

Offentliggjort d. 20. april 2010

Driftstab – bedrageri – SKM2010.250.BR[©]

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

www.v.dk

Retten i Lyngby fandt ved en dom af 17/3 2010 ikke grundlag for at anerkende fradragsret for tab ved bedrageri, jf. statskattelovens § 6, da virksomhedens ledelse havde udvist en betydelig uforsigtighed ved sin organisation, forretningsgang og sine kontrolsystemer.

Fradragsret for driftstab er en af de mindre, men klassiske problemstillinger i skatteretten, og der føres med mellemrum sager om dette spørgsmål.

Driftstab omfatter en række forskellige udgiftstyper med den fællesnævner, at udgiften er utilsigtet. En fradragshjemmel skal søges enten i særregler, herunder i første række i afskrivningsloven og kursgevinstloven, eller i statskattelovens § 6.

Af Skattelovrådet fremhæves i Bet. 1221/1991 om Driftsomkostninger, s. 102 ff., som grundlæggende betingelse for fradragsret, at tabet er opstået som led i bestræbelserne på at erhverve en indkomst. Ligeledes forudsættes en kvalificeret tilknytning til indkomsterhvervelsen, der almindeligvis beskrives som et krav om, at tabet skal kunne anses for udslag af en normal eller naturlig driftsrisiko forbundet med driften af den pågældende virksomhed.

I Skattelovrådets betænkning er anlagt en sontring mellem to hovedgrupper af driftstab: Tab på aktiver henholdsvis tab i form af fremkomsten af nye passiver. Særligt for tab på aktiver sondres mellem tab på omsætningsaktiver og tab på anlægsaktiver. Det antages herved, at tab på virksomhedens driftsaktiver i almindelighed kan fratrækkes, men det er

Offentliggjort d. 20. april 2010

en forudsætning, at skatteyderen har udvist en ”driftsmæssig adfærd”. For anlægsaktiver er udgangspunktet det modsatte, nemlig at tab ikke kan fratrækkes. Det principielle udgangspunkt om manglende fradragsret brydes imidlertid, som allerede nævnt, i praksis af en række særregler.

I Ligningsvejledningen 2010, afsn. E.A.2.5., er der dog lagt afstand til denne sondring mellem tab på omsætningsaktiver henholdsvis tab på anlægsaktiver, idet det anføres, at ”...man ikke, som det tidligere er sket, kan basere sondringen på forskellen mellem omsætningsaktiver og anlægsaktiver og kun indrømme fradrag for tab på omsætningsaktiver.” Dette synspunkt fører frem til konklusionen a.s., hvorefter der næppe lader sig opstille almindelige regler om fradragsret for driftstab, år bortset fra den – selvfølgelig – regel, at tab vedrørende privatforbrugsområdet ikke kan fratrækkes.

En klassisk type driftstab udgøres af tab, som den erhvervsdrivende lider ved berigelseskriminalitet begået af ansatte eller andre, enten mod den erhvervsdrivende selv eller mod tredjemand, hvis interesser varetages af den erhvervsdrivende.

Spørgsmålet om fradragsret har bl.a. været fremme i sager om tab ved ansattes tilegnelse af betroede midler, dvs. underslæb. Problemstillingen har foreligget i flere offentliggjorte afgørelser, således bl.a. i LSRM 1982, 122, TfS 1997, 502 LSR, TfS 1999, 494 LSR og TfS 2001, 963.

Spørgsmålet er herved, hvorvidt *arbejdsgiverens uagtsomhed* kan medføre fortabelse af fradragsret.

I praksis er fradragsret anerkendt, såfremt tabet kan anses som et udslag af en for virksomheden normal driftsrisiko, jf. således LSRM 1982, 122. I den konkrete sag blev manglende iagttagelse af enkle kontrolprocedurer ikke berørt som et fradragsudelukkende forhold, idet Landsskatteretten blot konstaterede, at det af selskabet ved besvigelser lidte tab ikke kunne anses at overstige, hvad en normal driftsrisiko under de oplyste forhold kunne betinge.

Offentliggjort d. 20. april 2010

Et synspunkt om manglende kontrolforanstaltninger indebar ej heller bortfald af fradragsret i sagerne ref. i TfS 1999, 494 LSR og TfS 2001, 963, omtalt i JUS 2001/45.

Vedrørende ansattes underslæb afviste Landsskatteretten ved TfS 1997, 502 LSR fradragsret for tab ved en direktørs besvigelser foretaget efter det tidspunkt, hvor selskabets bestyrelse var blevet bekendt med direktørens tidligere besvigelser. Landsskatteretten fandt her, at selskabet – ved at lade direktøren fortsætte som ansat i selskabet – *bevidst* havde løbet en risiko for, at sådanne besvigelser fortsat ville finde sted. Tab forud herfor kunne derimod fratrækkes.

Det kan tilføjes, at selve den omstændighed, at *erstatning* som følge af skadelidtes egne uagtsomme forhold er udelukket, heller ikke udelukker fradragsret, når dog tabet efter en helhedsvurdering må anses at falde inden for rammerne af den risiko, som virksomhedens drift medfører, jf. herved TfS 1987, 59 H, kommenteret i TfS 1987, 97, om en advokats tab ved at skulle udrede erstatning til tredjemand som følge af en kompagnons ansvarspådragende adfærd over for tredjemand. Højesteret konstaterede her, at dispositionerne ikke gav anledning til tiltale mod vekselerer T.G.E. Larsen under straffesagen mod ham, og heller ikke medførte strafansvar for den involverede advokat. Højesteret anførte herefter, at ”*Selv om ansvarsforsikringsselskabet med henvisning til forsikringspolicens ansvarsfrihedsklausul afslog at dække tabet, findes dette efter en helhedsvurdering ikke at falde uden for rammerne af den risiko, som driften af en advokatvirksomhed medfører.*” Højesteret indrømmede herefter fradrag for tabet.

I sagen afgjort ved Østre Landsrets dom af 17/3 2010 fandtes den erhvervsdrivende skatteyder imidlertid at have udvist en sådan uforsigtighed, at et tab ved bedrageri ikke kunne fratrækkes.

Skatteyderens tab på 3,2 mio. kr. var forvoldt af en medarbejder, der tidligere havde fungeret som revisor for virksomheden, og som efter dennes fratreden i revisionsfirmaet blev tilknyttet den erhvervsdrivendes virksomhed. Her fungerede han som konsulent/revisor og var beskæftiget med afstemning vedrørende bank og giro samt i et vist omfang udarbejdelse af årsregnskaber. Herudover fungerede han som ”intern controller”, da den erhvervsdrivende selv rejste en del. Virksomhedens bogholder blev udskif-

Offentliggjort d. 20. april 2010

tet i marts 1998, hvor bogholderiet var kommen en del bagud, og bogholderiet blev først ajourført i marts 1999, således at effektive afstemningsarbejder igen kunne foretages. I en periode fra maj 1996 – januar 1999 havde konsulenten ved falsk og dokumentfalsk tilegnet sig midler i virksomheden, og derved påført den erhvervsdrivende et tab på 3,2 mio. kr.

Forholdet blev politianmeldt, og konsulenten blev dømt dokumentfalsk for et beløb på de førnævnte 3,2 mio. kr.

Under en *erstatningssag* anlagt af den erhvervsdrivende mod bl.a. et pengeinstitut fandt Østre Landsret at måtte lægge til grund, bl.a. at alene konsulenten foretog afstemning af bankkonti og at bedragerierne ville være blevet afsløret, hvis der var blevet foretaget almindelig, rettidig og simpel afstemning af selskabets bogholderi med kontoudtog for bankkonti. Samlet fandt landsretten, at virksomhedens ledelse havde udvist en betydelig uforsigtighed ved sin organisation, forretningsgang og sine kontrolsystemer, og at manglerne herved havde gjort det muligt for konsulenten ubemærket at begå dokumentfalsk (bedrageri).

I *sagen om spørgsmålet om et fradrag for de 3,2 mio. kr.*, fandt Retten i Lyngby på den ovenstående baggrund, og da der ikke var fremkommet oplysninger, som gav grundlag for en anden vurdering, at tabet efter en konkret vurdering *ikke kunne anses som en sædvanlig driftsomkostning*, men faldt udenfor rammerne af den risiko, som driften af virksomheden medførte.

Retten i Lyngby var ved behandlingen af den konkrete sag sat med 3 dommere, men afgørelsen var énstemmig.

Det ses ikke ofte, at fradrag for driftstab afvises som følge af skadelidtes egen uforsigtighed. Fra et beslægtet område kan henvises til LSRM 1982, 83 om væsentlige kassedifferencer på en kro. Forretningsgangen på kasseområdet var udarbejdet af direktøren i samarbejde med en revisor og godkendt af selskabets bestyrelse. Ansvar for, at denne forretningsgang blev fulgt, havde påhvilet direktøren, men denne kontrol var i en række tilfælde ikke gennemført. Af en revisionsrapport fremgik, at der havde foreligget næsten

Offentliggjort d. 20. april 2010

daglige kassedifferencer med udsving på op til 30.000 kr. *Uanset dette* blev der indrømmet fradragsret for tabet, da de pågældende differencer efter Landsskatterettens opfattelse måtte kunne henføres til uregelmæssigheder fra personalets side, og således anses for driftstab.

Med den foreliggende dom af 17/3 2010 er imidlertid fastslået det enkle budskab, at der er grænser for, hvilken grad af uforsigtighed, der kan lægges for dagen ved tilrettelæggelsen af regnskabsfunktionerne i en virksomhed.

Sagen bør give enhver erhvervsdrivende anledning til overvejelser om fastsættelse og overholdelse af forretningsgange og kontrolsystemer i virksomheden.

Tilbage står spørgsmålet om betydningen af skadevolders tilknytning til virksomheden ved vurderingen af spørgsmålet om fradragsret for driftstab. Under sagen procederede Kammeradvokaten bl.a. på det synspunkt, at konsulenten ikke var ”ansat” i virksomheden, men netop kun var tilknyttet som konsulent, der blev vederlagt på timebasis. Kammeradvokatens synspunkt skal ses i lyset af en tilkendegivelse i ligningsvejledningen i relation til spørgsmålet om fradrag for driftstab ved underslæb, idet det her anføres, at *”Fradragsretten omfatter også tab ved underslæb fra de ansattes side, men normalt ikke tab ved besvigelser fra ikke-ansattes side, se LSRM 1969, 129 LSR, der dog ikke vedrørte driften.”* Spørgsmålet om, hvorvidt skadevolders tilknytningsforhold til skadelidte i en sag som den foreliggende kan få betydning for skadelidtes fradragsret, er uomtalt i præmisserne for Retten i Lyngbys dom af 17/3 2010. Det synes da også tvivlsomt, om LSRM 1969, 129 LSR overhovedet giver grundlag for en sådan kategorisk sondring. Det er i øvrigt svært at se, hvorfor tab ved besvigelser fra eksterne ikke skulle være fradragsberettiget.

— o —