

Høyesterettsavgjørelse om konkursbo og merverdiavgift

Justeringsreglene gir staten fortrinnsrett

RECs konkursbo solgte selskapets produksjonsanlegg for fire millioner kroner. Salget utløste et krav om at boet måtte betale tilbake 44,2 millioner kroner til staten etter reglene om justering av merverdiavgift. Høyesterett har avgjort at statens krav skal dekkes *før* noen andre kreditorer kan få dekning for sine krav.



Advokat
Marit Bonnevie Wollebæk
Direktør BDO Advokater

Boet gikk med andre ord på et reelt tap som følge av salget av eiendommen. Hvilke konsekvenser får Høyesteretts avgjørelse og hva er det bostyrer og borevisor må være særlig oppmerksomme på?

Saken

REC Wafer Norway AS (REC) produserte såkalte wafere, som er hovedelementet i solceller. Selskapet hadde investert i underkant av 250 millioner kroner i Monobygget i Glomfjord for å utvikle det til et produksjonsanlegg. Eiendommen skulle benyttes i avgiftspliktig virksomhet og REC fikk fradrag for merverdiavgiftavgift som påløp ved utviklingen av eiendommen etter mval. § 8–1.

I 2012 gikk REC konkurs. Konkursboet solgte eiendommen i Glomfjord for fire millioner kroner. Salget utløste negativ justering etter mval. § 9–2 tredje ledd, og dermed en plikt til å betale tilbake tidligere fradragført inngående merverdiavgift med 44,2 millioner kroner til staten.

Høyesterett kom i kjennelse av 28. mai 2020 til at justeringskravet var en forpliktelse for boet og at justerings-

beløpet skulle dekkes som et massekrav, altså før alle andre krav i boet. Salget av eiendommen ga dermed et betydelig tap for boet.

Rettslig bakgrunn

Det rettslige spørsmålet for Høyesterett var om et justeringskrav etter mval. § 9–2 tredje ledd skal godkjennes som en massefordring i konkurs, jf. dekl. § 9–2 første ledd nr. 3. Når kravet ble godkjent som massekrav, fikk staten dekning for sitt avgiftskrav foran andre kreditorer i boet.

Justeringsreglene i merverdiavgiftsloven

Justeringsreglene handler om størrelsen på virksomhetens endelige mvafradrag på større byggearbeider på fast eiendom. Justeringsreglene endrer ikke fradragets størrelse på anskaffelsestidspunktet, men er ment å bidra til at størrelsen på avgiftsfradraget reflekterer den avgiftspliktige bruken av eiendommen over tid. Fradraget tjenes opp med 10 % pr. år fra anskaffelsen og er endelig opptjent etter ti år.

REC hadde fått betydelige avgiftsfradrag på arbeidene med å gjøre Monobygget om til et produksjonsanlegg. Salget av eiendommen er en såkalt justeringshendelse som endrer byggets tilknytning til avgiftspliktig virksomhet og utløser derfor negativ justering, jf. mval. § 9–2 tredje ledd. Det var

ikke omtvistet for Høyesterett at salget utløste negativ justering.

Spørsmålet var om statens krav var et massekrav med fortrinnsrett til dekning i boet, eller et ordinært dividendekrav. Dividendekrav dekkes forholdsmessig og etter massekravene.

Dekningslovens regler om massekrav

Ved åpning av konkurs gjør boet et generalbeslag i skyldnerens formue. Eiendomsretten til eiendelene forblir hos skyldneren, men rådgigheten går over til boet.

Dekningsloven kapittel 9 inneholder regler om rekkefølgen for dekning av fordringer under konkurs – prioritetsreglene. De fordringene som godkjennes som massekrav, skal dekkes før all annen gjeld, jf. dekl. § 9–2 første ledd.

Som massefordring regnes blant annet «andre forpliktelser påført skyldnerens bo under bobehandlingen», jf. Dekl. § 9–2 første ledd nr. 3.

En massefordring må altså være en forpliktelse som er pådratt av boet selv. Forpliktelser påført før konkursåpning, kan ikke være massefordring. Eksempelvis vil avgiftskrav som utløses av at boet velger å drive skyldnerens virksomhet videre bli et massekrav; det «påføres» boet under bobehandlingen. Avgiftskrav oppstått før konkursåpning er ikke massekrav.



Høyesterett avgjorde at statens krav skulle dekkes før noen andre kreditorer kan få dekning for sine krav.

Koblingen mellom justeringsreglene og reglene om massekrav

Konkursboet til REC fortsatte ikke den avgiftspliktige virksomheten, men valgte etter ca. et år å selge Monobygget. Salget utløste krav om tilbakebetaling av merverdiavgift (negativ justering). Spørsmålet var om kravet om negativ justering ble «påført» boet under bobehandlingen.

Flertallet i Høyesterett la til grunn at justeringskravet først oppsto ved boets salg av eiendommen, og at boet, ikke skyldneren, var ansvarlig for justeringsforpliktelsen. Dermed var justeringskravet et massekrav i boet med en prioritert stilling på bekostning av andre kreditorer.

Partenes anførsler

Boet anførte at justeringskravet oppsto som en betinget fordring ved den opprinnelige fradragsføringen – altså før konkursåpningen. Det var dermed ikke en masseforpliktelse som var «påført skyldnerens bo under bobehandlingen.»

Selv om Høyesterett skulle komme til at justeringskravet hadde oppstått etter konkursåpningen, mente boet at det ikke var et massekrav. Boet viste til at skyldneren og boet er to ulike avgiftssubjekter og at boet ikke er en avgiftsmessig fortsettelse av skyldnerens virksomhet. Justeringsreglene gir, anførte boet, ikke hjemmel til å pålegge boet å justere avgift som var fradragsført hos et annet avgiftssubjekt; skyldneren.

Staten anførte at justeringshendelsen som utløste kravet om negativ justering,

var boets salg av eiendommen, og at kravet oppsto da. Boet ble ved salget «påført» en forpliktelse slik at kravet var et massekrav.

Staten var også av den oppfatning at justeringsforpliktelsen påhviler det avgiftssubjektet som utløser justeringshendelsen, i dette tilfellet boet. Etter statens syn var det ikke et vilkår for justering at det var samme avgiftssubjekt som gjorde fradraget som også utløste justeringen.

Høyesteretts vurdering Når oppstår justeringskravet?

Et sentralt spørsmål for Høyesterett var når justeringskravet oppsto. Var det, som boet anførte, før konkursåpning da skyldneren fradragsførte avgiften på utviklingen av eiendommen. Eller var det, som staten anførte, da eiendommen ble solgt under bobehandlingen.

Førstevoterende oppsummerer sitt syn på spørsmålet på denne måten:

«Boet har rett i at man allerede ved fradragsføringen vet at staten vil få et krav hvis det inntreffer en justeringshendelse før utløpet av justeringsperioden. Men dette er ikke tilstrekkelig til at det har oppstått et krav. De lovbestemte vilkårene for kravet om tilbakeføring av avgift oppfylles først ved at det skjer en justeringshendelse. Frem til det tidspunktet har boet handlingsalternativer, som å vente med salget eller å abandonere eiendommen. Først ved justeringshendelsen oppstår det en selvstendig plikt. I en slik situasjon er det ikke dekkende å snakke om en

betinget fordring. Ordlyden i merverdiavgiftsloven § 9–2 peker ganske entydig i retning av at kravet oppstår når justeringshendelsen inntreffer. Fradragsregelen i merverdiavgiftsloven § 8–1 gir ingen holdepunkter for at fradragsretten er betinget, og forarbeidsuttalelser tilsier at justeringskrav oppstår ved at det inntreffer en justeringshendelse.»

Førstevoterende trekker også frem at det er boet som, gjennom det generalbeslaget som gjøres, har rådigheten over eiendommen etter konkursåpning. Det var da også boet som kunne bestemme om justeringskravet skulle utløses gjennom salget av Monobygget. Hvis skyldneren anses ansvarlig for kravet, kan situasjonen bli at boet ensidig kan velte et potensielt betydelig beløp over på skyldneren, uten at denne kan påvirke eller hindre dette. Førstevoterende påpeker at en slik løsning vil være uheldig, særlig i konkurser med personlig skyldner.

Førstevoterende var med andre ord enig med staten i at kravet om justering var et massekrav i boet.

Er boet uansett ikke ansvarlig for justeringskravet?

Etter REC-boets syn følger det av justeringsbestemmelsen i mval. § 9–2 at plikten til å justere påhviler det avgiftssubjektet som har fradragsført inngående avgift, altså skyldneren. Selv om kravet var et massekrav, mente boet at kravet påhvilde skyldneren, ikke boet.

Heller ikke dette synspunktet nådde frem hos førstevoterende:

«En naturlig forståelse av ordlyden i merverdiavgiftsloven § 9–2 tilsier at justeringsforpliktelsen påhviler konkursboet når det er boet som utløser justeringshendelsen. Dette har betydelig vekt. Jeg finner ingen klare holdpunkter i de øvrige kildene for at en annen forståelse må legges til grunn. Ordlyden må da bli avgjørende, og boet kan ikke få medhold i sin subsidiære påstand.»

Verken ordlyd, forarbeider eller andre rettskilder la klare føringer for utfallet av denne saken, og den er da også avsagt under dissens 3–2. Betegnende for spørsmålets prinsipielle karakter er det også at de to dissenterende dommerne til dels har hver sin begrunnelse. Skattedirektoratet gir like fullt i en kommentar til REC-saken uttrykk for at kjennelsen er bindende for tolkningen av både dekl. § 9–2 første ledd nr. 3 og mval. § 9–2.

Hva blir konsekvensene av Høyesteretts avgjørelse?

Bostyrer skal ta hånd om skyldnerens eiendeler og realisere disse på en slik måte at det gir størst mulig dekning for kreditorene. REC-saken viser med all tydelighet at salg av en fast eiendom, kan gi tap for boet.

Overdragelse av justeringsplikten

Selv om det ligger en justeringsforpliktelse på eiendommen, betyr ikke det at salg av eiendom ikke vil kunne gi midler til boet. Størrelsen på forpliktelsen må vurderes opp mot prisen boet kan få for eiendommen.

Det er også i noen situasjoner mulig å komme rundt tilbakebetalingskravet ved at boet overfører justeringsforpliktelsen til kjøper av eiendommen etter regelen i mval. § 9–3. Ved å overføre justeringsplikten vil overdragelsen ikke utløse negativ justering på boets hånd. Overføring av justeringsplikten forutsetter at kjøper er avgiftspliktig næringsdrivende. Så lenge det ikke skjer endringer i den avgiftspliktige bruken på kjøpers hånd, vil overtakelse av justeringsforpliktelsen heller ikke utløse mva på kjøpers hånd. Overdra-

gelsen må dokumenteres med en skriftlig avtale. Det stilles vilkår både til innholdet og til tidspunktet for inngåelse av en slik justeringsavtale for at den skal stå seg.

Overdragelse av justeringsforpliktelsen er et alternativ bostyrer og borevisor må kjenne til og vurdere. Boet anførte at situasjonen gjerne er uoversiktlig, at tidspresset er stort, og at justeringsforpliktelsen kan være vanskelig å avklare. Betydningen av dette avvises kontant av førstevoterende; «*Dette legger jeg ikke vekt på – slike utfordringer må en profesjonell bostyrer kunne håndtere.*»

Abandonering

Kjøper av Monobygget drev ikke avgiftspliktig virksomhet, og overdragelse av forpliktelsen var derfor ikke et alternativ for REC-boet. Boet kunne da valgt å abandonere eiendommen. Det vil si at eiendommen overføres tilbake til konkursdebitor.

Abandonering utløser ikke negativ justering på boets hånd, men boet får da heller ikke mulighet til å skaffe inntekter ved å realisere eiendommen. For REC-boet hadde det likevel vært en gunstigere løsning.

Avgjørelsens betydning for panthaver

Ofte har kreditorer, typisk banken, pant i eiendommen. Pant etableres som en sikkerhet for at et krav skal bli oppfylt. Banken har da en fortrinnsrett til dekning av verdien av eiendelen. Høyesteretts avgjørelse kan medføre at panthaver ikke uten videre kan legge til grunn at fast eiendom lar seg omsette i konkurs. Det kan påvirke bankenes avgjørelse om å innvilge lån.

Blant annet av denne grunn har det blitt tatt til orde for at lovgiver nå må på banen.

Får avgjørelsen betydning for tap på krav?

Et av spørsmålene i REC-saken var når justeringsforpliktelsen oppsto. Var det da REC gjorde fradraget eller da boet solgte eiendommen? En liknende problemstilling gjelder for krav som skyld-

neren (selskapet som har gått konkurs) har fakturert før konkursåpning som boet under bobehandlingen konstaterer endelig tapt. Er det skyldneren eller boet som kan tapsføre kravet og hvilken konsekvens har det?

Merverdiavgift skal innbetales til staten når faktura er utstedt, ikke på det senere tidspunkt når betaling skjer. Fordringer oppstått på skyldnerens hånd før konkursåpning, vil normalt bli forsøkt inndrevet av boet. Dersom det viser seg at debitor ikke betaler fakturaen og boet konstaterer at fordringen er endelig tapt, kan kreditor få avgiften som er innbetalt tilbake fra staten etter reglene om tap på krav i mval. § 4–7.

Skatteetaten har lagt til grunn at krav som knytter seg til skyldnerens omsetning før konkursåpning, men som konstateres endelig tapt etter konkursåpning, skal føres på skyldnerens mva-melding, ikke på boets melding. Praksisen innebærer at staten kan motregne kravet om tilbakeføring av tidligere innbetalt utgående avgift mot annen skyldig avgift hos skyldneren. På den måten får staten dekning for skyldig avgift som er andreprioritetskrav i boet. Uten motregningen vil et slikt andreprioritetskrav først bli dekket dersom det er midler igjen etter at massekravene og førsteprioritetskrav som lønn mv. er dekket.

Etter Høyesteretts avgjørelse i REC-saken kan det stilles spørsmål ved om ikke staten møter seg selv i døren. Skatteetatens praksis for tap på krav forutsetter at tapet tidsmessig knyttes til omsetningen som skjedde før konkursåpning, ikke det senere tidspunktet under bobehandlingen da tapet ble endelig konstatert. Det er tilsvarende argumentasjon som REC-boet anførte for Høyesterett, men uten å bli hørt; at justeringsforpliktelsen oppsto da selskapet fradragførte avgiften, før konkursåpning, ikke ved det senere salget av eiendommen.