.

Retsgrundlag

Den juridiske vejledning 2024-1 af 31. januar 2024, A.D Opkrævning, afsnit A.D.6 Nulstilling og erstatningsansvar, udstedt af Skattestyrelsen, lyder bl.a.:

"Nulstilling

Nulstilling betyder, at Skatteforvaltningen ser bort fra, at der er bogført A-skat, AM-bidrag og udbytteskat mv., og dermed ikke godskrives indkomstmodtageren beløbene i årsopgørelsen.

Nulstillingen hindrer altså, at en skatteyder ved hjælp af indeholdelsesreglerne opnår en fyldestgørelse, som ikke vil kunne opnås i selskabet eller gennem insolvensbehandling af selskabet.

Praksis vedrørende nulstilling er dannet på grundlag af en højesteretsdom. Se UfR1981.473. Højesteret har med denne dom accepteret, at Skatteforvaltningen under visse betingelser kan undlade at modregne ikke-indbetalt, indeholdt A-skat mv. i personens slutskat. Se KSL § 60, stk. 1. Se mere om betingelserne nedenfor.

Når skattebeløbene ikke godskrives, vil personen komme til at hæfte for beløbet enten i form af en restskat eller ved, at en eventuel overskydende skat bliver mindre.

I ovennævnte retssag blev selskabets direktør kendt erstatningsansvarlig for tabet af den A-skat mv., der stammede fra lønudbetalingen til de øvrige ansatte, mens erstatningsansvaret for A-skat mv. af direktørens egen løn kunne udmøntes i et hæftelsesansvar opnået gennem manglende godskrivning i slutskatten. Højesteret lagde til grund, at "indstævnte var enerådende i selskabet og havde den væsentligste økonomiske interesse i dette, at han fra slutningen af 1971 måtte vide, at der ikke var penge til at dække selskabets forpligtelser til indbetaling af A-skat, og at han måtte være klar over, at der heller ikke var udsigt til, at selskabet senere kunne dække disse forpligtelser". Direktøren vidste således, at der ikke var realitet i den formelle indeholdelse af A-skatten, og derfor kunne Skatteforvaltningen på tilsvarende vis se bort fra direktørens krav på modregning/godskrivning af A-skatten i slutskatten.

Højesteret har i SKM2013.294.HR afgjort, at der også kan ske nulstilling af udbytteskat, der korrekt er blevet indeholdt, men ikke afregnet. I denne sag lagde Højesteret til grund, at A på udlodningstidspunkterne vidste eller burde have vidst, at selskabet ikke kunne opfylde forpligtelsen til at betale indeholdt udbytteskat, og at han vidste eller burde have vidst, at der heller ikke var udsigt til, at selskabet senere ville kunne dække forpligtelsen. Højesteret fandt endvidere, at der kunne statueres identitet mellem de to ægtefæller, så nulstilling også kunne ske over for selskabets direktørs hustru.

Østre Landsret nåede i en anden sag til det resultat, at en person vidste eller burde vide, at der ikke var økonomisk realitet bag de indeholdte A-skatter mv. og fandt betingelserne for nulstilling opfyldt. Se SKM2007.346.ØLR.

Betingelser for nulstilling

Der er følgende betingelser for nulstilling:

- a. Den indeholdelsespligtige skal være en virksomhed med begrænset ansvar, typisk et aktie- eller anpartsselskab.
- b. Virksomhedens insolvens skal være konstateret ved ophør, konkurs eller lignende.
- c. Den indeholdelsespligtige skal have restancer af A-skat, AM-bidrag eller udbytteskat mv. vedrørende de perioder, hvor selskabet har godskrevet skattebeløb mv. for personer, som er omfattet af punkt d. Perioderne behøver ikke være sammenhængende.
- d. Nulstilling kan som hovedregel kun ske for personer, der har en væsentlig økonomisk interesse i virksomheden, og som kan disponere enerådende i virksomhedens anliggender samt for disses nærtstående.
- e. Nulstilling forudsætter, at de pågældende i kraft af deres tilknytning til virksomheden vidste eller burde have vidst, at der ikke var økonomisk realitet bag de formelle indeholdelser, således at de bogførte A-skatter mv. ikke ville kunne afregnes til forfaldstid og at der heller ikke er udsigt til at der senere vil kunne ske betaling.

Ad a

Hvis den indeholdelsespligtige ikke er et selskab med begrænset ansvar, er der ikke behov for nulstilling, fordi den indeholdelsespligtige da hæfter umiddelbart for skattebeløbene.

Ad b

Nulstillingen forudsætter, at der er konstateret et endeligt økonomisk tab.

I SKM2018.465.LSR havde SKAT nulstillet indeholdt ikke-indbetalt A-skat og AM-bidrag vedrørende lønnen til en direktør i et selskab, der var gået konkurs. Landsskatteretten fandt at de almindelige forældelsesregler fandt anvendelse vedrørende nulstilling, idet der i nulstilling ikke er tale om foretagelse eller ændring af en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat.

Det var landskatterettens opfattelse, at den konstaterede insolvens på tidspunktet for konkursdekretet efter en konkret vurdering i sagen var

det tidligste tidspunkt SKAT kunne kræve betaling, da det er en betingelse for nulstilling af virksomheden, at insolvens skal være konstateret ved ophør, konkurs eller lignende. Da SKATs behandling af sagen lå mere end 3 år efter afsigelse af dekret var kravet på A-skat og AM-bidrag forældet.

Landsskatteretten annullerede derfor nulstilling.

Ad c

Nulstilling kan kun finde sted for perioder, hvor selskabet stadig har restance med indeholdte A-skatter, AM-bidrag og udbytteskatter. Det er kun ubetalte A-skatter mv., der kan nulstilles. Perioderne behøver ikke være sammenhængende. Dvs. at betaling af enkelte måneders tilsvarende ikke udelukker, at tidligere måneders tilsvarende eller mellemliggende måneders tilsvarende nulstilles.

Det er en forudsætning, at der i de skyldige tilsvarende for de enkelte perioder indgår bogførte indeholdte A-skatter, AM-bidrag og/eller udbytteskatter for personer omfattet af personkredsen nævnt i punkt d.

En direktør kan ikke hindre nulstilling ved at påstå, at en delvis betaling fortrinsvis skal dække A-skatten og AM-bidragene af hans egen løn.

Omvendt kan der ikke nulstilles over for en direktør, hvis selskabet ikke er i restance med A-skat mv. og/eller udbytteskat i de perioder, hvor hans A-skat og udbytteskat er bogført. Medmindre Skatteforvaltningen har grundlag for at antage, at selskabet i forbindelse med bogføringen af de pågældende skatter bevidst har forsøgt at hindre nulstilling.

Hvis restancen på et senere tidspunkt betales helt eller delvist, skal nulstillingen ophæves eller reduceres tilsvarende. Afdrag, der ikke kan dække hele månedens tilsvarende, skal primært afskrives på de beløb, der ikke kan nulstilles.

Ad d

Den personkreds, der kan nulstilles overfor, er primært personer, der har en væsentlig økonomisk interesse i virksomheden og som kan disponere enerådende i virksomhedens anliggender.

Det vil typisk dreje sig om personer, hvor de selv eller hvor deres nærtstående direkte eller indirekte ejer en væsentlig del af selskabets kapital. Vestre Landsret har i en afgørelse, TfS1998.329, nulstillet direktørens

samlevers skatter med baggrund i, at de havde fælles husholdning, og samleveren vidste, at selskabet ikke havde penge til at afregne A-skatter mv.

For så vidt angår personer uden for kredsen af en virksomheds egentlige ledelse og ledelsens nærtstående, kan nulstilling ske i særlige tilfælde, hvis vedkommende har haft en særstilling i virksomheden med hensyn til løn- og arbejdsvilkår eller en væsentlig økonomisk interesse i virksomhedens drift.

Ad e

Nulstilling forudsætter, at der er udvist culpa. Det vil være tilfældet, hvis personen, som er omfattet af personkredsen i punkt d, kan bebrejdes, at udbetaling af løn og godskrivning af skatter til ham selv eller hans nærtstående er fortsat på et tidspunkt, hvor han vidste eller burde have vidst, at selskabet ikke havde økonomisk evne til at indbetale de indeholdte A-skatter og AM-bidrag og at der ikke kun er tale om forbigående betalingsvanskeligheder.

Der vil også være culpa, hvis han fortsætter lønudbetalingerne til sig selv på et tidspunkt, hvor han vidste eller burde have vidst, at der var en væsentlig risiko for, at beløbene ikke kunne betales til forfaldstid, og at han vidste eller burde have vidst, at der heller ikke var udsigt til, at selskabet senere ville kunne dække forpligtelsen. Det kan fx være tilfældet, hvis en direktør fortsat udbetaler løn til sig selv uden at afregne A-skat og AM-bidrag i situationer, hvor der er opstået økonomiske problemer på grund af en stor debtors uventede konkurs, eller hvor en vigtig handelspartner ikke længere ønsker at aftage selskabets produkter. Det kan også være tilfældet, hvis selskabet vidste eller burde have haft en bestyrket formodning om, at en samhandelspartner eller debitor ikke ville kunne opfylde sine forpligtelser over for selskabet, idet den erhvervsmæssige risiko for tab i disse situationer skal bæres af den omhandlede personkreds og ikke af staten.

Culpa vil også være til stede, hvis den person, der er enerådende i selskabet, vidste, at indeholdt A-skat, AM-bidrag og udbytteskat mv. ikke ville blive afregnet, fordi selskabets aktiviteter ville blive videreført i et nyt selskab, mens det indeholdelsespligtige selskab kan imødesee en sandsynlig konkurs.

..."

Højesterets begrundelse og resultat

Sagens baggrund og problemstilling

Den 9. maj 2017 blev X ApS taget under konkursbehandling. Anmodningen om konkursbehandling var indgivet af SKAT, der havde opgjort sit krav til i alt ca. 1,3 mio. kr. En del af kravet omfattede selskabets indeholdelser af A-skat og AM-bidrag for løn til A, der er søn af selskabets daværende direktør og registre-rede ejer, B.

Den 17. januar 2020 sendte Skattestyrelsen som led i partshøringen et forslag til afgørelse til A om bl.a., at hans skat for 2015, 2016 og 2017 blev ændret, så A-skat og AM-bidrag angivet af X blev nulstillet og dermed ikke godskrevet på hans årsopgørelse.

Efter partshøringen traf Skattestyrelsen den 18. maj 2020 afgørelse om bl.a. nulstilling af A-skat på i alt 187.515 kr. og AM-bidrag på i alt 47.265 kr. vedrørende de nævnte indkomstår.

For Højesteret har A ikke bestridt, at betingelserne for nulstilling er opfyldt, og sagen angår alene, om Skattestyrelsens krav var forældet den 18. maj 2020.

Parterne er enige om, at nulstilling ikke er foretagelse eller ændring af en ansættelse af indkomstskat, og at reglerne i skatteforvaltningslovens § 26 og § 27 om ordinær og ekstraordinær ansættelse samt § 34 a om forældelse af krav afledt af bl.a. en ansættelse af indkomstskat derfor ikke finder anvendelse i den foreliggende sag. Parterne er herefter enige om, at spørgsmålet om forældelse skal afgøres efter forældelseslovens regler, og at kravet er omfattet af den almindelige treårige forældelsesfrist.

A har gjort gældende, at kravet er forældet og har til støtte herfor henvist til, at begyndelsestidspunktet for forældelse af kravet var tidspunktet for konkursdekretet den 9. maj 2017, og at forældelse først blev afbrudt, da Skattestyrelsen den 18. maj 2020 traf afgørelse.

Skatteministeriet har gjort gældende, at kravet ikke er forældet og har til støtte herfor henvist til, at Skattestyrelsen var ubekendt med kravet indtil et tidspunkt efter den 17. maj 2017, og at forældelse blev afbrudt inden 3 år herefter, dvs. den 18. maj 2020. Skatteministeriet har endvidere henvist til, at selv om forældelsesfristen skal regnes fra dekrettidspunktet den 9. maj 2017, blev forældelse afbrudt ved Skattestyrelsens partshøring den 17. januar 2020.

Partshøring og forældelse

Parterne er som anført enige om, at forældelse i hvert fald blev afbrudt ved Skattestyrelsens afgørelse af 18. maj 2020.

Skatteministeriet har anført, at forældelse allerede blev afbrudt ved partshøringen den 17. januar 2020, jf. forældelseslovens § 16.

Efter forældelseslovens § 16, stk. 1, afbrydes forældelse, når fordringshaveren foretager retslige skridt mod skyldneren med henblik på at erhverve dom, betalingspåkrav påtegnet af fogedretten, voldgiftskendelse eller anden bindende afgørelse, der fastslår fordringens eksistens og størrelse, og forfølger disse skridt inden for rimelig tid. Det følger af § 16, stk. 3, at såfremt en anden særlig afgørelsesmåde er hjemlet, sker afbrydelsen, når fordringshaveren iværksætter, hvad der fra dennes side skal gøres for at sætte sagen i gang.

Det fremgår af forarbejderne til § 16, stk. 1, at når en administrativ afgørelse bliver bindende for parterne på samme måde som en domstolsafgørelse i 1. instans eller en voldgiftskendelse, vil indbringelse for den administrative myndighed være fristafbrydende. Ifølge forarbejderne til § 16, stk. 3, vil indbringelse for en administrativ myndighed ske ved myndighedens modtagelse af fordringshaverens krav eller klage.

Højesteret finder efter det anførte, at hverken ordlyden af forældelseslovens § 16 eller forarbejderne hertil giver grundlag for at fastslå, at en myndigheds partshøring afbryder forældelse.

Nulstilling og forældelse

Efter forældelseslovens § 3, stk. 1, gælder der en almindelig treårig forældelsesfrist, som i medfør af § 2, stk. 1, regnes fra det tidligste tidspunkt, til hvilket fordringshaveren kunne kræve fordringen opfyldt.

Nulstilling indebærer, at Skattestyrelsen ser bort fra, at den indeholdelsespligtige arbejdsgiver har bogført A-skat og AM-bidrag, og indkomstmodtageren godskrives dermed ikke beløbene i årsopgørelsen. Når betingelserne for nulstilling er opfyldt, hæfter den skattepligtige indkomstmodtager selv for betalingen af de beløb, som arbejdsgiveren formelt har foretaget indeholdelse af.

Efter den praksis, der er udviklet på grundlag af Højesterets dom af 26. maj 1981 (UfR 1981.473), jf. herved Den juridiske vejledning, afsnit A.D.6, kan der ske nulstilling over for personer, der har en væsentlig økonomisk interesse i selskabet, og som kan disponere enerådende i selskabets anliggender, samt over for disses nærtstående.

Nulstilling forudsætter bl.a., at der er handlet ansvarspådragende (udvist culpa). Det er f.eks. tilfældet, hvis den person, der nulstilles overfor, kan bebrejdes, at udbetaling af løn er sket på et tidspunkt, hvor vedkommende vidste eller burde have vidst, at selskabet ikke havde økonomisk evne til at betale de indeholdte A-skatte og AM-bidrag, og at der ikke var tale om forbigående betalingsvanskeligheder.

Nulstilling forudsætter endvidere, at skattemyndighederne har lidt et økonomisk tab, der er konstateret ved selskabets ophør, konkurs eller lignende.

Højesteret finder herefter, at krav i henhold til nulstilling tidligst kan rejses på det tidspunkt, hvor selskabets insolvens er konstateret ved ophør, konkurs eller lignende. Forældelsesfristen for sådanne krav kan derfor tidligst regnes fra dette tidspunkt, jf. forældelseslovens § 2, stk. 1.

Kravet over for A kunne således tidligst rejses den 9. maj 2017, hvor X blev erklæret konkurs. Forældelsesfristen for kravet kan derfor tidligst regnes fra dette tidspunkt.

Spørgsmålet er herefter, om forældelsesfristen har været suspenderet, fordi Skattestyrelsen var ubekendt med fordringen eller skyldneren, således at fristen derfor først skal regnes fra det tidspunkt, hvor Skattestyrelsen fik eller burde have fået kendskab hertil, jf. forældelseslovens § 3, stk. 2.

Tre dommere – Jens Peter Christensen, Jan Schans Christensen og Lars Apostoli – udtaler:

Efter praksis forudsætter nulstilling blandt andet, at der er udvist culpa, således at den skattepligtige indkomstmottager eller dennes nærtstående kan bebrejdes, at der er sket udbetaling af løn og godskrivning af skatter på et tidspunkt, hvor vedkommende i kraft af sin tilknytning til selskabet vidste eller burde have vidst, at der ikke var økonomisk realitet bag de formelle indeholdelser, således at de bogførte A-skatter mv. ikke ville kunne afregnes til forfaldstid, og således at der heller ikke var udsigt til, at der senere ville kunne ske betaling, jf. herved Højesterets domme UfR 1981.473 og UfR 2013.1843 samt Den juridiske vejledning, afsnit A.D.6. Vi finder derfor, at forældelsesfristens begyndelsestidspunkt er suspenderet, så længe skattemyndighederne ikke har fået kendskab til eller burde have fået kendskab til, at denne betingelse for nulstilling er opfyldt, jf. forældelseslovens § 3, stk. 2.

Efter bevisførelsen tiltræder vi, at Skattestyrelsen ikke allerede ved konkursdekretets afsigelse havde de nødvendige oplysninger til at kunne foretage culpa-vurderingen, herunder en kvalificeret vurdering af, om A eller hans far i kraft af deres tilknytning til selskabet vidste eller burde have vidst, at der ikke var økonomisk realitet bag den formelle indeholdelse af de omtvistede A-skatter og AM-bidrag, og at der ikke var udsigt til, at selskabet ville kunne betale de pågældende beløb. Først efter modtagelsen af kurators redegørelse af 12. september 2017 i medfør af konkurslovens § 125, stk. 2, havde Skattestyrelsen det fornødne grundlag for en kvalificeret vurdering af, om betingelserne for nulstilling var opfyldt. Forældelsesfristen var derfor suspenderet indtil dette tidspunkt, jf. forældelseslovens § 3, stk. 2.

Vi finder herefter, at der ikke var indtrådt forældelse, da Skattestyrelsen den 18. maj 2020 traf afgørelse om nulstilling.

Vi stemmer derfor for at stadfæste dommen.

Dommerne Jens Kruse Mikkelsen og Julie Arnth Jørgensen udtaler:

Da X blev erklæret konkurs den 9. maj 2017 efter anmodning fra SKAT, var eller kunne SKAT umiddelbart gøre sig bekendt med, at selskabet i 2015-2017 var i restance med A-skat, AM-bidrag, moms og selskabsskat, at A i samme periode var blevet godskrevet A-skat og AM-bidrag på sine lønsedler fra selskabet, og at A er søn af B, der som selskabets direktør og ejer havde en væsentlig økonomisk interesse i selskabet og kunne disponere enerådende i selskabets anliggender.

Vi finder, at den sagsbehandling, der ville være nødvendig for at afklare As eventuelle indsigelser mod kravet om nulstilling – herunder om han i kraft af sin tilknytning til selskabet vidste eller burde have vidst, at der ikke var realitet i de formelle indeholdelser, således at de bogførte A-skatter mv. ikke ville kunne afregnes til forfaldstid, og at der heller ikke var udsigt til, at der senere ville kunne ske betaling – ikke udgør eller kan sidestilles med ukendskab til fordringen eller skyldneren, jf. forældelseslovens § 3, stk. 2.

Vi finder derfor, at forældelsesfristen ikke har været suspenderet efter den 9. maj 2017, men skal regnes fra dette tidspunkt.

Sådan som sagen er forelagt, har vi ikke anledning til at tage stilling til, om mailkorrespondancen om udsættelse af fristen for As bemærkninger til Skattestyrelsens forslag til afgørelse af 17. januar 2020 kan anses for at indeholde en udtrykkelig eller stiltiende aftale om suspension af forældelsesfristen.

Da forældelse først blev afbrudt mere end 3 år efter den 9. maj 2017, stemmer vi herefter for at tage As påstand til følge.

Konklusion

Der træffes afgørelse efter stemmeflertallet.

Højesteret stadfæster herefter landsrettens dom.

I sagsomkostninger for Højesteret skal A betale 60.000 kr. til Skatteministeriet til dækning af udgift til advokatbistand.

THI KENDES FOR RET:

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal A betale 60.000 kr. til Skatteministeriet.

Sagsomkostningsbeløbene skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.