

DOM

Afsagt den 18. april 2013 af Østre Landsrets 18. afdeling
(landsdommerne Ulla Staal, M. Stassen og Lisbeth Adserballe (kst.)).

18. afd. nr. B-1505-12:

A

(advokat Poul Bostrup)

mod

Skatteministeriet

(Kammeradvokaten v/advokat Tim Holmager)

Under denne sag, der er anlagt ved Københavns Byret den 3. april 2012, og som ved byrettens kendelse af 1. maj 2012 i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1, er henvist til behandling ved Østre Landsret, har sagsøgeren, A, nedlagt påstand om, at sagsøgte, Skatteministeriet, skal anerkende, at hans indkomst fra X i Norge i indkomstårene 2007-2009 ikke er skattepligtig til Danmark, subsidiært at sagen hjemvises til ligningsmyndighederne.

Skatteministeriet har påstået frifindelse.

Sagsfremstilling

Den 5. januar 2012 afsagde Landsskatteretten kendelse vedrørende As skatteansættelser for indkomstårene 2007-2009 i relation til hans vederlag for udført arbejde for X i Norge. I kendelsen hedder det bl.a.:

”Sagen drejer sig om den subsidiære beskatningsret i art. 26, stk. 2, i Den Nordiske Dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Landskatterettens afgørelse

2007

SKAT har forhøjet klagerens skattepligtige indkomst med 385.378 kr. vedrørende indkomst fra X i Norge.

Landskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

2008

SKAT har forhøjet klagerens skattepligtige indkomst med 323.344 kr. vedrørende indkomst fra X i Norge.

Landskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

2009

SKAT har forhøjet klagerens skattepligtige indkomst med 760.823 kr. vedrørende indkomst fra X i Norge.

Landskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

Sagens oplysninger

Klageren, der er læge, har i de omhandlede år haft bopæl i Danmark.

I perioder har klageren bl.a. udført arbejde for X i Norge. Hans vederlag for arbejdet har udgjort henholdsvis 385.378 kr., 323.344 kr. og 760.823 kr.

Klageren har endvidere udført arbejde for forskellige norske kommuner, ligesom han har modtaget egenbetaling fra norske patienter.

KPMG har udarbejdet klagerens danske selvangivelse for 2007, men den er ikke registreret modtaget hos SKAT. For 2008 og 2009 har klageren sendt oplysninger om sin norske indkomst til SKAT.

Klagerens danske årsopgørelse nr. 1 for 2007 indeholder ingen oplysninger om norsk indkomst.

Af klagerens årsopgørelse nr. 3 for 2008 og klagerens årsopgørelse nr. 1 for 2009 fremgår bl.a. klagerens indkomst fra X. Der er ikke beregnet arbejdsmarkedsbidrag af indkomsten. Ved skatteberegningen er der givet exemptionslempelse.

I Norge har klageren for 2007 selvangivet sin indkomst fra såvel X, som kommunerne og patienternes egenbetaling. Ifølge klagerens årsopgørelse har han betalt skat af løn for arbejde udført for kommunerne, men ikke af løn for arbejde udført for X og af patienters egenbetaling.

For så vidt angår 2008 og 2009 har klageren ligeledes ikke betalt skat til Norge af indkomsten fra X.

Klageren har fremlagt en artikel trykt i Dagens Medicin den 5. februar 2010, der har overskriften "Danske læger mister skattefidus i Norge". I artiklen udtaler en ansat fra SKAT bl.a., at lægerne ikke behøver at være bange for restskatter, da der er tale om en ændring af praksis, som først vi få betydning efter oktober 2009.

SKAT har foretaget flere ændringer af klagerens skatteansættelser for 2007, 2008 og 2009. Den foreliggende sag omhandler dog kun klagerens vederlag fra X.

SKATs afgørelse

SKAT har forhøjet klagerens personlige indkomst for 2007, 2008 og 2009 med henholdsvis 385.378 kr., 323.344 kr. og 760.823 kr. vedrørende arbejde udført for X i Norge.

Klageren er fuldt skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, da han har fast bopæl her. Alle klagerens indkomster skal derfor medregnes til beskatning i Danmark, uanset om indkomsten stammer her fra landet eller fra udlandet, jf. statsskattelovens § 4 (globalindkomstprincippet).

Klagerens indkomst fra X er skattepligtig efter statsskattelovens § 4 stk. 1, litra c, og personskattelovens § 3, stk. 1. Indkomsten er arbejdsmarkedsbidragspligtig, jf. den dagældende arbejdsmarkedsfondslovs § 7, stk. 1, litra a, idet klageren er socialt sikret i Danmark. Der er herved henset til, at klageren i de omhandlede år ikke har betalt social sikring til Norge af indkomsten fra X.

For at undgå såvel dobbeltbeskatning som dobbelt ikke-beskatning har Danmark indgået en række aftaler med fremmede lande, herunder de nordiske, jf. Den Nordiske Dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Ifølge klagerens norske årsopgørelser for 2007 til 2009 har klageren ikke betalt skat i Norge af sin indkomst fra X. Der er således hverken betalt skat af indkomsten i Danmark eller i Norge.

Det følger af art. 19 i Den Nordiske Dobbeltbeskatningsoverenskomst, at løn eller andet lignende vederlag, der udbetales af lokale myndigheder eller offentlige institutioner mv. i Norge for arbejde udført i Norge, kun kan beskattes i Norge.

Efter danske regler anses indkomsten fra X for lønmodtagerindkomst omfattet af artikel 19, jf. SKM 2004.443, der bl.a. omhandler en læges indtægt fra X i Norge.

Når indkomsten er omfattet af Den Nordiske Dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 19, er det kildelandet, i dette tilfælde Norge, der har beskatningsret til indkomsten. Norge anser imidlertid indkomsten for næringsindkomst i henhold til art. 14, og beskatter ikke indkomsten, da klageren har opholdt sig i Norge i mindre end 183 dage.

Der er derfor sket en dobbelt ikke-beskatning af de indkomster, klageren har modtaget for at arbejde som lægevikar for X i Norge.

SKM 2004.443 tager ikke stilling til denne situation.

Af art. 26, stk. 2, i Den Nordiske Dobbeltbeskatningsoverenskomst fremgår, at i tilfælde, hvor beskatningsretten til en indkomst eller formue i henhold til overenskomsten er tillagt en anden kontraherende stat end den stat, hvori personen, der oppebærer indkomsten eller ejer formuen, er hjemmehørende, og denne anden stat på grund af sin lovgivning ikke medtager indkomsten eller formuen i sin helhed ved beskatningen, eller kun medregner indkomsten eller formuen ved progressionsberegning eller anden skatteberegning, kan indkomsten eller formuen – i det omfang andet ikke følger af stk. 3 – kun beskattes i den kontraherende stat, hvori den pågældende person er hjemmehørende.

SKM 2009.809, der omhandler indkomstår helt tilbage til 2002, bekræfter, at den subsidiære beskatningsret kan anvendes, således at man undgår den situation, at indtægter fra X hverken bliver beskattet i Norge eller Danmark.

Det er SKATs opfattelse, at SKM 2009.809 præciserer praksis, fordi den subsidiære beskatningsret i art. 26, stk. 2, udfylder men ikke ændrer hidtidig praksis, idet Danmark stadig klassificerer indkomsten efter Den Nordiske Dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 19 og kun anvender den subsidiære beskatningsret, såfremt Norge ikke beskatter indkomsten.

Det fremgår af Den Juridiske Vejledning, afsnit A.A.7.1.4., at ”Hvis det lægges til grund, at en afgørelse er udtryk for præcisering/udfyldning af praksis, vil der i samme sag og i andre tilsvarende sager kunne ændres bagud i tid begrænset af gældende frist- og forældelsesregler.”

Forældelsesreglerne fremgår af skatteforvaltningslovens § 26 vedrørende ordinære frister og skatteforvaltningslovens § 27 vedrørende ekstraordinære frister.

Efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, skal SKAT senest afsende varsel om ændring af skatteansættelsen den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb. Varsel om ændring af skatteansættelsen for 2007 skal dermed afsendes fra SKAT senest den 1. maj 2011. SKAT har varslet ændringen af klagerens skatteansættelse for 2007 den 31. marts 2011.

Da klageren er fuldt skattepligtig til Danmark samt hjemmehørende her, og da Norge ikke har beskattet indkomsten på grund af interne norske regler, har Danmark herefter ret til at beskatte indkomsten fra X, jf. overenskomstens artikel 26, stk. 2., og SKM 2009.809 LSR.

Klagerens påstand og argumenter

Klageren har fremsat påstand om, at de foretagne forhøjelser vedrørende såvel 2007 som 2008 og 2009 nedsættes til 0 kr.

Der klages over, at:

1. SKAT ændrer praksis med tilbagevirkende kraft og kræver dansk skat af indkomst fra X i perioden 2007-2009.
2. SKAT ikke tidligere har brugt retten til subsidiær beskatning i forbindelse med ligningen af de enkelte år.

Inden påbegyndelsen af sit arbejde i Norge læste klageren Landsskatterettens dom fra 2004, hvoraf fremgår, at indkomst fra X kun kan beskattes i Norge. Da Norge efterfølgende valgte ikke at beskatte indkomsten, og da den samtidig var opgivet til de danske skattemyndigheder, endda med vedlagt kopi af den norske selvangivelse, kunne klageren ikke tolke det på anden måde, end at indkomsten var fritaget for beskatning. Praksis blev bestyrket af, at samme scenarie gentog sig de efterfølgende indkomstår.

Det er åbenlyst urimeligt, at klageren som en skatteyder, der har forsøgt at orientere sig om og opfylde gældende regler, bliver mødt med et så voldsomt tilbagevirkende skattekrav, når han var i sin gode ret til at tro, at de relevante myndigheder i begge lande havde behandlet ligningen.

Såfremt SKAT skulle få medhold i kravet, vil det i praksis betyde, at det har været umuligt for klageren at betale den korrekte skat af indkomsten, og det vil også betyde, at klageren ikke skulle have været i stand til at foretage nogen som helst større dispositioner i sin privatøkonomi i en periode på tre år.

Da Landsskatterettens kendelse fra 2009 om samme emne blev offentliggjort, udmeldte en specialkonsulent fra SKAT til pressen i april 2010, at læger måtte forberede sig på, at indkomst fra X fra datoen for offentliggørelsen af kendelsen ville blive underlagt dansk beskatning på grund af den subsidiære beskatningsret.

Det var første gang, at SKAT kom med en konkret melding i sagen, hvorefter man så øjensynlig har valgt at behandle i hvert fald klagerens sag på en helt tredje måde.

Sagen bærer præg af, at SKAT ikke har vidst hvilke regler, der er gældende på området, og det skal ikke komme klageren til skade.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Det er ubestridt, at klageren har haft de i sagen angivne indtægter, ligesom det er ubestridt, at skatteberegningen er korrekt foretaget. Sagen angår derfor udelukkende, om SKAT kunne korrigere klagerens skatteansættelser.

En skatteansættelse er ikke endelig, men kan ændres og korrigeres inden for forældelsesfristerne i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27, hvis der fremkommer nye oplysninger, eller hvis det viser sig, at ansættelserne er forkerte.

SKATs korrektion af klagerens ansættelser vedrørende 2007, 2008 og 2009 er foretaget inden for forældelsesfristerne i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, og ansættelserne er derfor ikke forældede.

Det forhold, at myndighederne gennem flere år ikke har benyttet den subsidiære beskatningsret, der fremgår af dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 26, indebærer ikke, at der herved kan siges at være skabt en fast administrativ praksis for ikke at anvende reglen, og der foreligger ikke andre oplysninger, der giver grundlag for at statuere, at myndighederne har valgt eller fastsat retningslinier for, at den subsidiære beskatningsret ikke skulle udnyttes. Udtalelserne fra en ansat

hos SKAT kan ikke føre til et andet resultat. Der henvises til Vestre Landsrets dom af 24. november 2011, som stadfæster SKM 2009.809.

Den påklagede afgørelse stadfæstes derfor.”

I den i kendelsen omtalte artikel ”Danske læger mister skattefidus i Norge” fra Dagens Medicin for den 5. februar 2010 hedder det bl.a.:

”Forvirring omkring skatteregler

...

”Man er havnet i et hul, der er både uhensigtsmæssigt og uholdbart. Både Danmark og Norge har vidst, at der var et miss match mellem de to regelsæt”, fortæller Ivan Nielsen, specialkonsulent i SKAT. Men SKAT har blot fulgt kendelsen fra Landsskatteretten i 2004 og har derfor ikke krævet skat. Til stor gavn for de danske læger.”

...

De danske læger kan ånde lettet op

Lægerne behøver dog ikke at være bange for restskatter, forsikrer specialkonsulent i SKAT, Ivan Nielsen. Da det handler om en ændring i praksis for nogle regler, som allerede gælder, vil det kun få betydning for den indkomst, som lægerne har haft efter kendelsen trådte i kraft i oktober 2009.

”Vi vil jo ikke rive tæppet væk under alle dem, der har været i arbejde i Norge. Men fra oktober 2009 er SKAT opmærksom på at beskatte de danske læger, der arbejder i Norge.””

Skatteministeren har den 19. marts 2010 over for Folketingets skatteudvalg besvaret spørgsmål nr. 214 af 9. februar 2010 således:

”Spørgsmål 214:

Ministeren anmodes om at begrunde, hvorfor SKAT først fra oktober 2009 vil beskatte indkomst fra Norge til danske læger, der udfører vikararbejde i Norge.

Svar:

I den artikel i Dagens Medicin, der refereres til i spørgsmål nr. 212, citeres en medarbejder fra SKAT for, at der er tale om en praksisændring, der kun skal have virkning for fremtiden. Denne udtalelse må klart dementeres og er ikke udtryk for ministeriets holdning.

Spørgsmålet om subsidiær beskatningsret har aldrig tidligere været påkendt. Derfor er afgørelsen i SKM.2009.809.LSR at anse som udtryk for fastlæggelse praksis og ikke en praksisændring. Det vil indebære, at der kan ske genoptagelse inden for fristerne i skatteforvaltningsloven for de læger, som ikke er blevet beskattet af deres bijob i Norge. At der går en rum tid inden ligning foretages giver ikke i sig selv nogen ændringer i skatteyderens retsstilling.

...”

I brev af 24. marts 2010 til Dagens Medicin dementerede SKAT, Koncerncentret, specialkonsulent Ivan Nielsens udtalelse til tidsskriftet. I brevet hedder det bl.a.:

”Beskatning af danske lægers bijob i Norge

I en artikel i Dagens Medicin den 5. februar 2010 med overskriften ”Danske læger mister skattefidus i Norge” citeres en medarbejder fra SKAT for at have udtalt, at Landsskatterettens kendelse i SKM.2009.809.LSR er udtryk for en praksisændring, der kun skal have virkning for fremtiden.

Skatteministeriet skal hermed dementere denne udtalelse, der ikke er udtryk for ministeriets holdning.

Landsskatterettens kendelse, SKM.2009.809 LSR tager stilling til spørgsmålet om anvendelse af den subsidiære beskatningsret i den nordiske dobbeltbeskatningsaftales artikel 26, stk. 2. Dette spørgsmål har aldrig tidligere været påkendt.

Derfor er afgørelsen i SKM.2009.809.LSR udtryk for fastlæggelse af praksis og ikke en praksisændring. Det indebærer, at der kan ske genoptagelse inden for fristerne i skatteforvaltningsloven for de læger, der ikke er blevet beskattet af deres bijob i Norge. Afgørelsen vil derfor få betydning for de øvrige læger, der i tidligere år har haft tilsvarende bijob i Norge.”

Procedure

A har til støtte for sin principale påstand gjort gældende, at artikel 26, stk. 2, i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst alene omhandler situationer, hvor beskatning ikke finder sted i kildelandet på grund af kildelandets lovgivning – i dette tilfælde norsk lovgivning. Norsk lovgivning giver imidlertid tilstrækkelig hjemmel til at beskatte indkomst fra arbejde som læge i landet, og ikke-beskatningen af indkomsten fra X skyldes alene manglende enighed mellem Danmark og Norge om fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten og Danmarks manglende initiativ til at bringe denne tilstand til ophør ved forhandling eller lignende. Artikel 26, stk. 2, værner ikke denne situation. Der er i dansk ret et generelt krav om klar hjemmel til beskatning, og dette gælder også hjemmel til beskatning, der søges i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, og en sådan hjemmel foreligger ikke i sagen.

Til støtte for den subsidiære påstand har A gjort gældende, at den manglende beskatning af danske lægers indkomster fra X har karakter af en fast administrativ praksis, som

Skatteministeriet kun kan ændre med virkning for fremtiden, det vil sige fra offentliggørelsen den 22. december 2009 af landsskatterettens kendelse gengivet i SKM.2009.809.LSR. Det er således alene hans indkomst i tiden fra den 22. december 2009 til den 31. december 2009, der vil kunne beskattes, og den beløbsmæssige opgørelse heraf må i givet fald foretages af ligningsmyndighederne.

Skatteministeriet har til støtte for sin påstand gjort gældende, at det er ubestridt, at A i 2007-2009 havde bopæl i Danmark og dermed var fuldt skattepligtig her i landet, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, 1, og at han således var skattepligtig af alle sine indtægter, hvad enten de hidrørte her fra landet eller ikke, jf. statsskattelovens § 4.

Den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, som har til formål at undgå international dobbeltbeskatning som følge af, at flere af de nordiske lande beskatter samme fysiske eller juridiske person af samme indkomst og formue, afskærer ikke Danmark fra at beskatte As indkomst fra X i de omhandlede år. I den konkrete sag har de norske skattemyndigheder henført indkomsten fra X til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 14 om løn ved frit erhverv eller anden selvstændig virksomhed, der som udgangspunkt tillægger Danmark beskatningsretten, mens de danske skattemyndigheder har henført indkomsten til overenskomstens artikel 19, stk. 1, om løn og andet vederlag fra offentligt hverv, der som udgangspunkt tillægger Norge beskatningsretten. De kompetente norske skattemyndigheder har således på grund af norsk lovgivning anset sig for retligt afskåret fra at medtage As indkomst fra X ved beskatningen. For at imødegå, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten – i strid med dens formål – herefter fører til dobbelt ikke-beskatning, kan Danmark herefter som domicilland udnytte den subsidiære beskatningsret efter artikel 26, stk. 2, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, der som en del af norsk ret er omfattet af begrebet ”lovgivning” i artikel 26, stk. 2’s forstand. Det bestrides, at der skulle gælde en almindelig regel om, at tvivl skal komme skatteyderen til gode.

A har ikke løftet bevisbyrden for sin indsigelse om, at beskatning af hans indkomst fra X er i strid med en fast administrativ praksis. Det bestrides således, at landsskatterettens kendelse gengivet i SKM.2009.809.LSR skulle være udtryk for en praksisændring med tilbagevirkende kraft, idet der ikke forud for denne kendelse eksisterede en fast administrativ praksis i strid med den retsopfattelse, som kendelsen er udtryk for. A har endvidere ikke løftet bevisbyrden

for, at han skulle have en retsbeskyttet forventning om, at der ikke ville ske beskatning af ham i Danmark ved udnyttelse af den subsidiære beskatningsret. Der foreligger således ikke fra overordnede skattemyndigheder nogen individuel, direkte og positiv tilkendegivelse eller afgørelse herom, hvortil kommer, at der i øvrigt ikke ville kunne støttes ret på en sådan tilkendegivelse, da den ville være i strid med loven.

Retsgrundlag

I overenskomst af 23. september 1996 mellem de nordiske lande til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter hedder det bl.a.:

”Artikel 14.

Frit erhverv

Stk. 1. Indkomst ved frit erhverv eller ved anden selvstændig virksomhed oppebåret af en fysisk person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, kan kun beskattes i denne stat. Sådan indkomst kan imidlertid beskattes i en anden kontraherende stat, såfremt

- a) han i denne anden stat har et fast sted, som regelmæssigt står til rådighed for ham med henblik på udøvelse af hans virksomhed, men kun i det omfang den kan henføres til dette faste sted; eller
- b) han opholder sig i denne anden stat i en periode eller i perioder, der tilsammen overstiger 183 dage inden for en 12 måneders periode, som begynder eller slutter i løbet af det pågældende skatteår, men kun for så stor en del af indkomsten, som kan henføres til virksomhed, som er udøvet i denne anden stat i denne periode eller i disse perioder.

Stk. 2. Udtrykket ”frit erhverv” omfatter især selvstændig videnskabelig, litterær, kunstnerisk, uddannende eller undervisende virksomhed samt selvstændig virksomhed som læge, advokat, ingeniør, arkitekt, tandlæge og revisor.

...

Artikel 19.

Offentlige hverv

Stk. 1. Løn og andet lignende vederlag (undtagen pensioner), der udbetales af en kontraherende stat, en af dens politiske underafdelinger, lokale myndigheder eller offentligretlige institutioner til en fysisk person for udførelse af hverv for denne stat, underafdeling, myndigheder eller institution, kan kun beskattes i denne stat.

...

...

Artikel 22.

Andre indkomster

Stk. 1. Indkomst, der oppebæres af en i en kontraherende stat hjemmehørende person, og som ikke er behandlet i de foranstående artikler i denne overenskomst, kan, uanset hvorfra de hidrører, kun beskattes i denne stat.

...

...

Artikel 26.

Generelle regler om beskatningen

Stk. 1. Indkomst, som oppebæres af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, eller formue, som ejes af en sådan person, kan ikke beskattes i en anden kontraherende stat, medmindre beskatning udtrykkelig er tilladt i henhold til denne overenskomst.

Stk. 2. I tilfælde, hvor beskatningsretten til en indkomst eller formue i henhold til overenskomsten er tillagt en anden kontraherende stat end den stat, hvori personen, der oppebærer indkomsten eller ejer formuen, er hjemmehørende, og denne anden stat på grund af sin lovgivning ikke medtager indkomsten eller formuen i sin helhed ved beskatningen, eller kun medregner indkomsten eller formuen ved progressionsberegning eller anden skatteberegning, kan indkomsten eller formuen – i det omfang andet ikke følger af stk. 3 – kun beskattes i den kontraherende stat, hvori den pågældende person er hjemmehørende.

...

...

Artikel 28.

Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

...

Stk. 3. Såfremt vanskeligheder eller tvivlsspørgsmål opstår mellem kontraherende stater vedrørende fortolkningen eller anvendelsen af overenskomsten, skal de kompetente myndigheder i disse stater forhandle for at søge at løse spørgsmålet ved gensidig aftale. De kompetente myndigheder i de kontraherende stater kan tillige forhandle for at undgå dobbeltbeskatning i sådanne tilfælde, som ikke omfattes af overenskomsten eller for, ved gensidig aftale, at løse spørgsmål, som – uden at være regulerede af overenskomsten – på grund af uligheder i de pågældende staters principper for skattens beregning eller af andre grunde kan opstå for så vidt angår de skatter, som omhandles i artikel 2.

...”

Ved lov nr. 190 af 12. marts 1997 om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de nordiske lande blev Danmarks tiltræden til overenskomsten vedtaget. I de almindelige bemærkninger til lovforslaget (Folketingstidende 1996-1997, Tillæg A, s. 2847) hedder det bl.a.:

”Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de nordiske lande har til formål at undgå international dobbeltbeskatning som følge af, at flere af de nordiske lande beskatter samme fysiske eller juridiske person af samme indkomst (eller

formue). Det sker typisk, når en person, der er hjemmehørende i et af de nordiske lande, modtager indkomst fra et andet nordisk land.

Overenskomsten indeholder derfor regler, som regulerer hvilket land, der kan beskatte forskellige typer af indkomst, som en person i det ene land (bopælsstaten) modtager fra det andet land (kildestaten). Desuden er der regler om, hvordan bopælsstaten skal ophæve dobbeltbeskatning, når begge stater beskatter samme indkomst. Dobbeltbeskatningsoverenskomsten kan derfor medføre en nedsættelse af den danske beskatning, som skulle gennemføres efter de interne danske skatteregler. Dette gælder både i tilfælde, hvor en person, der er hjemmehørende i Danmark, modtager indkomst fra et af de øvrige nordiske lande, og i tilfælde, hvor det modsatte gør sig gældende.”

I Ligningsvejledningen; Dobbeltbeskatning 2007-1, Ligningsvejledningen; Dobbeltbeskatning 2008-1 og Ligningsvejledningen; Dobbeltbeskatning 2009-1, hedder det bl.a.:

”Artikel 19

...

Der er i forbindelse med læger og sygeplejerskers arbejde på svenske og norske sygehuse blevet truffet afgørelse i to konkrete sager. Afgørelserne er offentliggjort i SKM2002.55.LSR og SKM2004.64.LSR ...

Honorarer fra Trygdekontorerne for lægevagtkørsel skal beskattes efter artikel 19, mens patienternes egenbetaling i forbindelse med vagtlægebesøg, ansås for andre indtægter omfattet af artikel 22. Der henvises til SKM2004.443.LSR.

...

Artikel 26

Artiklen indeholder en generel regel om subsidiær beskatningsret for bopælsstaten, jf. stk. 2. Artiklen indeholder tillige en regel om subsidiær beskatningsret for arbejdsstaten vedr. indkomst omfattet af artikel 14, stk. 1, og 15, stk. 2 og 4 litra a og b. Den subsidiære beskatningsret kan kun bringes i anvendelse, når den stat, der umiddelbart er tillagt beskatningsretten, på grund af intern hjemmel ikke kan beskatte. I tilfælde, hvor der grundet bundfradrag ikke pålignes skat af en indkomst, træder den subsidiære beskatningsret således ikke i anvendelse.

Som eksempel på indkomst, hvor den subsidiære beskatningsret kan anvendes, kan nævnes pensioner, der fra Norge udbetales til personer, der er hjemmehørende i et andet nordisk land, og som ikke beskattes i Norge efter interne norske regler ...”

Landsrettens begrundelse og resultat

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de nordiske lande har til formål at undgå international dobbeltbeskatning som følge af, at flere af de nordiske lande beskatter samme fysiske eller juridiske person af samme indkomst og formue. Efter overenskomstens artikel 14, stk. 1, kan indkomst ved frit erhverv eller ved anden selvstændig virksomhed oppebåret af en fysisk person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, som udgangspunkt kun beskattes i denne stat. Ifølge overenskomstens artikel 19, stk. 1, kan løn og andet lignende vederlag, der udbetales af en kontraherende stat eller en af dens offentligtretlige institutioner m.v. til en fysisk person for udførelse af hverv for denne stat eller institution m.v., som udgangspunkt kun beskattes i denne stat. I tilfælde, hvor beskatningsretten til en indkomst i henhold til overenskomsten er tillagt en anden kontraherende stat end den stat, hvori personen, der oppebærer indkomsten, er hjemmehørende, og denne anden stat på grund af sin lovgivning ikke medtager indkomsten i sin helhed ved beskatningen, kan indkomsten som udgangspunkt kun beskattes i den kontraherende stat, hvori den pågældende person er hjemmehørende, jf. overenskomstens artikel § 26, stk. 2.

Der er enighed om, at A i 2007-2009 havde bopæl i Danmark og dermed var fuldt skattepligtig her i landet, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, 1, og at han således var skattepligtig af alle sine indtægter, hvad enten de hidrørte her fra landet eller ikke, jf. statsskattelovens § 4.

I de pågældende år havde A indkomst fra X i Norge på henholdsvis 385.378 kr., 323.344 kr. og 760.823 kr., som ikke blev beskattet i Norge. Det er ubestridt, at de norske skattemyndigheder henførte indkomsten fra X til den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 14, stk. 1, om løn ved frit erhverv eller anden selvstændig virksomhed, der tillagde Danmark beskatningsretten, mens de danske skattemyndigheder henførte samme indkomst til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 19, stk. 1, om løn og andet vederlag fra offentligt hverv, der tillagde Norge beskatningsretten.

På denne baggrund finder landsretten, at de norske skattemyndigheder som følge af norsk lovgivning har anset sig for afskåret fra at beskatte As indkomst fra X, og at Danmark herefter som domicilland kan udnytte den subsidiære beskatningsret efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 26, stk. 2. Den omstændighed, at de danske skattemyndigheder i en årrække ikke har benyttet denne bestemmelse til at beskatte indkomster fra X, indebærer ikke i sig selv en fast administrativ praksis om ikke at anvende

bestemmelsen, idet skattemyndighederne ikke har udvist en passivitet, som kan sidestilles med en positiv afgørelse. At andre skatteydere i tilsvarende situationer har opnået dobbelt ikke-beskatning af indkomst fra X som følge af skattemyndighedernes manglende indgriben kan heller ikke ud fra en lighedsgrundsætning begrunde, at den subsidiære beskatningsret ikke kan bringes i anvendelse.

A har herefter ikke godtgjort, at skattemyndighederne ikke har været berettiget til at benytte den subsidiære beskatningsret efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 26, stk. 2, til at forhøje hans indkomst i de omhandlede indkomstår som sket, og landsretten tager derfor Skatteministeriets frifindespåstand til følge.

Ved fastsættelsen af de sagsomkostninger, som A skal betale til Skatteministeriet til dækning af ministeriets udgift til advokatbistand, er henset til sagens værdi, forløb og udfald.

T h i k e n d e s f o r r e t :

Skatteministeriet frifindes.

A skal i sagsomkostninger for landsretten inden 14 dage betale 70.000 kr. til Skatteministeriet.

Sagsomkostningerne forrentes efter rentelovens § 8 a.