

## Om Avgiftsadvokaten svarer



Ivan Skjæveland er advokat og partner i Deloitte Advokatfirma og er spesialist på avgiftsrett. Han har prosedert en rekke skatte- og avgiftssaker for domstolene, og har møterett for Høyesterett. Han er også en ofte benyttet foreleser innenfor sitt spesialområde, og vil i denne spalten svare på spørsmål knyttet til avgift.

Ev. spørsmål kan sendes: [iskjaeveland@deloitte.no](mailto:iskjaeveland@deloitte.no)

### Konkurs – massekrav – justeringsplikt

#### Spørsmål

Jeg er borevisor. Agder lagmannsrett har i en fersk avgjørelse konkludert med at staten fikk et massekrav<sup>1</sup> da konkursboet til Rec Wafer Norway AS solgte ut eiendom etter konkursen, og dermed utløste en justeringsplikt. Dette fordi justeringsplikten oppstår ved boets salg etter konkursåpningen. Det innebærer at boet må innberette justeringsbeløpet på sin mva-oppgave. Samtidig er det statens syn at tap på krav som oppstår etter konkursåpning, likevel skal innberettes på debitors mva-oppgave, og ikke boets oppgave. Synes du dette henger logisk sammen?

#### Generelt om konkurs

Det følger av mval. § 2-1 fjerde ledd at et konkursbo trer inn i konkursdebitors avgiftsrettslige stilling og er avgiftspliktig i samme utstrekning som debitor var. En konkursåpning innebærer at det gjøres et generalbeslag i debitors formue og representerer ingen eiendomsoverføring fra debitor til boet, selv om boet registreres på eget nummer i Merverdiavgiftsregisteret, og leverer inn egne mva-oppgaver fra og med konkursåpningen. Skattedirektoratet har lagt til grunn at konkursboet i avgiftsmessig sammenheng er en fortsettelse av konkursdebitors virksomhet.

Det følger av mval. § 8-7 at konkursdebitor har fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser som har funnet sted før åpningen av bobehandlingen. Etter konkursåpningen er det konkursboet som har fradragsrett, jf. samme bestemmelse. Det avgjørende for hvem som har rett til å fradragføre inngående avgift, er om en levering har funnet sted før eller etter åpningen av

bobehandlingen. Selv om boet helt eller delvis betaler anskaffelsene, foreligger det ikke fradragsrett hvis levering er skjedd før konkurs ble åpnet. Konkursboets fradragsrett for inngående merverdiavgift er tilsvarende den som konkursdebitor hadde frem til konkursåpningstidspunktet.

Omsetning etter konkursåpningen innberettes på boets oppgave, og merverdiavgiften som denne omsetningen utløser, blir massekrav for staten. Inngående merverdiavgift som pådras etter konkursåpningen, skal også innberettes på boets oppgave, og blir «friske» penger for boet som staten ikke kan motregne i debitors skyldige beløp forut for konkursåpningen.

#### Justeringsutløsende salg etter konkursåpning

I tidligere merverdiavgiftslov hadde vi et fritak fra lovens tidligere «justeringsplikt» når boet solgte fast eiendom. Dette fritaket ble vurdert videreført i forbindelse med innføringen av de nye justeringsreglene, men en konkluderte med at fritaket ikke skulle videreføres. Som en konsekvens av dette oppstår det justeringsplikt på boets hånd når boet selger ut fast eiendom.

At justeringsbeløpet skal innberettes på boets hånd medfører ikke automatisk at dette blir et massekrav, hva som skal anses som massekrav reguleres av dekningsloven. Det avgjørende vurderingskriteriet i den forbindelse er om justeringsplikten må anses som «andre forpliktelser påført bo under bobehandlingen.»

Jeg er enig med Agder lagmannsrett i at dette er en forpliktelse påført skyldnerens bo under bobehandlingen. Jeg er ikke enig med boet i deres anførsel om at justeringsforpliktelsen var et betinget krav som oppstod allerede da

debitor fradragsførte inngående mva forut for konkursåpningen. Samtidig må jeg ta med at i kommentarutgaver til bestemmelsen fremkommer følgende:

«Bestemmelser dekker boets øvrige forpliktelser. Dette vil i første rekke være forpliktelser som pådras ved fortsatt virksomhet av debitors forretning – typisk avtaleforpliktelser, samt forpliktelser som oppstår ved inntreden i debitors kontrakter ... Av andre aktuelle krav kan nevnes skatte og avgifts krav som oppstår som følge av boets forretningsvirksomhet.»

Ut fra dette kan det nok diskuteres om massekrav er forbeholdt forpliktelser som pådras ved fortsatt virksomhet, og at «slakting» av debitors forretning gjennom salg av driftsmidler faller utenfor.

#### Tap på krav

Ved endelig konstatert tap på utestående fordringer vil de avgiftspliktige kunne korrigere tidligere betalt merverdiavgift. Tapet innebærer strengt tatt at tidligere innberettet beløp for utgående merverdiavgift kan reduseres. Tapet skal likevel ikke redusere utgående merverdiavgift i den terminen det er endelig konstatert. Teknisk føres dette som en økning av inngående merverdiavgift i mva-meldingen i angjeldende termin. Det burde således ikke være særlig tvil om at det er boet som kan øke inngående merverdiavgift når tapet blir endelig konstatert etter konkursåpningen, og at dette blir «friske» penger for boet. Skatteetaten har imidlertid konkludert motsatt, og i Skattedirektoratets Merverdiavgiftshåndbok finner vi følgende:

«Et tap på fordring som knytter seg til en konkursdebitors omsetning før konkursåpning, skal føres på debitors

<sup>1</sup> <https://snl.no/massekrav>.

mva-melding. Dette gjelder selv om tapet først konstateres etter konkursåpning. Den korrigerte merverdiavgiften tas med på en tilleggsmelding for den terminen konkurs ble åpnet. Det vises til F 3. oktober 2011.»

Jeg tør påstå at dette ikke er riktig. Skattedirektoratet er enig i at boet er en fortsettelse av konkursdebitors virksomhet, og således vil de alminnelige tidfestingsreglene gjelde. Det følger av loven at tapet først kan tas når det er

endelig lidet, og hvis tapet er endelig lidet etter konkursåpning, følger det av regelverket at dette skal innberettes av boet. Skattedirektoratet kan ikke konstruere en regel om at dette skal tidfestes til et tidligere tidspunkt, og henføres til debitors mva-oppgave, bare for å sikre seg rett til å motregne i debitors skyldige merverdiavgift til staten.

Skattedirektoratet forsøker seg i realiteten her på samme anførsel som konkursboet til Rec Wafer Norway AS,

når de argumenterer med at tapet knytter seg til omsetningen som skjedde forut for konkursåpningen. Konkursboet til Rec Wafer Norway AS argumenterte forgjeves med at justeringsplikten knyttet seg til fradragsført mva forut for konkursåpningen. Mitt svar er derfor at statens standpunkter ikke henger logisk sammen, og at det er standpunktet knyttet til tap på krav som er uriktig, og som bør angripes av konkursboene.

## Om ofte stilte spørsmål

I denne spalten gjengis utvalgte spørsmål som er kommet til Revisorforeningens henvendelsessystem. Revisorforeningen har etter beste evne avgitt svar basert på de konkrete saksforhold, men påtar seg ikke rettslig ansvar for riktigheten, fullstendigheten eller anvendeligheten av de svar som er gjengitt.

### Fradrag for sponsorkostnader

#### Kategori: Skatt

Knut eier alle aksjene i AS Invest. Selskapet kjøper og selger aksjer. De fleste inntektene er i fritaksmetoden, men selskapet har også renteinntekter. Knut ønsker å støtte den lokale skiklubben med 50 000 kroner. For dette får han reklameplass på skistadion og i tillegg blir selskapet profilert på klubbens hjemmeside.

**Spørsmål:** Vil selskapet ha skattemessig fradrag for kostnaden? Hva om Knut sin datter er aktiv i klubben, og gaven øremerkes henne?

**Svar:** Nei. Sponsorkostnader er kun fradragsberettiget om de har reklameverdi, jf. FSSD § 6-21-5. Reklame er tiltak som går ut på å fremheve selskapsprodukt og tjenester for å øke omsetningen. For et selskap som tilbyr produkter og tjenester vil slik profilering kunne være reklame. Det vil da være fradrag for reklameverdien.

Siden AS Invest ikke har noen utadrettet virksomhet, vil kostnaden ikke være reklame for selskapet. Skattemes-

sig vil det være å anse som en gave, og selskapet har ikke fradrag for gaven.

Om skiklubben er medlem i Norges idrettsforbund og registrerer og innrapporterer gaven, vil gaver på inntil kr 30 000 (2018) pr. år være fradragsberettiget for AS Invest, jf. skatteloven § 6-50.

Er Knut sin datter aktiv i klubben og gaven øremerkes henne, vil beløpet være å anse som et skattepliktig utbytte for Knut, og omfattes ikke av fradragsretten etter skatteloven § 6-50.

### Tomme lokaler og merverdiavgift

#### Kategori: Avgift

**Spørsmål:** Et selskap som er frivillig registrert for utleie av lokaler, har hatt tomme lokaler en stund.

Hvis de pusser opp lokalene før de leier ut til avgiftspliktige leietakere, kan de da få fradrag for inngående merverdiavgift?

**Svar:** For tomme lokaler kan utleier ikke ta løpende fradrag for inngående

merverdiavgift. Når utleier inngår ny leiekontrakt med avgiftspliktig leietaker, vil han imidlertid kunne gjennomføre en korrigering tilbake i tid tilsvarende som ved tilbakegående avgiftsoppgjør.

På denne måten vil utleier kunne få fradrag for merverdiavgift på for eksempel kostnader til renovasjon, strøm og vedlikehold av lokalene for perioden lokalene har stått tomme. Denne fradragsretten er begrenset til en periode på tre år og forutsetter at lokalene var utleid til pliktig leietaker før de ble stående tomme.

Når det gjelder kostnader til ombygging eller oppussing av lokalene, er det ingen tilsvarende treårsbegrensning, men det er et krav at lokalet er utleid innen seks måneder etter at byggetilaket er ferdig. Blir lokalet leid ut først etter seks månedersfristen, vil det være justeringsreglene som regulerer fradragsretten.