



KONKURSRADET

JUSTIS- OG
BEREDSKAPSDEPARTEMENTET
Postboks 8005 Dep.
0030 OSLO

Likelydende brev er sendt
Finansdepartementet

Deres dato	Deres referanse	Vår referanse	Vår dato
		2020/2860 MFN	11.12.2020

Behov for lovendring etter høyesterettskjennelse om justeringsforpliktelse

1. Innledning – sammendrag

Konkursrådet mener at det er behov for en lovendring etter Høyesteretts kjennelse av 28. mai 2020 (kjennelsen), jf. HR-2020-1129-A. I kjennelsen kom Høyesterett til at dersom et konkursbo selger en eiendel der det foreligger en justeringsforpliktelse, så utløser konkursboets salg en plikt for konkursboet til å innberette justering av tidligere refundert merverdiavgift, og videre at det er konkursboet som blir ansvarlig for denne forpliktelsen som et massekrav.

Det resultatet Høyesterett kom til, skaper store problemer for konkursboene og vil i flere tilfeller gjøre det umulig for konkursboet å oppfylle det mandatet som er gitt i konkursloven § 85. Etter konkursloven § 85 *påhviler det bostyreren å foreta det nødvendige for at boet kan bli oppgjort* og ifølge tredje punkt innebærer dette også å sørge for at boets eiendeler *blir solgt så fordelaktig som mulig*.

Resultatet Høyesterett kom frem til medfører følgende:

- 1) At det i mange tilfeller ikke vil være praktisk mulig for konkursboet å avklare og dokumentere størrelsen på justeringsbeløpet innenfor rammen av den tid og de ressurser boet har.
- 2) Det vil videre i en del tilfeller oppstå en situasjon der det foreligger et betydelig latent justeringsbeløp, uten at det er mulig å selge eiendommen eller driftsmiddelet, til en kjøper som kan, eller er villig til å overta justeringsplikten.

Høyesterettskjennelsen vil medføre at konkursboet i mange tilfeller vil måtte abandonere – dvs. oppheve konkursbeslaget – for de aktuelle eiendelene. Dette følger av boets plikt til sørge for at boets eiendeler blir solgt så fordelaktig som mulig iht. konkursloven § 85 tredje punkt.

Konkursrådet mener det er behov for en lovendring. En tilfredsstillende løsning, som også vil være den enkleste løsningen sett fra konkursboets side, vil være å innføre følgende lovbestemmelse:

Dersom et konkursbo realiserer en justeringspliktig eiendel, uten at kjøper kan eller er villig til å overta justeringsplikten, så skal merverdiavgiftkravet fra Skatteetaten anses å ha oppstått før boåpning.

Dette tilsvarer den løsningen som er gjeldende rett i både Sverige og Danmark.

2. Gjeldende rett etter høyesterettskjennelsen

Kjennelsen fastslår at konkursboet blir ansvarlig for justeringsbeløpet dersom boet realiserer eiendelen. Boets ansvar er omtalt i premiss 62 i høyesterettskjennelsen:

Min gjennomgåelse av ordlyden i de relevante bestemmelsene gir etter dette støtte til statens syn: Når konkursboet utløser justeringsplikten ved å selge en fast eiendom som har vært gjenstand for byggetiltak, er boet også forpliktet til å dekke justeringskravet som et massekrav. Ordlyden må her ha betydelig vekt, jf. Rt-2014-1229 Mandal kommune avsnitt 36 og HR-2017-2065-A Avinor avsnitt 29 og 55. En annen konklusjon krever noenlunde sikre holdepunkter i andre kilder.

Konkursboet kan unngå å utløse justeringsplikten på to måter:

1. Ved å få kjøper til å overta justeringsplikten

Dette er handlingsalternativet som justeringsreglenes system legger opp til. Dette krever imidlertid at boet får en korrekt oversikt over forpliktelsen, slik at denne kan overdras i en justeringsavtale innenfor den tidsmessige rammen. Oversikten over de ulike justeringsbeløpene fremgår sjelden direkte av regnskapet – ordinær regnskapsdokumentasjon. Regnskapsmaterialet gir ikke tilstrekkelig informasjon om f.eks. avgrensninger av byggetiltak og ferdigstillingspunkter. Ofte har heller ikke skyldneren en slik oversikt tilgjengelig. I så fall må boet skaffe informasjonen ved undersøkelser i skyldnerens historiske regnskapsmateriale (regnskapsbilag mv.) og på annen måte. Dette tar tid og koster penger.

2. Ved å abandonere den justeringspliktige eiendelen

Det er ikke sikkert at kjøperen kan eller vil overta justeringsplikten. I de tilfellene kjøper bare skal bruke, eller bare har leietakere til, en del av eiendommen, vil det være kunne innebære en betydelig risiko for kjøper å påta seg justeringsplikten. Dersom forpliktelsen overtas, vil dette begrense muligheten til å leie ut eiendelen til ikke merverdiavgiftspliktig virksomhet. Dette vil ofte være situasjonen i de tilfeller en utkantbedrift blir tatt under konkursbehandling. Det kan da foreligge store justeringsforpliktelser kombinert med begrensede muligheter til å utnytte hele eiendommen med en gang.

Det er også et krav at kjøper av justeringspliktig eiendel er avgiftsregistrert. Dette er ikke alltid tilfelle og er også noe som er utenfor konkursboets påvirkning. Ofte er det få interessenter og ikke mulig å finne en kjøper som er villig til å påta seg forpliktelsene.

Da er løsningen at boet abandonerer eiendelen. En abandonering anses ikke som en justeringsutløsende hendelse, jf. premiss 29 i kjennelsen:

En abandonering av boets eiendeler er heller ikke en justeringshendelse. Etter konkursloven § 117 b kan bostyreren beslutte å oppheve konkursbeslaget i en eiendel som er uten interesse for boet. Opphevelsen innebærer hverken endret bruk eller en overdragelse,

sml. merverdiavgiftsloven § 9-2. I tråd med dette er det i forvaltningspraksis lagt til grunn at abandonering ikke er en justeringshendelse, se Skattedirektoratets prinsipputtalelse 23. april 2004 [USKD-2004-18]¹ og den nettopp nevnte uttalelsen publisert i USKD-2016-13.

Dette er for så vidt helt logisk, og vil innebære at konkursboet i mange flere tilfeller må abandonere den justeringspliktige eiendelen, fordi boet ikke kan, eller ønsker, å pådra seg et massekrav ved realisasjon.

3. Justering av merverdiavgift i konkurs

Justeringsreglene gjelder for anskaffelser av en viss verdi og varighet, dvs. såkalte *kapitalvarer*. Reglene innebærer at den fradragsberettigede bruken av kapitalvarer skal vurderes over et lenger tidsrom – *justeringsperioden*, og da slik at det opprinnelige fradraget i løpet av dette tidsrommet kan bli endret, dvs. *justert*. Tilfeller som kan endre den avgiftspliktige tilknytningen for en kapitalvare og dermed medføre justering – *justeringsutløsende hendelser* – kan typisk være bruksendringer eller salg.

En justering av merverdiavgiften ved en justeringsutløsende hendelse kan medføre rett til økt fradrag for merverdiavgift eller en plikt til tilbakebetaling av tidligere betalt avgift avhengig av det underliggende faktiske grunnlaget.

Det er særlig plikten til å overdra eller tilbakebetale tidligere fradragsført merverdiavgift, *justeringsplikten*, som skaper problemer i konkurs.

I de tilfeller justeringsplikten er tilfredsstillende dokumentert og det er en kjøper som overtar plikten, vil det ikke oppstå noe problem, heller ikke i konkurstilfellene.

Når det likevel ofte oppstår problemer, er det fordi det er den avgiftspliktige skyldneren som før konkurs har fått fradrag for merverdiavgiften, og har forbrukt dette beløpet, mens det er konkursboet, som eget avgiftssubjekt, som påføres tilbakebetalingsplikten. Boet har imidlertid ikke nytt fordel av det forutgående fradraget for merverdiavgift, ei heller har boet inndrevet denne merverdiavgiften ved avgiftspliktig salg. Justeringsreglenes system er som kjent at justeringsplikten kan overføres ved avtale til merverdiavgiftsregistrert kjøper. Som vi vil redegjøre nærmere for i dette brevet foreligger det ofte ingen eller bare en begrenset oversikt over justeringsbeløpet som justeringsplikten omfatter og det kan av flere grunner være praktisk umulig for bostyrer å få overført justeringsplikten.

Tilbakebetalingsplikten, plikten til å betale justeringsbeløpet, blir ved en overdragelse uten inngått justeringsavtale en utgift i boet som skal betales ut av boets alminnelige masse på bekostning av kreditorfellesskapet.

De eiendeler som selges under konkurs, det være seg næringseiendom eller andre vesentlige kapitalvarer, f.eks. produksjonsutstyr mv., har i de fleste konkurstilfeller en realisasjonsverdi som er vesentlig lavere enn opprinnelig investert beløp. Den lave verdien av slike eiendeler i konkurs er som hovedregel en direkte følge av årsakene til konkursen – underskudd på driften medfører at eiendelene ofte blir lite attraktive. Justeringsplikten i konkurs endres ikke med realisasjonsverdien, og blir derfor ofte vesentlig i forhold til realisasjonsverdien. Høyesterettskjennelsen medfører at konkursboet – og derved i realiteten kreditorfellesskapet – må betale hele justeringsbeløpet som massekrav. Dette blir ekstra tyngende og urimelig, men kan også medføre uønskede og lite samfunnsnyttige beslutninger fra boets side.

Som det vil fremgå nedenfor vil konkursboets eneste alternativ bli å abandonere den eiendelen som justeringsplikten hviler på. Økt bruk av abandonering vil tvinge seg frem dersom justeringsplikten består som massekostnad. Dette undergraver det vesentligste formålet med konkursinstituttet, som er å realisere skyldnerens eiendeler så fordelaktig som mulig og å fordele midlene mellom fordringshaverne.

4. Boets oppgaver

Konkurs innebærer et generalbeslag i skyldnerens eiendeler. Konkursloven § 85 definerer bostyrers oppgaver og innledningen i bestemmelsen lyder slik:

Bostyreren skal vareta fordringshavernes felles interesse overfor den enkelte fordringshaver og overfor tredjeperson. Så langt det er forenlig med disse interessene, skal bostyreren i samarbeid med offentlige myndigheter medvirke til at hensynet til berørte arbeidstakere og særlige samfunnsinteresser varetas under bobehandlingen. Det påhviler bostyreren å foreta det nødvendige for at boet kan bli oppgjort (...)

En av oppgavene under konkursbehandlingen er å realisere skyldnerens eiendeler, slik dette er definert i tredje punkt i bestemmelsen: *å sørge for bevaring, tilsyn, nødvendig forsikring og mulig forøkning av boets eiendeler og for at de blir solgt så fordelaktig som mulig.*

Når konkursboet blir ansvarlig for justeringsforpliktelsen ved salg, vil dette medføre at det blir vanskelig å oppfylle den realisasjonsoppgaven som er pålagt boet. Skyldnerens eiendeler er som regel pantsatt, og salg av eiendeler foregår derfor som oftest i samarbeid med panthaver. Det vil ikke være aktuelt for et konkursbo å stå for realisasjon av justeringspliktige eiendeler, dersom boets realisasjon utløser en justeringsforpliktelse i form av massekrav. Panthaver kan heller ikke pålegges å betale justeringsforpliktelsen.

Erfaringsmessig kan det være tidkrevende, vanskelig og ofte umulig å få oversikt over, og dokumentere justeringsbeløpet. Verken justeringsplikten eller justeringsbeløpet fremkommer som kjent direkte av regnskapet. Justeringsbeløpet kan ha referanse til anskaffelser og påkostninger foretatt i flere omganger og over en periode på inntil 10 år. Det underliggende grunnlaget kan ligge flere år tilbake i tid, være både sammensatt av flere anskaffelser og bestå av omfattende dokumentasjon. Konkursmiljøets erfaring er at langt fra alle skyldnere har kontroll over justeringsforpliktelsene for hver enkelt eiendel. Vi har inntrykk av at selskaper som driver med utleie av fast eiendom kjenner reglene relativt godt og har kontroll over latente justeringsbeløp og tidsfrister. Derimot har virksomheter som har et annet formål enn eiendomsutleie sjelden denne oversikten på tross av registrerings- og dokumentasjonsplikten i merverdiavgiftsloven § 9-1-2.

Det er dessverre slik at hovedregelen er at konkursboet ikke har likvide midler til disposisjon ved konkursåpning. Dette innebærer at boet som regel har dårlig tid til å få gjennomført en realisasjon – i alle fall om man skal få til en overdragelse der også virksomheten kan videreføres helt eller delvis. Dette er som regel å foretrekke da en samlet realisasjon vil ivareta hensynet til arbeidsplasser og sikre beste oppnåelige priser for eiendeler og virksomhet.

Det er vanlig at panthaver finansierer boets salgsarbeid – for på den måten å få til et ordnet salg i regi av boet. Det er langt fra sikkert at panthaver ønsker å bruke midler på å avklare justeringsplikt og justeringsbeløp, og uten tilfredsstillende dokumentasjon på justeringsbeløpet vil det ikke være forsvarlig for konkursboet å gjennomføre en salgsprosess. Dette medfører at konkursboet i større utstrekning må abandonere eiendelene. Konsekvensene av dette er beskrevet nedenfor.

5. Nærmere om enkelte typer eiendeler

Fast eiendom eiet og brukt av skyldneren

Som regel er alle eiendeler som kan pantsettes pantsatt. Det vil derfor som oftest være panthaver som har den økonomiske interessen i salg av eiendommen som sådan. Realisasjon av fast eiendom/næringseiendom skjer derfor som oftest i samarbeid med panthaver. Konkursboet har selvstendige interesser i at det blir gjennomført et samlet salg, da dette som oftest gir en bedre verdi, også for eventuelle frie eiendeler i boet. Boet er også opptatt av å ta vare på arbeidsplasser, noe som er samfunnsmessig bra og som også reduserer prioriterte krav i boet.

Typer av næringseiendom varierer meget og derved også verdien ved en konkurs. Eiendommenes beliggenhet, utforming og grad av spesialtilpasning er bestemmende for realisasjonsverdien som kan oppnås etter konkurs.

Dersom kjøper ikke vil overta justeringsforpliktelsen eller boet ikke får oversikt over justeringsbeløpet som ligger på de eiendelene som overdras, vil abandonering fremstå som eneste forsvarlige beslutningsalternativ for bostyrer.

Særlig om leietakers justeringsplikt i konkurs

Dersom en leietaker har anskaffet en kapitalvare, f.eks. vesentlig bygningsmessig innredning/ombygging i leide lokaler, utløses justeringsplikten når lokalene fremleies eller bruksretten på annen måte overlates til andre. Når bruksretten opphører overføres justeringsrett og -plikt til innehaveren av eiendommen dersom partene ikke har avtalt noe annet, jf. merverdiavgiftsforskriften § 9-3-6.

Det er vår erfaring at de fleste leieavtaler i næringsforhold i dag inneholder en bestemmelse om at justeringsplikten ikke overføres til innehaveren av eiendommen, men beror hos leietaker ved opphør av bruksretten.

I konkurs kan konkursboet velge om det vil tre inn i leieavtalen eller ikke, men boet må betale leie som massekrav inntil lokalene er stilt til utleiers rådighet. Dersom boet ikke har stilt lokalene til utleiers rådighet senest fire uker etter konkursåpningen og erklært at boet ikke vil tre inn, trer boet *uten særstilt vedtagelse* inn i leieavtalen, jf. dekningsloven § 7-10. Bakgrunnen for denne regelen er at boet skal få noe tid på seg til å realisere eiendeler så fordelaktig som mulig.

Fordi det er økonomisk svært tyngende for konkursboet å tre inn i slike leieavtaler, er det svært vanlig at boet – i samarbeid med en panthaver – forsøker å avvikle virksomheten innen disse 4 ukene, og således unngår å tre inn i avtalen. Noen ganger inngås det midlertidige leieavtaler for en lengre avviklingstid. Boet vil bare ha interesse av å tre inn i leieavtalen i de tilfeller man lykkes å overdra igangværende virksomhet. Men boet vil ofte ha interesse av å benytte lokalene i en periode før å få en ryddig avvikling. Som regel er det panthaver i varelager og driftstilbehør som finansierer en slik avvikling.

Det er noe uklart for Konkursrådet om høyesterettskjennelsen, som omhandler salg av fast eiendom, også har betydning for avvikling av et leieforhold. Det fremstår som en nærliggende tolkning at dersom konkursboet inngår en midlertidig leieavtale for å foreta en avvikling, og deretter leverer lokalene tilbake til utleier uten å kunne få overført justeringsforpliktelsen, så kan den utløses som massekrav for boet. Mer usikkert er det nok dersom boet frigjør lokalene innen 4-ukersfristen.

Uansett vil det være meget uheldig dersom også en avvikling av et leieforhold skal anses som en justeringshendelse oppstått på boets hånd. Det vi gi et resultat som er stikk i strid med de hensyn som er søkt ivaretatt med dekningsloven i § 7-10.

Også i et slikt tilfelle vil bostyret kunne unngå justeringsplikten ved å abandonere byggetiltak mv. i de leide lokalene, men spørsmålet er om boet kan benytte lokalene og så avvike.

Dersom boet finner en kjøper som vil videreføre virksomheten i de samme lokalene, så kan selvfølgelig justeringsforpliktelsen overføres. Men også her vil konkursboet ofte ha problemer med å beregne justeringsplikten.

Driftsløsøre og andre kapitalvarer

Driftsløsøre er i utgangspunktet enklere, i og med at disse kan selges med merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 3-21 og da vil salget ikke utløse noen justeringsplikt, jf. § 9-2 femte ledd.

Dersom boet klarer å gjennomføre en virksomhetsoverdragelse, er midlertid salget likevel en justeringshendelse.

Salg av hele eller deler av virksomhet i konkurs

Salg av deler eller hele virksomheten kan i praksis omfatte både fast eiendom, driftsløsøre og andre kapitalvarer, samt overdragelse av bruksrett av byggetiltak i leide lokaler til ny eier.

Som kjent er salg av deler av eller hele virksomheten fritatt for merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 6-14. Dette innebærer at salget vil utløse justering på eventuell næringseiendom og byggetiltak i leide lokaler og i driftsløsøre og andre kapitalvarer.

Salg av hele eller deler av en samlet virksomhet er ofte fordelaktig og ønskelig i konkurs fordi:

- Det vil ofte gi en høyere verdi på driftsmidler.
- Det gir en høyere verdi på kundefordringer i mange tilfeller, som for eksempel ved tilvirkning.
- Det gir en høyere verdi på varelageret.
- Det reduserer lønnskrav, som er prioritert av klasse 1 – fordi ansatte får nytt arbeid og derfor ikke har behov for å trekke på lønnsgaranti/melde krav i boet.
- Erstatningskrav etter kontraktsbrudd på f.eks. husleie for gjenværende leieperiode reduseres fordi utleier får ny leietaker.
- Løsningen generelt ivaretar den underliggende virksomheten og arbeidsplassene.

Som hovedregel vil salg av en virksomhet i konkurs skje relativt kort tid etter konkursåpning fordi konkursboet selv ikke har midler til å drive virksomheten i en lengre mellomperiode.

I forhold til justeringsforpliktelsen som massekrav i konkurs er det de samme hensyn som gjør seg gjeldende her som i de typetilfeller som er beskrevet ovenfor. I de tilfeller skyldneren har ført en oversikt over justeringsbeløpet frem til konkurs er det ikke noe problem for bostyrer å overdra virksomheten sammen med justeringsplikten.

Problemet oppstår også her i de tilfeller der en oversikt over justeringsbeløpet ikke foreligger. Dersom denne oversikten ikke lar seg fremskaffe raskt vil bostyrer oftere bli presset til å abandonere eiendelene som det hviler justeringsplikt på og kun gjennomføre et løssalg av øvrige eiendeler. Kreditorfellesskapet går derved glipp av de fordeler som fremgår av kulepunktene over.

6. Konsekvensene for konkursboet og kreditorene

Etter konkursloven § 85 er bostyrers oppgaver beskrevet slik:

Bostyreren skal vareta fordringshavernes felles interesse overfor den enkelte fordringshaver og overfor tredjeperson. Så langt det er forenlig med disse interessene, skal bostyreren i samarbeid med offentlige myndigheter medvirke til at hensynet til berørte arbeidstakere og særlige samfunnsinteresser varetas under bobehandlingen.

Det fremgår av konkursloven § 117 at *boets eiendeler skal realiseres på den måte som etter forholdene antas å ville gi størst utbytte*. Er abandonering best for kreditorfellesskapet – så skal det velges.

Som påpekt ovenfor er en virksomhetsoverdragelse en justeringshendelse. Regelen vil vanskeliggjøre det å ivareta de ansatte gjennom en virksomhetsoverdragelse.

Slik Konkursrådet ser det vil reglene medføre at konkursboet i større utstrekning vil måtte abandonere eiendeler i boet.

Konkursrådet kan heller ikke se at regelen, slik den er fastslått av Høyesterett, vil bidra til økt inntekt til staten. Det mest sannsynlige er det motsatte.

Dersom gjeldende rett vanskeliggjør virksomhetsoverdragelser, vil dette medføre større krav i form av prioriterte krav klasse 1, og større krav fra lønnsgarantiordningen (lønn i 1 måned etter konkursåpning).

Ved en abandonering går rådigheten tilbake til skyldneren, jf. konkursloven § 117 b. Dersom skyldneren selger eiendelen, vil det utløse justeringsplikt for skyldneren. Det samme gjelder om eiendelen selges på tvangssalg, jf. merverdiavgiftslovens § 9-2 tredje ledd, som fastslår at det skal justeres når eiendeler *overdras*.

Etter høyesterettskjennelsen er det fastslått at justeringsforpliktelsen anses som oppstått når overdragelsen finner sted, i dette tilfellet etter konkursåpning.

Det innebærer at fordringen heller ikke kan meldes i boet, jf. dekningsloven § 6-1:

Dividende kan bare kreves av fordringer på skyldneren som er oppstått før åpningen av bobehandlingen.

I de fleste tilfeller er eiendelene pantsatt, og da vil som regel hele salgssummen gå til panthaver. Når skyldneren er en juridisk person med begrenset ansvar, vil staten ikke få dekning av justeringsbeløpet, og selskapet slettes etter avsluttet konkursbehandling.

I høyesterettskjennelsen legges det vekt på som et reelt hensyn at boet bør være ansvarlig for justeringen når det er boet som velger hvorvidt boet vil overdra den justeringspliktige eiendelen eller ikke. Høyesteretts flertall uttaler i premiss 53:

På dette punktet nevner jeg likevel ett hensyn, som etter mitt syn har vekt: Det er boet som har rådigheten over kapitalvarene etter konkursåpningen, og som dermed kan bestemme om justeringsforpliktelsen skal utløses gjennom for eksempel et salg. Hvis skyldneren anses ansvarlig for justeringskravet, kan vi få en situasjon hvor boet ensidig kan velte betydelige kostnader over på skyldneren, uten at denne har mulighet til å påvirke eller forhindre dette. Kravet vil riktignok kunne meldes i boet som dividendekrav eller fortrinnsberettiget krav av annen klasse, jf. dekningsloven §§ 9-6 og 9-4 nr. 2. Men skyldneren ville hefte for restgjelden etter dekningsloven § 6-6. En slik løsning ville være uheldig, ikke minst i konkurser med personlige skyldnere.

Konkursrådet er ikke enig i disse betraktningene. Det virker her som om Høyesteretts flertall legger til grunn at konkursboet har ren reell valgrett om det vil overdra justeringsforpliktelsen eller ikke. Den valgretten er illusorisk. Med de rammebetingelsene som boet har, må bostyrer

ta en økonomisk vurdering om hva som tjener kreditorfelleskapet. Boet kan ikke påta seg en justeringsforpliktelse som medfører økte kostnader for kreditorfelleskapet.

Når konkursboet vurderer hvordan man skal realisere eiendeler og hvem som skal velges som kjøper, ser boet hen til hva som gir best utkomme for kreditorfelleskapet. Det er det som er boets mandat i konkursloven § 85. Det er en kjent problemstilling at boet, når man vurderer salg og hvilket tilbud som er best, ser hen til om kjøper kan tilby ansatte ny stilling. Det reduserer prioriterte krav av klasse I i boet.

Det at justeringsforpliktelsen anses å oppstå etter konkursåpning er faktisk et argument for at konkursboet skal velge å abandonere eiendelen for å unngå justeringsforpliktelsen både som massekrav og som dividendeberettiget krav.

Ved en abandonering sitter en personlig skyldner igjen med justeringsforpliktelsen. Om det er noen midler i boet vil skyldneren kunne komme enda dårligere ut ved at kravet heller ikke kan meldes i boet for å få dividende. Gjeldende rett beskytter derfor ikke personlige skyldnere, tvert imot.

7. Problemer ved rekonstruksjon og gjeldsforhandlinger

Gjeldende rett skaper også store problemer for virksomheter under rekonstruksjon. En rekonstruksjon vil ofte innebære en nedskalering av virksomheten eller salg av hele eller deler av virksomheten.

Dersom dette skjer etter åpningen av rekonstruksjon, vil justeringsforpliktelsen anses som oppstått ved *overdragelsen*, og må da dekkes fullt ut – uten at denne gjelden er omfattet av akkorden.

Etter rekonstruksjonsloven § 15 beholder skyldneren rådigheten over virksomheten. Da kan rekonstruktøren kreve at skyldneren også har eller skaffer seg oversikt over justeringsforpliktelsene, jf. kravet til slik dokumentasjon i merverdiavgiftsforskriften § 9-1-2.

Imidlertid vil det likevel kunne by på problemer å få justeringsplikten overdratt, dersom man ikke har noen som vil eller kan overta den. Et eksempel er at man må legge ned noen lokasjoner, og flytte ut av leide lokaler. Under *koronakrisen* ser vi eksempler på rekonstruksjoner som nettopp har som formål å reforhandle og også redusere antallet leieobjekter. Det samme har vi erfart gjennom problemene i retail-/varehandelbransjen også før *koronakrisen*. Dersom gårdeier ikke har ny leietaker som er villig til å overta forpliktelsen og gårdeier ikke plikter eller ønsker å overta denne, så vil en oppsigelse kunne medføre en massekostnad, som kan velte rekonstruksjonen, dersom det hviler en vesentlig justeringsforpliktelse på de lokaler man trer ut av.

Problemstillingen vi reiser her er om det er rimelig at justeringsforpliktelsen får massekravstatus i en situasjon hvor skyldneren allerede har søkt retten og fått innvilget konkursbeskyttelse gjennom rekonstruksjonsforhandlinger (tidl. gjeldsforhandling).

Virksomheter som åpner rekonstruksjon, vil ofte ha behov for en nedskalering av virksomhetene. Dersom det er en justeringsforpliktelse på leieavtalene, så vil forpliktelsen knyttet til leieavtaler hvor man trer ut under rekonstruksjon ikke kunne akkorderes. Det gir en bedre prioritet/beskyttelse for justeringsforpliktelsen enn om avviklingen av leieavtalen hadde vært gjennomført før rekonstruksjon ble åpnet. Det fremstår som urimelig og er neppe en hensiktsmessig regel.

Tilsvarende problemer oppstår også under gjeldsforhandlinger.

8. Svensk og dansk rett

Både Sverige og Danmark har valgt en løsning der justeringsforpliktelsen ikke er et massekrav i boet.

Reglene er litt forskjellige, men har samme løsning med at justeringsforpliktelsen er en dividendefordring i konkursboet, men at bostyret kan velge å overta forpliktelsen og overdra den i forbindelse med en realisasjon av eiendelen.

De svenske reglene følger av Mervärdesskattelag (1994:200), kapittel 8 a¹, som omhandler *Jämkning av avdrag för ingående skatt hänförlig till investeringsvaror*. Det fremgår av § 4 når justering skal skje, og i 6. stykket står det:

6. om en fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs, under förutsättning att han haft rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till kostnader för investeringsvaror som avses i 2 § första stycket 2, 3 eller 4.

Statens fordran på grund av jämkning enligt första stycket 6 får göras gällande i en konkurs, om fordran uppkommer på grund av att gäldenären försätts i konkurs. Lag (2000:500).

Etter § 13 i samme kapittel, kan konkursboet velge å ta over forpliktelsen:

13 § Om en fastighetsägare försätts i konkurs kan konkursboet överta konkursgäldenärens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt under förutsättning att konkursboet är skattskyldigt enligt 6 kap. 3 §. Övertagandet skall ske innan konkursboet överlåter fastigheten, men gäller från det att konkursboet blivit skattskyldigt för verksamheten i fastigheten.

Konkursgäldenären skall dock alltid jämka avdrag för ingående skatt på grund av ändringar som inträffat under tiden fram till dess att han försätts i konkurs.

Om en fastighet överlåts av konkursboet skall bestämmelserna i 12 § gälla för konkursboet och förvärvaren. Lag (2000:500).

Disse reglene ble endret i 2000, og er beskrevet i *Regeringens proposition 1999/2000:82*². Justering i konkurs er omtalt i kapitlet: 7.3.7 Jämkning vid konkurs på side 109, der endringen er oppsummert slik:

Regeringens förslag: Konkursgäldenären skall vid konkursutbrottet vara skyldig att jämka sådan ingående skatt som är hänförlig till fastigheter. Konkursboet kan senast vid konkursboets överlåtelse av fastigheten åta sig jämkningskyldigheten. Om konkursboet inte gör detta skall jämkningskyldigheten utlösas av konkursbeslutet och statens fordran på jämkad ingående skatt skall kunna bevakas som en fordran i konkursen. Om konkursboet åtar sig jämkningskyldigheten skall det jämkade beloppet ändras i konkursgäldenärens redovisning. Konkursgäldenären skall dock alltid jämka belopp som hänför sig till en ändrad användning som skett under tiden fram till konkursutbrottet.

¹ <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/2777.html#h-8-a-kap-Jamkning-av-avdrag-for-ingaende-skatt-hanförlig-till-investeringsvaror>

²

<https://www4.skatteverket.se/download/18.22f626eb14fb326a4b68c4b/1441866416230/prop.%201999%2000%2082.pdf>

Dansk rett

De danske reglene for behandling av merverdiavgift under konkurs er samlet i en juridisk veiledning fra skatteetaten; *D.A.20 Moms ved konkursbehandling*, og finnes på skat.dk³. Regelen om justeringsforpliktelser finnes i kapittel: D.A.20.5.3.2 Reguleringsforpliktelse vedrørende investeringsgoder⁴:

Når et konkursbo sælger aktiver, der efter momsloven betragtes som investeringsgoder, skal der i nogle situationer ske en regulering af det momsfradrag, som virksomheden tidligere har opnået vedrørende det pågældende aktiv. Reglerne om regulering for investeringsgoder er beskrevet i afsnit D.A.11.7.4.

Hvis reguleringsforpliktelsen vedrører et fradrag, som den konkursramte virksomhed har foretaget før konkursen, skal reguleringen foretages i perioden før konkursen. Kravet er dermed et simpelt krav i boet, uanset at kravet først kan gøres gjældende ved konkursboets salg af investeringsgodet, jf. UfR.1981.163 ØLD.

Et sammendrag av dommen er også inntatt:

Et momsregistreret anpartsselskab, der havde fradragsret for indgående afgift vedrørende et fabriksbyggeri, blev efter kort tids forløb erklæret konkurs. Boet fortsatte virksomhedens drift og blev momsregistreret. Efter en på boets vegne indgivet begæring solgtes den pågældende fabriksbygning på tvangsauktion med den følge, at regulering skulle foretages efter bekendtgørelse nr. 312 af 26. maj 1978. **Reguleringsforpliktelsen kunne ikke anses som en gjæld, der var pådraget boet under dets behandling, og kunne derfor ikke anerkendes som massekrav** (Konkursrådets uthevelse).

På samme måte som i Sverige kan boet velge å overføre forpliktelsen til en kjøper, om dette står det følgende i veiledningen:

I visse tilfælde kan reguleringsforpliktelsen overdrages til køberen af investeringsgodet. I den forbindelse skal køber afgive erklæring om, at denne vil overtage reguleringsforpliktelsen. Erklæringen afgives ved købers underskrift på ovennævnte blanketter.

Forskjellen mellom de svenske og de danske reglene er at det etter dansk rett utløses en justeringsforpliktelse ved boets salg. Boet kan da på dette tidspunkt velge å overdra forpliktelsen, der det er mulig. Om boet ikke overdrar den, blir kravet et *simpelt krav* dvs. et uprioritert krav. I Sverige opphevet man prioritet for skattekrav i 2004, slik at i begge land blir justeringskravet uprioritert.

9. Hvordan bør regelen være

Konkursrådet mener at dagens regel om at justeringsforpliktelsen blir et massekrav, er meget u hensiktsmessig.

Bostyrer skal etter konkursloven realisere skyldnerens eiendeler på gunstigste måte. Slik regelen nå er, vil det medføre at boet i stor grad må velge å abandonere fremfor å selge eiendeler med justeringsforpliktelser. Dette vanskeliggjør virksomhetsoverdragelser, og vil medføre lavere inndekning til boet.

Når man tar i betraktning at det i veldig mange konkursbo bare er staten som får dividende, gjennom prioriterte krav fra lønnsгарантиordningen og skatte- og avgiftskrav, vil dette

³ <https://skat.dk/SKAT.aspx?oid=1921147>

⁴ <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2166671&chk=216985>

medføre lavere dekning av statens krav. Gitt den rettsstilstanden som ble avklart i høyesterettskjennelsen, vil det neppe bli noen realisasjoner som utløser massekrav.

Regelen vil derfor neppe medføre noen betaling til Skatteetaten fra konkursboet. Det eneste man oppnår med slike regler er å vanskeliggjøre realisasjonen, noe som kan skade kreditorene i boet.

Etter det Konkursrådet kan se er det to måter å løse dette på uten å gjøre endringer av betydning i merverdiavgiftsloven.

- 1) Justeringsforpliktelsen faller bort i konkurs. Dette var vel løsningen etter 1969-loven. Det er den løsningen som er i skatteloven § 2-33 for skatt på gevinst ved realisasjon. Et konkursbo er ikke skattepliktig for realisasjon av skyldnerens eiendeler. En slik regel vil imidlertid ikke løse den uheldige konsekvensen ved rekonstruksjon og gjeldsforhandlinger.
- 2) Lovregulere at justeringskrav som oppstår ved realisasjon etter åpning av konkursbehandling, eller annen insolvensbehandling, anses som oppstått før åpning av forhandlingene. Men insolvensbehandling menes foruten konkurs, gjeldsforhandlinger, rekonstruksjon og behandling av insolvente dødsbo.

En slik regel vil gjøre det enklere å få til en god rekonstruksjon og et hensiktsmessig salg under konkurs. Det er også et argument at man da får samme regler som Sverige og Danmark. Det er en betydelig grad av rettsenhet mellom de tre landene både på det konkursrettslige og det avgiftsrettslige området, og en lovendring vil ytterligere bidra til denne rettsenheten.

10. Avslutning

Konkursrådet mener det haster med å få til en lovendring som legger til rette for at bostyrer kan ivareta kreditorenes, de ansatte og samfunnets interesser i tråd med det oppdraget bostyrer har etter konkursloven på en bedre måte enn det som er mulig under gjeldende rett.

Covid-19 har også medført en vesentlig økning i antall virksomheter som er i krise, og dagens regler vil i tillegg vanskeliggjøre rekonstruksjoner der man må realisere og eller avvikle deler av virksomheten. Det forhold at pandemien har hatt særlig store konsekvenser for bransjer lokalisert i områder med lite utviklet eiendomsmarked forsterker dette behovet.

Konkursrådet deltar gjerne i en diskusjon om hvordan en slik regel kan utformes og innpasses i lovgivningen.

Likelydende brev går både til Finansdepartementet og Justis- og beredskapsdepartementet, samt i kopi til Skatteetaten.

Med hilsen

Knut Ro
Konkursrådets leder

Dette brevet er godkjent elektronisk og har derfor ikke håndskrevet underskrift

Likelydende brev er sendt til:
FINANSDEPARTEMENTET

Kopi til:
SKATTEETATEN