Offentliggjort d. 16. december 2014

Læger – indkomst erhvervet ved arbejde i Norge - Højesterets dom af 9/12 2014, sag 81/2013, jf. tidligere TfS 2013, 406 ØL (SKM2013.391.ØLR) ©

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

Højesteret fandt ved en dom af 9/12 2014, at en læge var skattepligtig til Danmark af indkomst erhvervet ved arbejde for Rigstrygdeverket i Norge.

Beskatningen af lægers indkomst erhvervet ved arbejde udført i Norge har de senere år været i skattemyndighedernes søgelys, og et flerårigt kontrolprojekt var medtaget som et særligt aktivitetsområde så sent som i SKAT´s aktivitetsplan for 2014.

Med Højesterets dom af 9/12 2014 er sat et foreløbigt punktum i den foreliggende og lignende sager.

Sagen drejede sig overordnet om beskatningsretten efter Den Nordiske Dobbeltbeskatningsoverenskomst til indkomst, som var erhvervet af en skatteyder bosat i Danmark ved arbejde for Rigstrygdeverket i Norge.

I den konkrete sag var der tale om en i Danmark bosat læge, der for 2007 – 2009 havde oppebåret indkomster på henholdsvis 385.378 kr., 323.344 kr. og 760.823 kr. fra Rigstrygdeverket. Han havde endvidere udført arbejde for forskellige norske kommuner samt modtaget egenbetaling fra norske patienter. Sagen drejede sig om beskatning af indkomsten fra Rigstrygdeverket.

Offentliggjort d. 16. december 2014

Lægens danske skatteansættelser indeholdte for 2007 ingen oplysninger om norsk indkomst, men i ansættelserne for 2008 og 2009 indgik bl.a. indkomsten fra Rigstrygdeverket, og der var for disse år givet exemptionslempelse. Indkomsten fra Rigstrygdeverket havde lægen selvangivet i Norge for 2007, men hverken denne indkomst eller indkomsten fra 2008 og 2009 var beskattet i Norge. Indkomsten fra Rigstrygdeverket var således hverken beskattet i Danmark eller i Norge (dobbelt ikke-beskatning).

Efter det oplyste var den dobbelte ikke-beskatning begrundet i, at Norge anså indkomsten som næringsindkomst efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 14. Norge havde imidlertid ikke iværksat beskatning, da lægen havde opholdt sig i Norge mindre end 183 dage, og betingelserne i art. 14 for beskatning i Norge således ikke var opfyldt.

Efter de danske skattemyndigheders opfattelse var indkomsten derimod lønmodtagerindkomst omfattet af overenskomstens artikel 19 med den konsekvens, at Norge havde beskatningsretten.

Af Ligningsvejledningen, Dobbeltbeskatning 2007-1, 2008-1, og 2009-1 fremgik om dette spørgsmål bl.a., at:

> *"...*
>
> *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.LR*
>
> *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,*

Offentliggjort d. 16. december 2014

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..."

Først med Ligningsvejledningen, Dobbeltbeskatning 2010-1 blev dette udsagn modificeret, idet der – i forlængelse af de ovenfor refererede afsnit, blev optaget følgende nye afsnit i vejledningen med stjernemarkering:

►*I kendelse af 2. oktober 2009 SKM2009.809.LSR har landsskatteretten afgjort, at honorarer fra Trygdekontorerne for lægevagtkørsel i Norge, der ikke var blevet beskattet i Norge efter artikel 19, skulle beskattes i Danmark efter bestemmelsen om subsidiær beskatningsret i artikel 26. Landsskatteretten anså ikke Norge for at have intern hjemmel til beskatte de omhandlede honorarer.*◄

I den her foreliggende sag forhøjede SKAT efterfølgende lægens skatteansættelser for 2007 – 2009 med indkomsten fra Rigstrygdeverket med henvisning til overenskomstens art. 26, stk. 2 om subsidiær beskatningsret, hvorefter *"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 stykke 3 - kun beskattes i den kontraherende stat, hvori den pågældende person er hjemmehørende."*

Som begrundelse for denne efterfølgende anvendelse af den subsidiære beskatningsret henviste SKAT til SKM2009.809.LSR, jf. senere SKM2012.7.VLR, omtalt i det ovenfor citerede uddrag fra Ligningsvejledningen, som efter myndighedernes opfattelse var udtryk for en præcisering af praksis. Og da ændringen af lægens skatteansættelser herefter blot beroede på en præcisering/udfyldning af praksis, kunne ændringen af skatteansæt-

telserne foretages tilbage i tid indenfor de gældende frist- og forældelsesbestemmelser, dvs. skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27.

Denne skatteansættelse blev tiltrådt af Landsskatteretten, bl.a. med bemærkning om, at det forhold, at myndighederne gennem flere år ikke havde benyttet den subsidiære beskatningsret efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 26, ikke indebar, at der herved kunne siges at være skabt en fast administrativ praksis for ikke at anvende reglen, og der forelå ikke andre oplysninger, der gav grundlag for at statuere, at myndighederne havde valgt eller fastsat retningslinier for, at den subsidiære beskatningsret ikke skulle udnyttes. Videre bemærkede Landsskatteretten, at udtalelser fra en ansat hos SKAT i ”Dagens Medicin” den 5. februar 2010 - hvorefter der var tale om en praksisændring, som først ville få betydning efter oktober 2009 - ikke kunne føre til et andet resultat. Landsskatteretten henviste herved til Vestre Landsrets dom af 24. november 2011, jf. tidligere SKM 2009.809.LSR.

Lægen indbragte Landsskatterettens kendelse for domstolene, og anførte til støtte for en **principal påstand** om nedsættelse af skatteyderens skatteansættelse med de omhandlede beløb, at dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 26, stk. 2 om subsidiær beskatningsret alene omfattede tilfælde, hvor beskatning ikke fandt sted i kildelandet på grund af kildelandets lovgivning. I den foreliggende sag var der efter lægens opfattelse imidlertid ikke tale om en sådan situation, idet Norges undladelse af at beskatte lægens indkomst fra Rigstrygdeverket ikke skyldtes manglende hjemmel i intern norsk lovgivning, men derimod manglende enighed mellem Danmark og Norge om fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, og denne tilstand havde Danmark ikke taget initiativ til at bringe til ophør.

Lægens synspunkt synes at have meget for sig, idet spørgsmålet om, hvorvidt lægens indkomst fra Rigstrygdeverket skulle henføres til dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 14 eller til art. 19 synes at være et spørgsmål om retsanvendelse, dvs. spørgsmål om, hvorvidt der var tale om lønindkomst eller erhvervsindkomst, fremfor et spørgsmål om indholdet af lovgivningen. Men som det vil fremgå nedenfor, taler Højesteret i denne situation om ”intern norsk ret”.

Offentliggjort d. 16. december 2014

Til støtte for en **subsidiær påstand** om hjemvisning gjorde lægen gældende, at den manglende beskatning af lægers indkomst fra Rigstrygdeverket havde karakter af en fast administrativ praksis, som alene kunne ændres med fremadrettet virkning, dvs. fra offentliggørelsen af SKM2009.809.LSR den 22/12 2009. Dette indebar i den foreliggende sag, at der alene kunne ske beskatning af lægens indkomst i perioden 22/12 – 31/12 2009 og opgørelsen af denne indkomst måtte foretages at SKAT.

Skatteministeriet anførte heroverfor, at de kompetente norske skattemyndigheder på grund af norsk lovgivning havde anset sig for retligt afskåret fra at medtage lægens indkomst fra Rikstrygdeverket ved beskatningen, idet de norske skattemyndigheder havde henført indkomsten fra Rikstrygdeverket til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 14 om løn ved frit erhverv eller anden selvstændig virksomhed, der som udgangspunkt tillægger Danmark beskatningsretten, mens de danske skattemyndigheder havde henført indkomsten til overenskomstens artikel 19, stk. 1, om løn og andet vederlag fra offentligt hverv, der som udgangspunkt tillægger Norge beskatningsretten. Efter ministeriets opfattelse kunne 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.

Videre anførte ministeriet, at lægen ikke havde løftet bevisbyrden for sin indsigelse om, at beskatning af hans indkomst fra Rikstrygdeverket var i strid med en fast administrativ praksis. Ministeriet bestred således, at Landsskatterettens kendelse gengivet i SKM2009.809.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.

Både Østre Landsret og Højesteret fastholdte imidlertid beskatningen.

Højesterets lagde i sine præmisser for afgørelsen til grund, at SKAT havde oplyst, at de norske skattemyndigheder efter intern norsk ret anså indkomsten for næringsindkomst, og at beskatningskompetencen efter de norske skattemyndigheders opfattelse derfor tilkom Danmark, jf. overenskomstens artikel 14. Som følge heraf fandt Højesteret, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke afskar Danmark fra at beskatte lægens ind-

Offentliggjort d. 16. december 2014

komst fra Rikstrygdeverket i 2007-2009, jf. herved overenskomstens artikel 26, stk. 2, hvorefter Danmark har en subsidiær beskatningsret i tilfælde, hvor Norge ”på grund af sin lovgivning ikke medtager indkomsten eller formuen i sin helhed ved beskatningen”.

Endvidere tiltrådte Højesteret, at beskatning af lægens indkomst fra Rikstrygdeverket ikke var strid med en fast administrativ praksis, selv om de danske skattemyndigheder i en årrække ikke havde beskattet en sådan indkomst. Videre bemærkede Højesteret, at de danske skattemyndigheder ikke herved havde udvist en passivitet, der kunne sidestilles med en positiv afgørelse. Højesteret fandt endvidere, at de danske skattemyndigheder ikke havde givet lægen en bindende tilkendegivelse om, at han ikke ville blive beskattet af sin indkomst fra Rikstrygdeverket, eller at han på anden måde havde fået en berettiget forventning herom.

Med dommen har Højesteret givet grønt lys for udnyttelse af den subsidiære beskatningsret på grundlag af en retsopfattelse, der efter dansk skatteret ikke er korrekt.

Som det fremgår, begrundes denne retsstilling af Højesteret med det synspunkt, at *”…beskatningskompetencen efter de norske skattemyndigheders opfattelse derfor tilkommer Danmark, jf. overenskomstens artikel 14.”* Det ses dog vistnok kun ganske sjældent, at udenlandske myndigheders retsopfattelse bliver afgørende for danske myndigheders vurdering af, om givne betingelser for beskatning i positiv lovgivning er opfyldt – i den foreliggende sag kriteriet *”denne anden stat på grund af sin lovgivning ikke medtager indkomsten eller formuen i sin helhed ved beskatningen.”*

Sagen afgjort ved Højesterets dom har en parallel i de tilfælde, hvor der foretages ophørsbeskatning efter afskrivningslovens regler af driftsmidler i en virksomhed, der ikke er anerkendt som erhvervsmæssig, se herved JUS 2003/29.

Vedrørende spørgsmålet om **eksistensen og indholdet af en hidtidig administrativ praksis** kan - vist uden videre - konstateres, at skattemyndighederne med afsæt i Landsskatterettens kendelse ref. i TfS 2010, 123 LSR (SKM2009.809.LSR) har ændret spor fra hidtidig ikke-beskatning af indkomst fra Rikstrygdeverket til beskatning med hjemmel i dobbeltbeskatningsoverenskomstens § 26, stk. 2 om subsidiær beskatningsret.

Offentliggjort d. 16. december 2014

Højesteret har ikke i præmisserne uddybet, hvad der er baggrunden for, at denne ændrede beskatning ikke skal anses som i strid med en fast administrativ praksis om ”ikke-beskatning”, men ”tiltrådte” Østre Landsrets afgørelse. Om denne problemstilling anførte Østre Landsret, at ”*Den omstændighed, at de danske skattemyndigheder i en årrække ikke har benyttet denne bestemmelse {art. 26, stk. 2} til at beskatte indkomster fra Rikstrygdeverket, 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.”*

Præmisserne synes at måtte forstås således, at eksistensen af en administrativ praksis, som har betydning for skatteyderens retsstilling, forudsætter en positiv stillingtagen til de skattemæssige konsekvenser af givne dispositioner.

Man kan endelig rejse det spørgsmål, hvorfor den danske henholdsvis den norske stat ikke har bestræbt sig på at finde en fælles afgrænsning af løn henholdsvis erhvervsindkomst, således at der ikke var skabt dette helt øjensynlige hul i skattelovgivningen.

Måske har det her spillet en rolle, at den danske skatteret har anlagt en særdeles vidtgående afgrænsning af begrebet lønindkomst i henseende til læger, som ikke var foreneligt med en mindre verdensfjern norsk afgrænsning. Der kan her om dansk praksis vedrørende beskatning af læger i henseende til afgrænsning af lønindkomst ctr. erhvervsindkomst henvises til JUS 2012/38.

Når bortset fra nogle enkelte sager i 1980´erne om den skattemæssige behandling af vagtlægers indkomst, se herved SO 1983, 82 DEP, TfS 1987, 327 DEP og TfS 1988, 67 LSR, har problemstillingen i det væsentligste først meldt sig i praksis fra 2006 og fremefter. Skattevæsenet har siden da truffet og offentliggjort adskillige afgørelser vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt lægers konkrete hverv kunne anses som udøvelse af selvstændig erhvervsmæssig virksomhed.

Mange af disse sager har drejet sig om tilfælde, hvor en læge tilknyttes et eller flere privathospitaler med henblik på at varetage opgaver indenfor lægens speciale, eksempelvis anæstesiologi, plastikkirurgi, rheumatologi, ortopædkirurgi etc. Efter den foreliggende

Offentliggjort d. 16. december 2014

praksis kan der kun i ganske særlige tilfælde blive tale om at anse lægens professionelle aktiviteter som en selvstændig erhvervsmæssig virksomhed i skattelovgivningens forstand.

Særligt afgørelsen ref. i SKM2008.836.BR samt Landsskatterettens kendelser ref. i henholdsvis TfS 1997, 922 og SKM2011.718.LSR er i vidt omfang blevet vejledende for Skatterådets praksis på området.

Blandt de *gennemgående præmisser* ses bl.a., at de pågældende læger ikke findes at have afholdt driftsudgifter, der i art eller omfang overstiger, hvad der er normalt i lønmodtagerforhold, og at hvervgiveren fuldt ud eller i det væsentligste afholder omkostninger til lokaler, medicinsk udstyr, administration m.v. Selv ikke helt ubetydelige udgifter afholdt af lægen selv er i praksis ikke fundet at kunne begrunde, at virksomheden anses som selvstændig erhvervsvirksomhed.

Med dette afsæt kan det ikke afvises, at det måske ville være vanskeligt for SKAT at acceptere, at den i nærværende sag omhandlede indkomst skulle anses som indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed.

——— o ———