



**Udskrift af dombogen**

**DOM**

afsagt den 14. august 2017

i sag nr.

BS 1-383/2012:

Sparbank A/S  
Adelgade 8  
7800 Skive

mod

Skatteministeriet  
Nicolai Eigtvedsgade 28  
1402 København K

**Sagens problemstilling**

Sagen drejer sig om, hvorvidt Spar Nord Bank A/S er berettiget til ekstraordinær genoptagelse af sit lønsumsafgiftstilsvaret for perioden 1. januar 1997 til 31. juli 2005.

**Parternes påstande**

Spar Nord Bank A/S (herefter banken) har nedlagt påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at banken er berettiget til genoptagelse af lønsumsafgiftstilsvaret for perioden 1. januar 1997 til 31. juli 2005, således at lønsumsafgiftsgrundlaget efter lønsumsafgiftsbekendtgørelsens § 4, stk. 4, opgøres på grundlag af omsætningsfordelingen i henhold til momslovens S 38, stk. 1, opgjort efter retningslinjerne i SKM2009.43.SKAT.

Skatteministeriet har nedlagt påstand om frifindelse.

**Sagsfremstilling**

Den 14. december 2011 afsagde Landsskatteretten følgende kendelse i sagen:

”Klagen skyldes, at skattecentret ikke har imødekommet selskabets anmodning om genoptagelse af selskabets lønsumsafgiftstilsvaret for perioden fra den 1. januar 1997 til den 31. december 2007.

**Landsskatterettens afgørelse**

Skattecentrets afgørelse ændres delvist.

**Møde mv.**

Selskabets repræsentanter har haft møde med Landsskatterettens sags-

behandler, ligesom selskabets repræsentanter har haft lejlighed til at udtale sig på et retsmøde.

### Sagens oplysninger

Det fremgår af sagens oplysninger, at selskabet er et pengeinstitut, der bl.a. tilbyder lån og opsparingskonti til private og erhvervskunder. Selskabets virksomhed er koncentreret om finansielle momsfrigitte aktiviteter, f.eks. ind- og udlånsvirksomhed. Herudover har selskabet leasingaktiviteter, der vedrører leasing af personbiler, varevogne, landbrugsmaskiner mv.

Det fremgår, at selskabet oprindeligt for årene 1997 til 2002 afregnede lønsumsafgift af selskabets fulde lønsum uden hensyntagen til selskabets momspligtige aktiviteter. Selskabet korrigerede ultimo 2002 lønsumsafgiftstilsvaret for perioden med 1 pct. baseret på det foretagne momsfradrag for fællesomkostninger baseret på en omsætningsfordeling, hvilken regulering blev godkendt af skattemyndighederne. For årene 2003 og 2004 opgjorde selskabet oprindeligt lønsumsafgiftstilsvaret skønmæssigt, svarende til skønmæssig opgørelse af lønsummen til de momspligtige aktiviteter på henholdsvis 2 og 4 pct.

For årene 2005 til 2007 opgjorde selskabet oprindeligt ligeledes lønsumsafgiftstilsvaret skønmæssigt, svarende til en skønmæssig opgørelse af lønsummen til de momspligtige aktiviteter på henholdsvis 19, 20 og 19 pct., hvilke procenttal var selskabets a conto fradragsprocenter i henhold til momslovens § 38, stk. 1.

Det fremgår, at selskabet ved brev af 18. marts 2005 anmodede om tilbagebetaling af moms og lønsumsafgift for årene 2000 til 2004 under henvisning til SKM 2004.464 TSS. Selskabet havde i den forbindelse opgjort fradragsretten for moms efter momslovens § 38, stk. 1, til henholdsvis 13, 18, 24, 24 og 28 pct. for årene og anvendt denne ved beregningen af den del af lønsummen, der kunne henføres til momspligtige aktiviteter for de enkelte år.

Ved e-mail af 3. maj 2005 meddelte skattemyndighederne, at man imødekom anmodningen om genoptagelse for så vidt angik moms. Dog angav man, at opgørelsen af fradragsretten efter momslovens § 38, stk. 1, skulle ske uden medregning af omsætning hidrørende fra salg af leasingaktiver. Derimod var man ikke indstillet på at genoptage lønsumsafgiftstilsvaret, idet man herved henviste til skattestyrelseslovens § 35 B om 3 års ordinær genoptagelse.

Selskabet foretog herefter en ny beregning af fradragsretten efter momslovens § 38, stk. 1, hvilken fradragsret herefter blev opgjort til henholdsvis 8, 11, 16, 16 og 15 pct. Samtidig fastholdt man, at der skulle ske regulering af lønsumsafgiften for samme periode som moms.

Skattemyndighederne traf herefter i oktober 2005 afgørelse i sagen,

hvorved man nægtede genoptagelse af selskabets lønsumsafgiftstilsvare for perioden fra den 1. april 2000 til den 28. februar 2002. Afgørelsen blev påklaget til Landsskatteretten, som afsagde kendelse i sagen den 2. juli 2007. Af Landsskatterettens bemærkning og begrundelse fremgår bl.a. følgende:

”Landsskatteretten bemærker, at bankens anmodning om regulering af lønsumsafgiften er indgivet 18. marts 2005. Retten finder ikke at bankens tidligere igangværende sag om ændring af momsfradragsprocent kan anses at indeholde en anmodning om ændring af lønsumsafgiften eller har medført en suspension af fristerne for så vidt angår ændring af lønsumsafgiften. Således har banken ikke henvendt sig med anmodning om ændring af lønsumsafgiften siden december 2002. Retten kan følgelig ikke tiltræde repræsentantens principale påstand

(...)

For så vidt angår repræsentantens subsidiære anbringende bemærkes det, at anmodningen om genoptagelse er indgivet den 18. marts 2005, hvorfor bestemmelsen i skattestyrelsesloven også finder anvendelse for bankens anmodning om ændring af lønsumsafgiftstilsvaret for 2. kvartal 2000. For lønsumsafgiftstilsvaret for 2. kvartal 2000 er bestemmelsen imidlertid til ugunst for banken i forhold til de hidtil gældende regler. Retten finder således i overensstemmelse med det af repræsentanten anførte, at 2. kvartal 2000 må anses for omfattet af ordlyden ”angivelsesperioder der udløb før den 1. juli 2000”.

Repræsentantens subsidiære anbringende om at der kan ske genoptagelse af lønsumsafgiftstilsvaret for 2. kvartal 2000 kan således tiltrædes.

(..).”

Det fremgår videre, at selskabet ved brev af 18. august 2008 anmodede om tilbagebetaling af moms og lønsumsafgift for årene 1997 til 2007 under henvisning til EF-domstolens afgørelse af 6. marts 2008 i sagen C-98/7. I den forbindelse havde selskabet opgjort selskabets fradragsret efter momslovens § 38, stk. 1, til henholdsvis 6, 7, 12, 13, 18, 24, 24, 28, 34, 29 og 31 pct. for de omhandlede år. Skattemyndighederne oplyste ved brev af 20. august 2008, at en stillingtagen til anmodningen afventede Højesterets dom i sagen og Hovedcentrets fastlæggelse af retningslinjer i tilknytning hertil.

Ved brev af 20. oktober 2008 anmodede selskabet også om tilbagebetaling af lønsumsafgift for årene 2005 og 2007. Baggrunden herfor var, at den endelige fradragsprocent efter momslovens § 38, stk. 1, var henholdsvis 22 og 24 pct., hvorved den afveg fra a conto fradragssatsen på 19 pct. for begge årene, hvilken sats var anvendt ved beregning af fradrag i lønsummen for de pågældende år. Selskabets repræsentant har oplyst, at skattemyndighederne godkendte anmodningen og udbetalte

beløbet.

Skattemyndighederne traf herefter afgørelse den 2. april 2009, hvorved man imødekom anmodningen om genoptagelse af momsstilsvaret for hele perioden under henvisning til SKM 2009.43 SKAT, mens man i det hele nægtede at imødekomme anmodningen om genoptagelse af lønsumsafgiftstilsvaret.

Det fremgår, at skattemyndighederne efterfølgende den 22. september 2009 traf afgørelse om skønsmæssig ansættelse af selskabets lønsumsafgiftsgrundlag for perioden fra den 1. juni 2006 til den 30. april 2009. Denne afgørelse er ligeledes påklaget til Landsskatteretten og har j.nr. 09-03637.

### **Skattecenter Skives afgørelse**

Skattecentret har ikke imødekommet selskabets anmodning om genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, og § 32, stk. 1, af selskabets lønsumsafgiftstilsvar for perioden fra den 1. januar 1997 til den 31. december 2007.

Efter skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, skal den afgiftspligtige kunne sandsynliggøre eller dokumentere, at den tidligere opgørelse af grundlaget for beregning af lønsumsafgift er forkert, fordi det hvilede på forkerte eller nu ændrede faktiske oplysninger eller væsentlige nye retsforhold.

Der er ikke fremlagt oplysninger af faktisk eller retlig karakter, som inden for den ordinære ansættelsesfrist på tre år kan begrunde en ændring af grundlaget for beregning af lønsumsafgift.

SKM 2009.43 SKAT og EF-domstolens afgørelse, som har dannet grundlag herfor, omhandler således alene ændring af praksis for opgørelse af delvis fradrag for moms, jf. momslovens § 38, stk. 1. Ændringen af momsfradragprocenten har ikke nogen direkte afledt konsekvens for beregningen af selskabets lønsumsafgiftsgrundlag.

Der er herved bl.a. henvist til en tidligere sag, jf. SKM 2004.464 SKAT, og SKATs afgørelse af 31. oktober 2005, hvor der af sagsfremstillingen bl.a. fremgår følgende:

”Regelsættet for moms- og lønsumsafgiftsopgørelsen er forskellig, og ændring af det ene medfører ikke nødvendigvis regulering af det andet. Den delvise fradragprocent for moms af fællesomkostninger skal beregnes på grundlag af en omsætningsfordeling, medens lønsummen til beregning af lønsumsafgift skal opgøres pga. et konkret tidsforbrug eller skønnes. Dette skøn kan baseres på en tilsvarende beregning af omsætningerne.”

Ved afgørelse af 31. oktober 2005 accepterede SKAT, at fordelingen af lønsummen også skete på grundlag af momsfradragprocenten, jf.

momslovens § 38, stk. 1. Selskabet havde for afgørelsen af 31. oktober 2005 for så vidt angår årene 200 til 2004 inkl. selv skønnet, at lønsummen vedrørende de ikke lønsumsafgiftspligtige aktiviteter udgjorde henholdsvis, 1, 1, 1, 2 og 4 pct.

Momsfradragsprocenten, jf. momslovens § 38, stk. 1, for de omhandlede år, hvor salg af leasingaktiver ikke er medtaget, udgør henholdsvis 9, 12, 17, 18 og 19 pct., hvilke procenter således også har dannet grundlag for beregning af lønsum for de ikke lønsumsafgiftspligtige aktiviteter, medens momsfradragsprocenten, hvor salg af leasingaktiver medtages, udgør henholdsvis 13, 18, 24, 24 og 28 pct.

Selskabet har hidtil fundet, at den anvendte momsfradragsprocent, hvori salg af leasing aktiviteter ikke er medregnet, var retvisende som fordeling af lønsummen på ikke lønsumsafgiftspligtige og lønsumsafgiftspligtige aktiviteter, jf. § 4, stk. 2 og 4, i bekendtgørelse om afgift af lønsum mv.

#### **Klagerens påstand og argumenter**

Selskabets repræsentant har nedlagt påstand om, at selskabet er berettiget til genoptagelse af lønsumsafgiftstilsvaret for perioden 1997 til 2007 og dermed berettiget til tilbagebetaling af lønsumsafgift med 11.409.155 kr.

For den ordinære genoptagelsesperiode fra august 2005 til december 2007 udgør beløbet 4.444.473 kr. Selskabet er herved berettiget til genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 31, stk. 1, nr. 2. For den ekstraordinære genoptagelsesperiode fra januar 1997 til juli 2005 udgør beløbet 6.964.682 kr. Selskabet er herved berettiget til genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 2.

Til støtte herfor er det bl.a. anført, at selskabet er berettiget til genoptagelse på baggrund af den ændrede omsætningsfordeling for årene 1997 til 2007. Ved Landsskatterettens kendelse af 15. september 2008 i sagen j.nr. 06-01289 accepterede Landsskatteretten, at et finansielt selskab, der drev bank- og leasingvirksomhed, opgjorde lønsumsafgiftsgrundlaget baseret på omsætningsfordelingen. Denne type af virksomhed er helt sammenlignelig med de typer af aktiviteter, som selskabet udøver. Selskabet har i den forbindelse heller ikke tidsregistrering for sine medarbejdere, hvorfor omsætningsfordelingen – efter SKATS vejledning – konsekvent er anvendt.

Af Landsskatterettens præmisser i sagen fremgår det, at da den pågældende virksomhed ikke havde foretaget en faktisk opgørelse af tidsforbruget, var det rettens opfattelse, at omsætningsfordelingen mellem den afgiftspligtige del af virksomheden og den ikke-afgiftspligtige del af virksomheden ved fastsættelse af afgiftsgrundlaget kunne anvendes. Dermed tilsidesatte Landsskatteretten også SKATs eget skøn over det faktiske tidsforbrug i virksomheden.

Det følger af forarbejderne til bestemmelsen i lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 4, jf. herved Skatteudvalgets tillægsbetænkning til lov om ændring af lønsumsafgiftsloven afgivet den 19. december 1991, at omsætningsfordelingen skal anvendes, når det ikke er muligt at opdele virksomheden i sektorer. Rent praktisk har selskabet ikke mulighed for at foretage en faktisk opdeling af lønsummen fordelt på momspligtige og lønsumsafgiftspligtige aktiviteter. Derfor har de konsekvent anvendt omsætningsfordelingen, og en ændring af denne har derfor konsekvens for lønsumsafgiftstilsvaret.

SKAT har hidtil anerkendt selskabets anvendelse af omsætningsfordelingen i forbindelse med opgørelsen af lønsumsafgiftsgrundlaget, og SKAT har endvidere vejledt selskabet om, at omsætningsfordelingen skal anvendes, og at en ændret momsfradragprocent også giver grundlag for ændring af lønsumsafgiftsbetalingen, jf. herved mail af 9. februar 2004.

Særligt hvad angår spørgsmålet om ordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, er der bl.a. henvist til den tidligere, tilsvarende bestemmelse i skattestyrelseslovens § 34, stk. 2, og til forarbejderne til den lovændring, der skete i 2003 ved lov nr. 410 af 6. februar 2003. Det fremgår klart heraf, at det ikke er afgørende, om oplysningerne er nye i objektiv forstand, men derimod om oplysningerne har dannet grundlag for ansættelsen.

Den momspligtige og dermed lønsumsafgiftsfrie aktivitet med salg af leasingaktiver har utvivlsomt ikke dannet grundlag for selskabets lønsumsafgiftsbetaling. Dette skyldes, at selskabet oprindeligt havde lavet en omsætningsfordeling indeholdende salg af leasingaktiver, men efterfølgende ændrer den på baggrund af SKATs tilkendegivelse af 3. maj 2005. Konsekvensen er således, at salget af leasingaktiver ikke har dannet grundlag for opgørelsen af lønsumsafgiftstilsvaret. Derfor har selskabet fremlagt oplysninger, der dokumenterer og sandsynliggør, at den oprindelige opgørelse af lønsumsafgiftstilsvaret er forkert.

De nye retlige oplysninger omkring ændring af omsætningsfordelingen begrundes genoptagelse af afgiftstilsvaret, da den oprindelige opgørelse hvilede på en forkert retlig opgørelse af momsfradragprocenten, og da denne konsekvent blev anvendt ved beregningen af lønsumsafgiften.

Hidtidig praksis for opgørelse af momsfradragprocenten blev således tilsidesat af EF-domstolen ved dom af 6. marts 2008 i sagen C-98/07, Nordania Finans. Dette medfører, at selskabets omsætningsfordeling de facto har været forkert og derfor ikke korrekt efter lønsumsafgiftsloven, da momsfradragprocenten er anvendt som fordeling mellem lønsumsafgiftspligtige og lønsumsafgiftsfrie aktiviteter. De nye oplysninger består således i, at selskabet ved anvendelse af momsfradragprocenten skal tage højde for salg af leasingaktiviteter, hvilket selskabet de facto ikke havde gjort, da SKAT gjorde selskabet opmærksom på, at

dette ikke var muligt, jf. mail af 3. maj 2005.

Hertil kommer, at det udtrykkeligt af ovennævnte mail fremgår, at den ændrede omsætningsfordeling (uden salg af leasingaktiver) skal anvendes både på moms- og lønsumsafgiftsområdet.

Hvad angår spørgsmålet om ekstraordinær genoptagelse er det bl.a. særligt anført, at selskabet konsekvent har anvendt omsætningsfordelingen som grundlag for skønnet over lønsumsafgiftspligtige aktiviteter hos medarbejdere, der beskæftiger sig både med lønsumsafgiftspligtige og lønsumsafgiftsfrie aktiviteter. Det er udelukkende på grund af SKATs tilkendegivelse om, at leasingaktiver ikke påvirker momsfradragprocenten, som bevirker, at selskabet ikke har anvendt den korrekte omsætningsfordeling. Med andre ord har selskabet altså betalt lønsumsafgift af aktiviteter, som ikke er lønsumsafgiftspligtige, på baggrund af SKATs forkerte praksis.

Der er videre bl.a. henvist til forarbejderne til lov nr. 410 af 6. februar 2003 om ændring af bl.a. den dagældende § 35 C, stk. 1, nr. 2, i skattestyrelsesloven, som er videreført i skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 2. Det fremgår heraf, at bestemmelsen eksempelvis finder anvendelse, hvis en nedsættelse af momstilsvaret har direkte betydning for virksomhedens lønsums- eller punktafgiftstilsvaret, og at bestemmelsen sikrer, at sådanne direkte afledte konsekvensændringer kan foretages efter treårs fristens udløb.

Ansættelsen af selskabets lønsumsafgiftstilsvaret er en direkte afledt konsekvens af nedsættelse af momstilsvaret efter skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 2. Det skyldes, at det har været fast praksis, både for øvrige virksomheder og selskabet, at omsætningsfordelingen kan anvendes ved beregning af lønsumsafgiften, jf. den fremlagte mailkorrespondance med SKAT. Der er i den forbindelse tillige henvist til en intern meddelelse af 21. december 1999 vedrørende lønsumsafgift af provision i forbindelse med finansieringsvirksomhed, hvoraf det af 2. afsnit fremgår, at en skønsmæssig fordeling af virksomhedens lønsum og overskud eller underskud efter lønsumsafgiftsbekendtgørelsens § 4, stk. 4, foretaget på en rimelig måde, hvis fordelingen svarer til forholdet mellem omsætningen i den afgiftspligtige del af virksomheden og virksomhedens samlede omsætning i det pågældende indkomstår.

### **Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse**

#### *Ordinær genoptagelse*

Af skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, fremgår bl.a. følgende:

#### **”§ 31. (...)**

*Stk. 2.* En afgiftspligtig, der ønsker afgiftstilsvaret ændret, skal senest 3 år efter angivelsesfristens udløb fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen. (..)”

Retten bemærker, at selskabet i forbindelse med opgørelsen af lønsumsafgiftsgrundlaget som udgangspunkt har anvendt selskabets fradragsprocent efter momslovens § 38, stk. 1, ved den skønsmæssige fordeling af selskabets lønsum efter § 4, stk. 2 og 4, i bekendtgørelser nr. 431 af 5. juni 1999, nr. 980 af 18. oktober 2005 og nr. 1176 af 23. november 2006 om afgift af lønsum m.v.

Som følge af SKM 2009.43 SKAT er selskabets fradragsprocent efter momslovens § 38, stk. 1, imidlertid ændret, idet omsætning hidrørende fra selskabets salg af leasingaktiver skal indgå ved opgørelsen af fradragsretten. Det indebærer, at der foreligger en ændring af de oplysninger, der lå til grund for selskabets opgørelse af lønsumsafgiftsgrundlaget.

Fastsættelsen af lønsumsafgiftsgrundlaget sker som udgangspunkt efter et skøn, jf. § 4, stk. 2 og 4 i ovennævnte bekendtgørelser, og en ændring af oplysningerne om selskabets fradragsprocent kan derfor muligvis indebære, at der er anledning til en ændring af selskabets lønsumsafgiftsgrundlag. Den endelige afgørelse heraf beror imidlertid på et skøn.

Hvad angår den del af den ordinære periode, der løber frem til den 1. juni 2006, finder retten derfor, at selskabets anmodning om ordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, skal imødekommes, og at selskabet er berettiget til genoptagelse for den omhandlede periode.

Hvad angår repræsentantens påstand om, at selskabet dermed er berettiget til tilbagebetaling af lønsumsafgift på baggrund af den ændrede momsfradragsprocent efter momslovens § 38, stk. 1, bemærkes det, at der ved den påklagede afgørelse og nærværende kendelse alene er taget stilling til, i hvilket omfang, selskabet er berettiget til ordinær genoptagelse, og ikke til sagens materielle genstand. Landsskatteretten har således ikke ved nærværende afgørelse taget stilling til opgørelsen af selskabets lønsumsafgiftsgrundlag for den omhandlede periode.

Hvad angår perioden fra den 1. juni 2006 til den 31. december 2007 har Landsskatteretten i en samtidigt hermed afsagt kendelse truffet afgørelse om opgørelsen af selskabets lønsumsafgiftstilsvar for perioden, hvorfor der for denne periode i det hele henvises hertil, jf. Landsskatterettens kendelse af dags dato for selskabet, j.nr. 09-03637.

Den påklagede afgørelse ændres dermed således på dette punkt.

#### *Ekstraordinær genoptagelse*

Af skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 2, fremgår følgende:

”§ 32. Uanset fristerne i § 31 kan et afgiftstilsvar eller en godtgørelse af afgift fastsættes eller ændres efter anmodning fra den afgiftspligtige (...), hvis:



(...)

2) Ændringen er en direkte følge af en ændring af et afgiftstilsvare eller godtgørelse af afgift vedrørende den afgiftspligtige eller den godtgørelsesberettigede for samme eller en anden afgiftsperiode.

(...)"

Af forarbejderne til bestemmelsen, jf. lovforslag nr. 110 fremsat i folketingsåret 2004-05 (2. samling), fremgår det, at der er tale om en videreførelse af skattestyrelseslovens § 35 C.

Af forarbejderne til lov nr. 410 af 6. februar 2003 om ændring af skattestyrelsesloven og andre love, jf. lovforslag nr. 175 fremsat i folketingsåret 2002-03, fremgår bl.a. følgende vedrørende den dagældende § 35 C, stk. 1, nr. 2:

"Bestemmelsen, der til dels svarer til forslaget § 35, stk. 1, nr. 2, vil finde anvendelse, hvor myndighederne ændrer et afgiftstilsvare eller en godtgørelse af afgift med den virkning, at et afgiftstilsvare eller en godtgørelse af afgift, der ligger uden for den almindelige 3-års frist, skal ændres. Ligeledes vil bestemmelsen finde anvendelse, såfremt den afgiftspligtige henholdsvis den godtgørelsesberettigede anmoder om ændring af afgiftstilsvaret eller en godtgørelse af afgift med den følge, at et afgiftstilsvare eller en godtgørelse af afgift, der ligger uden for de almindelige ansættelsesfrister, skal ændres.

Den foreslåede bestemmelse finder eksempelvis anvendelse, hvis en nedsættelse momstilsvaret har direkte betydning for virksomhedens lønsums- eller punktafgiftstilsvare. Bestemmelsen sikrer, at sådanne direkte afledte konsekvensændringer kan foretages efter 3-års fristens udløb.

Bestemmelsen finder alene anvendelse, hvis konsekvensændringen (den sekundære ændring) er en direkte følge af den anden ændring (den primære ændring). (...)"

Retten finder, at opgørelsen af selskabets lønsumsafgiftsgrundlag ikke udgør en direkte følge af selskabets fradragprocent efter momslovens § 38, stk. 1. Den omstændighed, at der ved udøvelsen af skønnet over den del af lønsummen, der vedrører den afgiftspligtige del af virksomheden, kan tages udgangspunkt i en fordeling, der svarer til forholdet mellem omsætningen i den afgiftspligtige del af virksomheden og virksomhedens samlede omsætning i det pågældende indkomstår, ændrer ikke ved, at der er tale om en skønsmæssig opgørelse, hvor også andre hensyn kan indgå i skønnet.

Det er på den baggrund med rette, at skattemyndighederne ikke har imødekommet selskabets anmodning om ekstraordinær genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 2.

Den påklagede afgørelse stadfæstes derfor på dette punkt.”

#### *Yderligere oplysninger i sagen*

Sagen er anlagt den 14. marts 2012 og behandlet af 3 dommere, jf. retsplejelovens § 12, stk. 3, nr. 3.

Sparbank A/S og Spar Nord Bank A/S fusionerede i 2012 med Spar Nord Bank A/S som det fortsættende selskab.

Sagen blev den 12. juli 2012 udsat på behandling af en sag, som banken samtidig havde anlagt mod Skatteministeriet med påstand om, at Skatteministeriet skulle anerkende, at banken for perioden 1. juni 2006 til 30. april 2009 var berettiget til at opgøre lønsumsafgiftsgrundlaget efter lønsumsafgiftsbekendtgørelsens § 4, stk. 4, ved anvendelse af en omsætningsfordeling i henhold til momslovens § 38, stk. 1. Den sag blev den 12. maj 2012 henvist til behandling i landsretten i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1.

Vestre Landsret afsagde den 24. juni 2016 dom i sagen. Det blev i dommen fastslået, at banken ikke havde et retskrav på at få lagt den momsmæssige opgjorte omsætningsfordeling til grund for opgørelsen af lønsumsafgiftsgrundlaget, således at en omsætningsfordeling efter momslovens § 38, stk. 1, kunne overføres direkte til den skønmæssige fordeling efter den dagældende lønsumsafgiftsbekendtgørelses § 4, stk. 4.

Ved vurderingen af den skønmæssige fordeling af lønsummen i den konkrete periode udtalte landsretten, at bankens skøn over fordelingen af lønsummen efter omsætningen i den lønsumsafgiftspligtige del af bankens virksomhed og bankens momspligtige omsætning ikke var retvisende. Da SKAT imidlertid ikke kunne godtgøre, at det skøn, som SKAT havde foretaget, var mere retvisende end bankens, mente landsretten ikke, at der var grundlag for at tilsidesætte bankens opgørelse af lønsumsafgiftsgrundlaget.

Banken har opgjort sagens værdi til 11.121.339 kr. Beløbet, der er bankens tilbagebetalingskrav, er opgjort af banken som forskellen mellem den betalte lønsumsafgift og den efter momslovens § 38, stk. 1, beregnede lønsumsafgift for perioden 1. januar 1997 til 31. juli 2005.

Skatteministeriet er ikke momsregistreret.

#### **Parternes synspunkter**

Banken har til støtte for sin påstand gjort gældende, at betingelserne for ekstraordinær genoptagelse af bankens lønsumsafgiftstilsvar for perioden 1. januar 1997 til 31. juli 2005, jf. skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 2, er opfyldt. Ændringen af bankens lønsumsafgiftstilsvar for perioden er en direkte følge af den ændring af bankens momstilsvar for samme periode, som fulgte af SKATs ekstraordinære genoptagelse af bankens momstilsvar på grundlag af de ændrede retningslinjer i SKM 2009.43, der var en følge af EU-Domstolens underkendelse af SKATs hidtidige praksis.

Skatteministeriet har til støtte for sin påstand i første række gjort gældende,

at en ændring af bankens lønsumsafgiftstilsvar for perioden 1. januar 1997 - 31. juli 2005 ikke er en direkte følge af ændringen af bankens momsfradragsprocenter og momstilsvar for denne periode. Betingelsen i skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 2, for ekstraordinær genoptagelse af bankens lønsumsafgiftstilsvar er derfor ikke opfyldt.

Skatteministeriet har til støtte for sin påstand i anden række gjort gældende, at der ikke er hjemmel i "direkte følge"-reglen i skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 2, til en dobbeltbudsættelse af både bankens momstilsvar og lønsumsafgiftstilsvar.

### **Rettens begrundelse og resultat**

Banken har som følge af, at det blev fastslået, at salg af leasingaktiver var momspligtig omsætning, ændret sine fradragsprocenter efter momslovens § 38, stk. 1, i de omtvistede år og fået tilbagebetalt moms for perioden. Denne sag vedrører lønsumsafgift, og det er bankens synspunkt, at den tillige har krav på ekstraordinær genoptagelse af opgørelsen af lønsumsafgift for perioden 1. januar 1997 til 31. juli 2005, jf. herved skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 2, og tilbagebetaling af for meget betalt lønsumsafgift.

Bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 2, om ekstraordinær genoptagelse indeholder efter sin ordlyd og bestemmelsens forarbejder et krav om, at den ønskede ændring er en direkte følge af en ændring af et afgiftstilsvar eller godtgørelse af en afgift. Dette vil som udgangspunkt indebære, at den pågældende ændrings eksistens og størrelse umiddelbart følger af den oprindelige afgiftsændring eller – godtgørelse.

Efter den dagældende lønsumsafgiftslovs § 4, stk. 4, og den bekendtgørelse, som var udstedt i medfør af loven, skulle de omfattede virksomheder efter en sektoropdeling af virksomheden fordele lønsummen til medarbejderne på baggrund af, om disse var beskæftiget med momspligtig eller momsfri virksomhed. Var en sådan opdeling af virksomheden ikke foretaget, skulle der ske en skønsmæssig fordeling. Virksomhedens skønsmæssige fordeling ville som udgangspunkt blive lagt til grund af ligningsmyndighederne, såfremt den skønnede fordeling af lønsummen svarede til forholdet mellem virksomhedens momspligtige og ikke momspligtige omsætning.

Banken havde i den omtvistede periode ikke foretaget en sektoropdeling af virksomheden med tilhørende fordeling af lønsummen, men foretaget en skønsmæssig fordeling af lønsummen på baggrund af forholdet mellem bankens momspligtige og ikke momspligtige omsætning. Uanset denne efter bekendtgørelsens § 4, stk. 4, som udgangspunkt ville blive godkendt af ligningsmyndighederne, har banken ikke et retskrav på at få lagt den moms-mæssigt opgjorte omsætningsfordeling til grund for opgørelsen af lønsumsafgiftsgrundlaget, jf. herved Vestre Landsrets dom af 24. juni 2016, idet der også kan indgå andre elementer i den skønsmæssige fordeling.

En ændring af bankens lønsumsafgift er derfor ikke en direkte følge af ændringen af bankens fradragsprocent efter momslovens § 38, stk. 1.

Skatteministeriets påstand om frifindelse tages herefter til følge.

Efter sagens udfald skal Spar Nord Bank A/S betale sagsomkostninger til Skatteministeriet med i alt 379.000 kr. Beløbet omfatter 4.000 kr. til retsafgift og 375.000 kr. (inkl. moms) til udgifter til advokatbistand. Retten har ved fastsættelsen af beløbet lagt vægt på sagens økonomiske værdi, omfang og karakter.

**Thi kendes for ret:**

Sagsøgte, Skatteministeriet, frifindes.

Sagsøgeren, Spar Nord Bank A/S, skal inden 14 dage betale sagens omkostninger til Skatteministeriet med 379.000 kr.

Sagsomkostningerne forrentes efter rentelovens § 8 a.

Ole Kaels  
Fisker Sørensen

Laila Nitschke

Rikke

Udskriftens rigtighed bekræftes.  
Retten i Viborg, den 15. august 2017.

Anja Dissing, kontorfuldmægtig

Publiceret til portalen d. 31-10-2018 kl. 13:23

Modtagere: Appellant Spar Nord Bank A/S (tidl. Sparbank A/S)