



# HØJESTERETS DOM

afsagt tirsdag den 4. juni 2019

---

**Sag BS-42571/2018-HJR**  
(1. afdeling)

Spar Nord Bank A/S (tidl. Sparbank A/S)  
(advokat Jakob Krogsøe og advokat Svend Erik Holm)

mod

Skatteministeriet  
(advokat Søren Horsbøl Jensen)

I tidligere instanser er afsagt dom af Retten i Viborg den 14. august 2017 og af Vestre Landsrets 10. afdeling den 18. maj 2018.

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Thomas Rørdam, Michael Rekling, Jan Schans Christensen, Lars Apostoli og Kristian Korfits Nielsen.

## **Påstande**

Parterne har gentaget deres påstande.

## **Anbringender**

Spar Nord Bank A/S har anført navnlig, at der er grundlag for ekstraordinær genoptagelse i medfør af skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 2, idet den ændring af bankens lønsumsafgiftstilsvær for perioden 1. januar 1997 til 31. juli 2005, som en genoptagelse vil medføre, er en direkte følge af den ændring af bankens omsætningsfordeling og momstilsvær for samme periode, som fulgte af skattemyndighedernes ekstraordinære genoptagelse af bankens momstilsvær på grundlag af de ændrede retningslinjer i SKM2009.43.SKAT.

Der er et tæt samspil mellem lønsumsafgiftsloven og momsloven ikke blot i relation til afgrænsningen af de lønsumsafgiftspligtige aktiviteter, men også i relation til fordelingen af den afgiftspligtiges ressourcer mellem de afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige aktiviteter. Omsætningsfordelingen i momslovens § 38, stk. 1, udtrykker således – ud fra sammensætningen af virksomhedens omsætning fra de forskellige aktiviteter – antagelsen om det faktiske ressourcetræk vedrørende de momspligtige aktiviteter. Skatteministeriets synspunkt om, at der ikke er nogen sammenhæng mellem omsætningsfordelingen i momslovens § 38, stk. 1, og lønsumsafgiftsreglerne har ikke støtte i lovgrundlaget eller praksis. De lønsumsafgiftspligtige aktiviteter afgrænses derimod netop af momsloven, og omsætningsfordelingen tjener nøjagtigt samme formål. Der er ikke grundlag for, som anført af Skatteministeriet, at forstå forarbejderne således, at skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 2's anvendelsesområde er begrænset til tilfælde, hvor der sker en omkvalifikation af den afgiftspligtiges aktiviteter.

Ifølge § 4 i de dagældende lønsumsafgiftsbekendtgørelser var det faktiske tidsforbrug udgangspunktet for opgørelse af lønsumsafgiftsgrundlaget i virksomheder, der har både lønsumsafgiftspligtige og ikke-lønsumsafgiftspligtige aktiviteter. Hvor en tidsmæssig opgørelse ikke var mulig, blev fordelingen imidlertid foretaget skønsmæssigt på grundlag af en omsætningsfordeling. Selvom denne opgørelsesmåde ifølge forarbejderne til lønsumsafgiftslovens § 4 var forbeholdt tvivlstilfælde, og selvom omkostningsfordelingen efter lønsumsafgiftsbekendtgørelsens § 4 alene "som udgangspunkt" kunne lægges til grund som en rimelig fordeling, blev omsætningsfordelingen anset for at være den opgørelsesmåde, som den afgiftspligtige havde ret til at anvende. Dette bekræftes af Told- og Skattestyrelsens meddelelse af 21. december 1999 om bl.a. opgørelse af lønsumsafgiftsgrundlaget og af SKATs mail af 9. februar 2004 til banken. Disse meddelelser indeholder intet forbehold om, at omsætningsfordeling alene som udgangspunkt kunne anvendes til opgørelse af lønsumsafgiftstilsvaret. Sammenhængen mellem fordeling af "blandede" virksomheders lønsum og momslovens § 38, stk. 1, om fordeling af afgiften af varer og ydelser, der anvendes i både den momspligtige og ikke-momspligtige virksomhed, blev endvidere klart bekræftet ved bekendtgørelse nr. 183 af 26. februar 2013 om afgift af lønsum mv., hvori der i § 4, stk. 6, om den skønsmæssige fordeling af medarbejdernes tidsforbrug henvises til momslovens § 38, stk. 1. Det forhold, at de tidligere gældende lønsumsafgiftsbekendtgørelser ikke direkte henviste til momslovens § 38, stk. 1, giver ikke grundlag for at antage, at der skulle være tale om en anden omsætningsfordeling.

Ændringen og nedsættelsen af momstilsvaret på grundlag af praksisændringen ved SKM2009.43.SKAT er udtryk for, at den momspligtige aktivitet – med urette – ved opgørelsen af den delvise fradragsret i momstilsvaret var blevet opgjort mindre, end den rent faktisk var. Den afgiftspligtige skulle efter den un-

derkendte praksis anse en for stor andel af sine indkøbte varer og tjenesteydelser for anvendt til ikke-momspligtige aktiviteter. Dermed er en for stor del blevet henført til lønsumsafgiftspligtige aktiviteter.

Skatteministeriet har i to tidligere sager taget bekræftende til genmæle, idet ministeriet konkluderede, at lønsumsafgiftsbekendtgørelserne i hvert fald indtil 2007 ikke indeholdt hjemmel til at tilsidesætte den afgiftspligtiges opgørelse af lønsumsafgiftsgrundlaget efter omsætningsfordelingen i momslovens § 38, stk. 1. Når Skatteministeriet, som har udfærdiget bekendtgørelserne, på denne måde bekræfter, at den afgiftspligtiges forståelse af bekendtgørelserne er korrekt, er der ikke mulighed for, at domstolene kan give bekendtgørelserne et andet indhold.

Under Skatteministeriets tidligere sag mod Spar Nord Bank (TfS2016.651V) vedrørende perioden 1. juni 2006 til 30. april 2009 anså ministeriet selv ændringen af lønsumsafgiftstilsvaret på grundlag af den ændrede omsætningsfordeling efter retningslinjerne i SKM2009.43.SKAT for at være en "forudsat ændring", hvis banken fik medhold i, at lønsumsafgiftstilsvaret skulle opgøres på grundlag af omsætningsfordelingen efter momslovens § 38, stk. 1. Det fik banken medhold i. Samme forudsætning lå i øvrigt til grund i byretsdommen gengivet i SKM2015.241BR.

Det kan på den anførte baggrund lægges til grund, at de dagældende lønsumsafgiftsregler indebar en ret for banken til at opgøre lønsumsafgiftsgrundlaget ud fra omsætningsfordelingen efter momslovens § 38, stk. 1.

Selv hvis Højesteret måtte nå til, at der ikke forelå et egentligt retskrav, er betingelserne for genoptagelse af lønsumsafgiftstilsvaret for perioden 1. januar 1997 til 31. juli 2005 opfyldt, idet skattemyndighederne har lagt omsætningsfordelingen efter momslovens § 38, stk. 1, til grund både ved opgørelsen af den delvise fradragsret for bankens momstilsvaret og ved opgørelsen af bankens lønsumsafgiftstilsvaret for denne periode. Ændringen af omsætningsfordelingen og momstilsvaret har dermed en sådan konkret betydning for lønsumsafgiftstilsvaret, at det må ændres på samme grundlag.

Skatteministeriet har anført navnlig, at der ikke er grundlag for ekstraordinær genoptagelse af lønsumsafgiftstilsvaret for perioden 1. januar 1997 til 31. juli 2005. Skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 2, udgør en undtagelse til lovens § 31 om ordinær genoptagelse og skal derfor fortolkes strengt. Dette indebærer, at bestemmelsen ikke kan fortolkes videre, end hvad bestemmelsens ordlyd og forarbejder med sikkerhed giver dækning for. Efter en almindelig sproglig forståelse af ordlyden ("direkte følge") skal ændringen, der anmodes om, være en umiddelbar konsekvens af den primære ændring. Forarbejderne giver ikke grundlag for en anden og lempeligere forståelse. Ekstraordinær genoptagelse i

medfør af § 32, stk. 1, nr. 2, forudsætter således, at den primære ændrings følge for den sekundære ændring er lovbunden og uomgængelig, da følgen ellers ikke er "direkte", dvs. uden mellemlid.

Den ændring af momsstilsvaret, som banken påberåber sig til støtte for den ekstraordinære genoptagelse af lønsumsafgiftstilsvaret, har grundlag i en underkendelse af den administrative praksis, der havde fundet anvendelse på opgørelsen af bankens delvise fradragsret i henhold til momslovens § 38, stk. 1. Denne bestemmelse gælder for moms på indkøbte varer og ydelser, som var blevet anvendt til såvel fradragsberettigede formål som andre formål. Ændringen af bankens momsstilsvaret har ikke i skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 2's forstand haft den direkte følge, at fordelingen af bankens lønsum på de lønsumsafgiftspligtige henholdsvis de andre aktiviteter skal ændres. Der består således ikke nogen direkte kobling mellem på den ene side momslovens § 38, stk. 1, og på den anden side reglerne i lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 4, og i den dalgældende lønsumsafgiftsbekendtgørelses § 4.

Reglerne om fordeling af lønsum, hvor de ansatte udøver såvel afgiftspligtige som ikke-afgiftspligtige aktiviteter, indeholder ingen henvisning eller lignende til momsloven, endsiqe momslovens § 38, stk. 1. At der ikke gælder en sådan obligatorisk kobling giver da også god mening, dels fordi der kan være omsætning, som ikke er momspligtig, men som heller ikke vedrører lønsumsafgiftspligtige aktiviteter, dels fordi afgiftsgrundlaget for momsen og afgiftsgrundlaget for lønsumsafgiften er afgørende forskellige. Mens momslovens § 38, stk. 1, foreskriver, at den delvise fradragsprocent opgøres på grundlag af en omsætningsfordeling på henholdsvis momspligtige og de momsfrie leverancer, sker fordelingen af virksomhedens lønsum på lønsumsafgiftspligtige aktiviteter og andre aktiviteter på grundlag af det faktisk anvendte tidsforbrug. Hvis virksomheden ikke kan foretage en faktisk opgørelse af tidsforbruget, skal virksomheden til afgiftsgrundlaget medregne den del af lønsummen, der skønsomt vedrører den afgiftspligtige del af virksomheden, men det er end ikke i den situation obligatorisk, at den skønsomt fordelingsfordeling skal ske på grundlag af en omsætningsfordeling, endsiqe den (reciproke) omsætningsfordeling, der beregnes til brug for opgørelsen af momsfradragsprocenten efter momslovens § 38, stk. 1. Det er forudsat, at den skønsomt fordelingsfordeling kan foretages på flere forskellige måder, jf. herved lønsumsafgiftsbekendtgørelses § 4, stk. 4.

Det forhold, at en lønsumsafgiftspligtig virksomhed, som ikke kan foretage en faktisk opgørelse af tidsforbruget, måtte have valgt en metode for den skønsomt fordelingsfordeling, hvorefter der tages udgangspunkt i den (reciproke) omsætningsfordeling, der ligger til grund for opgørelsen af momsfradragsprocenten efter momslovens § 38, stk. 1, indebærer ikke, at en ændring af momsfradragsprocenten i skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 2's forstand har som "direkte følge", at fordelingen af lønsummen skal ændres.

For sagens afgørelse er det principielt uden betydning, om banken har haft et retskrav på, at fordelingen af lønsummen mellem aktiviteter i den lønsumsafgiftspligtige del af virksomheden og andre aktiviteter skal ske på grundlag af en omsætningsfordeling, da et sådant krav i givet fald ikke er en direkte følge af en lovbestemt kobling til momslovens § 38, stk. 1. Det bestrides imidlertid, at en lønsumsafgiftspligtig virksomhed har et retskrav på at få lagt en skønsmæssig fordeling af lønsummen baseret på en omsætningsfordeling til grund ved opgørelsen af afgiftsgrundlaget.

Det forhold, at Skatteministeriet tidligere har været i tvivl om hjemmelsgrundlaget og derfor har opgivet nogle sager, herunder en del af sagen vedrørende Spar Nord Bank, er uden betydning for fortolkningen af § 4 i den dagældende lønsumsafgiftsbekendtgørelse.

Det er ikke korrekt, når Spar Nord Bank med henvisning til sagsforløbet anfører, at metoden for fordelingen af lønsummen i sagen ligger fast. Det daværende SKAT har ganske vist i nogle tilfælde accepteret og i andre tilfælde ikke grebet ind over for, at banken i forbindelse med sine (oprindelige) angivelser af lønsumsafgiftstilsvar for årene 1997-2005 baserede den skønsmæssige fordeling af lønsummen på den (reciproke) momsfradragsprocent, som banken havde opgjort efter de dagældende retningslinjer for opgørelsen af fradragsprocenten efter momslovens § 38, stk. 1. Dette kan imidlertid ikke forpligte skattemyndighederne til uden videre at anerkende en fordeling baseret på en ændret (reciprok) momsfradragsprocent opgjort efter de ændrede retningslinjer i SKM2009.43.SKAT, uanset at en sådan fordeling fører til en fordeling af lønsummen, som åbenbart er misvisende i forhold til de ansattes faktiske tidsforbrug.

## **Højesterets begrundelse og resultat**

### *Sagens baggrund og problemstilling*

SKAT traf den 2. april 2009 i medfør af skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, og § 32, stk. 1, nr. 1, afgørelse om ordinær og ekstraordinær genoptagelse af Spar Nord Bank A/S' momstilsvar for årene 1997-2007. Genoptagelsen medførte, at banken fik nedsat sit momstilsvar for perioden med ca. 11,5 mio. kr. Nedsættelsen af momstilsvaret skyldtes, at banken – som følge af en EU-dom – havde ret til at medregne sin omsætning fra salg af leasingaktiver i omsætningsfordelingen efter momslovens § 38, stk. 1.

Ved afgørelsen af 2. april 2009 afviste SKAT samtidig i medfør af skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, og § 32, stk. 1, nr. 2, bankens anmodning om ordinær og ekstraordinær genoptagelse af dens lønsumsafgiftstilsvar for samme periode

(1997-2007). Afgørelsen er efterfølgende ændret for så vidt angår perioden 1. august 2005 til 31. december 2007, hvor der er sket ordinær genoptagelse.

Denne sag angår, om banken efter skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 2, har krav på ekstraordinær genoptagelse af lønsumsafgiftstilsvaret for perioden 1. januar 1997 til 31. juli 2005 som følge af, at banken ekstraordinært fik genoptaget og ændret sit momsstilsvare vedrørende denne periode.

Banken har nedlagt påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at banken er berettiget til ekstraordinær genoptagelse, således at lønsumsafgiftsgrundlaget efter lønsumsafgiftsbekendtgørelsens § 4, stk. 4, opgøres på grundlag af omsætningsfordelingen i henhold til momslovens § 38, stk. 1, efter retningslinjerne i SKM2009.43.SKAT.

*Kravet om "direkte følge" i skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 2*

Efter skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 2, kan et afgiftstilsvare, uanset fristen i § 31, stk. 2, ændres efter anmodning fra den afgiftspligtige, hvis ændringen er en direkte følge af en ændring af et afgiftstilsvare vedrørende den afgiftspligtige for samme eller en anden afgiftsperiode.

§ 32, stk. 1, nr. 2, udgør en undtagelse til hovedreglen i § 31 om, at der efter udløbet af den ordinære 3-års frist ikke kan ske genoptagelse af en afgiftsansættelse. Bestemmelsen svarer til den tidligere skattestyrelseslovs § 35 C, stk. 1, nr. 2. Af forarbejderne til denne bestemmelse fremgår bl.a., at den kun finder anvendelse, hvis konsekvensændringen (den sekundære ændring) er en direkte følge af den anden ændring (den primære ændring).

Efter momslovens § 38, stk. 1, kan der for varer og ydelser, som en registreret virksomhed anvender både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til andre formål i virksomheden, foretages fradrag for den del af afgiften, der forholdsmæssigt svarer til omsætningen i den registreringspligtige del af virksomheden. Det faktiske tidsforbrug har ikke betydning ved fordelingen efter momslovens § 38, stk. 1.

Efter lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1, skal virksomheder, der mod vederlag leverer varer og ydelser, der er momsfritaget efter nærmere angivne bestemmelser i momsloven, betale lønsumsafgift. Afgiftsgrundlaget for en finansiel virksomhed udgjorde i den omhandlede periode dens lønsum med tillæg af 90 %, jf. lovens § 4, stk. 2. Efter § 4, stk. 4, skulle en finansiel virksomhed, der både har afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige aktiviteter, foretage en fordeling af virksomhedens lønsum og overskud eller underskud, der vedrører den afgiftspligtige del af virksomheden henholdsvis den øvrige del af virksomheden. Af de bekendtgørelser om lønsumsafgift, som var gældende i den omhandlede periode, fremgår, at hvis virksomheden har ansatte, der både udøver aktiviteter i

den lønsumsafgiftspligtige 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 lønsumsafgiftspligtige del af virksomheden og den øvrige del af virksomheden, jf. bekendtgørelsernes § 4, stk. 2 (og § 5, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 877 fra 1994). Kan virksomheden ikke foretage en faktisk opgørelse af tidsforbruget, skal virksomheden til afgiftsgrundlaget medregne den del af lønsummen, der skønsmæssigt vedrører den lønsumsafgiftspligtige del. Af bekendtgørelsernes § 4, stk. 4 (og § 5, stk. 4, i 1994-bekendtgørelsen), fremgår endvidere, at ved skattemyndighedernes vurdering af, om den skønsmæssige fordeling er foretaget på rimelig måde, vil en fordeling, der svarer til forholdet mellem omsætningen i den lønsumsafgiftspligtige del af virksomheden og virksomhedens samlede omsætning i det pågældende indkomstår, som udgangspunkt blive lagt til grund.

Formålet med reglerne om opgørelse af afgiftsgrundlaget i de dagældende bekendtgørelser er at opnå en fordeling af virksomhedens lønsum, der afspejler det faktisk anvendte tidsforbrug i den lønsumsafgiftspligtige og den øvrige del af virksomheden. Det er efter bekendtgørelsernes § 4, stk. 4, alene et udgangspunkt, at en virksomheds omsætningsbaserede fordeling af lønsummen vil blive lagt til grund. Skattemyndighederne har således mulighed for at anfægte virksomhedens skøn.

På den anførte baggrund tiltræder Højesteret, at der ikke er en sådan nær sammenhæng mellem en finansiell virksomheds adgang til delvist fradrag i momstilsvaret efter momslovens § 38, stk. 1, og opgørelsen af lønsumsafgiftsgrundlaget ved blandede erhvervsaktiviteter efter de dagældende lønsumsafgiftsregler, at en ændring af Spar Nord Banks lønsumsafgiftstilsvaret for perioden 1. januar 1997 til 31. juli 2005 baseret på omsætningsfordelingen efter momslovens § 38, stk. 1, kan anses for en direkte følge i skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 2's forstand af ændringen af bankens momstilsvaret for samme periode.

Endvidere finder Højesteret, at der ikke er grundlag for at fastslå, at skattemyndighederne har ageret på en måde, der forpligter Skatteministeriet til at anerkende, at banken har ret til at opgøre lønsumsafgiftsgrundlaget for perioden 1. januar 1997 til 31. juli 2005 på baggrund af den ændrede momsfradragprocent efter momslovens § 38, stk. 1, opgjort efter retningslinjerne i SKM2009.43.SKAT med den virkning, at banken har krav på ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 2, af sit lønsumsafgiftstilsvaret for den omhandlede periode.

Højesteret stadfæster herefter landsrettens dom.

*Sagsomkostninger*

Efter sagens udfald skal Spar Nord Bank betale sagsomkostninger for Højesteret med 325.000 kr. Der er herved lagt vægt på sagens værdi, karakter og omfang.

**THI KENDES FOR RET:**

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal Spar Nord Bank A/S betale 325.000 kr. til Skatteministeriet.

De idømte sagsomkostningsbeløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.