

Offentliggjort d. 31. maj 2011

## Tab ved dokumentfalsk – SKM2011.264.ØLR ©

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

[www.v.dk](http://www.v.dk)

*Østre Landsret anerkendte ved en dom af 15/4 2011 fradragsret for tab ved dokumentfalsk foretaget af en regnskabschef. Dommen indebærer en ændring af Byrettens dom ref. i TfS 2011, 52 (SKM2010.250.BR).*

I sagen afgjort ved Retten i Lyngbys dom af 17/3 2010, ref. i TfS 2011, 52, fandt en enstemmig byret, at et tab på 3,2 mio. kr. ved en medarbejders dokumentfalsk ikke kunne anses som en fradragsberettiget driftsomkostning. Tabet fandtes således at falde udenfor rammerne af den risiko, som driften af virksomheden medførte. Sagen er nærmere omtalt i JUS 2010/16.

Retten i Lyngbys dom er nu blevet ændret af Østre Landsret, der samstemmende nåede frem til, at der var tale om en fradragsberettiget driftsomkostning. Efter landsrettens opfattelse kunne tabet dog ikke fratrækkes i 2000, hvor medarbejderen blev dømt for den udviste dokumentfalsk, men først i 2005, hvor kravet kunne opgøres endeligt, idet der dette år blev opgjort og udloddet dividende i dødsboet efter medarbejderens enke.

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 statsskattelovens § 6.

## Offentliggjort d. 31. maj 2011

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 sondring 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 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 2011, 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 – selvfølgelige – 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.

**Offentliggjort d. 31. maj 2011**

Hovedspørgsmålet i sagen afgjort ved Østre Landsrets dom af 15/4 2011 var, hvorvidt *arbejdsgiverens uagtsomhed* kunne medføre fortabelse af fradragsret.

Som jeg anførte i JUS 2010/16 er fradragsret i praksis 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 liden tab ikke kunne anses at overstige, hvad en normal driftsrisiko under de oplyste forhold kunne betinge.

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 ansvarsforsikrings-selskabet 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.

## Offentliggjort d. 31. maj 2011

I den sag, der nu er afgjort ved Østre Landsrets dom af 15/4 2011, blev spørgsmålet om arbejdsgiverens uagtsomhed imidlertid et centralt forhold i sagen.

Arbejdsgiverens 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 arbejdsgiverens 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 arbejdsgiveren selv rejste en del. Virksomhedens bogholder blev udskiftet i marts 1998, hvor bogholderiet var kommet en del bagud, og bogholderiet blev først ajourført i marts 1999, således at effektive afstemningsarbejder igen kunne foretages. I perioden fra maj 1996 – januar 1999 havde konsulenten ved falsk og dokumentfalsk tilegnet sig midler i virksomheden, og derved påført arbejdsgiveren et tab på 3,2 mio. kr.

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

Under en *erstatningssag* anlagt af arbejdsgiveren 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 virksomhedens 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*, og faldt udenfor rammerne af den risiko, som driften af virksomheden medførte.

Udfaldet af sagen var usædvanligt, og arbejdsgiveren indbragte efterfølgende byrettens dom for Østre Landsret. Landsretten har nu ved dommen af 15/4 2011 *ændret* byrettens vurdering og indrømmet fradragsret for tabet.

**Offentliggjort d. 31. maj 2011**

Af betydning for den ændrede vurdering var navnlig en vidneforklaring fra arbejdsgiverens nuværende revisor om virksomhedens kontrolmiljø. På baggrund af denne forklaring lagde landsretten til grund, at virksomhedens kontrolorganisation og fuldmagtsforhold var forsvarlige. Landsretten lagde herved vægt på, at det ikke var usædvanligt eller forkert at anvende en revisor (konsulenten), der ikke var ansat, som kontrollør af og ansvarlig for regnskab og bogholderi, herunder bankafstemning, at de to personer som forestod kontrollen, henholdsvis revisoren (konsulenten) og bogholderen, ikke havde checkfuldmagt, og at gyldige underskrifter på checks forudsatte underskrift af to medarbejdere med delt fuldmagt. Landsretten tillagde det endelig tillige betydning, at den nuværende revisor havde forklaret, at bogføringsproblemerne i aktieselskabet opstod som følge af virksomhedsoverdragelse fra den personligt drevne virksomhed, og politiets inddragelse af virksomhedens bilag efter politianmeldelsen, og således opstod efter konsulentens dokumentfalsk.

På denne baggrund fandt landsretten, at skatteyderens tab udgjorde en fradragsberettiget driftsomkostning, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Med dommen blev samtidig taget stilling til periodiseringen af tabet, idet landsretten fastslog, at kravet ført kunne fratrækkes i 2005, hvor tabet var endeligt opgjort, idet der dette år blev opgjort og udloddet dividende i konsulentens enkes dødsbo.

Med de valgte præmisser har landsretten fastholdt et hovedsynspunkt om, at *arbejdsgiverens uagtsomhed* kan medføre fortabelse af fradragsret – hvilket dog ikke fandtes at foreligge i den konkrete sag. Kommende praksis vil afdække, hvornår der fra arbejdsgiverside må anses at være udvist en sådan uagtsomhed, at fradragsret for tab fortabes.

— o —