



Til skattekontorene

Konkurs og merverdiavgift – konkursboers fradragsrett samt oppgavebehandlingen av tap på utestående fordringer

1. Innledning

Det har kommet opp et par problemstillinger knyttet til konkursboers fradragsrett for inngående merverdiavgift, se punkt 2 nedenfor.

I punkt 3 tar vi standpunkt til om det er konkursboet eller konkursdebitor som skal innberette merverdiavgift av utestående fordringer på omsetningsoppgaven. Dette gjelder fordringer som er konstatert tapt etter konkursåpning.

2. Fradragsrett for konkursbo for fellesanskaffelser, herunder merverdiavgift på bobestyrers honorar

Faktum/problemstilling

Det er reist spørsmål om et konkursbo har full fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser etter konkursåpning i de tilfeller konkursdebitor kun ville hatt delvis fradragsrett for samme type anskaffelse før konkursåpning.

Aktuelle lovbestemmelser

Det følger av merverdiavgiftsloven § 2-1 fjerde ledd at ... ”Konkursbo skal registreres dersom skyldneren var registrert eller registreringspliktig.” Bestemmelsen er en videreføring av § 28 annet ledd i merverdiavgiftsloven 1969, noe som innebærer at registrering av konkursboet skal skje uten hensyn til beløpsgrensen i § 2-1 første ledd.

En konsekvens av en konkursåpning er at boet blir et eget rettssubjekt. Konkursboets registrering i Merverdiavgiftsregisteret innebærer at boet også blir et eget avgiftssubjekt, jf. definisjonen i merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav d.

Fradragsretten for konkursboets inngående merverdiavgift følger blant annet av merverdiavgiftsloven §§ 8-1 og 8-2.

I lovens § 8-7 første ledd er det presisert at fradragsretten for inngående merverdiavgift i konkurs er delt mellom konkursdebitor og konkursboet med åpningen av bobehandlingen som skjæringspunkt.



Vi nevner også merverdiavgiftsloven § 14-2 første ledd første punktum om at konkursboet skal registreres på eget nummer i Merverdiavgiftsregisteret med virkning fra konkursåpningen.

Skattedirektoratets vurdering

I Skattedirektoratets fellesskriv til fylkesskattekontorene, datert 14. november 2002, ble det blant annet uttalt følgende om konkursboets fradragsrett for inngående merverdiavgift:

”Et konkursbo vil ikke ha fradragsrett for anskaffelser til bruk ved salg av varer som har vært til bruk av debitor privat eller i virksomhet utenfor avgiftsområdet. For eksempel vil merverdiavgift på honorar til eiendomsmegler for salg av privatbolig ikke være fradragsberettiget. Dette følger av den alminnelige bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 21. Det vil måtte foretas en fordeling av inngående avgift av fellesanskaffelser, eksempelvis meglers honorar for salg av lokaler som har vært benyttet under ett i avgiftspliktig virksomhet og i virksomhet utenfor avgiftsområdet, jf. merverdiavgiftsloven § 23.”

I Skattedirektoratets brev til Den norske advokatforening, datert 29. mai 2002, uttalte vi under punkt 2 ”Konkurs- og dødsboer” følgende:

”Det følger av merverdiavgiftsloven § 10 første ledd at et konkurs- eller dødsbo er avgiftspliktig for omsetning og uttak etter konkursåpning eller dødsfallet i den utstrekning dette ville vært avgiftspliktig på debtors eller avdødes hånd.

Et konkurs- eller dødsbos virksomhet vurderes i avgiftsmessig sammenheng som en fortsettelse av den næringsvirksomhet som ble drevet av debitor/avdøde. Boet skal beregne merverdiavgift av eventuell omsetning/uttak som skjer etter konkursåpning/dødsfall og vil etter de alminnelige regler ha fradragsrett for inngående avgift på utgifter knyttet til den avgiftspliktige omsetningen/uttaket. Skattedirektoratet antar at fradragsretten også vil omfatte omkostninger til avviklingen av den avgiftspliktige virksomheten, for eksempel merverdiavgift beregnet av bobestyrerens honorar. Vi antar i denne sammenheng at dersom debitor var registrert for avgiftspliktig omsetning på konkurstidspunktet vil konkursboet kunne kreve fradrag for inngående avgift på for eksempel bobestyrers honorar selv om boet ikke selv har avgiftspliktig omsetning.”

Skattedirektoratets vurderinger av fradragsretten for konkursbo er den samme nå som da ovennevnte uttalelser ble gitt. Vi legger fortsatt til grunn at konkursboet i avgiftsmessig sammenheng er en fortsettelse av konkursdebitors virksomhet. Merverdiavgiftsloven på det aktuelle området er ikke materielt endret, og vi kan således ikke se at det er grunnlag for å hevde at et konkursbo har en utvidet fradragsrett for inngående merverdiavgift i forhold til det konkursdebitor hadde fram til konkursåpningstidspunktet.

Det er de alminnelige bestemmelsene om fradragsrett som gjelder også for konkursbo. Fradragsretten for inngående merverdiavgift må derfor vurderes ut fra merverdiavgiftsloven § 8-1, jf. § 8-2 for fellesanskaffelser. For sistnevnte anskaffelser vil det være fradragsrett tilsvarende den antatte bruken av anskaffelsene i den avgiftspliktige delen av virksomheten.



Bobestyrers honorar er avgiftspliktig og utgjør inngående merverdiavgift for konkursboet. Konkursboet kan fradragsføre den inngående avgiften i samme omfang som konkursdebitors fradragsrett før konkursen, dvs. fradragsrett i samme utstrekning som debitor ville hatt ved egen avvikling av virksomheten. Konkursboets fradragsrett er etter dette ikke avhengig av at boet har hatt egen avgiftspliktig omsetning.

Tilsvarende følger av svensk merverdiavgiftsrett. Fradragsretten følger konkursdebitors ("konkursgäldenären") fradragsrett. Under punkt 40.2.11 i Handledning för mervärdesskatt 2011, står det blant annet følgende om fradragsretten for merverdiavgift som er beregnet på bobestyrers honorar ("förvaltararvodet"):

"Konkursboet får om konkursgäldenären har varit skattskyldig eller har haft rätt till återbetalning av ingående skatt göra avdrag för mervärdesskatt på förvaltararvodet. Därvid måste beaktas eventuella begränsningar av avdragsrätten som förelegat i konkursgäldenärens och boets verksamhet. Exempel härpå är att konkursgäldenären bedrivit s.k. blandad verksamhet där viss del av omsättningen varit undantagen från skatteplikt utan rätt till återbetalning av skatt. Skatteverket anser att ett konkursbo bör ha avdragsrätt i samma omfattning som konkursgäldenären skulle ha haft om denne avvecklat verksamheten (RSV 2000-07-14, dnr 1803- 00/100). Boet kan därmed göra avdrag för ingående skatt på förvaltararvode fastän det i konkursboet inte uppstått någon mervärdesskattepliktig transaktion."

3. Oppgavebehandlingen av utestående fordringer som er innberettet før konkursåpning, men som konstateres tapt etter konkursåpning

Faktum/problemstilling

Konkursdebitor har på konkurstidspunktet utestående fordringer som etter konkursåpning anses som endelig konstatert tapt. Konkursdebitor har beregnet utgående merverdiavgift på omsetning på omsetningsoppgave(r) i tiden før konkursåpning. Spørsmålet er om en eventuell korrigerende for tapet skal medtas på konkursdebitors eller konkursboets omsetningsoppgave.

Aktuelle lovbestemmelser

Det er avgiftssubjektet som skal levere omsetningsoppgave, jf. merverdiavgiftsloven § 15-1 første ledd.

Beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift kan på visse vilkår korrigeres for tap på utestående fordringer etter merverdiavgiftsloven § 4-7.

Skattedirektoratets vurderinger

Så vidt vi kjenner til er det ikke avgitt noen fortolkningsuttalelser tidligere som direkte gir anvisning på spørsmålet om tap på utestående fordringer etter merverdiavgiftsloven § 4-7 skal tas med på konkursdebitors eller konkursboets omsetningsoppgave.

Utenom konkurs skal tapet tas med i omsetningsoppgaven i den termin tapet er endelig konstatert. Se Merverdiavgiftshåndboken, 7. utgave, pkt. 15-1.2.3.



Det følger av faktum i saken at tapet på de utestående fordringene først er konstatert etter konkursåpning. Skattedirektoratet mener at det er konkursdebitors omsetningsoppgave som skal tapskorrigeres. Selv om tapet ikke er endelig før etter konkursåpning, knytter tapet seg til omsetning i konkursdebitors virksomhet før konkursåpning. Tapet gjelder med andre ord ikke konkursboet omsetning av debtors beslaglagte aktiva.

Den korrigerede merverdiavgiften skal tas med på en tilleggsoppgave for den terminen konkurs ble åpnet.

Tilsvarende følger av svensk merverdiavgiftsrett. Under punkt 40.2.6.3 i Handledning för mervärdeskatt 2011, står det blant annet følgende om hvem som skal korrigere tapet og i hvilken termin:

”Om en konkursgäldenär vid konkursutbrottet har utestående fordringar, för vilka han har redovisat utgående skatt, kan förlust på dessa fordringar komma att konstateras först efter konkursutbrottet. Eftersom förlusten är hänförlig till en affärshändelse före konkursutbrottet ska förlusten redovisas av konkursgäldenären. Den utgående skatten får minskas i deklarationen för den period då beslutet om konkurs meddelades.”

Vennligst oppgi vår referanse ved henvendelser i anledning saken.

Med hilsen

Lars Jone Skimmeland
seksjonssjef
Rettsavdelingen, avgift
Skattedirektoratet

Trond Skarbøvik