



HØJESTRETS DOM

afsagt onsdag den 20. marts 2024

Sag BS-30127/2023-HJR
(1. afdeling)

Codan Forsikring A/S
(advokat Jakob Krogsøe)

mod

Skatteministeriet
(advokat Søren Horsbøl Jensen)

I tidligere instans er afsagt dom af Østre Landsrets 11. afdeling den 26. maj 2023 (BS-28115/2021-OLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Jens Peter Christensen, Oliver Talevski, Lars Apostoli, Ole Hasselgaard og Søren Højgaard Mørup.

Påstande

Parterne har gentaget deres påstande.

Retsgrundlag

Ud over det retsgrundlag, der er gengivet i landsrettens dom, kan tilføjes følgende:

Momslovens § 37, stk. 7, lyder således:

”Virksomheder kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb m.v. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer omfattet af § 13, stk. 1, nr. 10, og nr. 11, litra a-e, for så vidt ydelserne leveres til aftagere uden for EU, eller når de pågældende

transaktioner er knyttet direkte til varer, som udføres til steder uden for EU.”

Bestemmelsen fik sin nugældende ordlyd ved lov nr. 277 af 27. marts 2012 og afløste den hidtidige bestemmelse i momslovens § 45, stk. 4, der havde følgende ordlyd:

”Der ydes godtgørelse af afgift, som er betalt i forbindelse med transaktioner omfattet af § 13, stk. 1, nr. 10 og 11, litra a-e, når ydelsen leveres til aftagere uden for EU, eller når de pågældende transaktioner er knyttet direkte til varer, som udføres til steder uden for EU.”

Momsloven implementerer Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (momssystemdirektivet). Direktivets artikel 173, stk. 1, og artikel 174, stk. 1, 1. pkt., lyder:

”Artikel 173

1. For så vidt angår varer og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes både til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af artikel 168, 169 og 170, og til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den forholdsmæssige andel af momsen, der kan tilskrives den førstnævnte form for transaktioner. Pro rata-satsen for fradraget beregnes i overensstemmelse med artikel 174 og 175 for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige person.

...

Artikel 174

1. Pro rata-satsen for fradraget fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som omfatter følgende beløb:

- a) i tælleren den samlede årlige omsætning — uden moms — for de transaktioner, for hvilke der er fradragsret i henhold til artikel 168 og 169
- b) i nævneren den samlede årlige omsætning — uden moms — for de transaktioner, som er opført i tælleren, samt for de transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret.”

Bestemmelserne i momssystemdirektivets artikel 173, stk. 1, og artikel 174, stk. 1, 1. pkt., afløste bestemmelserne i artikel 17, stk. 5, 1. og 2. pkt., og artikel 19, stk. 1, 1. pkt., i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 (sjette momsdirektiv), der tidligere var implementeret ved momsloven. Dette direktivs artikel 17, stk. 5, 1. og 2. pkt., og artikel 19, stk. 1, 1. pkt., lyder:

”Artikel 17

...

5. For så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen beregnes for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med artikel 19.

...

Artikel 19

Beregning af pro rata-satsen for fradraget

1. Pro rata-satsen for det fradrag, der er fastsat i artikel 17, stk. 5, første afsnit, fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som:

- i tælleren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der er fradragsret i henhold til artikel 17, stk. 2 og 3,
 - i nævneren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med de transaktioner, som er opført i tælleren, samt i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret; medlemsstaterne kan i nævneren endvidere medtage andre tilskud end de i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), omhandlede.
- ..."

Højesterets begrundelse og resultat

Sagens baggrund og problemstilling

Codan Forsikring A/S driver forsikringsvirksomhed, der er fritaget for moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 10, og er derfor som udgangspunkt ikke berettiget til momsfradrag.

Momslovens § 37, stk. 7, bestemmer dog, at der gives fradrag for afgift, der er betalt i forbindelse med momsfritagne transaktioner, når ydelsen leveres til aftagere uden for EU. En tilsvarende bestemmelse – om momsgodtgørelse – fandtes tidligere i momslovens § 45, stk. 4.

Skatteministeriet har anerkendt, at Codan Forsikring efter bestemmelsen i perioden fra 2007 til 2011 har ret til momsgodtgørelse i forbindelse med, at der fra selskabets hovedsæde i Danmark blev indgået forsikringsaftaler med kunder i Norge.

Sagen angår, om Codan Forsikring efter momslovens dagældende § 45, stk. 4, også har ret til momsgodtgørelse i forbindelse med, at der fra selskabets norske filial blev indgået forsikringsaftaler med kunder i Norge i perioden fra 2007 til 2011.

Momslovens dagældende § 45, stk. 4

Som nævnt ydes der efter momslovens dagældende § 45, stk. 4, godtgørelse for afgift, der er betalt i forbindelse med momsfrigitte transaktioner omfattet af lovens § 13, stk. 1, nr. 10, når ydelsen leveres til aftagere uden for EU. Momsgodtgørelsen beregnes som en del af de samlede afgifter efter en brøk (pro rata-sats), der i tælleren har præmieindtægter fra forsikringer uden for EU og i nævneren summen af præmieindtægter fra den samlede forsikringsvirksomhed.

Momslovens dagældende § 45, stk. 4, gennemførte artikel 17, stk. 3, i sjette momsdirektiv (direktiv 77/388/EØF som ændret ved bl.a. direktiv 91/680/EØF), der nu er erstattet af momssystemdirektivets artikel 169, litra c.

EU-Domstolen har i dom af 12. september 2013 i sag C-388/11 (Le Crédit Lyonnais) udtalt, at den dagældende artikel 17, stk. 3, litra a og c, og artikel 19, stk. 1, i sjette momsdirektiv (nu momssystemdirektivets artikel 169, litra a og c, og artikel 174) skal fortolkes sådan, at et selskabs hovedsæde i en medlemsstat ved fastlæggelse af pro rata-satsen for sit momsfradrag ikke kan medregne omsætning i sine filialer, der ligger i tredjelande. Det er bl.a. begrundet med, at fradragsordningen er baseret på princippet om den territoriale tilknytning, og at den økonomiske virksomhed, som en afgiftspligtig person udøver fra et fast forretningssted i en anden stat end den, hvor vedkommende har hovedsæde, anses for udøvet fra dette faste forretningssted og ikke fra hovedsædet i relation til anvendelsen af direktivets bestemmelser, jf. præmis 42 og 44.

I dom af 24. januar 2019 i sag C-165/17 (Morgan Stanley & Co International) har EU-Domstolen gentaget dette og i den forbindelse udtalt, at det forhold, at omsætningen i filialer ikke kan medregnes ved beregning af pro rata-satsen for fradraget for en afgiftspligtig persons hovedsæde, er begrundet med, at i det mindste en del af denne omsætning ikke har nogen forbindelse med hovedsædets erhvervelser i tidligere led, jf. præmis 51 og 52.

Den konkrete sag

Fire dommere – Jens Peter Christensen, Oliver Talevski, Lars Apostoli og Ole Hasselgaard – udtaler:

Parterne er enige om, at Codan Forsikrings norske filial udgjorde et fast forretningssted i momsmæssig henseende i den omhandlede periode fra 2007 til 2011. Den virksomhed, der bestod i, at der fra filialen blev tegnet forsikringer med kunder i Norge, skal derfor ved anvendelsen af momslovens dagældende § 45, stk. 4, anses for udøvet fra Norge, jf. EU-Domstolens praksis omtalt ovenfor.

Det må lægges til grund, at medregning af omsætningen fra den norske filial ved beregningen af momsgodtgørelse for det danske hovedsædes momsbelagte transaktioner vil indebære, at Codan Forsikring får godtgjort momsbelagte transaktioner, som Codan Forsikring har foretaget i Danmark, uanset at i hvert fald en del af disse transaktioner ikke har haft nogen forbindelse med den norske filials virksomhed.

På den baggrund tiltræder vi, at Codan Forsikring efter momslovens dagældende § 45, stk. 4, der skal fortolkes i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis, ikke har ret til momsgodtgørelse i forbindelse med, at der fra selskabets norske filial blev indgået forsikringsaftaler med kunder i Norge. Disse ydelser må således med hensyn til denne bestemmelse anses for leveret til aftagere i Norge af den norske filial og ikke af Codan Forsikrings hovedsæde i Danmark.

Det kan ikke føre til en anden forståelse af momslovens dagældende § 45, stk. 4, at Codan Forsikrings danske hovedsæde og den norske filial ikke var samme afgiftspligtige person, fordi hovedsædet indgik i en momsretlig fællesregistrering i Danmark. I den forbindelse tiltrædes det, at det, der er anført i de nævnte domme, ikke kan anses for fraveget ved EU-Domstolens dom af 11. marts 2021 i sag C-812/19 (Danske Bank), der vedrørte fortolkningen af andre bestemmelser i momssystemdirektivet.

Endvidere tiltrædes det, at Codan Forsikring ikke kan få medhold i synspunktet om, at der var tale om formidling efter momslovens § 4, stk. 4.

Vi tiltræder herefter, at Skatteministeriet frifindes for Codan Forsikrings principale påstand.

Skatteministeriet har anerkendt, at der ved opgørelsen af Codan Forsikrings momsgodtgørelse efter momslovens § 45, stk. 4, kan indgå et beløb svarende til den del af selskabets omkostninger, der måtte være blevet allokert til den norske filials levering af forsikringsydelser til norske aftagere. Codan Forsikring har imidlertid ikke fremlagt dokumentation for, i hvilket omfang der måtte være allokert omkostninger til den norske filial til levering af ydelserne. Vi finder derfor, at der ikke er grundlag for at tage Codan Forsikrings subsidiaire påstand om hjemvisning til følge.

Dommer Søren Højgaard Mørup udtaler:

Skatteministeriet har anerkendt, at Codan Forsikring har krav på yderligere godtgørelse af moms med et beløb svarende til den principale påstand, hvis den omsætning, der må henføres til Codan Forsikrings filial i Norge, skal tages i betragtning ved opgørelsen af momsgodtgørelsen.

Efter den dagældende bestemmelse i momslovens § 45, stk. 4, har Codan Forsikring ret til godtgørelse af moms, der er betalt i Danmark i forbindelse med levering af forsikringsydelser til aftagere uden for EU.

Codan Forsikrings danske hovedsæde og Codan Forsikrings norske filial udgør som anført af flertallet to selvstændige afgiftspligtige personer. Hovedsædet må i momsmæssig henseende anses for at have leveret ydelser til filialen i form af bl.a. aktuarvirksomhed, som var en forudsætning for, at filialen i hvert enkelt tilfælde kunne indgå en forsikringsaftale med en kunde i Norge. Codan Forsikrings danske hovedsæde må derfor anses for at have leveret en forsikringsydelse til en aftager uden for EU, hver gang den norske filial har indgået en forsikringsaftale. I den foreliggende sag er der således udøvet økonomisk virksomhed i Danmark, der har dannet grundlag for leverancerne til den norske filial, og sagen angår godtgørelse som følge af hovedsædets momspligtige erhvervelser med henblik på disse leverancer.

Det er ikke godtgjort, at Codan Forsikring har foretaget momspligtige erhvervelser udelukkende med henblik på levering af ydelser til den norske filial, jf. herved artikel 17, stk. 3, i sjette momsdirektiv. Codan Forsikring har derfor alene ret til godtgørelse efter pro rata-reglen i artikel 17, stk. 5, for en forholdsmæssig andel af de momspligtige erhvervelser, der er benyttet såvel til transaktioner, der vedrører salg af forsikringer i Norge, som til transaktioner, der vedrører salg af forsikringer i Danmark.

Spørgsmålet er herefter, hvorledes den pro rata-sats, som efter artikel 19 skal beregnes med henblik på opgørelse af den forholdsmæssige andel af den betalte moms, som Codan Forsikring har krav på at få godtgjort efter artikel 17, stk. 5, skal fastsættes, herunder om der skal medtages et beløb i tælleren og i nævneren svarende til omsætningen i den norske filial.

Eftersom forsikringsydelser er fritaget for moms, skal der ikke fastsættes et vederlag for forsikringsydelser leveret fra Codan Forsikrings danske hovedsæde til den norske filial med henblik på afregning af moms. I den situation må Codan Forsikrings omsætning vedrørende aftagere uden for EU i kraft af den norske filials salg anses for at svare til den norske filials omsætning med kunder i Norge, også under hensyn til at der ikke skabes afgiftspligtig merværdi ved aktiviteterne i Norge. Der er ikke grundlag for at fastslå, at en del af omsætningen i den norske filial ikke har nogen forbindelse med hovedsædets erhvervelser i tidligere led.

Jeg er enig med flertallet i, at det må lægges til grund, at Codan Forsikring vil få godtgjort momsbelagte transaktioner, som Codan Forsikring har foretaget i Danmark, uanset at i hvert fald en del af disse transaktioner ikke har haft nogen forbindelse med den norske filials virksomhed, hvis Codan Forsikrings principale påstand tages til følge.

Det skyldes imidlertid, at parterne ved opgørelsen af moms, som skal godtgøres forholdsmæssigt efter pro rata-metoden – i overensstemmelse med skattemyndighedernes afgørelse om delvis momsgodtgørelse – har medtaget Codan Forsikrings samlede momsudgifter og således ikke har nøjedes med at medtage moms på varer og ydelser, der er benyttet såvel til transaktioner, der vedrører salg af forsikringer i Norge, som til transaktioner, der vedrører salg af forsikringer i Danmark som anført i artikel 17, stk. 5.

Som nævnt har Skatteministeriet anerkendt, at Codan Forsikring har krav på yderligere godtgørelse af moms med et beløb svarende til den principale påstand, hvis den omsætning, der må henføres til Codan Forsikrings filial i Norge, skal tages i betragtning ved opgørelsen af momsgodtgørelsen.

Da Skatteministeriet ikke har nedlagt en hjemvisningspåstand med henblik på at fastlægge, hvilke momsudgifter der kan danne grundlag for momsgodtgørelse, hvis den norske filials omsætning skal indgå i fastlæggelsen af pro rata-satsen, stemmer jeg på den anførte baggrund for at tage Codan Forsikrings principale påstand til følge.

Konklusion

Der træffes afgørelse efter stemmeflertallet, således at dommen stadfæstes.

THI KENDES FOR RET:

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal Codan Forsikring A/S betale 500.000 kr. til Skatteministeriet.

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