

## DOM

afsagt den 18. maj 2018 af Vestre Landsrets 10. afdeling (dommerne Jens Hartig Daniel-  
sen, Astrid Bøgh og Tine Fomsgaard (kst.)) i ankesag

V.L. B-1190-17

Spar Nord Bank A/S (tidligere Sparbank A/S)

(advokat Jakob Krogsøe, København)

mod

Skatteministeriet

(Kammeradvokaten v/advokat David Auken, København)

Retten i Viborg har den 14. august 2017 afsagt dom i 1. instans (rettens nr. BS 1-  
383/2012).

### **Påstande**

For landsretten har appellanten, Spar Nord Bank A/S (herefter banken), gentaget sin på-  
stand for byretten.

Indstævnte, Skatteministeriet, har påstået dommen stadfæstet.

### **Supplerende om retsgrundlaget**

Skatteforvaltningslovens § 32 omhandler ekstraordinær fastsættelse af afgiftstilsvaret og  
godtgørelse af afgift, og det fremgår af bestemmelsens stk. 1, nr. 2, blandt andet:

”Uanset fristerne i § 31 kan et afgiftstilsvar ... fastsættes eller ændres efter anmodning fra den afgiftspligtige ... eller efter told- og skatteforvaltningens bestemmelse, hvis:

...

2) Ændringen er en direkte følge af en ændring af et afgiftstilsvar ... vedrørende den afgiftspligtige ... for samme eller anden afgiftsperiode.”

Det fremgår af bemærkningerne til skatteforvaltningsloven, at § 32 (oprindeligt § 27) er en videreførelse af skattestyrelseslovens § 35, jf. Folketingstidende 2004-05, 2. samling, Tillæg A, side 4277.

Det fremgik oprindeligt af skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 3, at en skatteansættelse kunne ændres i det omfang, den var ”en følge” af en skatteansættelse af den skattepligtige vedrørende et andet indkomstår.

Ved lov nr. 410 af 2. juni 2003 blev § 35 i skattestyrelsesloven ændret, og der blev som led i en harmonisering af fristreglerne på skatte- og afgiftsområdet indsat en ny bestemmelse i skattestyrelseslovens § 35 C, stk. 1, nr. 2. Forslaget byggede på anbefalingerne fra Fristudvalget i udvalgets betænkning om fristerne for skatteansættelse og fastsættelse af afgiftstilsvar, genoptagelse og forældelse (betænkning nr. 1426/2003).

Skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 2, fik herefter følgende ordlyd:

”Uanset fristerne i § 34 kan en skatteansættelse foretages eller ændres efter anmodning fra den skattepligtige eller efter skattemyndighedernes bestemmelse i følgende tilfælde:

...

2) Ansættelsen er en direkte følge af en skatteansættelse vedrørende den skattepligtige for et andet indkomstår...”

Det var med forslaget til § 35, stk. 1, nr. 2, om ekstraordinær skatteansættelse præciseret, at bestemmelsen alene fandt anvendelse, ”såfremt konsekvensændringen (den sekundære ansættelse) er en direkte følge af den anden skatteansættelse (den primære ansættelse)”, jf. Folketingstidende 2002-03, Tillæg A, side 4607.

Ved samme lovforslag blev § 35 C, stk. 1, nr. 2, foreslået med følgende ordlyd:

”Uanset fristerne i § 35 B, kan et afgiftstilsvaret ... fastsættes eller ændres efter anmodning fra den afgiftspligtige ... eller efter told- og skattemyndighedernes bestemmelse i følgende tilfælde:

...

2) Ændringen er en direkte følge af en ændring af et afgiftstilsvaret ... vedrørende den afgiftspligtige ... for samme eller anden afgiftsperiode.

...”

Ifølge bemærkningerne til bestemmelsen blev det foreslået, at der i nærmere afgrænsede tilfælde skulle gives adgang til ændring af afgiftstilsvaret uden for den ordinære frist, jf. Folketingstidende 2002-03, Tillæg A, side 4601, afsnit 2.5.2.2. Ved forslaget § 35 B blev fristen fastsat til 3 år regnet fra angivelsesfristens udløb. Dette indebærer ifølge lovforslagets afsnit 2.5.2. en nedsættelse af adgangen til at anmode om ændring af afgiftstilsvaret fra 5 år fra forfaldstidspunktet til 3 år regnet fra angivelsesfristens udløb. Det blev i forslaget fremhævet, at den afgiftspligtige således allerede 3 år efter angivelsesfristens udløb som hovedregel ikke kunne mødes med yderligere krav fra myndighederne. Tilsvarende måtte den afgiftspligtige efter udløbet af fristen indstille sig på, at afgiftstilsvaret, medmindre der forelå ”ekstraordinære grunde”, var endeligt, således at den afgiftspligtige herefter ikke kunne rejse krav om tilbagebetaling af afgiftstilsvaret.

Af bemærkningerne til § 35 C, stk. 1, nr. 2, fremgår endvidere følgende:

”Ligeledes vil bestemmelsen finde anvendelse, såfremt den afgiftspligtige ... anmoder om ændring af afgiftstilsvaret ... med den følge, at et afgiftstilsvaret ..., der ligger uden for de almindelige ansættelsesfrister, skal ændres.

Den foreslåede bestemmelse finder eksempelvis anvendelse, hvis en nedsættelse af moms tilsvaret har direkte betydning for virksomhedens lønsums- eller punktafgiftstilsvaret. 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). Bestemmelsen finder derimod ikke anvendelse, såfremt en forhøjelse af et afgiftstilsvær, der ligger inden for den almindelige 3-års frist, giver anledning til forhøjelse af et afgiftstilsvær, der ligger uden for den almindelige frist.”

Af Fristudvalgets betænkning nr. 1426/2003, side 52, fremgår det blandt andet:

”... synes udtrykket ”direkte følge” snævrere end udtrykket konneksitet. I konneksitetsbegrebet ligger alene, at kravene skal have samme oprindelsesfællesskab, mens der i udtrykket ”direkte følge” synes at ligge, at en regulering i et år medfører konsekvensændringer i et andet år vedrørende samme forhold. Med den tidligere bestemmelse i SSL § 4, stk. 3, in mente, må alene direkte konsekvensændringer være omfattet, og der synes ikke i bemærkningerne at være noget, der tyder på, at dette skulle være det samme som det langt videre begreb konneksitet. Bestemmelsens præcise omfang giver imidlertid anledning til tvivl.”

Det fremgår desuden af betænkningens side 134:

”Den nugældende bestemmelses anvendelse udløses således af en skatteansættelse foretaget indenfor eller udenfor fristerne i SSL § 34, og den ansættelse, der skal foretages med hjemmel i SSL § 35, stk. 1, nr. 3, skal endvidere ifølge ordlyden være en følge af den førstnævnte ansættelse. Heri ligger formentlig et krav om, at følgeansættelsen skal angå samme forhold som den ansættelse, der har affødt ændringen, og være en direkte konsekvens eller en direkte følge af denne. Det er derimod ikke tilstrækkeligt, at ansættelserne har konneksitet... Bestemmelsens præcise rækkevidde giver imidlertid anledning til tvivl, idet ordlyden alene anvender udtrykket ”følge”.

Udvalget er endvidere enig med Skatteretsrådet i, jf. bilag 1 til betænkningen, afsnit 2.3.2.1, at det er uafklaret, om den nugældende bestemmelse finder anvendelse, hvor en forhøjelse vedrørende et indkomstår uden for den

almindelige frist i § 34 er en følge af en forhøjelse inden for den ordinære frist. Det har dog næppe været hensigten, at bestemmelsen skulle hjemle en forhøjelse som følge af en forhøjelse, og muligheden for konsekvensændringer bør således ikke eksistere i disse tilfælde.

Det er herefter Fristudvalgets opfattelse, at det bør være en betingelse for foretagelse af en ekstraordinær skatteansættelse, at ansættelsen er en *direkte* følge af en ansættelse vedrørende et andet indkomstår ... Fristudvalget anbefaler på denne baggrund, at det præciseres, at bestemmelsen alene finder anvendelse, såfremt ansættelsen er en "*direkte følge*" af en anden skatteansættelse.

..."

Det fremgår af § 1 i lov om afgift af lønsum m.v. blandt andet, at der betales en afgift til statskassen af virksomheder, der mod vederlag leverer varer og ydelser, der er fritaget for afgift efter merværdiafgiftslovens § 13, stk. 1, nr. 11 (visse finansielle aktiviteter). Ifølge § 4, stk. 4, i lov om afgift af lønsum m.v., der blev ændret ved lov nr. 892 af 21. december 1991, skal virksomheder, der både udøver aktiviteter efter lovens § 1, stk. 1, 1. pkt., og andre aktiviteter, på grundlag af en sektoropdeling af virksomheden foretage en fordeling af virksomhedens lønsum og overskud eller underskud, der vedrører den afgiftspligtige del af virksomheden henholdsvis den øvrige del af virksomheden. Det anføres i bemærkningerne til § 4, stk. 4, (tidligere § 5, stk. 4), at bestemmelsen angår fordeling af lønsum og overskud eller underskud i tilfælde blandt andet, hvor en virksomhed både har ikke-momspligtig virksomhed og momspligtig virksomhed, og at sektoropdelingen af virksomheden skal gøre det muligt for virksomheden at opgøre den del af lønsum og overskud eller underskud, der vedrører den afgiftspligtige del af virksomheden. Det anføres endvidere, at i tvivlstilfælde er forholdet mellem omsætningen i den afgiftspligtige del af virksomheden og virksomhedens samlede indenlandske omsætning i det pågældende indkomstår vejledende for fordelingen, jf. Folketingstidende 1991-92, Tillæg B, spalte 562.

Det fremgår af bekendtgørelser udstedt i medfør af lov om afgift af lønsum m.v. med virkning for den i sagen omhandlede periode, jf. bekendtgørelse nr. 877 af 19. oktober 1994, nr. 742 af 19. september 1997 og nr. 431 af 5. juni 1999, at afgiftsgrundlaget for virksomheder omfattet af lovens § 4, stk. 4, skal beregnes af den del af virksomhedens lønsum, der

vedrører den afgiftspligtige del af virksomheden. Det fremgår endvidere, at hvis virksomheden har ansatte, der både udøver aktiviteter i den afgiftspligtige del af virksomheden og andre aktiviteter, skal der ske en fordeling af den ansattes lønsum på grundlag af det faktisk anvendte tidsforbrug i henholdsvis den afgiftspligtige del af virksomheden og den øvrige del af virksomheden. Endelig fremgår det, at hvis virksomheden ikke kan foretage en faktisk opgørelse af tidsforbruget, skal virksomheden til afgiftsgrundlaget medregne den del af lønsummen, der skønsmæssigt vedrører den afgiftspligtige del af virksomheden.

For det tilfælde, at virksomheden ikke kan foretage en faktisk opgørelse af tidsforbruget, men i overensstemmelse med det foran anførte har foretaget en skønsmæssig fordeling af lønsummen i henholdsvis den afgiftspligtige del af virksomheden og den øvrige del af virksomheden, fremgår det af de nævnte bekendtgørelser, senest § 4, stk. 4 i bekendtgørelse nr. 431 af 5. juni 1999, at

”ved de statslige told- og skattemyndigheders vurdering af, om den skønsmæssige fordeling af virksomhedens lønsum ... er foretaget på rimelig måde, vil en fordeling, der svarer til forholdet mellem omsætningen i den afgiftspligtige del af virksomheden og virksomhedens samlede omsætning i det pågældende indkomstår, som udgangspunkt blive lagt til grund. Afviger virksomhedens skøn fra denne fordeling efter omsætning og kan virksomheden ikke på anden måde sandsynliggøre den foretagne fordeling, kan de statslige told- og skattemyndigheder pålægge virksomheden at føre et særskilt sektorregnskab for den afgiftspligtige del af virksomheden.”

Ved den seneste bekendtgørelse nr. 183 af 26. februar 2013 henvises der i § 4, stk. 6, til momslovens § 38, stk. 1, i forbindelse med opgørelse af de ansattes anvendte tidsforbrug.

### **Procedure**

Parterne har i det væsentlige gentaget deres anbringender for byretten og har procederet i overensstemmelse hermed.

Banken har for landsretten yderligere gjort gældende, at det ikke er en betingelse, at der består et egentligt retskrav på at anvende omsætningsfordelingen, før en ændring heraf kan

anses for at have direkte betydning for opgørelsen af lønsumsafgiftstilsvaret. Der er ingen forskel på perioden fra den 1. juni 2006 til den 30. april 2009 og perioden fra 1. januar 1997 til den 31. juli 2005, og der er ingen retlige grunde for en forskelsbehandling.

### **Landsrettens begrundelse og resultat**

Skattemyndighederne traf den 2. april 2009 afgørelse om, at bankens anmodning af 18. august 2008 om ændring af momstilsvaret for perioden 1. januar 1997 - 31. december 2007 blev imødekommet i medfør af SKATs meddelelse SKM2009.43. Skattemyndighederne traf samtidig afgørelse om ikke at imødekomme bankens anmodning ”om regulering af lønsumsafgiftsgrundlaget/tilbagebetaling af lønsumsafgift,” med 11.409.155 kr. for samme periode, idet SKAT ikke fandt, at den ændrede praksis for opgørelse af delvis fradragsret for moms gav grundlag for en ekstraordinær genoptagelse af lønsumsafgiftsgrundlaget, jf. skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1.

Det fremgår af SKM2009.43, at virksomheder, der efter en hidtidig praksis har set bort fra omsætningen af tidligere udleasede aktiver, hvis salgspris eksklusive moms overstiger en beløbsgrænse, kan anmode om genoptagelse af den delvise fradragsret efter momslovens § 38, stk. 1.

Det fremgår endvidere af SKAT's afgørelse af 2. april 2009, at banken på dette grundlag kunne få medregnet salg af leasingaktiver i omsætningen ved opgørelse af delvis momsfradragsprocent i henhold til momslovens § 38, stk. 1.

Afgørelsen indebar for banken, at omsætning af salg fra leasingaktiver, der hidtil efter SKATs praksis ikke skulle medregnes til den momspligtige omsætning, nu skulle medregnes til denne omsætning ved opgørelsen af den delvise momsfradragsprocent.

Det er ifølge de i medfør af lønsumsafgiftsloven udstedte bekendtgørelser, der vedrører den i sagen omhandlede periode, udgangspunktet, at hvis en skønsmæssige fordeling af virksomhedens lønsum er foretaget på rimelig måde, vil en fordeling, der svarer til forholdet mellem omsætningen i den afgiftspligtige del af virksomheden og virksomhedens samlede omsætning i det pågældende indkomstår, blive lagt til grund.

Efter de foreliggende oplysninger er det beskrevne udgangspunkt anvendt af SKAT over for banken i den omhandlede afgiftsperiode. SKAT har efter det oplyste heller ikke for andre afgiftsperioder stillet krav til banken om at føre sektorregnskab i henhold til de i medfør af lønsumsafgiftsloven udstedte bekendtgørelser. SKAT har imidlertid i henhold til de nævnte bekendtgørelser hjemmel til at tilsidesætte en virksomheds omsætningsbaserede fordeling af lønsum, hvis det er åbenbart, at denne fordeling ikke er retvisende i forhold til det faktisk anvendte tidsforbrug, jf. herved også Vestre Landsrets dom af 24. juni 2016 (TfS 2016.651).

Skattemyndighedernes hjemmel til at tilsidesætte en virksomheds omsætningsbaserede fordeling af lønsum gælder også i forbindelse med en anmodning om ekstraordinær fastsættelse (ændring) af lønsumsafgiftstilsvaret som den i sagen foreliggende, hvor virksomhedens delvise momsfradragprocent er blevet ændret. Det kan ikke føre til et andet resultat, at Vestre Landsret ved dom af 24. juni 2016 (TfS 2016.651) efter en prøvelse af det skøn vedrørende bankens fordeling af lønsum, som SKAT havde udøvet for afgiftsperioden 1. juni 2006 til 30. april 2009, på det da foreliggende grundlag fandt, at SKATs skøn ikke var mere retvisende end bankens skøn, der var opgjort på grundlag af omsætningsfordelingen i henhold til momslovens § 38, stk. 1, og at der derfor ikke var grundlag for at tilsidesætte bankens opgørelse af lønsumsgrundlaget.

På denne baggrund, herunder forarbejderne til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 2, ordlyden af lønsumsafgiftslovens § 1 samt de i henhold til lønsumsafgiftsloven udstedte bekendtgørelser, finder landsretten, at der ikke er en sådan nær sammenhæng mellem de ændringer af bankens lønsumsafgiftstilsvaret, som banken anmoder om, og de ændringer af bankens momsfradrag, som SKAT foretog på baggrund af bankens anmodning af 18. august 2008, at eventuelle ændringer i bankens lønsumsafgiftstilsvaret må anses for en direkte følge af ændringerne foretaget af SKAT, jf. skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 2.

Herefter stadfæster landsretten byrettens dom.

Efter sagens udfald sammenholdt med parternes påstande skal banken betale sagsomkostninger for landsretten til Skatteministeriet med i alt 325.000 kr. Beløbet omfatter udgifter til advokatbistand inklusive moms. Landsretten har ved fastsættelsen af beløbet lagt vægt på sagens økonomiske værdi, karakter og omfang.



Thi kendes for ret:

Byrettens dom stadfæstes.

Spar Nord Bank A/S skal betale sagens omkostninger for landsretten til Skatteministeriet med 325.000 kr.

De idømte sagsomkostninger skal betales inden 14 dage og forrentes efter rentelovens § 8 a.

Jens Hartig Danielsen

Astrid Bøgh

Tine Fomsgaard  
(kst.)

Udskriften udstedes uden betaling.

Udskriftens rigtighed bekræftes.

Vestre Landsret,

Viborg den 18. maj 2018

B. Ørris

retssekretær

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

Modtagere: Advokat (H) David Auken, Indstævnte Skatteministeriet,  
Appellant Spar Nord Bank A/S (tidl. Sparbank A/S), Advokat (H) Jakob  
Krogsøe