

Offentliggjort d. 29. september 2018

Ansvar for manglende afregnede indeholdte A-skatter[©]

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

www.v.dk

Når en virksomhed løber ud i økonomiske vanskeligheder, og banken lukker ned for kreditten, ender det ikke sjældent ud med, at kreditorerne lider tab. Én af kreditorerne kan være skatteforvaltningen.

Skatteforvaltningens krav har i sagens natur i sådanne situationer ikke grundlag i manglende skattebetalinger af virksomhedens driftsresultat, da der her har været tale om underskud. Kravet vil ofte hidrøre fra virksomhedens manglende afregnede A-skatter, som arbejdsgiveren har indeholdt på vegne af skatteforvaltningen.

Skats krav har ikke fortrinsret

Når en virksomhed indeholder A-skat ved lønudbetaling til ansatte, er der ret beset tale om, at virksomheden tilbageholder denne A-skat på vegne af skatteforvaltningen. Den ansatte stilles, som var de indeholdte A-skatter betalt til skatteforvaltningen. Dette gælder, selv om virksomheden rent faktisk ikke indbetaler pengene.

Før 1977 var det - i hvert fald i ejerledede virksomheder - et fast punkt på dagsordenen til ethvert bestyrelsesmøde, at direktionen skulle bekræfte overfor bestyrelsen, at indeholdte A-skatter var afregnet rettidigt.

Dette skyldtes to forhold: Dels forekom det ikke sjældent, at virksomheder i likviditetsproblemer så at sige forgreb sig på skatteforvaltningens tilgodehavende, da skattefor-

Offentliggjort d. 29. september 2018

valtningen i modsætning til f.eks. vareleverandører ikke reagerede prompte, hvis de skyldige beløb ikke blev betalt.

Dels var det den almindelige opfattelse, at skatteforvaltningen anlagde en ret vid afgrænsning af de tilfælde, hvor ledelsen måtte anses for ansvarlig for manglende betaling af A-skat. Skatteforvaltningen rejste således nok flere erstatningssager mod ledelsen end øvrige kreditorer, der havde lidt et tab. Det skyldtes, at der efter Skatteforvaltningens opfattelse gjaldt et skærpet ansvar for ledelsen for manglende afregning af indeholdte A-skat. Skatteforvaltningens opfattelse var baseret på det synspunkt, at skatteforvaltningen så at sige var ”tvangskreditor” i forhold til virksomheden, da myndighederne ikke – som andre kreditorer – havde indgået en aftale med virksomheden. Skatteforvaltningens krav havde således sit udspring i, at virksomheden af egen drift ansatte medarbejdere og indeholdt A-skat ved lønudbetalinger til disse, om end der var en lovmæssig pligt hertil.

Østre Landsret fastslog imidlertid i 1977, at ansvarsgrundlaget overfor skattemyndighederne var det samme som for øvrige kreditorer.

Ansatte hæfter ikke

Som allerede nævnt er ansatte medarbejdere, der har fået udbetalt nettoløn som følge af arbejdsgiverens indeholdelse af A-skat, frigjort over for skatteforvaltningen, selv om arbejdsgiveren rent faktisk ikke indbetaler den indeholdte A-skat. Arbejdsgiveren har så at sige indeholdt A-skatter på vegne af skatteforvaltningen, og arbejdsgiverens manglende afregning af disse indeholdte A-skatter er den ansatte uvedkommende.

Direktøren i selskabet

Er der tale om en direktør i f.eks. et aktieselskab, er direktøren i princippet også ansat, og selskabet skal indeholde A-skat m.v. af direktørens løn fra selskabet. Dette gælder, selv om direktøren er enejer af selskabet

Offentliggjort d. 29. september 2018

Det vil dog selvsagt virke stødende, hvis denne direktør og eneejer af selskabet på vegne af skatteforvaltningen kunne indeholde A-skat mv. af lønudbetalinger til sig selv i en situation, hvor direktøren burde kunne forudse, at skatteforvaltningen ingensinde vil få den indeholdte A-skat.

I sådanne tilfælde har skatteforvaltningen ofte anvendt den fremgangsmåde, at forvaltningen så at sige ”nulstiller” de indeholdte A-skatter. Nulstilling betyder, at forvaltningen ser bort fra, at selskabet har bogført indeholdt A-skat, og direktøren bliver følgelig stillet, som om han ikke har betalt A-skat og altså fortsat skylder beløbet personligt.

Eller med andre ord: Skatteforvaltningen antager blot, at direktøren ikke har betalt A-skat m.v. og derfor skylder beløbet personligt. Nulstilling medfører med andre ord, at skattemyndighederne bortser fra selskabets indeholdelse af A-skatter m.v., således at direktøren ikke - på samme vis som for øvrige ansatte - er frigjort og anses for at have betalt disse skatter.

Denne praksis har været kritiseret ud fra den betragtning, at skulle princippet om nulstilling anerkendes, ville dette medføre, at skatteforvaltningen kunne inddrive skatter administrativt og undgå en almindelig retssag herom. På denne måde stilles skatteyderen retssikkerhedsmæssigt ringere, end hvis myndighederne kun kunne inddrive beløbet hos ham via et sagsanlæg. Et synspunkt, der også var fremme i en senere sag vedrørende udbytteskat, omtalt nedenfor.

Skattemyndighedernes praksis vedrørende nulstilling er imidlertid godkendt af Højesteret ved en dom fra 1981. Ved dommen accepterede Højesteret, at skatteforvaltningen under visse betingelser kan se bort fra A-skat indeholdt af selskabet vedrørende bl.a. direktøren.

Den konkrete sag drejede sig bl.a. om, hvorvidt en hovedaktionær, der var direktør i selskabet, kunne pålægges at betale ikke-afregnet A-skat af egen løn. Højesteret udtalte om dette spørgsmål, at direktøren var enerådende i selskabet og havde den væsentligste økonomiske interesse i dette. Og videre, at direktøren fra slutningen af 1971 måtte vide,

Offentliggjort d. 29. september 2018

at der ikke var penge til at dække selskabets forpligtelser til indbetaling af A-skat, og at han - navnlig efter en alvorlig revisionsberetning, ligeledes fra 1971, samt talrige udlæg og udpantninger - måtte være klar over, at der heller ikke var udsigt til, at selskabet senere kunne dække disse forpligtelser. Direktøren kunne derfor ikke som lønmodtager anses for frigjort for dette skattetilsvær.

Nulstilling af udbytteskat

I en dom fra 2013 fastslog Højesteret at der – på tilsvarende vis som for A-skatter – kunne ske nulstilling vedrørende indeholdt, men ikke-afregnet udbytteskat.

Sagen drejede sig i korte træk om et selskab, hvor eneanpartshaveren og dennes ægtefælle begge var ansat. Selskabet udloddede i regnskabsårene 2002/2003 og 2003/2004 henholdsvis knap 85.000 kr. og 30.000 kr. til eneanpartshaveren. Udlodningen blev bogført på mellemregningskontoen mellem selskab og anpartshaver. Indeholdt udbytteskat heraf blev bogført i selskabet, men ikke afregnet til skatteforvaltningen. A-skat og AM-bidrag vedrørende ægtefællens lønindkomst fra selskabet blev bogført, men kun i begrænset omfang afregnet.

Landsskatteretten nåede frem til, at den indeholdte udbytteskat ikke kunne nulstilles med henvisning til bl.a. synspunktet om, at skatteforvaltningen ikke bør kunne inddrive skatter administrativt og derved undgå en almindelig retssag herom.

Skulle princippet om nulstilling anerkendes, ville dette medføre, at Skat kunne inddrive skatter administrativt, og undgå en almindelig retssag herom, hvorved skatteyderen efter Landsskatterettens opfattelse stilles retssikkerhedsmæssigt ringere, end hvis SKAT alene kunne inddrive beløbet hos ham via sagsanlæg.

Sagen endte i Højesteret, der nåede frem til det modsatte resultat med en bemærkning om, at de hensyn, der begrundede den praksis om nulstilling af indeholdt A-skat, der blev etableret med 1981-dommen, efter Højesterets opfattelse gjorde sig tilsvarende gældende for udbytteskat.

Offentliggjort d. 29. september 2018

Betingelser for nulstilling

Skatteforvaltningen har i myndighedens juridiske vejledning nærmere redegjort for, hvornår nulstilling kan finde sted.

Nulstilling kan herefter kun finde sted for perioder, hvor selskabet stadig har restance med indeholdte A-skatter, AM-bidrag og udbytteskatter. Det er kun ubetalte A-skatter, AM-bidrag og udbytteskatter, 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 nedenfor.

En direktør kan ikke hindre nulstilling ved at påstå, at en delvis betaling fortrinsvis skal dække A-skat og AM-bidrag vedrørende 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. Dette gælder dog ikke, hvis 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.

Nærmere om personkredsen

Skatteforvaltningen antager i dag med rette, at der kan nulstilles overfor en bredere personkreds og dermed altså også overfor andre end hovedaktionæren.

Offentliggjort d. 29. september 2018

Ægtefæller

I den ovenfor omtalte afgørelse fra Højesteret fra 2013 tilkendegav Højesteret, at skattemyndighederne med rette havde set bort fra de foretagne posteringer i selskabets regnskaber vedrørende indeholdt, men ikke afregnet, A-skat og AM-bidrag, for lønudbetalinger til eneanpartshaverens hustru. Som begrundelse blev henvist til det oplyste om ægtefællernes forhold, herunder eneanpartshaverens viden på tidspunktet for lønudbetalingen. Hustruen var som lønmodtager herefter ikke frigjort for skattetilsvaret.

Nærtstående

Det fremgår ligeledes af myndighedernes vejledning, at der kan nulstilles primært overfor personer, der har en væsentlig økonomisk interesse i virksomheden, og som kan disponere enerådende i virksomhedens anliggender.

Det vil typisk dreje sig om personer, som enten selv eller hvis nærtstående direkte eller indirekte ejer en væsentlig del af selskabets kapital.

Vestre Landsret har i en ikke-offentliggjort afgørelse accepteret, at skatteforvaltningen havde nulstillet skatter for samleveren til direktøren med baggrund i, at de havde fælles husholdning, og at samleveren vidste, at selskabet ikke havde penge til at afregne A-skat mv.

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

Frist for Skat for nulstilling

Landsskatteretten har i august 2018 truffet en afgørelse om forældelse af skatteforvaltningens muligheder for nulstilling af indeholdte ikke-afregnede A-skatter, dvs. det seneste tidspunkt, hvor myndighederne kan nulstille.

Offentliggjort d. 29. september 2018

Sagen drejede sig om nulstilling for en skatteyder vedrørende A-skat fra et holdingselskab, som skatteyderens samlever havde stiftet i februar 2012, og hvor samleveren var registreret som direktør. Ligeledes i februar 2012 stiftede holdingselskabet et datterselskab, hvor skatteyderen blev registreret som direktør i knap en måned efter stiftelsen. Herefter indtrådte samleveren som direktør for datterselskabet.

I januar 2013 blev datterselskabet taget under konkursbehandling, og sidenhen, i september 2013, blev holdingselskabet tvangsopløst.

Skattemyndighederne nulstillede herefter ved en afgørelse fra 8. september 2016 indeholdt, men ikke afregnet, A-skat og AM-bidrag for skatteyderen for perioden oktober 2012 til januar 2013 vedrørende datterselskabet.

Efter skattemyndighedernes opfattelse gjaldt i disse tilfælde en forlænget frist for nulstilling i forhold til de almindelige forældelsesregler på 3 år, da der var tale om en såkaldt kontrolleret transaktion, hvor fristen for at ændre en skatteansættelsen først udløber den 1. maj i det 6. år efter indkomstårets udgang.

Skattemyndighedernes synspunkt blev imidlertid tilsidesat af Landsskatteretten med den begrundelse, at den forlængede ansættelsesfrist ikke kan anvendes ved nulstilling, da nulstilling ikke udgør en ændring af den skattepligtige indkomst. Herefter gjaldt den almindelige 3-årig forældelsesfrist.

Da skattemyndighedernes behandling af sagen lå mere end 3 år efter Skifterettens afsigelse af konkursdekretet den 24. januar 2013, var skattemyndighedernes krav på A-skat og AM-bidrag følgelig forældet.

Landsskatteretten annullerede herefter skattemyndighedernes afgørelse af 8. september 2016.

— o —