

# Justeringsreglene for mva ved konkurs

Vi har erfart at det melder seg særlige spørsmål om merverdiavgiftslovens justeringsregler ved konkurs. Enkelte uttalelser i forarbeidene har også skapt tvil om praktiseringen av justeringsreglene i en konkurssituasjon. Våren 2014 kom Skattedirektoratet med en, hittil upublisert, uttalelse som klargjør sentrale spørsmål rundt dette.

Artikkelen er forfattet av:



Advokat  
Marianne Brockmann Bugge  
Advokatfirmaet Harboe & Co



Advokat  
Ida Johanne Holm Espenes  
Advokatfirmaet Harboe & Co

Skattedirektoratets uttalelse av 4. april 2014 er av stor praktisk betydning for mange konkursbos håndtering av merverdiavgift. I denne artikkelen behandler vi uttalelsen, og enkelte andre merverdiavgiftsrettslige problemstillinger knyttet til justeringsreglene ved konkurs, herunder når, og mellom hvem, det må inngås justeringsavtaler for å unngå tilbakeføring av fradragført merverdiavgift (negativ justering).

## Utgangspunkt

Et konkursbo trer inn i konkursdebitors avgiftsrettslige stilling og skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret dersom skyldneren var registrert eller registreringspliktig.<sup>1</sup> Konkursboet registreres med eget nummer med virkning fra åpningen av bobehandlingen.<sup>2</sup> Konkursboet er et eget avgiftssubjekt og må beregne og betale merverdiavgift ved merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak.<sup>3</sup>

Ved konkurs har konkursdebitor rett til fradrag for inngående merverdiavgift på levering av varer og tjenester frem til åpning av bobehandling. Etter dette tidspunktet er det konkursboet som overtar

1 Merverdiavgiftsloven (mval.) § 2-1 fjerde ledd.  
2 Mval. § 14-2 første ledd.  
3 Mval. § 2-1 fjerde ledd, jf. § 1-3 bokstav d og § 11-1 første ledd.

## Kort om justeringsreglene for mva

Justeringsreglene for merverdiavgift er regler om korreksjon av merverdiavgift og gjelder for «kapitalvarer» i form av byggetiltak og/eller andre driftsmidler av en viss verdi,<sup>1</sup> som er anskaffet, fremstilt eller fullført etter 31. desember 2007.<sup>2</sup> Formålet med justeringsreglene er at fradragføringen av merverdiavgiften skal reflektere kapitalvarens bruk i avgiftspliktig/ikke-avgiftspliktig virksomhet over flere år (justeringsperioden). Justeringsperioden er ti år for byggetiltak og fem år for andre driftsmidler.

Reglene gir en justeringsplikt eller -rett, som betyr at man enten kan ha en plikt til å tilbakeføre avgift som er fradragført på en kapitalvare (negativ justering), eller en rett til å kreve fradrag for avgift som ikke er fradragført (positiv justering). Justeringsretten eller -plikten oppstår ved «justeringsutløsende hendelser». De justeringsutløsende hendelsene er enten endret bruk, overdragelse av byggetiltak, omsetning av driftsmidler og/eller hel eller delvis overdragelse av virksomhet.<sup>3</sup>

Omsetning av driftsmidler vil kun utløse positiv justering (økt fradrag), ettersom en forutsetning for justering er at det ikke er gitt fullt fradrag for inngående avgift ved anskaffelsen eller fremstillingen, og at salget er avgiftspliktig.<sup>4</sup> Overdragelse av byggetiltak og hel eller delvis overdragelse av virksomhet utløser derimot alltid negativ justering (redusert fradrag), ettersom byggetiltaket ved overdragelsen anses tatt ut i ikke-fradragberettiget bruk, og at fradragprosenten for overdrager dermed skal settes til null for den resterende delen av justeringsperioden.<sup>5</sup>

Plikt til å foreta negativ justering som følge av overdragelse av byggetiltak og ved avgiftsfri virksomhetsoverdragelse<sup>6</sup> kan, på nærmere bestemte vilkår,<sup>7</sup> unngås dersom den som overtar kapitalvaren overtar justeringsforpliktelsen.

En slik overføring av justeringsplikt forutsetter at det inngås en skriftlig justeringsavtale. Videre forutsettes det at avtalen inngås og signeres innen oppgavefristen for den terminen overføringen finner sted og at den inneholder spesifikt angitte opplysninger om hver enkelt kapitalvare og den fradragførte avgiften.<sup>8</sup> Disse vilkårene praktiseres strengt av avgiftsmyndighetene.

1 Maskiner, inventar og andre driftsmidler der inngående mva av kostpris utgjør minst kr 50 000 (driftsmidler) og fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående mva på kostnadene ved dette utgjør minst kr 100 000 (byggetiltak), jf. mval. § 9-1 annet ledd bokstav a) og b).

2 Mval. § 9-1 første ledd.

3 Mval. § 9-2.

4 Mval. § 9-2 annet ledd.

5 Ot.prp. nr. 59 (2006-2007), s. 57.

6 Mval. § 6-14.

7 Mval. § 9-3 første ledd, merverdiavgiftsforskriften (FMVA) §§ 9-3-1 flg.

8 FMVA § 9-3-3.

fradragsretten.<sup>4</sup> Skattedirektoratet uttaler i et Fellesskriv datert 3. oktober 2011<sup>5</sup> at konkursbo i avgiftsmessig sammenheng er en fortsettelse av konkursdebitors virksomhet og at konkursboets fradragsrett tilsvarende den fradragsretten konkursdebitor hadde frem til konkursåpningstidspunktet.

## Justeringsreglene ved konkursåpning

### Konkursåpning er ikke omsetning

Det følger av konkursloven § 100 at åpning av konkurs og boets beslag innebærer at konkursdebitor fratras råderetten over sine formuesgjenstander.

Om konkursåpning sier MVA-håndboken<sup>6</sup> følgende:

«Konkursåpningen er ingen omsetning; den er å anse som et generalbeslag i skyldnerens formue og representerer således ingen eiendomsoverføring av hans eiendeler.»

### Konkurs og justeringsplikt

Av forarbeidene til justeringsreglene<sup>7</sup> fremgår imidlertid at den avgiftspliktige konkurs vil utløse plikt til å justere:

«Forslaget vil også innebære at den avgiftspliktige konkurs vil utløse plikt til å justere. Konkursboet vil imidlertid kunne overta justeringsforpliktelsen i den utstrekning boet overdrar virksomheten til en avgiftspliktig person.»

Merverdiavgiftsloven fra 1969 inneholdt også en tilbakeføringsbestemmelse for fradragsført merverdiavgift på fast eiendom.<sup>8</sup> Denne fastsatte at fradragsført inngående merverdiavgift for bygg eller anlegg ikke skulle tilbakeføres ved konkurs. På grunn av formålet bak justeringsreglene, at fradragsføringen i størst mulig grad skal gjenspeile en kapitalvares tilknytning til/bruk i avgiftspliktig virksomhet i løpet av kapitalvares justeringsperiode, mente Finansdepartementet at det ikke skulle innføres et tilsvarende unntak i forhold til de någjeldende justeringsreglene.<sup>9</sup>

Om dette uttales i MVA-håndboken, 9. utgave 2013, s. 660:

«Når det gjelder andre tilfeller enn brann og nedrivning, har departementet i Ot. prp. nr. 59 (2006–2007) uttalt blant annet

følgende på side 54 om justering: 'Departementet antar at det utover disse tilfellene ikke vil være særlig urimelig at det skal skje en justering av inngående merverdiavgift, og departementet vil på denne bakgrunnen ikke foreslå noe tilsvarende unntak fra justeringsbestemmelsene.' Dette innebærer at konkurs og andre hendelser, som etter tidligere forskrift nr. 72 §§ 3 og 4 kunne medføre unnlatt tilbakeføring av inngående avgift, nå vil anses som utløse justering.»

Disse uttalelsene reiser spørsmål om konkursåpningen i seg selv anses som en justeringsutløsende hendelse. I så fall ville det, i prinsippet, måtte inngås to justeringsavtaler for å unngå negativ justering; én justeringsavtale mellom konkursdebitor og konkursboet ved konkursåpningen og én avtale mellom konkursboet og kjøper av kapitalvaren. Et konkursbo plikter å begrense boets tap og vil derfor normalt stille seg kritisk til å overta justeringsforpliktelse fra en konkursdebitor. Boets rolle er å sikre kreditorenes interesser. Å påta seg justeringsforpliktelse vil innebære en risiko for krav om tilbakeføring av avgift når et bygg/anlegg eller hele/deler av en virksomhet ikke lar seg overdra til en avgiftspliktig kjøper som er villig til å overta justeringsforpliktelsene. Vilkåret om at justeringsavtalen må være inngått innen samme termin som overdragelsen, er dessuten vanskelig forenlig med en konkurs-situasjon, da boet ofte vil trenge noe tid for å få oversikt over hvilke eventuelle justeringsforpliktelse som foreligger. Selv om anskaffelse eller registrering av kapitalvare medfører en registrerings- og dokumentasjonsplikt for selskapet,<sup>10</sup> er det ikke uvanlig at dokumentasjonen er mangelfull og i noen tilfeller kan det også tenkes at konkursdebitor og boet ikke får samarbeidet om dette.

### Konkursåpning utløser ikke justeringsplikt

Skattedirektoratet klargjør i sin uttalelse av 4. april 2014 at selve konkursåpningen/konkursboets beslag ikke er en justeringshendelse som utløser justeringsplikt. Direktoratet begrunner dette med at en konkursåpning i avgiftsmessig forstand ikke innebærer noen overdragelse mellom konkursdebitor og konkursbo, slik at vilkåret i mval. § 9-2 tredje ledd om «overdragelse» som justeringshendelse ikke er oppfylt. Det innebærer at det kan legges til grunn at det ikke er et krav om inngåelse av justeringsavtale ved konkursåpningen/

konkursboets beslag for å unngå justeringsplikt/negativ justering på konkursdebitors hånd.

Denne tidligere klarheten synes også presisert i nåværende utgave<sup>11</sup> av MVA-håndboken, hvor det på s. 667 er foretatt en justering av siste punktum i det ovenfor siterte avsnittet om justering og konkurs:

«Dette innebærer at salg eller annen omdisponering utenfor loven som følge av konkurs, nå vil anses som en justeringshendelse.»

Etter direktoratets syn oppstår det først en justeringshendelse etter mval. § 9-2 tredje ledd når konkursboet overdrar kapitalvaren videre til en kjøper. Videre legger direktoratet til grunn at kjøper kan overta rett eller plikt til justering dersom de øvrige vilkårene for dette er oppfylt.

## Justeringsplikt under konkursbehandlingen

### Abandonering

Er en eiendel overbeheftet, kan bostyrer beslutte å oppheve konkursbeslaget i eiendelen og gi debitor tilbake rådigheten over denne («egentlig abandonering»)<sup>12</sup> Det fremgår av MVA-håndboken, s. 36, at egentlig abandonering ikke regnes som omsetning i merverdiavgiftslovens forstand.

Hvorvidt slik abandonering er en justeringsutløsende hendelse, er derimot ikke kommentert, heller ikke i forarbeidene til justeringsreglene, eller i øvrige, publiserte kilder fra avgiftsmyndighetene. I nevnte uttalelse av 4. april i år bekrefter Skattedirektoratet at egentlig abandonering ikke vil ha konsekvenser i forhold til justeringsreglene. Med andre ord skal ikke egentlig abandonering regnes som en justeringsutløsende hendelse og det vil derfor ikke være behov for inngåelse av justeringsavtale i slike tilfeller for å unngå justeringsplikt/negativ justering på konkursdebitors og/eller boets hånd.

### Uegentlig abandonering

Bostyreren kan i andre tilfeller beslutte overført en pantsatt eiendel som er uten økonomisk interesse for boet til en pantøver som samtykker i dette («uegentlig abandonering»). Overføringen skal skje til pantets antatte markedsverdi på overføringstidspunktet. Denne verdien skal legges til grunn for beregning av panthavers

4 Mval. § 8-7 første ledd.

5 MVA-håndboken 2014 s. 651.

6 Merverdiavgiftshåndboken, 10. utgave 2014, s. 36.

7 Ot.prp. nr. 59 (2006–2007), s. 54.

8 Mval. 1969 § 21 tredje ledd annet punktum.

9 Ot.prp. nr. 59 (2006–2007), s. 54.

10 FMVA § 9-1-2.

11 10. utgave 2014.

12 Konkursloven § 117b.

krav på dividende og for avregning av konkursdebitors gjeld til panthaveren.<sup>13</sup>

I et Fellesskriv datert 14. november 2002 uttaler Skattedirektoratet at uegentlig abandonering skal regnes som avgiftspliktig omsetning fra konkursboet til panthaver.<sup>14</sup> Direktoratet bekrefter i uttalelsen av 4. april i år at uegentlig abandonering også er en justeringsutløsende hendelse. For å unngå negativ justering må det derfor inngås en justeringsavtale hvor eventuell justeringsplikt overføres til panthaver, ved uegentlig abandonering av bygg/anlegg eller hele/deler av en virksomhet. Ettersom Skattedirektoratet samtidig legger til grunn at konkursåpning i seg selv ikke er en justeringsutløsende hendelse, antar vi at justeringsavtalen må kunne inngås av konkursboet, men på konkursdebitors vegne, slik at forpliktelsen går over fra konkursdebitor til panthaver, og ikke via konkursboet som avtalepart.

### Overdragelse av byggetiltak eller virksomhetsoverdragelse

Overdragelse av byggetiltak og/eller avgiftsfri virksomhetsoverdragelse<sup>15</sup> er som nevnt justeringsutløsende hendelser, jf. mval. § 9-2 tredje og fjerde ledd. I sin uttalelse 4. april 2014 legger imidlertid Skattedirektoratet til grunn at det ved konkurs først oppstår en justeringshendelse etter mval. § 9-2 tredje ledd når konkursboet overdrar kapitalvaren videre til en kjøper. Videre legger direktoratet til grunn at kjøper kan overta rett eller plikt til justering dersom de øvrige vilkårene for dette er oppfylt. Selv om direktoratet ikke nevner virksomhetsoverdragelse eksplisitt i sin uttalelse, legger vi til grunn at den samme muligheten til å overdra justeringsforpliktelser vil foreligge også for virksomhetsoverdragelser.

Det innebærer at det må inngås en justeringsavtale ved et konkursbos overdragelse av byggetiltak og/eller virksomhetsoverdragelse til ny eier/kjøper, for å unngå negativ justering. Vi antar at det vil være tilstrekkelig at avtalen, også i slike tilfeller, inngås av konkursboet på konkursdebitors vegne, slik at forpliktelsen går over fra konkursdebitor til kjøper, og ikke via konkursboet som avtalepart.

### Konkursboets anskaffelser etter konkursåpning

Dersom konkursboet foretar anskaffelser til et byggetiltak etter konkursåpning, eksempelvis for å fullføre et påbegynt byggetiltak og sikre drift, og fradragfører merverdiavgift på disse kostnadene, antar vi derimot at også konkursboet må inngå en justeringsavtale med en avgiftspliktig kjøper om overføring av disse forpliktelsene. Dette for å unngå negativ justering på boets hånd. Et konkursbo trer, som nevnt, inn i konkursdebitors avgiftsrettslige stilling, men er et eget avgiftssubjekt og kan påta seg egne forpliktelser. Det tilsier at reglene om inngåelse av justeringsavtale for å unngå justeringsplikt vil få anvendelse også for et konkursbo.

### Endret bruk under bobehandlingen

Siden endret bruk av en kapitalvare er en justeringsutløsende hendelse,<sup>16</sup> oppstår også spørsmål om noe annet kan tenkes å utløse justeringsplikt eller -rett under bobehandlingen. Et konkursbo trer inn i konkursdebitors avgiftsrettslige stilling som et eget avgiftssubjekt og bobehandlingsperioden kan i noen tilfeller strekke seg over lang tid. Vi legger, som et utgangspunkt, til grunn at endret bruk av kapitalvarer etter konkursåpningen vil være justeringsutløsende. Det innebærer at et konkursbo må justere inngående merverdiavgift dersom bruken av en kapitalvare endres fra fradragberettiget formål til ikke-fradragberettiget formål (negativ justering, redusert fradrag), eller motsatt (positiv justering, økt fradrag). Et eksempel vil være at virksomheten som er konkurs, flytter ut av sine lokaler, og ny leietaker med annen avgiftsmessig status flytter inn.

Dersom lokaler i en periode blir stående tomme, vil det rent faktisk være en endring i bruken. Det fremgår imidlertid av forarbeidene<sup>17</sup> at tomme lokaler under en justeringsperiode ikke skal utløse plikt til negativ justering. Etter vårt syn er det i en konkurssituasjon naturlig å likestille dette med stans i produksjonen og bruken av produksjonslokalene som følge av konkursten. Det må derfor kunne legges til grunn at dette ikke utløser justeringsplikt, hverken for konkursdebitor eller konkursboet.

### Avsluttende merknader

Uttalelsen fra Skattedirektoratet 4. april i år om justeringsreglene i en konkurssituasjon viser en pragmatisk tolkning av regelverket, fremfor en mer formalistisk. Direk-

toratet har i tråd med regelverkets formål ikke latt konkurssituasjonen i seg selv påvirke fradragretten, men har vektlagt den faktiske bruken av kapitalvaren. Det er godt å registrere.

Hva som er å anse for «overdragelse» og utløser justeringsplikt, har vært gjenstand for diskusjon i flere sammenhenger. Om byggetiltak sier forarbeidene at reglene får anvendelse «uavhengig av om eiendommen selges, uttas eller overlates ny eier uten at det kreves opp vederlag».<sup>18</sup> Skattedirektoratet har lagt til grunn at også tvangssalg<sup>19</sup>, fisjon/fusjon<sup>20</sup>, samt omdanning<sup>21</sup> utløser justeringsplikt. Det samme er sagt for kommunens/statens overtakelse av infrastruktur som utbygger har bygget og bekostet.<sup>22</sup>

Som kjent har Skattedirektoratet også ment at overdragelse av kapitalvarer innenfor en fellesregistrering<sup>23</sup> er å anse som «overdragelse» i forhold til justeringsreglene. Dette synet har imidlertid blitt satt til side av Klagenemnda for merverdiavgift i en rekke klagesaker,<sup>24</sup> og er nå også akseptert av Skattedirektoratet.<sup>25</sup>

Det er også positivt at det omsider er kommet på plass en forskriftsendring som åpner for overføring av justeringsplikt i fisjonsfusjonstilfellene ved bruk av et såkalt «hjelpeselskap».<sup>26</sup>

Mens forarbeidene er upresise på hva som ligger i begrepet «overdragelse», har avgiftsmyndighetene i praksis tolket begrepet klart utvidende, og vårt inntrykk har vært at «veien blir til mens den går». En samtidig streng praktisering av de formelle kravene til inngåelse av avtale mv. for å unngå justeringsplikt, og manglende publisering av avgjørelser i mange av disse sakene, har ført til det vi mener er unødige krav om tilbakebetaling av fradragført merverdiavgift overfor næringsdrivende som ikke har vært kjent med etatens syn. En mer pragmatisk og fremtidsrettet holdning fra etatens side, som konkursuttalelsen av 4. april i år er et eksempel på, ønskes derfor velkommen.

18 Ot.prp. nr. 59 (2006-2007), s. 67.

19 MVA-håndboken 2014, s. 667.

20 SKD uttalelse, 17.02.2009, pkt. 6 og 7.

21 MVA-håndboken 2014, s. 667. (Tilslutning fra Klagenemnda for merverdiavgift i KMVA 7950).

22 Bindende forhåndsuttalelse (BFU) 2/09.

23 Mval. § 2-2 tredje ledd.

24 KMVA 7856, 7857 og 7858.

25 MVA-håndboken 2014, s. 672.

26 Forskriftsendring 31. mars 2014, FMVA §§ 9-3-2 flg.

13 Konkursloven § 117c.

14 MVA-håndboken 2014, s. 36.

15 Fritatt etter mval. § 6-14.

16 Mval. § 9-2 første ledd.

17 Ot.prp. nr. 59 (2006-2007), s. 53.