

I foreliggende sak vil ikke Aksjonærene få tilgang til midlene, i den forstand at de kan disponere over dem til egen fordel. Det allmenntilrette formålet, som Aksjonærene har definert ved opprettelse av stiftelsen, setter grensene. Før overføringen til stiftelsen bestemte Aksjonærene over midlene gjennom selskapets organer. Etter overføringen «bestemmer» Aksjonærene over midlene gjennom stiftelsens organer. Stiftelsens formål vil være betydelig snevrere enn selskapets formål. Stiftelsen forutsettes å tilfredsstillere bl.a. selvstendighetskravet i stiftelsesloven, og er også for øvrig underlagt stiftelseslovens regler og kontroll. Med mindre Aksjonærene bryter stiftelsesloven (hvilket vi forutsetter at de ikke gjør) har vi derfor ikke funnet holde-

punkter for at den «kontrollen» som Aksjonærene har i stiftelsen gjør at de kan sies å ha fått overført en fordel til seg personlig. Skattedirektoratet legger til grunn at midler gitt til stiftelsen kommer det angitte formålet til gode.

Det er også et moment at selskapet/Aksjonærene faktisk gir en gave til stiftelsen og således gir fra seg de aktuelle verdiene. Videre er stiftelsen en selveiende institusjon som ingen kan ha eierinteresser i. Gaven gis til et allmenntilrette formål, til en stiftelse som må forutsettes å disponere gaven innenfor sitt formål.

Oppsummeringsvis er direktoratet derfor av den oppfatning at dersom gaven i inne-

værende sak gis direkte til stiftelsen, innebærer det ikke en fordel for Aksjonærene. Dersom Aksjonærene ikke får en fordel, er det også vanskelig å argumentere for at transaksjonen er i strid med utbyttereglenes formål.

Skattedirektoratet er av den oppfatning at dette ikke er illojalt mot utbyttereglene, og antar på denne bakgrunn at det ikke er hjemmel for å utbyttebeskatte Aksjonærene i denne saken, etter reglene om ulovfestet gjennomskjæring.

### Konklusjon

Aksjonærene blir ikke å utbyttebeskatte for gaven på 6 millioner fra selskapet til stiftelsen.

# Merverdiavgift ved tvangsinndrivelse og konkurs



Artikkelen er forfattet av:

Advokat  
Peer Sandborg  
Advokatfirmaet Grette

Ved konkurs hos en avgiftspliktig næringsdrivende kommer særskilte regler om registrering og avgiftsplikt til anvendelse. I forbindelse med realisasjon av boets eiendeler kan det oppstå situasjoner der den avgiftsmessige behandlingen er viktig for bo, konkursdebitor og **panthaver/kreditor**.

Artikkelen sammenfatter hovedlinjene for noen sentrale avgiftsmessige spørsmål som oppstår i forbindelse med tvangsinndrivelse og konkurs.

### Tiltredelse av pant og tvangssalg Generelt

Når debitor misligholder sitt betalingsansvar, vil etter hvert panthaver ta skritt for å få realisert pantet. Realisasjon kan skje ved frivillig salg, eller ved at panthaver begjærer tvangssalg gjennom namsmyndighetene. Man sier gjerne at panthaver tiltrer pantet.

Panthavers tiltredelse av pant innebærer i seg selv ingen overføring av eiendomsrett til den pantsatte gjenstanden fra debitor til panthaver. Tiltredelsen som sådan anses derfor ikke som omsetning mellom disse som kan utløse avgiftsplikt.

Særlig ved frivillig realisasjon ser man i praksis mange ulike måter å gjennomføre salget på. Salg kan for eksempel skje fra debitor til panthaver, fra debitor til tredje-

mann eller gjennomføres i kommisjon med panthaver som kommisjonær. Avtalene er ofte nokså uklare, hvilket medvirker til uforutsigbarhet når det gjelder den avgiftsmessige behandlingen. Fra tid til annen ser vi at avgiftsmyndighetene ved fortolkning av avtaler legger til grunn et annet faktum enn partene. Det er derfor viktig at partene sørger for klar dokumentasjon av den modellen som er valgt.

### Frivillig realisasjon i debitors navn

Dersom panthaver tiltrer pantet, og realisasjon av pantet skjer i debitors navn i henhold til avtale med denne, er dette en omsetning for debitor. Avgiftsregistrert debitor vil være avgiftspliktig for dette salget.

Debitor kan benytte hele salgssummen, inklusive merverdiavgift, til å nedbetale pantefordringen.

### Frivillig realisasjon i kommisjon

Det hender at tiltredelse av pant skjer ved at panthaver selger panteobjektet i eget navn, men for debitors regning (kommisjon).

# Avgift

## Generelt om kommisjon

Omsetning ved kommisjon anses avgiftsmessig som både kommisjonærens (pant-haver) og kommittentens (debitor) omsetning, jf. merverdiavgiftslovens (mval.) § 10 første ledd tredje pkt. Dersom begge er registreringspliktig næringsdrivende, skal de begge beregne merverdiavgift for den aktuelle omsetningen. Avgiftsmessig konstrueres således en omsetning mellom kommittent og kommisjonær og mellom kommisjonær og kjøper av varen. Dersom man tenker seg at varen selges av kommisjonær til kjøper for NOK 100 eks. MVA, får man følgende avgiftsavregning mellom partene når både kommisjonær og kommittent er registrert i avgiftsmanntallet:

Omsetning fra kommittent til kommisjonær: 100  
- Provisjon kommisjonær: 0  
Sum 100

MVA (inngående avgift for kommisjonær): 50  
Sum (utbetales fra kommisjonær til kommittent) 150

Omsetning fra kommisjonær til kjøper: 100  
MVA: 50  
Sum 150

I dette tilfellet, hvor kommisjonæren ikke krever provisjon, skal kommisjonæren innbetale differansen mellom inngående (NOK 50) og utgående (NOK 50) avgift som utgjør NOK 0,-. Kommittenten skal innbetale utgående avgift med NOK 50 til staten, men har til gjengjeld fradragført avgift i forbindelse med innkjøp av varen på et tidligere tidspunkt.

Dersom bare kommittenten er registrert i merverdiavgiftsmanntallet, skal han innbetale til staten NOK 50, som utgjør utgående MVA av hans «omsetning» til kommisjonæren. Kommisjonæren skal ikke beregne avgift av sin omsetning til tredjemann.

Dersom bare kommisjonæren er registrert, skal det ikke beregnes avgift i oppgjøret mellom kommittent og kommisjonær. Kommisjonæren skal imidlertid beregne avgift av hele salgsbeløpet og innbetale avgiftsbeløpet (NOK 50) til staten.<sup>1</sup>

## Dekning av pantegjeld

Når kommisjonæren (panthaver) selger panteobjektet til tredjemann, vil han ofte kreve/ha avtalt med kommittenten (debitor) at hele salgsbeløpet inklusive merverdiavgiften skal gå med til å nedbetale pantekravet. Dette innebærer at en registrert debitor ikke vil motta penger fra salget til å dekke avgiftskravet som utløses av dette.

### Panthaver får seg overdratt panteobjektet

Debitor og panthaver kan inngå avtale om at panthaver skal overta pantet mot at pantekravet nedskrives helt eller delvis. Dette anses som en omsetning mellom debitor og panthaver. Omsetningen vil være avgiftspliktig for debitor som er avgiftsregistrert.

Dersom panthaver videreselger panteobjektet til tredjemann, vil avgiftsplikten bero på om panthaver er registreringspliktig næringsdrivende, og om omsetningen skjer som ledd i denne virksomheten. Se nærmere om dette spørsmålet nedenfor under punktet: Omsetning for panthavers regning og risiko.

### Tvangssalg

Når panthaver ikke oppnår minnelig løsning med debitor, kan han tiltre pantet ved å kreve realisasjon ved tvang. Tvangssalg gjennom namsmyndighetene skjer ved tvangsauksjon eller underhåndssalg.

Tvangsauksjon gjennom namsmyndighetene i henhold til tvangsfullbyrdelsesloven av 1992, utløser ikke plikt til å betale avgift.<sup>2</sup> Heller ikke underhåndssalg som skjer av oppnevnt medhjelper, er avgiftspliktig<sup>3</sup>.

Frivillig realisasjon av pant gjennom debitors forretning, likestilles ikke med tvangs salg. Slik realisasjon anses som debitors omsetning, og skal avgiftsberegnes dersom han er avgiftsregistrert. Dette vil trolig gjelde selv om salget skjer i forbindelse med at panthaver har fremmet begjæring om tvangs salg.

Når namsmannen overlater til en medhjelper å gjennomføre tvangsfullbyrdelsen som underhåndssalg, er utgangspunktet at medhjelperens tjeneste anses som avgiftspliktig omsetning. Finansdepartementet har imidlertid gitt et foreløpig fritak med hjemmel i mval. § 70 hvor oppnevnte medhjelpere ikke skal beregne merverdiavgift av sine

tjenester.<sup>4</sup> Det er en forutsetning at medhjelperen ikke fradragfører inngående merverdiavgift ved anskaffelse av varer og tjenester til denne virksomheten.

## Hovedlinjer for konkursboets plikter og rettigheter etter merverdiavgiftslovgivningen

### Melde- og registreringsplikt

I henhold til mval. § 27 annet ledd skal bobestyrer melde fra om åpning og avslutning av bobehandlingen, og boet skal i henhold til mval. § 28 annet ledd uten hensyn til registreringsgrensen på NOK 50 000 registreres på eget nummer med virkning fra konkursåpningen. Hvorvidt boet selv driver næringsvirksomhet, er uten betydning for melde- og registreringsplikten.

I praksis blir konkursboene nå automatisk avgiftsregistrert etter melding fra Konkursregisteret når konkursdebitor har vært registrert i merverdiavgiftsmanntallet.

Melde- og registreringsplikten gjelder ikke dersom skyldneren ikke har drevet registreringspliktig næringsvirksomhet, eller dersom den registreringspliktige virksomheten var opphørt/meldt opphørt for konkursåpning. Boets registreringsplikt følger her konkursdebitors materielle avgiftsmessige status ved konkursåpningen.

Dersom konkursdebitor har vært registrert i merverdiavgiftsmanntallet, men var slettet ved åpningen av boet, kan boet likevel bli avgiftspliktig for omsetning av eiendeler debitor selv ville vært avgiftspliktig for. Dette gjelder typisk når boet realiserer eiendeler som har vært brukt som driftsmidler eller omsetningsvarer i debitors avgiftspliktige virksomhet.

### Omsetning fra konkursbo – omsetningsoppgaver

I henhold til mval. § 10 første ledd er konkursboet avgiftspliktig for omsetning og uttak etter konkursåpningen i den utstrekning dette ville vært avgiftspliktig på debitors hånd.

Omsetningens størrelse har ingen betydning for avgiftsplikten.

I praksis videreføres således den avgiftspliktige virksomhet gjennom konkursboet.

Boets omsetning skal innberettes på omsetningsoppgave på vanlig måte. Boet har i utgangspunktet oppgaveplikt fra den terminen konkurs åpnes, og frem til bobehand-

<sup>1</sup> Nærmere om avgiftsberegningen i kommisjonstilfellene. Se Merverdiavgiftshåndboken 2007 pkt. 10.5.

<sup>2</sup> Skd av 5/94 av 22. mars 1994.

<sup>3</sup> Merverdiavgiftshåndboken 2007 s. 26.

<sup>4</sup> FIN brev til Skd av 21.9.2001.



*AVGIFTSPLIKTIG: Konkursboet er avgiftspliktig for omsetning og uttak etter konkursåpningen i den utstrekning dette ville vært avgiftspliktig på debitors hånd.*

lingen avsluttes. I praksis innvilges imidlertid normalt oppgavefritak automatisk i forbindelse med registrering av konkursboet.

Levering av varer og tjenester (omsetning) før konkursåpning er derimot avgiftspliktig for konkursdebitor, og skal derfor innberettes på omsetningsoppgave for denne og ikke for boet. Dette gjelder selv om det faktisk er bostyrer som fakturerer for omsetningen. Konkursboet har ikke plikt til å levere omsetningsoppgaver for denne perioden. Boet kan imidlertid likevel ha interesse av å sørge for ferdigstilling av regnskap og innsendelse av oppgave i tilfeller hvor debitor vil ha større avgiftsbeløp til gode for terminen.

**Fradrag for inngående merverdiavgift**  
Konkursboet har i henhold til mval. § 21 annet ledd fradragsrett for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som er levert etter åpning av bobehandlingen. Det avgjørende for fradragsretten er således leveringstidspunktet. Dersom en vare eller tjeneste er bestilt av konkursdebitor før konkursåpningen, mens levering skjer etter dette tidspunkt, vil boet ha fradragsrett. Er ytelsen levert før åpning, vil det ikke foreligge fradragsrett for boet selv om boet betaler vederlaget. I disse tilfellene ligger fradragsretten hos konkursdebitor.

Fradragsretten er ikke betinget av at boet har omsetning. Avgift på avviklingskostnader, herunder bostyrers salær, er derfor fradragsberettiget for boet selv om boet som sådant ikke har hatt omsetning.

## Særlige avgiftsmessige problemstillinger knyttet til bobehandlingen

### Abandonering etter konkurslovens § 117b *Generelt*

Bostyreren kan i henhold til konkursloven (kkl.) § 117b beslutte å oppheve konkursbeslaget i en eiendel som er uten økonomisk interesse for boet. Dette skjer ved at boet avgir en erklæring overfor skyldneren. Eiendelen abandoneres. Skyldneren har fri rådighet over eiendelen fra det tidspunktet som er angitt i boets erklæring.

Abandonering er særlig aktuelt for eiendeler som er overbeheftet, og det er normalt underforstått at debitor, etter å ha overtatt eiendelen, må forholde seg til en eller flere pantekreditorer. Dersom realisasjonen gir overskudd til debitor, kan bostyreren inn-dra dette, jf. § 117b tredje ledd.

Abandonering i henhold til kkl. § 117b anses ikke som omsetning for boet. Det skjer ingen levering av vare/tjeneste mot vederlag, men derimot en tilbakelevering av eiendelen fra boet til konkursdebitor.

Det har undertiden vært reist spørsmål ved om ulike former for forbehold og forutsetninger som oppstilles fra bostyrer kan innebære at abandoneringen likevel må anses som omsetning. Det er for eksempel svært vanlig at boet setter som forutsetning for abandonering at et eventuelt salgsoverskudd etter at pantegjelden er dekket, skal tilfalle boet. Dette kan oppfattes som et vederlag som innebærer at det foreligger omsetning (levering av vare/tjeneste mot vederlag).<sup>5</sup>

Bostyrer har ved abandonering en ubetinget rett i henhold til kkl. § 117b til å inn-dra et eventuelt realisasjonsoverskudd fra konkursdebitor. Eventuelle forbehold som tas i bostyrers erklæring til debitor, må derfor kun oppfattes som en informasjon om bostyrers rett, og kan ikke tas til inntekt for at det foreligger omsetning i henhold til merverdiavgiftsloven.

Det er neppe rettslig grunnlag for å sondre mellom ulike abandoneringstilfeller etter kkl. § 117b. Hvis det derimot er slik at vilkårene for abandonering ikke er til stede, kan det ikke utelukkes at boets utlevering av eiendeler til debitor kan anses som omsetning dersom boet mottar salgsoverskudd eller annen form for vederlag.

Ofta vil panthaver etter abandonering tiltre pantet, og sørge for at dette blir solgt for høyest mulig beløp. Selve tiltredelsen og den etterfølgende realisasjon kan skje på ulike måter, hvilket kan få betydning for avgiftsbehandlingen hos de involverte parter. Realisasjon til tredjemann skjer gjerne på en av de tre følgende måter:

1. For konkursdebitors regning og risiko (debitors omsetning)
2. I panthavers navn men for debitors regning (kommisjon)
3. For panthavers regning og risiko (panthavers omsetning)

### *Omsetning for konkursdebitors regning og risiko*

Hvis konkursdebitor eller panthaver selger eiendelen for konkursdebitors regning og risiko (i debitors navn), og kjøpesummen går til dekning av panthavers fordring, vil dette være en omsetning for konkursdebitor. Dersom konkursdebitor er registreringspliktig næringsdrivende, skal han beregne avgift av omsetningen, og innbetale denne på omsetningsoppgave for den termin salget finner sted/faktureres.

Denne måten å tiltre pantet på, er svært gunstig for panthaver dersom det er avtalt mellom ham og konkursdebitor at hele salgssummen skal gå med til dekning av pantekravet. Dette fordi han i tillegg til netto salgsvederlag mottar det merverdiavgiftsbeløp konkursdebitor egentlig skal innbetale til staten.

Metoden er svært vanlig å benytte ved bankers realisasjon av pantsatte gjenstander i konkurs, og synes å være akseptert av avgiftsmyndighetene<sup>6</sup>. Dette tilsier imid-

<sup>5</sup> Skd Av 11/86 nr. 16.

<sup>6</sup> Rapport arbeidsgruppe 1992 s. 40.



lertid ikke at den derved er helt risikofri. Det er grunn til å påpeke at den forfordelingen som her skjer kan virke tilfeldig og lite lojal, og virkningen er neppe tilsiktet fra lovgivers side. Det kan ikke utelukkes at avgiftsmyndighetene vil forsøke å gjøre panthaver ansvarlig for debtors betalingsansvar i tilfeller hvor metoden er anvendt systematisk, eller dersom det konkrete tilfellet omfatter betydelige avgiftsbeløp.

Dersom konkursdebitor ikke er registrert, utløser omsetningen ikke avgift.

### *Omsetning i kommisjon*

Omsetning ved kommisjon foreligger når panthaver (kommisjonær) omsetter en vare i eget navn, men for konkursdebitors (kommittentens) regning. Omsetning ved kommisjon anses som både kommittentens (konkursdebitor) og kommisjonærens (panthaver) omsetning. Avgiftsbehandlingen for den enkelte vil bero på om denne er registrert i avgiftsmanntallet.

Se for øvrig om avgiftsbehandlingen ved kommisjon ovenfor under tidligere punkt Frivillig realisasjon i kommisjon.

### *Omsetning for panthavers regning og risiko*

Dersom panthaver selger eiendelen for egen regning og risiko, vil det i forkant ha skjedd en omsetning fra konkursdebitor til panthaver. Dersom konkursdebitor har vært avgiftsregistrert, vil denne omsetningen til panthaver være avgiftspliktig. Avgiftsbehandlingen for panthavers videresalg, vil bero på om hans omsetning i forbindelse med realisering av pant etter en konkret vurdering, kan anses som næringsvirksomhet. At panthaver, for eksempel en bank, er registrert for utleie av bankbokser, er ikke til hinder for at realisasjon av pantet likevel kan være avgiftsfri.<sup>7</sup>

I praksis anses enkeltstående salg fra banker av gjenstander som banken har pant i, ikke som næringsvirksomhet<sup>8</sup>. Mitt inntrykk er at forståelsen av hva som er et enkeltstående salg i mange tilfeller strekkes nokså langt. Det kan stilles spørsmål ved om en bank er registrerings- og avgiftspliktig for omsetning som skjer i forbindelse med tiltredelse og realisasjon av pant i tapsengasjementer, når denne omsetningsvirksomheten foregår jevnlig og med store beløp.

## Overføring til panthaver etter konkurslovens § 117c

Bostyreren kan i henhold til kkl. § 117c beslutte å overføre en pantsatt eiendel som

er uten økonomisk interesse for boet til panthaver. Dette omtales gjerne som «uegentlig abandonering». Overføringen skal skje til antatt verdi på overføringstidspunktet. Panthaver overtar risikoen for eiendelen fra overføringstidspunktet.

Abandonering i henhold til kkl. § 117c anses som omsetning for konkursboet.<sup>9</sup> Omsetningen vil være avgiftspliktig for boet dersom dette er registrert i avgiftsmanntallet.

Hvorvidt panthavers salg av eiendelen etter overføringstidspunktet utløser avgiftsplikt, vil bero på en konkret vurdering av om denne omsetningen kan anses foretatt som ledd i avgiftspliktig næringsvirksomhet.

### **Virksomhetsoverdragelse**

I henhold til mval. § 16 nr. 6 skal det ikke betales avgift ved omsetning av varer og tjenester som ledd i overdragelse av virksomheten, eller del av denne, til ny innehaver. Fritaket forutsetter at det er samme avgiftssubjekt som selger virksomheten som tidligere har drevet denne. Konkursboet identifiseres med konkursdebitor i denne sammenheng. Dette innebærer at konkursboet kan selge virksomheten som sådan, avgiftsfritt.

Derimot vil en bank som har overtatt alt produksjonsutstyr i en produksjonsbedrift, ikke kunne selge virksomheten videre avgiftsfritt når banken ikke selv har drevet virksomheten.<sup>10</sup>

Det er videre et vilkår for avgiftsfrihet at samme type virksomhet rent faktisk blir drevet videre. Hvis det er på det rene at kjøper faktisk ikke skal drive virksomheten videre, eller overtatt varebeholdning og driftsmidler skal benyttes i en annen type virksomhet, vil overdragelsen være avgiftspliktig.<sup>11</sup>



**OVERFØRE:** Bostyreren kan i henhold til kkl. § 117c beslutte å overføre en pantsatt eiendel som er uten økonomisk interesse for boet til panthaver.

<sup>7</sup> Merverdiavgiftshåndboken 2007 s. 181.  
<sup>8</sup> Skd U 5/73 av 31. juli 1973 nr. 2.  
<sup>11</sup> KMVA 3137 av 28. september 1995.

Det er ikke tilstrekkelig for avgiftsfrihet at varebeholdning og driftsmidler overdras. Normalt kreves i tillegg at kjøper også blir tilført immaterielle verdier som goodwill, know how mv. Dersom kjøper også overtar forretningsnavn og -kjennermerke, ansvar for ansatte, kunde- og leverandørlister samt fortsetter i samme lokaler som tidligere eier, vil det normalt foreligge overdragelse av virksomhet. Det er imidlertid ikke en nødvendig forutsetning at alle disse elementene følger med.

Det avgjørende er om kjøper, etter en helhetsvurdering av de overdratte ytelsene, kan sies å overta hele eller deler av en virksomhet. Det stilles i praksis krav om at det som overtas objektivt sett skal kunne operere som en egen virksomhet.

Det kan i det konkrete tilfellet være vanskelig å ta stilling til hvorvidt man står overfor en avgiftsfri virksomhetsoverdragelse eller avgiftspliktig overdragelse av driftsmidler mv. Dersom man er i tvil om avgiftsbehandlingen, bør det tas kontakt med avgiftsmyndighetene for avklaring. Eventuelt kan det fra boets side tas forbehold overfor kjøper om at boet ved en eventuell etterberegning vil oppkreve avgiften etterskuddsvis.

I mange tilfeller vil panthaver ha interesse i at omsetningen ikke anses som en virksomhetsoverdragelse, da fakturering med avgift vil gi panthaver bedre dekning. Dette vil typisk gjelde i forbindelse med abandonering etter kkl. § 117b. Som regel vil panthaver ha sikret seg hele kjøpesummen, slik at debitor etter salget ikke har penger til å innbetale avgiftsbeløpet til staten. Dersom det i ettertid viser seg at omsetningen likevel var avgiftsfri, kan kjøper få problem med fradragsføring av feilaktig beregnet avgift. Dette vil særlig gjelde i tilfeller hvor det er nær forbindelse mellom kjøper og selger, slik at det er nærliggende å anta at kjøper har vært klar over at avgiftsbeløpet ikke vil bli innbetalt til staten av selger.<sup>12</sup>

### **Tap på krav**

Avgiftspliktig næringsdrivendes plikt til å beregne og innbetale merverdiavgift av sin omsetning gjelder uavhengig av om det fakturerte beløpet blir betalt eller ikke. Dersom fordringen ikke lar seg inndrive, kan utgående avgift kreves tilbakebetalt i forbindelse med tapsføring av det fakturerte beløpet. Virkningen er at kreditor ikke får tilleggsgap i form av avgift som han ikke har fått innbetalt av kjøper.

<sup>12</sup> Se MMC Tendos AS/ Rt. 2008 s. 727 og Risør Restaurandrift/Agder lagmannsrett 14.3.2008.

MVA-forskrift nr. 1 § 13 regulerer de formelle vilkårene for fradragsføring av avgift ved tap på utestående fordringer. Tapet skal være avskrevet på den enkelte kundes konto, og det må føres lister over de avskrevne fordringene.

I tillegg til de formelle kravene bestemmel- sen oppstiller, er det et vilkår for avgifts- messig tapsføring at tapet er reelt. Mang- lende betalingsvilje er i seg selv ikke nok til å konstatere at fordringen er tapt. Det må derfor foretas en konkret vurdering av den enkelte fordringen.

Ett spørsmål som oppstår, er om boet kan kreve tilbakeføring av avgift på fordringer oppstått på debitors hånd for konkursåp- ning. En uttalelse avgitt av Skattedirekto- ratet synes å forutsette at det er anledning til dette.<sup>13</sup> Den aktuelle uttalelsen gjaldt boets adgang til å tapsføre når fordrings- massen var solgt til tredjemann til under- pris. Da det ikke var foretatt noen konkret vurdering av den enkelte solgte fordring med hensyn til mulighet for dekning, forelå heller ikke tap i henhold til MVA- forskrift nr. 1 § 13. Skattedirektoratets uttalelse sier imidlertid ikke noe uttrykke- lig om hvorvidt tapsføring skal skje på oppgaven for konkursdebitor eller boet.

Avgiftsmyndighetene vil anse boets tapsfø- ring av debitors fordringer som en korrek- sjon av konkursdebitors utgående avgift. Dersom debitor var skyldig avgift ved kon- kursåpningen, vil staten normalt kreve motregning i henhold til skattebetalingslo- vens kapittel 13. Erklæres motregning, blir statens krav i boet redusert med tilsvarende beløp som det tapsførte avgiftsbeløpet.

Dersom konkursdebitor var å jour med avgiftsbetalingen pr. konkursåpningstids- punktet, vil boets tapsføring av konkurs- debitors utestående fordringer kunne til- føre midler til boet/kreditorfellesskapet.

Dersom en tapsført fordring likevel blir betalt, er utgangspunktet at den avgifts- pliktige er forpliktet til å reversere tapsfø- ringen med virkning for merverdiavgiften. Ved konkurs hender det at konkursboet mottar betaling på fordringer som kon- kursdebitor har tapsført før konkursåp- ning. Det er antatt at boet ikke er forplik- tet til å innbetale avgiftsbeløpet til staten i disse tilfellene. Beløpet går således i sin helhet inn i boet.

Et annet spørsmål er om statens krav på avgift i disse tilfellene vil være et massekrav i boet, eller om dette er fortrinnsberetti- gede fordringer jf. dekl. § 9–4. Dette spørsmålet behandles nedenfor i punktet Merverdiavgift påløpt etter konkursåpning.

## Kort om statens krav i konkurs

### Merverdiavgift påløpt før konkursåpning

Statens krav på merverdiavgift som er påløpt før konkursåpning, er i utgangs- punktet fortrinnsberettiget fordring av annen klasse, jf. dekl. § 9–4 første ledd nr. 3. Kravet kan gjelde innberettet men ikke betalt utgående avgift, eller referere seg til etterberegnet avgift etter bokettersyn.

Dersom fordringens ordinære forfallstid ligger lenger tilbake enn seks måneder før frisdagen, følger det av bestemmelsens annet ledd, jf. § 9–6 at fordringen er en alminnelig (uprioritert) konkursfordring. Fristdagen er normalt den dag da den begjæring om åpning av konkurs som ble tatt til følge, kom inn til tingretten.

### Merverdiavgift påløpt etter konkursåpning

Merverdiavgiftsforpliktelse som pådras av boet, er massefordring, jf. dekl. § 9–2.

Blant annet vil skyldig avgift som følge av boets omsetning av varer og tjenester etter konkursåpning, være massefordring.

Som tidligere nevnt vil innbetalinger på fordringer som konkursdebitor har taps- ført før konkursåpning, utløse avgiftskrav for staten. Spørsmålet er om den fordrin- gen på merverdiavgift som her oppstår er en massefordring etter dekl. § 9–2 eller fortrinnsberettiget etter § 9–4.

Spørsmålet blir om disse fordringene kan anses som omkostninger ved bobehandlin- gen (§9–2 nr. 2) eller andre forpliktelse påført skyldnerens bo under bobehandlin- gen (§9–2 nr. 3). Det er vanskelig å se at slike krav kan komme inn under bestem- melsens anvendelsesområde. Med «masse- fordring» forstås normalt fordringer som er pådratt av boet selv, og som skyldneren derfor ikke uten særlig grunnlag er ansvarlig for. Typiske massefordringer er krav som oppstår som en følge av selve bobehandlin- gen, for eksempel kostnader som pådras ved fortsatt drift av konkursdebitors virksomhet etter konkursåpning. Overstiger massekra- vene bomassen, er følgen massekonkurs.

Når det gjelder merverdiavgiftskrav som oppstår ved innbetalinger på fordringer som konkursdebitor tapsførte før konkursåpning-

en, forutsetter dette to hendelser inntruffet henholdsvis før (konkursdebitors tapsføring) og etter (innbetaling på fordringen) konkurs- åpning. Ingen av disse to hendelsene skyldes disposisjoner fra boets side ut over eventuell alminnelig fordringsinn drivelse. Det er der- for vanskelig å se noen rimelig grunn til at disse kravene skal stå sterkere enn andre merverdiavgiftskrav som er en følge av kon- kursdebitors virksomhet før konkursåpning. De beste grunner taler derfor etter mitt syn for at disse kravene ikke er massefordring eller lignende etter dekl. § 9–2.

Statens krav på avgift forfaller i disse tilfel- lene til betaling etter frisdagen, og vil derfor være fortrinnsberettiget i henhold til dekl. § 9–4 første ledd nr. 3.

## Renter og tilleggsavgift

Renter på merverdiavgiftskrav påløpt før åpning av bobehandlingen, er alminnelige konkursfordringer, jf. dekningslovens § 9–6. Renter på fortrinnsberettiget mer- verdiavgiftskrav som er påløpt etter kon- kursåpning, er etterprioritert fordring, jf. dekl. § 9–7 første ledd nr. 1a. Renter på merverdiavgift som er massefordring, er også å anse som massefordring.

Ilagt tilleggsavgift er etterprioritert ford- ring, jf. dekl. § 9–7 første ledd nr. 4 a).

## Avslutning

Det er viktig at bostyrer, panthaver og konkursdebitor har et bevisst forhold til de avgiftsmessige virkninger konkursen og de ulike valgmuligheter man har ved realis- sjon av boets aktiva kan få for avgiftsbe- handlingen.

For boet er det viktig at merverdiavgiften blir behandlet riktig i første omgang, idet uriktig behandling kan resultere i etterbe- regning, og i ytterste konsekvens masse- konkurs.

For panthaver vil valg av tiltredelsesmeto- dikk kunne få betydning for hvor god dekning pantet gir.

Særlig i forbindelse med abandonering og tiltredelse av pant, kan det være vanskelig å fastslå hvem som omsetter varen/tjenes- ten, og derfor hvem som eventuelt er avgiftspliktig. Da avgiftsmyndighetene undertiden kan ha en tendens til å forstå fakta i egen favør, er det viktig at partene har en klar forståelse av hvem som til enhver tid er eier av det som omsettes, og at man har sikret seg med klare avtaler som underbygger ens forståelse av fakta.

13 Skd AV 16/89 av 12. juli 1989 nr. 6.