

Offentliggjort d. 5. juli 2011

Skatteansættelse af selskab efter likvidation – påklage af skatteansættelse – hovedanpartshaverens klageberettigelse – SKM2011.449.LSR ©

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

www.v.dk

Landsskatteretten afviste ved en kendelse af 13/5 2011 at anerkende en hovedanpartshaver som klageberettiget vedrørende skatteansættelsen for dennes anpartsselskab, der var opløst efter konkurs.

Landsskatterettens kendelse af 13/5 2011, ref. i SKM2011.449.LSR, omfatter to problemstillinger. Dels spørgsmålet om en hovedanpartshavers adgang til at påklage selskabets skatteansættelse, og dels, omend ikke direkte omhandlet, spørgsmålet om adgangen til at ændre et selskabs skatteansættelse efter selskabets opløsning.

Den første problemstilling, nemlig spørgsmålet om en *aktionærs adgang til at disponere på selskabets vegne i forhold til afgørelser truffet af skattemyndighederne* har tidligere været behandlet i sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse ref. i TfS 2007, 620. Sagen drejede sig om et selskab, der i februar 2003 blev taget under konkursbehandling. I juli 2003 forhøjede skattemyndighederne selskabets momstilsvær, og i september 2004 blev selskabet opløst. I november 2004 anmodede skattemyndighederne politiet om at rejse tiltale mod hovedanpartshaveren vedrørende overtrædelse af momsloven og strafeloven. I november 2005 anmodede hovedanpartshaveren om genoptagelse af selskabets og egne afsluttede momsager. I maj 2006 afviste skattemyndighederne at genoptage afgørelsen for hovedanpartshaveren. Selskabets momsansættelse fra 2003 blev derimod genoptaget og nedsat med et mindre beløb ved en kendelse fra juli 2006.

Offentliggjort d. 5. juli 2011

Hovedanpartshaveren indbragte denne sag for Landsskatteretten, men retten afviste klagen. Landsskatteretten noterede, at selskabet som følge af opløsningen i september 2004 ikke eksisterede længere, og tilkendegav herefter, at hovedanpartshaveren ikke kunne anses som klageberettiget, da han ikke havde en væsentlig, direkte og individuel retlig interesse i afgørelsen. Dette synspunkt uddybede Landsskatteretten derhen, at hovedanpartshaverens interesse i at kunne påklage afgørelsen måtte anses som afledet og indirekte, jf. til eksempel den i FOB 2003.345 gængivne udtalelse, ligesom Landsskatteretten henså til, at hovedanpartshaveren ved behandlingen af et evt. hæftelses- og strafansvar havde mulighed for at komme med de indsigelser, som han måtte have mod skattecentrets afgørelse vedrørende selskabets momstilsvær.

Udover den ganske snævre afgrænsning af kredsen af klageberettigede, er det ved afgørelsen ganske iøjnefaldende, at selskabets momsansættelse ændres knap 2 år efter selskabets opløsning, tilsyneladende uden re-assumption. Dernæst må konstateres, at hovedanpartshaveren på den ene side tilsyneladende antages at have en tilstrækkelig retlig interesse i sagen til at fremkalde en genoptagelse af selskabets tidligere momsansættelse, men ikke en sådan retlig interesse, at han kan påklage ansættelsen. Dette synes ikke helt konsekvent, jf. da også nedenfor afslutningsvis.

Østre Landsrets nåede ved dommen ref. i TfS 2008, 494 Ø frem til et tilsvarende resultat i en lignende sag vedrørende en tidligere ansat direktør. Selskabet var her taget under konkursbehandling, og konkursboet ønskede ikke selv at påklage skatteansættelsen, men afviste samtidig at bemyndige direktøren til at indbringe selskabets skatteansættelse. Østre Landsret fandt ikke, at direktøren kunne anses som klageberettiget, og anførte om to parallelle afgørelser for henholdsvis selskab og direktør, at *"Uanset at de to afgørelser, truffet af hver sin myndighed, må antages at bygge på en ensartet bedømmelse, vil [direktøren] således ikke være afskåret fra at anfægte bedømmelsen, både med hensyn til vurderingen af bevislighederne og med hensyn til retsanvendelsen, under den verserende klagesag vedrørende skatteansættelsen for ham personligt."*

En variant af problemstillingen foreligger, hvor et eventualkrav i forbindelse med selskabets likvidation er udloddet til andre fysiske eller juridiske personer, jf. TfS 2008, 556 LSR, omtalt i JUS 2008/9, og TfS 2008, 543 BR, omtalt i JUS 2008/17. Køben-

Offentliggjort d. 5. juli 2011

havns Byret nåede i sidstnævnte sag frem til, at en gruppe aktionærer måtte anses for klageberettigede i en klagesag om et eventualskattekrav, der på tidspunktet for likvidationen af selskabet verserede ved Landsskatteretten.

Landsskatterettens kendelse af 13/5 2011, ref. i SKM2011.449.LSR, bekræfter den ovenfor beskrevne retsstilling, hvorefter en hovedaktionær ikke kan anses for klageberettiget vedrørende selskabets skatteansættelse, jf. nærmere nedenfor.

Landsskatterettens kendelse ref. i SKM2011.449.LSR *belyser tillige* spørgsmålet om adgangen til at ændre en skatte- eller momsansættelse for et opløst selskab.

I praksis vil likvidator i almindelighed indhente en skattekvittance i forbindelse med likvidationen, jf. nærmere nedenfor. Der foreligger imidlertid tilfælde, hvor selskabets skatteansættelse ændres på et langt senere tidspunkt, måske år efter selskabets opløsning.

Retsgrundlaget for ændring af et opløst selskabs skatteansættelse rummer nogle ganske skarpe modsætninger:

Det civilprocessuelle udgangspunkt er ganske klart: Ved opløsning af et selskab ophører selskabet med at eksistere, og har ikke længere retsevne. Selskabet kan således ikke erhverve rettigheder, indgå forpligtelser eller være part i en sag ved domstolene, hverken som sagsøger eller som sagsøgt. Dette indebærer, at krav fra eller mod et bo, som er sluttet, først kan pådømmes, efter at behandlingen af boet er genoptaget, for selskabers vedkommende reassumeret, jf. selskabslovens § 235, se herved udtrykkeligt Gomard, Civilprocessen, 6. udg., s. 353 med henvisning til UfR 1985.441 V med note 1.

Når det drejer sig om *adgangen til at ændre en skatteansættelse* efter selskabets opløsning synes der at være tale om modstridende tilkendegivelser.

Der er, vel næppe overraskende, ikke taget stilling til dette spørgsmål i lovgivningen.

På den ene side anføres i Ligningsvejledningen, afsn. C.D.1.5.1.2. om likvidation, at

Offentliggjort d. 5. juli 2011

”Så længe der ikke er sket udlodning af boets midler, kan der - uanset kvittancen - foretages revision/ændring af den afsluttende ansættelse med respekt af fristreglerne i SFL §§ 26 og 27.

Hvis der er sket udlodning af boets midler, kan den afsluttende ansættelse - uanset den afgivne kvittance - revideres og ændres inden udløbet af fristen i SFL § 26, hvis selvangivelsesmaterialet, herunder de vedlagte regnskaber mv., der har dannet grundlag for skattekvittancen, ikke har givet told- og skatteforvaltningen tilstrækkeligt grundlag for at foretage en vurdering af, om den skattepligtige indkomst er opgjort korrekt.

Efter udløbet af fristen i SFL § 26 vil det være en yderligere betingelse for revision/ændring af ansættelsen, at betingelser i SFL § 27 er opfyldt.

...

Så længe der ikke er foretaget udlodning af boets midler, kan der således med respekt af fristreglerne i SFL §§ 26 og 27 foretages en efterfølgende revision af ansættelsen.”

Videre anføres i Ligningsvejledningen, afsn. C.D.1.5.1.6. om opløsning ved betalingserklæring, at:

”Told- og skatteforvaltningens afgivelse af betalingserklæringen sker med forbehold for senere revision. Efter selskabsloven § 216, stk. 4, hæfter kapitalejerne personligt, solidarisk og ubegrænset for gæld - forfalden som uforfalden eller omtvistet - som bestod på tidspunktet for erklæringens afgivelse.

Den personlige hæftelse gælder således også for fx skatte- og afgiftskrav, der konstateres efter erklæringens afgivelse, bl.a. som følge af en ændring af skatteansættelsen. En ændring af skatteansættelsen kan fx fremkomme i forbindelse med en senere ligning og kontrol af anpartshaveren/aktionæren. Er selskabet opløst på det tidspunkt, hvor det konstateres, at der bestod et skattekrav, dengang da kapitalejerne afgav erklæring over for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, skal dette krav derfor rejses over for kapitalejerne.”

Offentliggjort d. 5. juli 2011

Det står ligeledes klart, at det ikke er muligt at gennemføre en skattemæssig omgørelse med et opløst selskab som part i omgørelsen, med mindre selskabet reassumeres i forbindelse med omgørelsens gennemførelse, jf. R & R 1988, nr. 12, s. 43 og TfS 2002, 648 LR.

Også i selskabstømmerkomplekset synes reassumption at have været gennemført, se herved TfS 1998, 258 H.

På den anden side kan peges på en række konkrete afgørelser, herunder også den ovenfor omtalte afgørelse ref. i TfS 2007, 620 LSR, hvor skattemyndighederne endog flere år efter selskabets opløsning uden forudgående reassumption har ændret det opløste selskabs skatteansættelse. Dette resultat følger således entydigt af Landsskatterettens kendelse ref. i TfS 2007, 620. En lignende retsstilling ses i øvrigt også ved ligning af dødsboer, hvor ændrede skatteansættelser for boet i praksis ses år efter dødsboets afslutning.

Landsskatterettens kendelse ref. i SKM2011.449.LSR rummer imidlertid en væsentlig modifikation til den hidtidige praksis, idet der med kendelsen sættes spørgsmålstegn ved retstilstanden på området.

Landsskatterettens kendelse ref. i SKM2011.449.LSR drejede sig i enkelhed om et anpartsselskab, der blev opløst 20/8 2009 efter konkurs. I november 2010 ændrede skattemyndighederne selskabets skatteansættelse. Hovedanpartshaveren indbragte disse skatteansættelser for Landsskatteretten, men retten afviste klagen. I maj 2007 havde skattemyndighederne anmeldt hovedanpartshaveren til politiet for skatte-, arbejdsmarkeds- og momssvig, og han havde siden da været sigtet for groft skatte- og momssvig.

Landsskatteretten noterede i afgørelsen, at selskabet ikke eksisterede, da selskabet var opløst efter konkurs i august 2009. Med præmisser, der lå meget tæt op af præmisserne for kendelsen ref. i TfS 2007, 620, afviste retten dernæst, at hovedanpartshaveren var klageberettiget vedrørende selskabets skatteansættelse. Retten anførte herunder bl.a., at der herved tillige var henset til, at klagerens interesse varetages ved indsigelse vedrørende hans personlige skatteansættelse, og at han ved behandlingen af eventuelt hæftel-

Offentliggjort d. 5. juli 2011

ses- og strafansvar har mulighed for at fremkomme med de indsigelser, han har mod SKATs afgørelse vedrørende selskabets indkomstansættelse, jf. ØLD af 6/2 2008, offentliggjort ved SKM2008.166.ØLR, og SKM2007.289.LSR.

Afslutningsvist fremkom Landsskatteretten imidlertid med en lille, men betydningsfuld tilføjelse, idet retten bemærkede, at retten ikke havde taget stilling til afgørelsens retskraft.

Der kan med denne tilføjelse næppe være sigtet til den eventuelle afledede betydning af selskabets skatteansættelse ved vurderingen af hovedanpartshaverens skatteretlige og strafferetlige retsstilling, idet dette forhold netop udtrykkeligt omtales i Landsskatterettens kendelse, jf. umiddelbart ovenfor.

Landsskatterettens kendelse kan derfor næppe forstås på anden måde end derhen, at Landsskatteretten med kendelsen har sat spørgsmålstegn ved skattemyndighedernes adgang til at ændre et opløst selskabs skatteansættelse.

Som anført ovenfor, synes Landsskatterettens kendelse – om denne må forstås som anført – da også mere konsekvent, således at retsstillingen *ikke* er således, at hovedanpartshaveren på den ene side tilsyneladende antages at have en tilstrækkelig retlig interesse i sagen til at fremkalde en genoptagelse af selskabets tidligere momsansættelse, men ikke en sådan retlig interesse, at han kan påklage ansættelsen.

— o —