



HØJESTERETS DOM

afsagt fredag den 2. februar 2024

Sag BS-30300/2023-HJR
(2. afdeling)

A
(advokat Michael Møller Nielsen)

mod

Skatteministeriet
(advokat Tim Holmager)

I tidligere instans er afsagt dom af Københavns Byret den 23. juni 2021 (BS-17497/2020-KBH) og af Østre Landsrets 13. afdeling den 11. oktober 2022 (BS-25576/2021-OLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Poul Dahl Jensen, Hanne Schmidt, Lars Hjortnæs, Jan Schans Christensen og Mohammad Ahsan.

Påstande

Appellanten, A, har nedlagt følgende påstande:

Påstand 1

Principalt

Indstævnte, Skatteministeriet, skal anerkende, at han med virkning fra den 4. oktober 2017 har krav på at blive beskattet efter reglerne i kildeskattelovens §§ 48 E-F.

Subsidiært

Skatteministeriet skal anerkende, at han den 4. oktober 2017 opfyldte 10-års kravet i kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1.

Mere subsidiært

Sagen hjemvises til fornyet behandling ved Skattestyrelsen.

Påstand 2

Skatteministeriet skal betale 70.000 kr. med procesrente fra den 21. juni 2023.

As betalingspåstand angår tilbagebetaling af sagsomkostninger for byretten og landsretten.

Skatteministeriet har over for den principale og mere subsidiære påstand under påstand 1 påstået stadfæstelse.

Over for den subsidiære påstand under påstand 1 har ministeriet principalt påstået afvisning, subsidiært frifindelse.

Over for påstand 2 har ministeriet påstået frifindelse.

Anbringender

A har anført navnlig, at han har krav på at blive beskattet efter kildeskattelovens §§ 48 E-F om forskerskatteordningen, da han ikke inden for 10 år forud for den 4. oktober 2017, hvor han fik arbejde hos X A/S i Danmark, har været skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 1-4, 7, 9-27, eller stk. 2.

Han har været begrænset skattepligtig efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 5, men denne bestemmelse er ikke omfattet af opregningen i kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1.

Det er ikke lovligt at stille krav om, at han som betingelse for at blive omfattet af beskatning efter kildeskattelovens §§ 48 E-F får ændret sine årsopgørelser for indkomstårene 2007-2010, idet forholdet reelt er, at han ikke har været skattepligtig til Danmark i de pågældende indkomstår efter nogen af de bestemmelser, der er opregnet i kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1.

Det er alene den reelle skattepligt, der er afgørende for at blive omfattet af beskatning efter forskerskatteordningen, hvilket følger af ordlyden af § 48 E, stk. 3, nr. 1: "har været skattepligtig". Det afgørende er således den faktiske og reelle skattepligt til Danmark og ikke en formel intern registrering i SKATs systemer.

Hans fulde skattepligt til Danmark ophørte reelt den 23. april 2007, hvor han flyttede til Tyskland og framelde sig det danske folkeregister. Det fremgår af hans årsopgørelser for 2007-2010, at skattemyndighederne var bekendt med, at han i 2007 havde taget bopæl i udlandet, ligesom Deloitte gjorde dem opmærksom herpå.

Skattemyndighederne har dermed uden at reagere været bekendt med, at han ikke har været bosiddende i Danmark, og at han ikke har haft bopæl her. På trods af dette har skattemyndighederne i deres sagsbehandling ikke ændret registreringerne om hans skattepligt til Danmark. Skattemyndighederne har ikke opkrævet indkomstskat hos ham.

Hvis de faktiske forhold som i den foreliggende sag utvivlsomt viser, at den pågældende person var udrejst og ikke længere havde en bopæl til rådighed i Danmark, er personen ikke fuldt skattepligtig til Danmark, uanset at de formelle registreringsforhold måtte vise noget andet.

Skattestyrelsen vidste, at han fra foråret 2007 ikke var bosiddende i Danmark, hvorfor styrelsen har forsømt sin pligt til at foretage en afsluttende skatteansættelse efter § 11, stk. 3, i bekendtgørelse nr. 962 af 12. oktober 2005.

Han har retlig interesse i at få prøvet den subsidiære påstand under påstand 1, da denne påstand er kernen i sagen.

Skatteministeriet har anført navnlig, at det følger af kildeskattelovens § 1, stk. 1, at pligten til at svare indkomstskat til staten bl.a. påhviler personer, der har bopæl her i landet. Det beror dermed på en bedømmelse af en persons bopæls- og opholdsforhold, om der er pligt til at svare indkomstskat efter kildeskattelovens § 1 (fuld skattepligt).

Når der er indtrådt fuld skattepligt, kan skattepligten herefter kun bringes til ophør, hvis den pågældende person godtgør, at betingelserne for fuld skattepligt ikke længere er til stede, jf. bl.a. UfR 2001.1459 H og UfR 2001.1845 H.

Den omstændighed, at en person melder flytning til folkeregistret, indebærer ikke, at den fulde skattepligt ophører. En melding om flytning til folkeregisteret medfører heller ikke, at skattemyndighederne er forpligtet til af egen drift at iværksætte en prøvelse af, om den pågældendes fulde skattepligt er bragt til ophør. Det påhviler derimod den skattepligtige at rette henvendelse til skattemyndighederne og i den forbindelse sørge for, at der tilvejebringes oplysninger, som sætter skattemyndighederne i stand til at bedømme, om skattepligten er ophørt.

Når en persons skattepligt efter kildeskattelovens § 1 ophører, skal den pågældende indgive fraflytningsselvangivelse, jf. § 10, stk. 1, i den dagældende bekendtgørelse nr. 962 af 12. oktober 2005. Ifølge § 11, stk. 3, foretager told- og skatteforvaltningen den afsluttende ansættelse, når selvangivelse er indgivet, eller efter at fristen i § 10 er udløbet. Skatteforvaltningen har ikke grundlag for

at foretage en sådan afsluttende ansættelse, medmindre den skattepligtige retter henvendelse til skatteforvaltningen og tilvejebringer de oplysninger, der sætter forvaltningen i stand til at bedømme, om skattepligten er ophørt.

En årsopgørelse udgør en afgørelse om ansættelsen af indkomst for den pågældende person for det givne indkomstår. Årsopgørelsen er bindende for den skattepligtige og skattemyndighederne, medmindre den ændres af en klagemyndighed eller af den skatteansættende myndighed selv efter skatteforvaltningslovens § 26 eller § 27.

I mangel af holdepunkter for andet må bedømmelsen af, om den pågældende har været fuldt skattepligtig inden for de seneste 10 år, jf. kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1, bero på en konstatering af, om den pågældende ifølge de foreliggende skatteansættelser for denne periode er blevet anset for at være fuldt skattepligtig her til riget.

As synspunkt om, at skatteansættelserne for indkomstårene 2007-2010 i relation til § 48 E, stk. 3, nr. 1, ikke skal tillægges betydning, må kræve klare holdepunkter, og sådanne findes ikke. Tværtimod støttes ministeriets forståelse entydigt af den præmis, der har været bærende for ordningens udformning, nemlig at det skal være så let som overhovedet muligt at administrere ordningen.

A er ved skatteansættelserne for indkomstårene 2007-2010 ansat som fuldt skattepligtig, jf. kildeskattelovens § 1. Han opfylder derfor ikke betingelsen i kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1, om, at den skattepligtige ikke inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen har været skattepligtig efter bl.a. § 1.

Det er ikke SKATs "interne systemmæssige registrering" af A som fuldt skattepligtig, der i sig selv er afgørende. Det afgørende er, at han ved de faktisk foretagne skatteansættelser for indkomstårene 2007-2010 er blevet skatteansat som fuldt skattepligtig.

Den subsidiære påstand under påstand 1 bør afvises, da den svarer til det hovedanbringende, som den principale påstand og den mere subsidiære påstand under påstand 1 støttes på. A har derfor ikke en retlig interesse i, at den subsidiære påstand under påstand 1 tages under selvstændig pådømmelse.

Højesterets begrundelse og resultat

Sagens baggrund og problemstilling

A flyttede den 23. april 2007 fra Danmark til Tyskland for at arbejde der. Hans udrejse blev registreret i folkeregisteret. Mens han var bosat i Tyskland, modtog han årsopgørelser fra SKAT for indkomstårene 2007-2010.

A flyttede tilbage til Danmark og tiltrådte en stilling den 4. oktober 2017 hos X A/S, der anmodede skattemyndighederne om, at han blev beskattet efter kildeskattelovens §§ 48 E-F (den såkaldte forskerskatteordning). Skattestyrelsen afsløgte anmodningen med den begrundelse, at han havde været skattepligtig til Danmark inden for de seneste 10 år, jf. kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1. Landsskatteretten stadfæstede Skattestyrelsens afgørelse.

SKAT havde forud for Skattestyrelsens afgørelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, meddelt A afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelserne for indkomstårene 2007-2010. Landsskatteretten stadfæstede også denne afgørelse, der ikke er indbragt for domstolene og dermed er endelig.

Sagen angår, om A opfylder 10 års-betingelsen i kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1, for at blive beskattet efter forskerskatteordningen.

Kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1

Efter kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1, er det en betingelse for, at A kan blive omfattet af forskerskatteordningen, at han ikke inden for de seneste 10 år forud for sin ansættelse hos X den 4. oktober 2017 (dvs. efter den 4. oktober 2007) har været skattepligtig til Danmark efter bl.a. kildeskattelovens § 1.

A havde bopæl i Danmark forud for sin flytning til Tyskland den 23. april 2007, og han var derfor skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Højesteret lægger ligesom landsretten til grund, at A ikke rettede henvendelse til skatteforvaltningen om flytningen til Tyskland eller om, at han havde opgivet sin bopæl i Danmark. Han rettede heller ikke henvendelse til skattemyndighederne med oplysninger, der gjorde det muligt for dem at foretage en afsluttende ansættelse, jf. herved § 10 om afsluttende ansættelse ved ophør af skattepligt mv. i den dagældende bekendtgørelse nr. 962 af 12. oktober 2005. A sørgede således ikke for, at der blev tilvejebragt grundlag for, at skattemyndighederne kunne tage stilling til, om hans fraflytning indebar et ophør af den fulde skattepligt til Danmark. Han var derfor i SKATs systemer fortsat registreret som fuldt skattepligtig til Danmark i indkomstårene 2007-2010.

Højesteret bemærker, at § 11, stk. 3, i bekendtgørelsen ikke kan forstås på den måde, at skattemyndighederne havde pligt til af egen drift at foretage en afsluttende skatteansættelse i et tilfælde som det foreliggende, hvor skatteyderen ikke havde givet skattemyndighederne de nødvendige oplysninger til brug herfor.

I overensstemmelse med den nævnte registrering blev der udsendt årsopgørelser til ham for indkomstårene 2007-2010, hvor han er skatteansat som fuldt skattepligtig til Danmark.

De nævnte årsopgørelser er gyldige forvaltningsafgørelser, som må lægges til grund, når det skal afgøres, om A "har været skattepligtig" til Danmark som nævnt i kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1.

Højesteret tiltræder herefter, at A ved sin ansættelse hos X den 4. oktober 2017 ikke opfyldte 10-års betingelsen i kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1.

Konklusion og sagsomkostninger

Højesteret stadfæster landsrettens dom.

Under hensyn til sagens karakter og videregående betydning skal ingen af parterne betale sagsomkostninger til den anden part for byret, landsret eller Højesteret.

Højesteret tager herefter As påstand til følge vedrørende tilbagebetaling af sagsomkostninger, som han blev pålagt at betale ved byrettens og landsrettens dom.

THI KENDES FOR RET:

Landsrettens dom stadfæstes.

Ingen af parterne skal betale sagsomkostninger for byret, landsret eller Højesteret til den anden part.

Skatteministeriet skal inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse til A tilbagebetale 70.000 kr. med procesrente fra den 21. juni 2023.