

Offentliggjort d. 25. marts 2014

06.11.2014-13 (20140325) Henstand

Henstand i skattesager – Højesterets dom af 19/3 2014, sag 18/2012[©]

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

Højesteret har ved en dom af 19/3 2014, med ændrede præmisser, stadfæstet Østre Landsrets dom ref. i SKM2012.3.ØLR, hvor henstand efter skatteforvaltningslovens § 51 i en verserende skattesag blev afvist. Med dommen er taget stilling til præmisserne for vurdering af, om der er grundlag for at meddele afslag på en anmodning om henstand. Landsskatterettens tidligere praksis er herunder blevet underkendt.

Efter skatteforvaltningslovens § 51, stk. 1, 1. pkt. kan skattemyndighederne efter ansøgning give henstand med betaling af den del af en skat, som en klage over opgørelsen vedrører. Af § 51, stk. 4 fremgår videre, at en sådan henstand kan gøres betinget af sikkerhedsstillelse for henstandsbeløbet, hvis det skønnes, at meddelelse af henstand vil indebære, at muligheden for senere at inddrive kravet forringes.

Af motiverne til § 51 fremgår, at bestemmelsen er udtryk for en lovfæstelse af § 27 i bekendtgørelse nr. 520 af 25. juni 2002 om myndighedsinddeling og sagsudlægning, og at § 27 var udtryk for en mangeårig praksis. Det er i den forbindelse oplyst i motiverne til § 51, at det ”... er fast praksis på skatteområdet, at hvis der klages over en skatteansættelse, så gives der efter anmodning som udgangspunkt henstand med betaling af den del af skatten, som klagen vedrører. Dette gælder dog ikke, hvis der er en nærliggende fare for, at skatten ikke vil blive betalt, hvis der ydes henstand, f.eks. hvis den skattepligtige er ved at flytte til udlandet. Alternativt kan der kræves sikkerhedsstillelse for at give henstand.”

Offentliggjort d. 25. marts 2014

Set fra skattemyndighedernes synspunkt giver et tilsagn om henstand i sagens natur anledning til visse overvejelser i tilfælde, hvor det står klart, at skatteyderen er i økonomiske vanskeligheder, herunder eventuelt erklæret konkurs.

Retsstillingen, hvor *skyldneren er erklæret konkurs*, har været fremme, dels i Landsskatterettens kendelse ref. i TfS 2010, 865, og dels i Landsskatterettens senere kendelse af 18/10 2011, jr. nr. 11-02884, begge omtalt i JUS 2011/44.

Landsskatteretten tilkendegav i disse to sager, at også skatteydere, der er erklæret konkurs, ville have mulighed for at opnå henstand efter de almindelige regler. En konkursbehandling ville således som udgangspunkt ikke i sig selv give grundlag for at afvise henstand.

Efter Landsskatterettens opfattelse var det afgørende for bedømmelsen af, *dels* om der var grundlag for at nægte henstand, *og dels* om der var grundlag for at stille krav om sikkerhedsstillelse, *hvorvidt* der forelå en nærliggende risiko for, at inddrivelsesmuligheden på tidspunktet for henstandsperiodens udløb ville være *forringet* i forhold til de muligheder, der aktuelt bestod på tidspunktet for henstandsafgørelsen. Der skulle således ske en *sammenligning* mellem den aktuelle inddrivelsesmulighed og den forventede mulighed ved en eventuel henstandsperiodes udløb.

Den første af de to nævnte kendelser, dvs. Landsskatterettens kendelse ref. i TfS 2010, 865 LSR, blev efterfølgende indbragt for domstolene. Ved dommen ref. i SKM2012.3.ØLR, kommenteret i JUS 2012/2, og efterfølgende omtalt af Torben Bagge i Rev. & Regn. 2012, nr. 5, tilsidesatte Østre Landsret Landsskatterettens ovenfor beskrevne praksis om bevilling af henstand.

SKM2012.3.ØLR, jf. tidligere TfS 2010, 865 LSR

Den pågældende sag drejede sig om en skatteyder, der havde søgt om henstand i forbindelse med klagebehandling vedrørende et beløb på 154 mio. kr.

Offentliggjort d. 25. marts 2014

Det var oplyst, at skatteyderen og en række ham tilhørende selskaber var erklæret konkurs i september 2008. I juni 2009 havde skattemyndighederne forhøjet skatteyderens ansættelser af aktieindkomst og skattepligtig indkomst for indkomstårene 2004 – 2007 med 171 mio. kr. samt efteropkrævet registreringsafgift med 13 mio. kr. Disse ansættelser påklagede skatteyderen til skatteankenævnet og Landsskatteretten, og han anmodede i den forbindelse om henstand med betaling af de rejste krav på 154 mio. kr. I oktober 2009 havde skattemyndighederne foretaget forgæves udlægsforretning hos skatteyderen, og skatteyderens hustru var efterfølgende blevet tilsagt til en udlægsforretning vedrørende skatteyderens restance; udlægsforretningen blev dog aflyst, da skatteyderen og hustruen ophævede samlivet dagen før udlægsforretningen. Skatteyderen havde ikke nogen indkomst, herunder offentlige understøttelser, og var i øvrigt *sigtet* for skattesvig af særlig grov karakter.

Skattemyndighederne meddelte afslag på anmodningen om henstand, da der efter myndighedernes opfattelse ikke bestod et retskrav på henstand, og da myndighederne havde skønnet, at en henstand ville forringe mulighederne for inddrivelse af skattekravene. Skattemyndighederne henviste til, *at* der var tale om betydelige krav, *at* skatteyderens indkomst- og formueforhold var uafklarede, og *at* SKAT med en henstandsbevilling ville være afskåret fra at foretage inddrivelsesskridt, eksempelvis i senere erhvervede indkomster og aktiver hos skatteyderen og hustruen.

Som nævnt ovenfor *imødekom Landsskatteretten* imidlertid skatteyderen anmodning om henstand, og da uden krav om sikkerhedsstillelse. Landsskatteretten henviste herved til, at der *for det første* ikke kunne antages at bestå en aktuel inddrivelsesmulighed hos klageren ud over konkursbobehandlingen. Efter Landsskatterettens opfattelse havde SKAT *endvidere* ikke godtgjort, at der bestod en konkret udsigt til eller en nærmere konkretiseret og begrundet sandsynlighed for, at der nærtforestående ville ske en sådan væsentlig ændring i klagerens indkomst- og formueforhold, at der nærtforestående ville opstå en inddrivelsesmulighed, som i henstandsperioden ville kunne blive forringet.

Østre Landsret underkendte imidlertid denne afgørelse.

Offentliggjort d. 25. marts 2014

Med afsæt i bemærkningerne til skatteforvaltningslovens § 51, refereret indledningsvist, fandt landsretten, at der ved vurderingen af, om der i en given situation bør gives eller nægtes henstand, må foretages en konkret skønsmæssig vurdering af, om der efter de foreliggende oplysninger *er en nærliggende fare for, at skatten ikke bliver betalt, hvis der ydes henstand*. Videre anførte Landsretten, at der efter landsrettens opfattelse derimod *ikke* var grundlag for en sådan forståelse af adgangen til at nægte henstand, som Landskatteretten havde anført i kendelsen ref. i TfS 2010, 865 LSR.

Om den konkrete sag anførte landsretten herefter, at det måtte lægges til grund, at der var tale om et krav på mere end 150 mio. kr. og dermed et krav af betydelig størrelse, at skatteyderen var under personlig konkurs, og at han var tiltalt for skattesvig af særlig grov karakter. Landsretten fandt det endvidere sandsynliggjort, at skatteyderen fra 1. februar 2009 til 2. maj 2010 drev uregistreret virksomhed uden løbende at afregne eller forsøge at afregne skyldige skatter og moms. Endelig fandt landsretten, at det, uanset den foreliggende revisorredegørelse, måtte lægges til grund, at der bestod en betydelig usikkerhed om skatteyderens indtægts- og formueforhold efter konkursen.

Under hensyn hertil og efter en samlet vurdering af sagen i øvrigt fandt landsretten herefter ikke, at der var grundlag for at tilsidesætte det skøn, som var udøvet af SKAT ved 1. instans afgørelsen af 19. november 2009, og hvorved skatteyderen fik afslag på ansøgningen om henstand. Landsretten bemærkede herved, at skønnet hverken var åbenbart urimeligt eller var udøvet på et forkert eller efter omstændighederne utilstrækkeligt grundlag.

Den omstændighed, at Landsskatteretten i en række andre ikke helt tilsvarende sager måtte have givet henstand, kunne efter landsrettens opfattelse ikke føre til et andet resultat, henset til det anførte om fortolkningen af bestemmelsen.

Med Østre Landsrets dom i sagen introducerede retten et andet vurderingsgrundlag for meddelelse af henstand, *nemlig om der efter en konkret skønsmæssig vurdering af de foreliggende oplysninger var en nærliggende fare for, at skatten ikke blev betalt, hvis der blev ydet henstand*.

Offentliggjort d. 25. marts 2014

Dette som modsætning til Landsskatterettens kriterium: nemlig om der forelå en nærliggende risiko for, at inddrivelsesmuligheden på tidspunktet for henstandsperiodens udløb ville være forringet i forhold til de muligheder, der aktuelt bestod på tidspunktet for henstandsafgørelsen. Der skulle således ske en sammenligning mellem den aktuelle inddrivelsesmulighed og den forventede mulighed ved en eventuel henstandsperiodes udløb, i hvilken forbindelse det påhvilede skattemyndighederne at dokumentere, at der bestod en konkret udsigt til eller en nærmere konkretiseret og begrundet sandsynlighed for, at der nærtforestående ville ske en sådan væsentlig ændring i klagerens indkomst- og formueforhold, at der nærtforestående ville opstå en inddrivelsesmulighed, som i henstandsperioden ville kunne blive forringet.

Højesterets dom af 19/3 2014

Som nævnt indledningsvist har sagen nu været forelagt for Højesteret, der stadfæstede Østre Landsrets dom, men med ændrede præmisser.

Efter en omtale af retsgrundlaget, herunder de ovenfor refererede motivudtalelser til skatteforvaltningslovens § 51, tilkendegav Højesteret om retsgrundlaget, at:

”Efter lovbestemmelsen og dens forarbejder skal en skatteyder som udgangspunkt meddeles henstand med betalingen under klagesagens behandling. Denne adgang må antages navnlig at skyldes, at det kan have store ulemper for en skatteyder at skulle betale et beløb, som måske uretmæssigt er pålagt skatteyderen af SKAT. Skønnes det imidlertid, at en henstand vil bevirke en nærliggende fare for, at skatten ikke vil blive betalt, kan der gives afslag. Det forhold, at der ikke er en aktuel inddrivelsesmulighed, er ikke i sig selv til hinder for, at der kan gives afslag på henstand, og bedømmelsen af, om der er en nærliggende fare for, at skatten ikke vil blive betalt, kan ikke begrænses til en sammenligning mellem den aktuelle inddrivelsesmulighed og den forventede mulighed ved en eventuel henstandsperiodes udløb.”

Om den konkrete sag konstaterede Højesteret herefter følgende:

”A blev erklæret personlig konkurs i september 2008, men de indtægter, som han i tiden herefter har haft ved egen virksomhed, indgår ikke i konkursboet, jf. konkurslovens

Offentliggjort d. 25. marts 2014

§ 33. Det er oplyst, at A fra februar 2009 drev egen virksomhed, at indtægterne herfra blev indsat på hans daværende ægtefælles konto, og at han først oplyste myndighederne om denne virksomhed i maj 2010, efter at Landsskatteretten havde meddelt ham henstand med betalingen af kravet på ca. 154 mio. kr. Han har således i mere end et år drevet uregistreret virksomhed uden løbende afregning af skat og moms. As indkomst- og formueforhold må endvidere anses for at være forbundet med stor usikkerhed. Det er således bl.a. oplyst, at han og hans familie i årene efter konkursen havde et privatforbrug på over 700.000 kr. årligt, som angiveligt i betydeligt omfang blev finansieret ved optagelse af familielån, men disse lån er ikke dokumenterede. Endelig vedrører en del af kravet forhold, som der – jf. den nu ved landsretten verserende straffeankesag – må anses at være begrundet mistanke om er forbundet med skattesvig af særlig grov karakter.

Efter en samlet bedømmelse af disse forhold finder Højesteret, at en henstand ville forøge en nærliggende fare for, at skatte- og afgiftskravet i givet fald ikke ville kunne indrives.

A er derfor ikke i henhold til sin ansøgning af 5. november 2009 berettiget til henstand med betaling af skatter og afgifter for indkomstårene 2004-2007.”

Det bemærkes indledningsvist, at Højesteret - som det fremgår af præmisserne – har foretaget en umiddelbar prøvelse af, om betingelserne for at opnå henstand er opfyldt. Med disse præmisser har Højesteret lagt afstand til Østre Landsrets tilgangsvinkel til sagen, nemlig at § 51 indebærer, at der skal foretages en konkret skønsmæssig vurdering af, om der er en nærliggende fare for, at skatten ikke bliver betalt – og hvor prøvelsesgrundlaget for landsretten derfor var, om det af skattemyndighederne udøvede skøn var foretaget på et mangelfuldt grundlag eller måtte anses for åbenbart urimeligt.

Med dommen har Højesteret taget klart stilling til – og afvist – Landsskatterettens praksis for vurdering af, om en henstand vil bevirke en nærliggende fare for, at skatten ikke vil blive betalt.

Offentliggjort d. 25. marts 2014

Heri ligger flere forhold: *For det første*, som det fremhæves udtrykkeligt af Højesteret, at den omstændighed, at der ikke er en aktuel inddrivelsesmulighed, ikke i sig selv er til hinder for, at der kan gives afslag på henstand.

For det andet synes der med formuleringen ”*bedømmelsen af, om der er en nærliggende fare for, at skatten ikke vil blive betalt, kan ikke begrænses til en sammenligning mellem den aktuelle inddrivelsesmulighed og den forventede mulighed ved en eventuel henstandsperiodes udløb.*” sammenholdt med Højesterets vurdering af den konkrete sag at blive åbnet mulighed for at inddrage en *række andre forhold* ved vurderingen, der ikke snævert knytter sig til den forventede inddrivelsesmulighed.

— o —