

HØJESTERETS DOM

afsagt onsdag den 26. september 2018

Sag 254/2017

(2. afdeling)

Skatteministeriet

(advokat Bodil Søes Petersen)

mod

A og B

(advokat Christian Dahlager for begge)

Biintervenient til støtte for A og B:

Danmarks Skatteadvokater (advokat Michael Amstrup)

I tidligere instanser er afsagt dom af Retten i Lyngby den 8. januar 2016 og af Østre Landsrets 18. afdeling den 25. april 2017.

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Marianne Højgaard Pedersen, Jon Stokholm, Vibeke Rønne, Jan Schans Christensen og Kristian Korfits Nielsen.

Procesbevillingsnævnet har den 23. november 2017 meddelt begrænset tilladelse til anke til Højesteret, således at tilladelsen alene omfatter spørgsmålet om skattemyndighedernes adgang til at foretage ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelserne for 2003-2006.

Påstande

Appellanten, Skatteministeriet, har nedlagt påstand om stadfæstelse af byrettens dom.

De indstævnte, A og B, har påstået stadfæstelse af landsrettens dom.

Anbringender

Skatteministeriet har anført navnlig, at det ved landsrettens dom er fastslået, at A og B var fuldt skattepligtige til Danmark i indkomstårene 2003-2006. De havde dermed pligt til at selvangive alle deres indtægter i den nævnte periode. De har været fuldt ud bekendt med de faktiske forhold, som har ført til, at de var fuldt skattepligtige til Danmark. Det forhold, at de oplyste at være fraflyttet og selvangav i overensstemmelse hermed, selv om det i realiteten ikke var tilfældet, er i sig selv tilstrækkeligt til, at de har handlet groft uagtsomt. Det må skærpe kravene til deres agtpågivenhed, at de hverken betalte skat til Danmark eller Schweiz af pensionsudbetalingerne eller af avancen ved salget af aktierne i F A/S for 40 mio. kr. At de forud for den anmeldte flytning til Schweiz havde modtaget advokatrådgivning og i den forbindelse fik udarbejdet en redegørelse ændrer ikke ved, at de har handlet groft uagtsomt. Advokatredegørelsen, der er et udkast, er mangelfuld, og de har i øvrigt ikke handlet i overensstemmelse hermed, idet de, som fastslået ved landsrettens dom, bl.a. har benyttet sommerhuset i Danmark i et langt større omfang end beskrevet i advokatredegørelsen. Ægtefællerne har på baggrund af advokatredegørelsen haft særlig anledning til at sikre sig, at de ikke ved at selvangive sig som begrænset skattepligtige for indkomstårene 2003-2006 bevirkede, at deres skatteansættelser blev foretaget på et fejlagtigt grundlag. De har således under alle omstændigheder handlet groft uagtsomt ved, især henset til at flytningen primært var skattemæssigt begrundet, ikke at have søgt spørgsmålet om deres skattepligt afklaret hos skattemyndighederne. Ægtefællerne må have indset – eller i hvert fald burde de have indset – at de ved deres tilrettelæggelse og handlemåde reelt ikke opgav deres bopæl i Danmark, og de har derfor handlet i hvert fald groft uagtsomt ved alligevel alene at indgive selvangivelser som begrænset skattepligtige for 2003-2006.

I øvrigt har advokaten ved sin rådgivning på deres vegne groft uagtsomt bevirket, at SKAT har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

Varslingsfristen på 6 måneder i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, er overholdt. Der har ikke på noget tidligere tidspunkt, end da SKAT den 31. august 2010 anmodede ægtefællerne om at indsende yderligere materiale, været oplysninger i deres selvangivelser mv., som burde have givet SKAT anledning til at foretage en nærmere undersøgelse af, om de reelt havde opgivet deres skattemæssige bopæl i Danmark på tidspunktet for den anmeldte fraflytning den 12. januar 2003. På dette tidspunkt var det ikke praksis at anse den skattemæssige bopæl for

bevaret, alene fordi et sommerhus i medfør af planlovens § 41 kunne anvendes som helårsbolig.

A og B har anført navnlig, at de ikke har handlet groft uagtsomt, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, ved ikke at have selvangivet deres indtægter i årene 2003-2006. Som anført af landsrettens flertal kan det forhold, at de for årene 2003-2006 indgav selvangivelse som begrænset skattepligtige, uanset de havde bevaret fuld skattepligt til Danmark, ikke i sig selv føre til, at betingelserne for ekstraordinær ansættelse kan anses for opfyldt. Skatteministeriets synspunkt er, at en skatteyder skal anses for at have handlet mindst groft uagtsomt, hvis der ikke er selvangivet i overensstemmelse med de faktiske forhold, og disse forhold var skatteyder bekendt. Synspunktet vil medføre, at enhver positiv fejl fra skatteyderens side må tilregnes skatteyderen som mindst groft uagtsomt. Afgørelsen om, at de er fuldt skattepligtige til Danmark må antages hovedsageligt at være begrundet i, at deres sommerhus lovligt kunne anvendes hele året, jf. planlovens § 41. SKAT havde på baggrund af de oplysninger, som SKAT var i besiddelse af, grundlag for at fastslå, at de reelt havde bopæl i Danmark som følge af praksis vedrørende planlovens § 41. Det forhold, at de og deres rådgivere ved fraflytningen ikke tog højde herfor kan alene anses for simpelt uagtsomt. Det må, som anført af landsrettens flertal, tillægges vægt, at de har forholdt sig i overensstemmelse med advokat ...s rådgivning, som var i overensstemmelse med den tilgængelige skatteretlige praksis på området. Det bestrides, at advokaten har handlet på deres vegne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5's forstand. Advokaten har begrænset sig til at udarbejde en redegørelse, og rådgivningen ophørte i november 2002. Advokaten deltog ikke i sagsbehandlingen i forhold til SKAT, herunder opgørelsen af den skattepligtige indkomst og indlevering af selvangivelser.

Det er efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, en betingelse for, at der kan ske ekstraordinær ansættelse, at SKATs agterskrivelse er udsendt senest 6 måneder efter, at SKAT kom til kundskab om de forhold, der begrunder de ekstraordinære ansættelser. Hvis SKAT allerede inden for den ordinære frist havde relevante og tilstrækkelige oplysninger, er der ikke grundlag for en ekstraordinær genoptagelse efter § 27, stk. 2. Der blev i forbindelse med indgivelsen af deres selvangivelser om begrænset skattepligt oplyst om deres pensionsudbetalinger, og den fremgangsmåde, som blev anvendt, var aftalt med Søllerød Skatteforvaltning. I selvangivelserne blev der også oplyst om ejerskabet af sommerhuset og lejligheden i København. Da

Landsskatterettens praksis vedrørende planlovens § 41 blev offentliggjort i ligningsvejledningen for 2005, gav det ikke SKAT anledning til at statuere skattepligt i det følgende indkomstår. Det har i hvert fald efter offentliggørelsen af Landsskatterettens kendelse ikke nogen betydning, at SKAT eventuelt ikke har været i besiddelse af visse andre oplysninger, eksempelvis sommerhusets stand, opholdsdage eller bopælsforholdene i Schweiz. Da alle relevante oplysninger vedrørende indkomstårene 2003-2006 var tilgængelige for SKAT inden for de ordinære frister, er betingelserne for ekstraordinær genoptagelse efter § 27, stk. 2, ikke opfyldt.

Biintervenienten, Danmarks Skatteadvokater, har skriftligt tilsluttet sig, at A og B ikke kan anses for at have handlet groft uagtsomt. Advokaten har ydet dem rådgivning, men har ikke handlet på deres vegne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5's forstand.

Højesterets begrundelse og resultat

For Højesteret angår sagen, om SKAT kan foretage ekstraordinær ansættelse vedrørende indkomstårene 2003-2006, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, og stk. 2, 1. pkt.

Landsretten har ved den indankede dom endeligt fastslået, at A og B i indkomstårene 2003-2007 ikke havde opgivet deres bopæl i Danmark, og at de i denne periode fortsat reelt var bosiddende her i landet og dermed var fuldt skattepligtige til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Landsretten har herved foretaget en samlet vurdering af sagens faktiske omstændigheder og har lagt vægt på bl.a., at ægtefællerne efter det anmeldte fraflytningstidspunkt den 12. januar 2003 fortsat ejede sommerhuset i Græsted, som i medfør af planlovens § 41 lovligt kunne anvendes til helårsbolig, at der i hele perioden frem til den 1. april 2007 var et betydeligt elforbrug i sommerhuset, som var egnet til helårsbeboelse, at ægtefællerne forud for den 12. januar 2003 havde indgået aftale om køb af en lejlighed i København, som de overtog ca. syv uger efter, at de havde meldt flytning til Schweiz, at de i december 2004 købte et hus i Vedbæk med overtagelse den 1. august 2005, at de i Schweiz var tilmeldt og opholdt sig i en lejlighed, der hidtil havde været benyttet som feriebolig, at deres løbende indtægter i den relevante periode bestod af pensionsudbetalinger fra Danmark, mens B alene havde erhvervsmæssig tilknytning til Danmark, og at to af deres tre børn med familie var bosat i Danmark.

Der er således efter landsrettens dom ikke grundlag for at antage, som anført af A og B, at afgørelsen om fuld skattepligt hovedsageligt er begrundet i, at ægtefællernes sommerhus lovligt kunne anvendes hele året, jf. planlovens § 41.

Højesteret finder, at A og B ved at have indrettet sig som fastslået af landsretten og ved at have indgivet selvangivelse som begrænset skattepligtige for indkomstårene 2003-2006 groft uagtsomt har bevirket, at SKAT har foretaget ansættelserne for de pågældende skatteår på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Den omstændighed, at A og B forud for anmeldelsen om fraflytning har søgt rådgivning hos advokat ..., kan ikke føre til, at ægtefællerne ikke anses for at have udvist grov uagtsomhed. Betingelserne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, for ekstraordinær ansættelse vedrørende indkomstårene 2003-2006 er således opfyldt.

Det følger af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., jf. stk. 1, nr. 5, at varslingsfristen på 6 måneder begynder at løbe fra det tidspunkt, hvor SKAT er kommet til kundskab om, at en skatteansættelse er urigtig eller ufuldstændig, og at dette skyldes groft uagtsomt eller forsætligt forhold hos den skattepligtige eller dennes repræsentant. Som fastslået ved Højesterets dom af 30. august 2018 (sag 163/2017) må kundskabstidspunktet anses for at være det tidspunkt, hvor SKAT er kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til, at der forelå grundlag for ekstraordinær ansættelse efter § 27, stk. 1, nr. 5. Højesteret finder af de grunde, der er anført af landsrettens mindretal, at varslingsfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., jf. stk. 1, nr. 5, ikke var overskredet, da SKAT sendte sine agterskrivelser af 22. marts 2011 til A og B.

Højesteret tager herefter Skatteministeriets påstand om stadfæstelse af byrettens dom til følge.

A og B skal betale sagsomkostninger for byret, landsret og Højesteret med i alt 1.506.000 kr. Heraf er 1.500.000 kr. til dækning af udgift til advokat og 6.000 kr. til dækning af retsafgift for Højesteret. Der er ved fastsættelsen af udgift til advokat taget hensyn til sagens værdi og karakter samt arbejdets omfang.

Thi kendes for ret:

Byrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for byret, landsret og Højesteret skal A og B solidarisk betale i alt 1.506.000 kr. til Skatteministeriet.

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