

JONATAN SCHYTZER OCH MIKAEL EK*

Mervärdesskattefordrans status i konkurs

Frågan om mervärdesskattefordrans status i konkurs är vanligen helt avgörande för om fordran kommer att ersättas. För att besvara frågan måste hänsyn tas till två rättsområden – konkursrätten och mervärdesskatterätten – och deras regler, metoder och principer. Detta skapar en komplexitet som, utöver att göra statusfrågan svårbedömd, kan vara svår att uppfatta av någon som främst är verksam inom ett av de båda rättsområdena. Komplexiteten kan emellertid minskas genom att låta konkursrätten och mervärdesskatterätten mötas, vilket är det som sker i förevarande artikel.

1 INLEDNING

Skärningspunkten mellan civilrätt och skatterätt har diskuterats ofta på senare tid.¹ I denna artikel fortsätter vi diskussionen genom att undersöka mervärdesskattefordrans status i konkurs. Ämnets komplexitet har vållat en del praktiska problem. Dels har det visat sig svårt att avgöra just vilken status mervärdesskattefordran ska ha i konkurs. Ska det vara en massafordran (som ersätts framför andra fordringar i konkursen), en konkursfordran (som får göras gällande i konkursen i konkurrens med andra fordringar) eller en gäldenärsfordran (som inte ens får göras gällande i konkursen)? Dels har det i doktrinen påpekats att vissa mervärdesskatterättsliga lösningar kortsluter det konkursrättsliga systemet. Ämnet har också fått en förnyad aktualitet, då Skatteverket har kommit med ett nytt ställningstagande i vilket bland annat tidpunkten för mervärdesskattefordrans uppkomst berörs.²

* Innehållet i artikeln har arbetats fram genom samtal mellan författarna. Det har möjliggjort en djupare förståelse av ämnet än vad vi hade kunnat nå var för sig. Med det sagt har Jonatan i huvudsak ansvarat för de sak- och konkursrättsliga bedömningarna och Mikael för de mervärdesskatterättsliga. Vi vill rikta ett särskilt tack till universitetslektor Patrik Emblad som har givit värdefulla synpunkter på artikeln. Alla eventuella kvarstående fel är naturligtvis våra egna.

- 1 Patrik Emblad disputerade 2020 med avhandlingen *Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt*. Avhandlingen har varit föremål för diskussion på seminarier i såväl Uppsala som Stockholm.
- 2 Se Skatteverkets ställningstagande, *När uppkommer statens fordran på återbetalning av ingående mervärdesskatt vid ett offentligt ackord?*, den 30 mars 2021, dnr 8-873834. I ställningstagandet behandlas, som följer av titeln, uppkomstfrågan beträffande offentligt ackord och

Vårt syfte med artikeln är att undersöka mervärdesskattefordrans status i konkurs. För att uppnå syftet kommer vi att studera vilka frågor som blir avgörande för denna status, hur bedömningen av frågorna ska ske samt potentiella svar på desamma. Vi har valt att begränsa undersökningen till tre situationer, nämligen mervärdesskattefordringar som uppkommer vid leverans av varor, vid tillhandahållande av tjänster och vid justering av tidigare gjorda avdrag. Vår bedömning är att en undersökning av dessa situationer ger en sammanhållen bild av de rättsliga frågor som är föremål för artikelns syfte samt att det utifrån situationerna är möjligt att dra generella slutsatser som även är applicerbara i mer specifika fall.

För att bedöma vilken status mervärdesskattefordran ska ha i konkurs är det framför allt två delfrågor som först behöver besvaras, nämligen *vem* det är som är betalningsskyldig för mervärdesskatten samt *när* den beskattningsgrundande händelsen har inträffat. Om en fordran ska få göras gällande i konkurs måste den ha uppkommit innan konkursbeslutet meddelades enligt 5 kap. 1 § konkurslagen (KL). Det måste naturligtvis också vara konkursgäldenären som är betalningsskyldig för att fordran ska få göras gällande i just gäldenärens konkurs. Har däremot den beskattningsgrundande händelsen skett efter konkursutbrottet³ finns det två tänkbara subjekt som kan vara betalningsskyldiga för mervärdesskatten, nämligen *konkursboet* eller *konkursgäldenären*. Subjektsfrågan styr sedan fordringens status i konkursen i dessa fall. En fordran mot konkursboet får vanligen fullt betalt, medan en fordran mot konkursgäldenären vanligen inte ersätts alls. Denna subjektsfråga verkar för övrigt ha förbigåtts av Skatteverket i sin rättsliga vägledning.

Frågorna som rör *vem* och *när* lyfte och undersökte Öberg redan i sin avhandling *Mervärdesbeskattning vid obestånd* från 2001.⁴ Sedan dess har det emellertid skett en rättsutveckling på två avgörande punkter, som medför att man inte utan vidare kan utgå från att hans slutsatser i frågorna fortsatt gäller.

För det första har det skett en förändring i rättspraxis vad gäller hur man ska avgöra frågor om fordrans uppkomst på ett allmänt plan. Tidigare var det legio att utgå från fordringstypen i bedömningen av uppkomstfrå-

alltså inte konkurs, men ett antal principiella frågor som är relevanta för det här behandlade ämnet avhandlas också i ställningstagandet.

3 I artikeln används konkursutbrottet synonymt med konkursbeslutets meddelande.

4 Se Öberg, *Mervärdesbeskattning vid obestånd*, 2 uppl., 2001, särskilt s. 142 ff.

gan.⁵ Det har exempelvis såväl HD som HFD gjort i frågor om mervärdesskattefordringars uppkomst i konkurs.⁶ Detta innebar att en utgångspunkt togs i mervärdesskatterätten för att avgöra om en mervärdesskattefordran hade uppkommit. I NJA 2009 s. 291 uttalade dock HD att en ändamåls-tolkning med grund i den regel som tillämpas i det enskilda fallet ska vara avgörande för frågan om fordrans uppkomst. Det är ett uttalande som har återupprepats i HD och HFD sedan dess.⁷ Vad gäller mervärdesskattefordrans status i konkursen skulle en sådan ändamålstolkning innebära att de konkursrättsliga ändamålen blir avgörande, eftersom det är konkursrättsliga regler som här ska tillämpas. Det förefaller alltså finnas en motsättning i rättskällorna mellan om mervärdesskatterätten eller konkursrätten ska vara avgörande i fråga om mervärdesskattefordrans status i konkurs.

För det andra har det efter Öbergs avhandling också blivit tydligare att EU-rätten är avgörande för hur mervärdesskatte- och konkursrättsliga frågor ska bedömas, vilket innebär att delvis andra bedömningar avseende beskattningsgrundande händelse och betalningsskyldighet behöver göras. I den svenska mervärdesskattelagen (ML) skiljer man nämligen på tidpunkterna för den beskattningsbara transaktionens utförande och tidpunkten för betalningsskyldighetens inträde. Denna åtskillnad görs inte i mervärdesskatte-direktivet.⁸ Här måste alltså en EU-konform tolkning av den svenska lagen göras.

I ljuset av den här presenterade bakgrunden förefaller ämnet vara lämpligt att behandla för artikelförfattarna. Ek disputerade nämligen på en avhandling om beskattningsbara transaktioner inom mervärdesskatterätten, där EU-rätten fick ett stort utrymme,⁹ medan Schytzer disputerade på en avhandling om fordrans uppkomst inom insolvensrätten, i vilken den nämnda ändamålsenliga tolkningen behandlades särskilt.¹⁰

5 Se vidare Schytzer, *Fordrans uppkomst inom insolvensrätten*, 2020, s. 90 ff., med vidare hänvisningar, om bl.a. villkorsläran.

6 Se exempelvis RÅ 1993 ref. 78; NJA 1997 s. 787.

7 Se exempelvis NJA 2013 s. 725; NJA 2014 s. 537; HFD 2016 ref. 62. Se även vidare Schytzer, *Fordrans uppkomst inom insolvensrätten*, 2020, särskilt s. 137 ff., om denna praxisutveckling.

8 Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

9 Se Ek, *Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten*, 2019.

10 Se Schytzer, *Fordrans uppkomst inom insolvensrätten*, 2020.

Vad gäller angreppssättet i artikeln har vi valt att huvudsakligen driva undersökningen framåt genom att lyfta och analysera ett antal exempel. Exemplen är valda för att de ger uttryck för praktiskt viktiga frågor som dessutom ofta är svåra att avgöra. Undersökningen av dessa exempel har grundats i såväl mervärdesskatterätten som konkursrätten. Vad gäller mervärdesskatterätten har det varit viktigt att uppmärksamma att den svenska implementeringen av mervärdesskattedirektivet på flera punkter avviker från vad som följer av EU-rätten. Därför använder vi såväl direktivet som mervärdesskattelagen i vår undersökning.

Det som framgår av EU-rätten får anses ge uttryck för gällande rätt även på nationell nivå, så länge som medlemsstaterna inte har medgivits valfrihet i en specifik fråga.¹¹ Av denna anledning använder vi de begrepp som förekommer i direktivet snarare än mervärdesskattelagens avvikande terminologi. Ett ytterligare skäl till att inte lägga för stort fokus på den svenska lagen är att ett reformarbete pågår i syfte att lagen bättre ska spegla direktivet.¹²

Nedan kommer inledningsvis något att sägas om konkurs, förmånsrättsordningen och konkursboet samt något om betalningsskyldighet, beskattningsgrundande händelse och skattens utkrävbarhet i mervärdesskatterätten. Dessutom diskuteras även hur bedömningen av mervärdesskattefordrans status i konkurs ska göras. Därpå följer i tur och ordning en studie av statusfrågan såvitt gäller leverans av varor, tillhandahållande av tjänst och justering av avdrag. Avslutningsvis presenteras och problematiseras de väsentligaste slutsatserna från studien.

2 EN KONKURS- OCH MERVÄRDESSKATTERÄTTSLIG BAKGRUND TILL ÄMNET

2.1 Om konkurs, förmånsrättsordningen och konkursboet

Mot bakgrund av det ämne som ska undersökas i artikeln är det relevant att säga något om den konkursrättsliga kontexten. Konkurs är ett general-exekutivt förfarande, eftersom förfarandet innebär att en gäldenärs *samtliga* borgenärer i ett sammanhang tvångsvis tar i anspråk gäldenärens samlade tillgångar för betalning av sina fordringar. Det följer exempelvis av 1 kap.

11 Det här beror på både EU-rättens företräde och att i mervärdesskattedirektivet detaljregleras många frågor, vilket ger lite utrymme för medlemsstaterna att själva bestämma reglernas innehåll. Se, för samma uppfattning, Henkow, *Financial Activities in European VAT*, 2007, s. 11.

12 Se SOU 2020:31, *En ny mervärdesskattelag*.

1 § KL. Generalexekution kan jämföras med specialexekution i form av utmätning. Utmätning innebär att egendom tas i anspråk i syfte att ersätta en eller flera borgenärens anspråk. Har gäldenären omfattande och varaktiga betalningsproblem föranleder sådan specialexekution en rad problem. Risken är överhängande att den borgenär som först söker specialexekution får sitt anspråk ersatt, medan gäldenärens egendom inte räcker till för att ersätta anspråken tillhörande de borgenärer som dröjer med att vidta åtgärder. Specialexekution leder även till att gäldenärens egendom säljs styckvis till relativt höga kostnader. Bland annat för att undvika en sådan kapploppning om gäldenärens otillräckliga tillgångar och i stället skapa en rättvis fördelning mellan borgenärerna finns konkursinstitutet.¹³

Betalningen, eller med ett annat ord utdelningen, i konkursen sker i en på förhand fastställd ordning. Denna ordning kommer i huvudsak till uttryck i förmånsrättslagen och innebär bland annat att om en borgenär har viss förmånsrätt, såsom en panträtt, kommer denna borgenär som huvudregel att få betalt först ur objektet för säkerheten. Tidigare hade staten förmånsrätt i konkursen såvitt avser många skatter och avgifter, vilket inkluderade mervärdesskatt. Denna förmånsrätt togs emellertid bort 2004.¹⁴ Numera ersätts statens fordringar i konkursen först om och i den mån utdelning ges till de oprioriterade fordringarna.

Under konkursen omhändertas gäldenärens egendom av ett konkursbo. Det gäller både sådana tillgångar som tillhörde gäldenären när konkursbeslutet meddelades och sådana tillgångar som tillfaller gäldenären under konkursen (och som är sådana att de kan utmätas). Allt detta framgår av 1 kap. 1 § och 3 kap. 3 § KL. Beaktas bör också att det av 3 kap. 1 § samma lag följer att konkursgäldenären inte får råda över egendom som hör till konkursboet. Huruvida konkursboet ska anses vara ett rättssubjekt helt skilt från konkursgäldenären är omdiskuterat.¹⁵ I förarbetena till kon-

13 Se vidare Hästad, *Sakrätt*, 6 uppl., 1996, s. 96 ff.; Mellqvist & Welamson, *Konkurs*, 12 uppl., 2017, s. 13 f.; Gregow, *Utsökningsrätt*, 5 uppl., 2020, s. 23, om special- respektive generalexekution, samt om varför ett samlat förfarande är lämpligt vid insolvens.

14 Se SOU 1999:1, *Nya förmånsrättsregler*, s. 70 ff.; prop. 2002/03:49, *Nya förmånsrättsregler*, s. 26 ff.

15 Se Söderlund, *Konkursrätten*, 2009, särskilt s. 128 ff., om olika grundsyner på konkursrätt som påverkar frågan om konkursboet ska ses som en juridisk person och boets förhållande till konkursgäldenären i många olika frågor. Se även exempelvis Mellqvist, *Konkursboet – Ett rättssuspekt rättssubjekt?*, Festskrift till Stefan Lindskog, 2018, s. 471 ff.; Keller, *Konkurs och process*, 2020, s. 53 f.; Schytzer, *Fordrans uppkomst inom insolvensrätten*, 2020, s. 332 ff., samtliga med vidare hänvisningar. Frågan har även problematiserats i en skatterättslig kontext, se vidare

kurslagen beskrivs boet som ”ett speciellt rättssubjekt”¹⁶ och den beskrivningen kan vi ta som utgångspunkt här.

Konkursboet förvaltas i sin tur av en eller flera konkursförvaltare. Förvaltaren ska sträva efter att ta till vara borgenärernas gemensamma rätt och bästa samt vidta alla de åtgärder som främjar en förmånlig och snabb avveckling av boet. Det följer av 7 kap. 8 § KL. Vad som utgör en förmånlig avveckling av boet måste naturligtvis avgöras av förvaltaren från fall till fall, men många gånger är det förmånligt att fortsätta driften av gäldenärens verksamhet under någon tid. Exempelvis kan en fortsatt drift ske för att sälja ut ett lager eller i syfte att underlätta en samlad försäljning av hela eller delar av verksamheten. En sådan försäljning genererar många gånger ett större värde än om alla tillgångar säljs styckvis.¹⁷ En fortsatt drift underlättas naturligtvis genom att konkursboet har möjlighet att förplikta sig till exempelvis ett avtal. Enligt 11 kap. 1 § KL ska boets förpliktelser betalas eller på annat sätt fullgöras innan någon utdelning kan ske i konkursen. Ifall konkursboets borgenärer hade fått nöja sig med sådana krav som kunde göras gällande i konkursen hade knappast någon ingått avtal med ett konkursbo, om inte boet betalade i förskott eller kontant. Den ordningen förutsätter nämligen en likviditet som boet sällan har. Kan konkursboet inte betala sina skulder kan det komma att försättas i konkurs. Att även ett konkursbo kan försättas i konkurs framgår av 1 kap. 4 § KL.

Konkursboets skulder måste emellertid strikt skiljas från de skulder som gäldenären hade ådragit sig *före* konkursen. Det är nämligen endast sådana fordringar som har uppkommit före konkursutbrottet som får göras gällande i konkursen enligt 5 kap. 1 § KL. Eftersom boets skulder fullgörs innan någon utdelning sker i konkursen skulle ett upphöjande av gäldenärens skulder till boets skulder innebära att förmånsrättsordningen kringgicks. Boet övertar alltså gäldenärens tillgångar, men inte gäldenärens skulder.

not 20. HD har beskrivit relationen mellan konkursgäldenären och konkursboet som speciell. Se om detta NJA 1996 s. 46, i vilket HD uttalade, angående huruvida boet kunde återta en förklaring om att inte överta gäldenärens talan i en rättegång, att av betydelse var: ”[...] den speciella relation som föreligger mellan gäldenären och hans konkursbo. Det är inte i vanlig mening fråga om två parter med motstridiga intressen.” NJA 1996 s. 46, HD:s domskäl st. 6. Se även NJA 1979 s. 427; NJA 2004 s. 777.

16 Se prop. 1986/87:90, *Om ny konkurslag*, s. 183.

17 Se exempelvis SOU 2001:80, *Gäldenärens avtal vid insolvensförfaranden*, s. 212 f.; prop. 2002/03:49, *Nya förmånsrättsregler*, s. 85; Mellqvist & Welamson, *Konkurs*, 12 uppl., 2017, s. 184 f.

Vad gäller sådana förpliktelser som konkursgäldenären ådrar sig efter konkursutbrottet kan de emellertid inte göras gällande i konkursen. Sådana förpliktelser aktualiseras särskilt om gäldenären är en fysisk person, eftersom denna naturligtvis har rätt att behålla viss egendom som beneficium och inhandla exempelvis livsmedel för detta. Det framgår indirekt av 3 kap. 3 § KL. För att göra en terminologisk anmärkning kan här också nämnas att konkursboets skulder – sett från borgenärernas perspektiv – benämns *massafordringar*, medan konkursgäldenärens skulder, som får göras gällande i konkurs, benämns *konkursfordringar*. De fordringar som gäldenären ådrar sig efter konkursutbrottet benämns i stället *gäldenärsfordringar* (sett utifrån samma perspektiv).

2.2 Om betalningsskyldighet, beskattningsgrundande händelse och skattens utkrävbarhet i mervärdesskatterätten

I konkursen kommer staten genom Skatteverket att utgöra en av flera borgenärer, bland annat på grund av förekomsten av utgående mervärdesskatt som uppkommer vid leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som ännu inte har betalats in. En viktig utgångspunkt för diskussionen om hur statens mervärdesskattefordran kan göras gällande i konkurs är *när* den beskattningsgrundande händelsen sker mervärdesskatterättsligt. Tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen kan dock inte ensamt avgöra skattefordringens ställning i konkursen, eftersom det, som vi berörde ovan, är viktigt att även ta hänsyn till *vem* – konkursgäldenären eller konkursboet – fordran riktar sig mot.¹⁸ Besvarandet av frågorna om både vem och när enligt mervärdesskatterätten utgör därför en grund för bedömningen av om statens fordran utgör en massa-, konkurs- eller gäldenärsfordran.

Avseende den mervärdesskatterättsliga subjektfrågan är det i normalfallet den som utför den beskattningsbara transaktionen som är skyldig att betala in mervärdesskatten till staten. Det framgår av artikel 193 mervärdesskattedirektivet och dess svenska implementering i form av 1 kap. 2 § 2 st. 1 p. ML. I mervärdesskattelagen finns även en specialbestämmelse i form av 6 kap. 3 § ML, i vilken det anges att konkursboet är betalningsskyldigt¹⁹ för

18 Se även Öberg, *Mervärdesbeskattning vid obestånd*, 2 uppl., 2001, s. 147.

19 I mervärdesskattelagen används genomgående termen skattskyldig i stället för termen betalningsskyldig. Som vi har nämnt tidigare använder vi emellertid termerna som framgår av mervärdesskattedirektivet i denna artikel.

de transaktioner som utförs i verksamheten efter konkursbeslutet. Eftersom det är det subjekt som utför den beskattningsbara transaktionen som är betalningsskyldigt kan man fråga sig om 6 kap. 3 § ML tillför något till de allmänna reglerna. Det följer nämligen redan av artikel 193 och 1 kap. 2 § ML att om det är konkursgäldenären som utför transaktionen blir denna betalningsskyldig, medan om det är boet som utför transaktionen kommer det i stället att bli betalningsskyldigt. Således påverkar bestämmelsen varken frågan om *vem* som är betalningsskyldig eller frågan om *när* den beskattningsgrundande händelsen sker. I 6 kap. 3 § ML förtydligas det där emot att konkursboet är ett eget subjekt vid tillämpningen av mervärdesskattelagens bestämmelser. Mervärdesskatterättsligt behandlas boet alltså som ett vanligt rättssubjekt.²⁰

Om vi vänder blicken åter till frågan om *när* den beskattningsgrundande händelsen ska anses ha ägt rum blir mervärdesskatten utkrävbar då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum. Den ordningen framgår av artikel 63 i mervärdesskattedirektivet. För att förstå vid vilken tidpunkt skatten blir utkrävbar behöver det därför ses till de allmänna reglerna om beskattningsbara transaktioner. Enligt artikel 14.1 i direktivet definieras begreppet leverans av varor som en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiell egendom. Utöver detta anges i artikel 14.2 ett antal ytterligare situationer som också ska anses utgöra leverans av varor, nämligen a) överföring av äganderätten till en vara mot ersättning på order av en offentlig myndighet, b) överlämning av en vara enligt ett avtal om avbetalningsköp samt c) överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal. Här kan det tilläggas att artikel 14 har implementerats genom 2 kap. 1 § ML, där termen omsättning används i stället för leverans. Omsättning av vara definieras som att en vara överläts mot ersättning. En EU-konform tolkning är därför nödvändig, vilket innebär att uttrycken *en vara överläts* respektive *rätten att såsom ägare förfoga över varor överförs* ges samma innebörd.

20 Det är värt att notera att i förslaget till den nya mervärdesskattelagen föreslås att nuvarande 6 kap. 3 § ML ska få följande lydelse: "Om en beskattningsbar person försätts i konkurs, är konkursboet en beskattningsbar person för den ekonomiska verksamheten efter konkursbeslutet", se SOU 2020:31, *En ny mervärdesskattelag*, s. 42. Den föreslagna lydelsen skulle inte utgöra någon materiell ändring, utan snarare förtydliga vad som redan gäller. Under lång tid har det diskuterats om och på vilket sätt konkursboet ska beskattas, se exempelvis Bergström, *Skatter och civilrätt*, 1978, s. 249 ff.; Öberg, *Mervärdesbeskattning vid obestånd*, 2 uppl., 2001, s. 115 ff.; Emblad, *Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt*, 2020, s. 245 ff. och s. 451 ff.

Att det just är rätten att såsom ägare förfoga över varor som ska överföras för att en mervärdesskatterättslig leverans ska anses äga rum indikerar att någon bedömning enligt civilrättsliga regler om exempelvis ett formkrav är uppfyllt inte ska göras. Detta innebär att frågor om säljaren har erhållit sakrättsligt skydd mot köparens borgenärer eller någon mer abstrakt fråga om äganderätten har gått över inte har avgörande betydelse för om rätten att såsom ägare förfoga över varor har överförts.²¹ Det är också något som EU-domstolen har slagit fast i ett flertal avgöranden.²² I stället har domstolen uttalat att det är den ekonomiska och kommersiella verkligheten som ska utgöra ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av mervärdesskattesystemets bestämmelser.²³ Vid transaktionsklassificeringen är denna verklighet ofta återspeglad i avtalsinnehållet.²⁴

Vilka kännetecken avseende den ekonomiska och kommersiella verkligheten ett avtal ska återspegla för att en leverans av varor ska ha ägt rum har inte EU-domstolen uttalat sig direkt om. Vid en sammanställning av domstolens praxis är en slutsats att någon form av ekonomisk, i motsats till formell, kontroll ska överföras till köparen.²⁵ Detta har i mål avseende leasing uttryckts som att de väsentliga riskerna och fördelarna ska ha överförts

-
- 21 I svensk rätt används inte äganderättens övergång för att avgöra olika civilrättsliga frågor. I stället delas begreppet om äganderättens övergång upp i ett antal frågor, såsom om den köprättsliga risken har övergått till säljaren, om någon har gjort ett godtrosvärav av viss egendom eller om sakrättsligt skydd mot köparens borgenärer har erhållits. Se exempelvis Martinson, *Ejendomsrettens overgang*, Förhandlingarna vid det 39:e nordiska juristmötet i Stockholm 18–19 augusti 2011, 2012, s. 823 ff.; Sandstedt, *Sakrätten, Norden och europeiseringen*, 2013, passim; Schytzer, *Fordrans uppkomst inom insolvensrätten*, 2020, s. 141 ff., samtliga med vidare hänvisningar.
- 22 Se exempelvis mål C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, EU:C:1990:61; mål C-63/04, *Centralan Property*, EU:C:2005:773; mål C-78/12, *Evita-K*, EU:C:2013:486; mål C-277/14, *PPUH Stehcomp*, EU:C:2015:719.
- 23 Se mål C-260/95, *DFDS*, EU:C:1997:77, p. 23; mål C-73/06, *Planzer Luxembourg*, EU:C:2007:397, p. 43; förenade målen C-53/09, C-55/09, *Loyalty Management UK och Baxi Group*, EU:C:2010:590, p. 39; mål C-295/17, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, EU:C:2018:942, p. 43. För en fördjupad analys av EU-domstolens användning av konceptet ekonomisk verklighet, se van Doesum och Nellen, *Economic Reality in EU VAT*, EC Tax Review 2020/5, s. 213 ff.
- 24 Se mål C-653/11, *Newey*, EU:C:2013:409, p. 43. Detta gäller dock inte om avtalet utgör ett artificiellt upplägg i syfte att undandra skatt, vilket var fallet i *Newey*. Samma tanke kan även utläsas från övrig praxis avseende förfarandemisbruk, se exempelvis mål C-255/02, *Halifax*, EU:C:2006:121; mål C-425/06, *Part Service*, EU:C:2008:108; mål C-419/14, *WebMindLicenses*, EU:C:2015:832; mål C-251/16, *Cussens*, EU:C:2017:881.
- 25 Se mål C-185/01, *Auto Lease Holland*, EU:C:2003:73, p. 34–37; mål C-526/13, *Fast Bunkering Klaipėda*, EU:C:2015:536, p. 48–52; mål C-235/18, *Vega International Car Transports and*

till köparen.²⁶ Exakt hur den ekonomiska kontrollen över varorna kommer till uttryck varierar sannolikt från fall till fall beroende på varornas beskaffenhet. En möjlighet att kunna vidareförsälja eller konsumera varan kan exempelvis vara avgörande avseende omsättningstillgångar, medan rätt till avkastning eller rätt att nyttja varan kan vara en viktig faktor när det gäller anläggningstillgångar.²⁷ Beträffande riskerna bör dessa omfatta såväl externa värdeförändringar som att egendomen förstörs eller försämras.

Vilka transaktioner som utgör tillhandahållande av tjänster definieras negativt. Detta framgår av artikel 24 i mervärdesskattedirektivet, där det anges att tillhandahållande av tjänster är varje transaktion som inte utgör leverans av varor.²⁸ Motsvarande regel finns i 1 kap. 6 § ML. För att en viss handling ska anses utgöra en tjänst i mervärdesskattesammanhang krävs det att någon form av konsumtion måste ske. Med andra ord måste en identifierbar konsument tillföras någon form av fördel.²⁹ Tidpunkten för när en tjänst är tillhandahållen får mot den bakgrunden i regel anses ha ägt rum när den som har utfört tjänsten har fullgjort vad som åligger denna enligt avtalet.³⁰

Regeln i artikel 63 i mervärdesskattedirektivet, som kopplar den beskattningsgrundande händelsen till den beskattningsbara transaktionen, kompletteras av artikel 64. Av den sistnämnda artikeln följer att när leveranser och tillhandahållanden ger upphov till successiva betalningar blir också skatten utkrävbar successivt; den beskattningsbara transaktionen anses utförd när betalning sker.³¹ Samma ordning gäller även förskotts- betalningar enligt artikel 65.³²

Logistics, EU:C:2019:412, p. 36–39. För en mer omfattande analys av leveransbegreppet, se Ek, *Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten*, 2019, s. 145 ff.

26 Se mål C-118/11, *Eon Aset Menidjunt*, EU:C:2012:97, p. 40; mål C-209/14, *NLB Leasing*, EU:C:2015:440, p. 32. Se även Kettisch, *Intra-Community Chain Supplies*, *World Journal of VAT and GST Law* 2014 issue 3, s. 93, som använder risker och fördelar som avgörande faktorer för att fastställa om och när en leverans har ägt rum.

27 Jfr Ramsdahl Jensen, *Mervärdiafgiftspligten*, 2004, s. 66 f.; Kollmann, *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT*, 2019, s. 43.

28 Vad som utgör tillhandahållande av tjänst exemplifieras i artikel 25, där framgår det att a) överlåtelse av immateriella tillgångar, b) åtagande att avstå från ett visst handlade och c) utförande av tjänst på anmodan av en offentlig myndighet utgör just tillhandahållande av tjänst.

29 Se mål C-215/94, *Mohr*, EU:C:1996:72, p. 21–22; mål C-384/95, *Landboden-Agrardienste*, EU:C:1997:627, p. 20–24.

30 Jfr Lindgren Zucchini, *Composite Supplies in the Common System of VAT*, 2020, s. 217 ff.

31 Detta gäller dock inte avbetalningsköp enligt artikel 14.2 b i mervärdesskattedirektivet.

32 Man kan dock notera att medlemsstaterna med stöd av artikel 66 får avvika från samtliga av ovan nämnda bestämmelser avseende *vissa transaktioner*. Vad gäller dessa transaktioner blir

I svensk rätt har de allmänna reglerna om beskattningsgrundande händelse implementerats genom 1 kap. 3 § ML – termen som används där är dock skattskyldighetens inträde. Implementeringen får anses ha samma innebörd som motsvarande artiklar i mervärdesskattedirektivet. En EU-konform tolkning av det i paragrafen använda begreppet leverans av vara är likväl nödvändig. Ordalydelsen i den svenska regeln tar nämligen sikte på faktiskt avlämnande snarare än en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över varorna, vilket är det som är avgörande enligt de tidigare nämnda artiklarna 63 och 14.1 i direktivet.

Enligt det mervärdesskatterättsliga regelverket ska alltså samma regler tillämpas på konkursboets mervärdesskattegrundande åtgärder som för andra subjekt som kan bli betalningsskyldiga för mervärdesskatt. Det innebär att om konkursboet avyttrar varor efter konkursutbrottet kommer också boet att bli betalningsskyldigt för mervärdesskatt på den försäljningen. Konkursboet blir nämligen det *subjekt* som utför den beskattningsbara transaktionen och blir därför också ansvarigt enligt artikel 193 i mervärdesskattedirektivet. Tillämpas 11 kap. 1 § KL i enlighet med sin *lydelse* skulle det innebära att statens fordran på mervärdesskatt blir en massafordran, eftersom det är en fordran mot boet. I och med att konkursboets skulder ska betalas före det att någon utdelning sker i konkursen, enligt den nyss nämnda bestämmelsen, kommer statens fordran på mervärdesskatt vanligen att ersättas. I frågor om fordrans uppkomst kan man emellertid inte stanna vid en tolkning med grund i ordalydelsen.

2.3 Om den särskilda ändamålstolkningen av fordrans uppkomsttidpunkt

I inledningen påtalade vi att HD och HFD har uttalat att frågan om fordrans uppkomsttidpunkt allmänt sett ska avgöras med hjälp av en *ändamålstolkning* med grund i den regel som tillämpas i det enskilda fallet. Vad gäller de frågor som aktualiseras i denna artikel kommer de konkursrättsliga ändamålen att påverka bedömningen av frågorna. Det är alltså inte

skatten utkrävbar antingen vid utfärdandet av fakturan, vid mottagandet av betalningen eller, i fall av utebliven eller för sent utfärdad faktura, inom en viss angiven tid. Omfattningen av begreppet vissa transaktioner ska dessutom tolkas extensivt enligt mål C-144/94, *Italittica*, EU:C:1995:355, p. 11–14. Sverige har utnyttjat denna möjlighet i vissa undantagssituationer som avser exempelvis upplåtelse av avverkningsrätt till skog, bygg- och anläggningstjänster och vissa omsättningar av bilar och motorcyklar.

mervärdesskatterätten ensamt som kan användas för att avgöra mervärdesskattefordrans status i konkursen.

Hur ändamålstolkningen ska ske har en av författarna till denna artikel studerat i sin avhandling. Där undersöktes hur HD har utfört sådana tolkningar i en rad rättsfall. I förevarande artikel kan resultaten från den avhandlingen användas. Av resultaten framkom att HD i sina ändamålstolkningar omformulerar frågan om fordrans uppkomst; frågan om en fordran har uppkommit före eller efter en viss tidpunkt byts ut mot frågan om rättsföljden i den relevanta regeln bör inträda i den specifika situationen. Ska exempelvis 5 kap. 1 § KL tillämpas ställs alltså frågan om fordran ska få göras gällande i konkurs eller inte, i stället för om fordran har uppkommit före eller efter konkursbeslutet meddelades. I bedömningen undersöks sedan om en viss uppkomsttidpunkt medför konsekvenser som är förenliga med de för bestämmelsen relevanta ändamålen. HD har emellertid inte begränsat sig till ändamål, i bemärkelsen lagstiftarens uttryckliga avsikt, utan ändamål har använts mer vidsträckt och har bland annat innefattat allmänna konkursrättsliga principer. Likabehandlingsprincipen, det vill säga att borgenärerna ska behandlas lika, har ofta kommit att användas i dessa konsekvensbedömningar.³³

I slutet av föregående avsnitt framkom att om konkursboet säljer varor (efter konkursutbrottet) kommer det också att bli betalningsskyldigt för mervärdesskatten enligt en mervärdesskatterättslig bedömning. För att avgöra fordrans uppkomsttidpunkt måste även den av HD och HFD förordade ändamålstolkningen vidtas, vilket alltså innebär att en konsekvensbedömning ska utföras. Frågan kan då ställas om vilka konsekvenser konkursboets betalningsskyldighet för mervärdesskatt skulle medföra i dessa fall. När boet säljer varor konkurrerar det med andra aktörer på marknaden. Om konkursboet inte skulle behöva betala mervärdesskatt skulle boet få en konkurrensfördel. Det är en konsekvens som inte har ansetts eftersträvänsvärd.³⁴ När förmånsrättsreglerna reformerades menades nämligen att om boet skulle kunna bedriva sin verksamhet på förmånligare villkor än andra företag skulle det riskera att medföra att andra företag skulle gå i

33 Se vidare Schytzer, *Fordrans uppkomst inom insolvensrätten*, 2020, s. 137 ff., särskilt s. 160 ff. Om likabehandlingsprincipen, se exempelvis Welamson, *Konkursrätt*, 1961, s. 2; Keller, *Konkurs och process*, 2020, s. 76 ff. och s. 87 ff.; Schytzer, a.a. s. 213 ff.

34 Det här argumentet har gjorts gällande under lång tid, se Bergström, *Skatter och civilrätt*, 1978 s. 252.

konkurs. Det är därför önskvärt, enligt en konkursrättslig ändamålstolkning, att konkursboet betalar mervärdesskatt i dessa fall.³⁵

Vid en allmän bedömning av om konkursboet ska bli förpliktat blir resultatet här detsamma oavsett om en mervärdesskatterättslig bedömning eller en konkursrättslig ändamålstolkning görs. Det blir emellertid inte alltid fallet, med tanke på att frågorna och bedömningarna skiljer sig åt beroende på om en mervärdesskatterättslig bedömning eller en konkursrättslig ändamålstolkning görs. Detta kommer vi att ge exempel på nedan.

3 MERVÄRDESKATTEFORDRINGARS KONKURS- RÄTTSLIGA STATUS VID LEVERANSER AV VAROR

3.1 Om mervärdeskattfordrans status i allmänhet

I detta avsnitt ska vi undersöka mervärdeskattfordrans status i konkurs, då fordran uppkommer till följd av en leverans av varor. Som vi tidigare har berört blir frågorna om *vem* som har utfört den beskattningsbara transaktionen och *när* den beskattningsgrundande händelsen har skett av betydelse. För att avgöra mervärdeskattfordrans status i konkursen kan inte enbart de mervärdesskatterättsliga bedömningarna bli utslagsgivande, utan även konkursrätten måste beaktas. I syfte att studera på vilket sätt och om statens mervärdeskattfordran kommer att ersättas i en konkurs används ett antal exempel nedan. Analyserna av dessa exempel får sedan driva undersökningen framåt. Analyserna inleds med en mervärdesskatterättslig bedömning av när den beskattningsgrundande händelsen sker och vem som har utfört den beskattningsbara transaktionen. Därefter adderas den konkursrättsliga bedömningen till undersökningen.

35 Se SOU 1999:1, *Nya förmånsrättsregler*, s. 14 ff., s. 225 ff., s. 298 f. och s. 363 f.; prop. 2002/03:49, *Nya förmånsrättsregler*, s. 103 f. Se även NJA 2009 s. 41. Emellertid finns det situationer då konkursboet kan undvika att bli betalningsskyldigt då andra rättssubjekt skulle bli det. Som exempel kan nämnas att konkursboet i vissa fall kan fortsätta att nyttja gäldenärens medkontrahtenters prestationer efter konkursutbrottet. Har konkursgäldenären exempelvis haft ett hyresavtal avseende en lokal kan konkursboet under vissa omständigheter fortsätta att nyttja lokalen utan att behöva betala ersättning för det. Det framgår av 12 kap. 31 § JB. Konkursboet blir förpliktat att betala hyra först om boet fortsätter att nyttja lokalen en månad efter det att boet har fått en uppmaning från hyresvärden om att avflytta från lokalen, enligt nämnda bestämmelse. Denna ordning gäller under förutsättning att hyresavtalet fortsatt gäller, jfr NJA 2007 s. 519. I regel kan också konkursboet nyttja konkursgäldenärens arbetstagare i upp till en månad efter konkursutbrottet utan att behöva betala ersättning för detta. Det framgår indirekt av 5 kap. 18 § KL.

Vid bedömningen av den första frågan, alltså *när* den beskattningsgrundande händelsen äger rum, måste det fastställas när den beskattningsbara transaktionen utförs eller när förskottsbetalning erläggs. Det framgår som tidigare nämnts av artiklarna 63 och 64 i mervärdesskattedirektivet samt 1 kap. 3 § ML. Den beskattningsbara transaktionen sker enligt direktivets artikel 14.1 när rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar har överförts.

Med det sagt kan vi inleda studien av frågorna om mervärdesskattefordrans status i konkurs mer specifikt. Som utgångspunkt för undersökningen kan vi ta följande exempel: Anta att ett företag och en konsument ingår ett avtal dag 1, om att konsumenten köper en viss bil, samt att leverans och betalning sker samma dag. Rätten att såsom ägare förfoga över bilen överförs alltså till konsumenten dag 1, eftersom i princip samtliga rättigheter och skyldigheter förknippade med ägandet har överförts till densamma. Anta också att företaget sedermera går i konkurs dag 7. I detta fall har tveklöst den beskattningsgrundande händelsen skett *före* konkursutbrottet och den som är betalningsskyldig för mervärdesskatten är konkursgäldenären sett till en mervärdesskatterättslig bedömning. Tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen och subjektet som fordran riktar sig mot innebär att statens mervärdesskattefordran kan göras gällande *i* konkursen enligt *lydelsen* av 5 kap. 1 § konkurslagen.

Även en *ändamålstolkning* med utgångspunkt i konkursrätten talar för att en sådan mervärdesskattefordran får göras gällande i konkursen. Konkurs är ett generalexekutivt förfarande, vilket omfattar samtliga gäldenärens fordringar. Om statens fordran på mervärdesskatt i dessa fall får göras gällande i konkursen behandlas denna fordran på samma sätt som andra borgenärens anspråk som har uppkommit före konkursutbrottet. Ordningen är alltså förenlig med likabehandlingsprincipen, i och med att staten behandlas lika med andra borgenärer.

Vi kan ändra på förutsättningarna i exemplet genom att företaget i stället försätts i konkurs dag 1 samt att konkursboet och konsumenten ingår ett köpeavtal dag 7 med samma innehåll som tidigare. Rätten att såsom ägare förfoga över bilen överförs i sådana fall till konsumenten dag 7. Den beskattningsgrundande händelsen sker *efter* konkursutbrottet och den som är betalningsskyldig är konkursboet. Både tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen och subjektet som fordran riktar sig mot innebär att statens mervärdesskattefordran kan göras gällande *gentemot konkursboet* enligt 11 kap. 1 § konkurslagens lydelse. Som vi tidigare kon-

staterade under det närmaste föregående avsnittet utgör detta också en ändamålsenlig ordning med tanke på att boet inte ska kunna bedriva verksamhet på förmånligare villkor än andra aktörer.

Situationerna som exemplen ger uttryck för är relativt okomplicerade, eftersom både den beskattningsgrundande händelsen och subjektet som fordran riktar sig mot sammanfaller avseende vilken status statens fordran ska ha i konkursen. Anta att det i stället är fråga om en varuleverans där en del av totalpriset betalas i förskott och resterande del vid själva leveransen samt att konkursbeslutet meddelades mellan dessa händelser. I ett sådant fall kommer den beskattningsbara transaktionen visserligen att ske efter beslutet meddelades, men här föreligger två beskattningsgrundande händelser, en före konkursbeslutet meddelades, i vilken konkursgäldenären är betalningsskyldig, och en efter beslutet meddelades, i vilken konkursboet är betalningsskyldigt. Även i detta fall sammanfaller alltså frågorna om vem och när avseende betalningsskyldighet och beskattningsgrundande händelse, med den skillnaden att här föreligger det två mervärdesskattefordringar.

3.2 Om mervärdesskattefordrans status vid mer svårbedömda varutransaktioner

Det kan vara svårt att i det enskilda fallet avgöra när den beskattningsgrundande händelsen har skett. Det kan illustreras med följande exempel: Anta att ett företag ingår ett avtal dag 1 med innebörden att en köpare ska köpa en viss bil. Enligt avtalet ska säljaren hålla bilen tillgänglig för avhämtning från och med dag 2. Avtalet liknar alltså leveransklausulen *fritt säljarens lager* (Ex Works).³⁶ En sådan klausul innebär att den köprättsliga risken för varan övergår till köparen när varan är tillgänglig för avhämtning, det vill säga risken för att varan exempelvis förstörs, kommer bort, försämras eller minskas genom en händelse som inte beror på säljaren övergår till köparen denna dag.³⁷ Anta också att det följer av avtalet att betalning ska ske vid avhämtningen och att det rör sig om köp av en bestämd bil (exempelvis genom att det i köpeavtalet anges ett visst registrerings- eller chassinummer) samt

36 Incoterms, såsom Ex Works, används ofta som standardavtalsklausuler för att fastställa parternas skyldigheter vid varuförsäljningar. Se Ramberg, *International Commercial Transactions*, 2011, passim som menar att det endast är i undantagsfall som avtal sluts utan användning av Incoterms. Se även, för en liknande uppfattning, Bal, *Import and Export in Multi-Sale Transactions – Part II*, International VAT Monitor May/June 2016, s. 170.

37 Jfr även regleringen om risken för varan i 12 § köplagen.

att det är en konsument som köper bilen. Anta slutligen att företaget går i konkurs dag 5 samt att köparen hämtar och betalar för bilen dag 20.

Avgörande för den mervärdesskatterättsliga bedömningen är som sagt när rätten att såsom ägare förfoga över bilen övergår till köparen. Vi får alltså undersöka vilka rättigheter och skyldigheter som tillkommer parterna vid olika tidpunkter. I exemplet är bilen utpekad redan genom avtalet. Bilen är på så vis individualiserad och säljaren får inte fullgöra med någon annan bil än just den utpekade bilen, eftersom säljaren i sådana fall begår kontraktsbrott.³⁸ Rätten att överlåta bilen vidare och pantsätta densamma tillkommer också köparen redan genom avtalet.³⁹ Vidare överförs, som sagt, den köprättsliga risken dag 2. Även rätten att nyttja bilen överförs till köparen dag 2. Att köparen inte hämtar ut bilen förrän dag 20 påverkar inte detta, i och med att möjligheten att använda bilen föreligger även om den inte utnyttjas.

Här bör det också beaktas att före konkursutbrottet behöver inte säljaren lämna ut bilen förrän hen får betalt, om inte annat följer av avtalet. Det framgår av bland annat samtidighetsprincipen som kommer till uttryck i 10 och 49 §§ köplagen. Galdenärens avtal fortsätter som huvudregel också att gälla i konkursen, även om boet inte blir förpliktat.⁴⁰ Konkursboet behöver alltså heller inte lämna ut bilen förrän det får betalt. Boets rätt till betalning bör dock mervärdesskatterättsligt ses som ett incitament för att köparen ska fullfölja avtalet i stället för en form av rätt för säljaren att förfoga över varan såsom ägare.⁴¹

Sammantaget överförs rätten att såsom ägare förfoga över bilen i exemplet sannolikt dag 2. Det innebär att det är den blivande konkursgaldenären som överför rätten före konkursutbrottet. Mervärdesskatterättsligt blir därför konkursgaldenären betalningsskyldig för statens fordran på mervärdesskatt. Enligt en ordalydelsetolkning av 5 kap. 1 § KL får statens fordr-

38 Låt vara att det är en annan fråga om någon påföljd kan aktualiseras enligt avtalet eller den utfyllande köprätten. Det är en fråga som primärt får avgöras med hjälp av avtalstolkning, jfr 3 § köplagen.

39 Säljaren skulle kunna göra sig skyldig till olovligt förfogande, enligt 10 kap. 4 § BrB, ifall hen skulle sälja bilen till ytterligare någon part efter den första försäljningen, se vidare Almkvist, *Förmögenhetsbrott och förmögenhetsrätt*, 2020, s. 460 ff., med vidare hänvisningar.

40 Se Möller, *Konkurs och kontrakt*, 1988, s. 58 f.; Arnesdotter, *Funktionsförsäljningsavtals ställning vid konkurs*, *Insolvensrättslig tidskrift*, Nummer 2 2019, s. 29 f.; Schytzer och Wadell, *(Konkurs)galdenärens avtal utifrån ett företagsekonomiskt perspektiv*, SvJT 2020, s. 727.

41 Jfr exempelvis resonemanget i mål C-277/05, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, EU:C:2007:440, p. 30–31.

ran göras gällande *i konkursen*, det vill säga det utgör en konkursfordran. Som framgick av det tidigare exemplet då mervärdesskattefordran utgjorde en konkursfordran är denna följd också ändamålsenlig.

Låt oss nu modifiera omständigheterna i exemplet i syfte att fortsätta undersökningen av vad som krävs för att den beskattningsbara transaktionen ska ha utförts. Anta att bilen ovan i stället blir tillgänglig för avhämtning först dag 10 (alltså fem dagar efter konkursbeslutet meddelades). I likhet med föregående exempel kan köparen fortsatt sälja vidare och pantsätta bilen från och med dag 1, eftersom det är en viss bil som är utpekad i avtalet. Betraktas samma rättigheter från säljarens perspektiv framgår det att säljaren kommer att göra sig skyldig till kontraktsbrott om säljaren försöker fullgöra köpet med en annan bil. Den köprättsliga risken för varan överförs emellertid på köparen först dag 10, vilket här alltså sker först efter konkursutbrottet.⁴² Rätten att nyttja bilen kommer inte heller tillkomma köparen förrän vid avlämnandet.

I exemplet är det endast rätten att pantsätta och sälja egendomen vidare som köparen erhåller i och med avtalet, samtidigt som resterande rättigheter och skyldigheter överförs senare. Eftersom risken och nyttjandemöjligheten överförs dag 10 är det, mot bakgrund av en sammantagen bedömning av alla relevanta omständigheter i exemplet, först vid den tidpunkten leveransen kan anses ha genomförts. Detta innebär att den beskattningsgrundande händelsen sker *efter* konkursutbrottet.

Eftersom den beskattningsgrundande händelsen sker efter konkursutbrottet måste vi också undersöka *vem* som utför den beskattningsbara transaktionen: Är det *konkursgäldenären* eller *konkursboet*? Klart står att det är *konkursgäldenären* som har överfört rätten att såsom ägare för-

42 Händer något med varan efter konkursutbrottet men före det att köparen har hämtat varan kommer inte *konkursboet* bli ansvarigt, utan det är endast *konkursgäldenären* som svarar för den risken. Om något skulle hända med varan kommer dock köparen inte behöva tåla en leverans av bilen i icke-avtalsenligt skick, utan köparen kan innehålla sin egen prestation även om boet kräver fullt betalt. Skulle exempelvis bilen utsättas för skadegörelse kommer den i och för sig avlämnas i felaktigt skick, men fordran på prisavdrag får göras gällande i konkursen, eftersom avtalsgrundade fordringar anses uppkomma i vart fall redan genom avtalet såvitt avser tillämpningen av 5 kap. 1 § KL, se exempelvis Welamson & Mellqvist, *Konkurs*, 12 uppl., 2017, s. 193 ff.; Lindskog, *Betalning*, 2 uppl., 2018, s. 653 ff.; Palmér & Savin, *Konkurslagen 5 kap. 1 §* (Norstedts Juridik, <https://pro.karnovgroup.se> besökt 2021-07-01). Låt vara att Welamson & Mellqvist å ena sidan samt Lindskog å andra sidan förordar olika bedömningar för att nå denna slutsats, se vidare Schytzer, *Fordrans uppkomst inom insolvensrätten*, 2020, s. 219 ff., med vidare hänvisningar.

foga över varan såvitt avser köparens möjlighet att pantsätta och överlåta bilen vidare. Det skedde redan före konkursutbrottet och då fanns inget konkursbo. I frågan om *vem* som överför de andra rättigheterna måste den sak- och konkursrättsliga kontexten vägas in i den mervärdesskatterättsliga bedömningen.

Vi kan börja med att undersöka vem som överför rätten att nyttja bilen. I den frågan bör det beaktas att det endast är egendom som *tillhör* konkursgäldenären (eller som tillfaller hen under konkursen) som ingår i konkursboet enligt 3 kap. 3 § KL. Genom termen *tillhör* avses en hänvisning till de sakrättsliga reglerna. Det innebär i detta fall att om köparen har separationsrätt till bilen (med en annan beskrivning, om köparen har bättre rätt till bilen än säljarens borgenärer) tillhör bilen inte konkursgäldenären och den ingår därför inte i konkursen. I exemplet gällde det en bestämd bil och köparen var konsument. Följden blir att köparen fick sakrättsligt skydd redan genom avtalet, vilket framgår av 49 § konsumentköplagen. Sakrättsligt *tillhörde* alltså inte bilen konkursgäldenären vid konkursutbrottet. Konkursboet har därför inte rätt till bilen utan måste lämna ut den till köparen. Köparen kan till och med utverka en exekutionstitel och få verkställighet trots konkursen, om konkursförvaltaren inte lämnar ut egendomen.⁴³ Någon rätt att använda egendomen har heller inte boet. Rätten att nyttja egendomen måste på så vis anses övergå till köparen i och med konkursen. Det innebär att det inte är konkursboet som överför rätten att nyttja varan utan i stället konkursgäldenären.

Vad gäller den köprättsliga risken för varan och vem som har överfört den bör det först återupprepas att de avtal som gäldenären har ingått före konkursutbrottet som huvudregel fortsätter att gälla trots konkursutbrottet. Här kan vi också beakta att i exemplet hade köparen inte betalat för bilen ännu. Rätten att kräva betalt tillkommer boet enligt 3 kap. 3 § KL, eftersom fordran på betalning tillhörde konkursgäldenären vid konkursutbrottet. Vem som har rätt att kräva betalt har emellertid ingen avgörande betydelse mervärdesskatterättsligt. Däremot kommer det att få betydelse för vem som bär den köprättsliga risken. Konkursboet kan som sagt kräva betalt. Köparen har dock kvar sina rättigheter enligt avtalet. Enligt just avtalet skulle betalning ske vid avhämtning.

Som framgår av 49 § 2 st. köplagen har köparen rätt att undersöka varan vid avhämtningen. Skulle det ha hänt något med varan som gör att

43 Se SOU 2001:80, *Gäldenärens avtal vid insolvensförfaranden*, s. 79.

den är i ett felaktigt skick kommer köparen kunna innehålla en del av sin betalning och göra påföljder gällande gentemot konkursboets betalningskrav. Säljaren står enligt utfyllande rätt som huvudregel risken för varan fram till den tidpunkten då den är avhämtad, vilket följer av 13 § köplagen. Det kan därför sägas att konkursboet står den köprättsliga risken för varan fram till dess att avhämtning sker. Det är också konkursboet som överför den aspekten av rätten att såsom ägare förfoga över varan.

Sammantaget innebär det att det är konkursgäldenären som överför rätten att förfoga över varan såvitt avser rätten att pantsätta och överlåta varan samt rätten att använda varan, medan det är konkursboet som överför rätten att förfoga över varan beträffande den köprättsliga risken. Vi menar därför att det bör vara konkursgäldenären som ska anses utgöra det subjekt som överför rätten i detta exempel.⁴⁴ Mot bakgrund av den förda diskussionen ligger det nära till hands att anse att konkursboet inte vid något tillfälle har erhållit rätten att såsom ägare förfoga över bilen, och boet kan därför inte heller överlåta den rätten till köparen.⁴⁵ Mervärdesskatterättsligt bör betalningsskyldigheten ha uppstått *efter* konkursutbrottet och konkursgäldenären blir betalningsskyldig.

Enligt det konkursrättsliga systemet bör statens fordran i så fall bli en gäldenärsfordran. Är det exempelvis ett bolag som försatts i konkurs ersätts gäldenärsfordringar endast om konkursen avslutas med överskott (vilket sker ytterst sällan). Frågan är om detta också är en ändamålsenlig lösning konkursrättsligt. Tidigare påpekade vi att konkursboet bör bli betalningsskyldigt för mervärdesskatten om boet säljer varor med tanke på konkurrensneutraliteten. I detta exempel har dock inte konkursboet sålt varan. Konkursförvaltaren har endast drivit in fordran. Att tillgångar på så sätt omsätts till likvida medel måste ske i konkursförfarandet, eftersom det

44 Här kan man emellertid göra en parallell till EU-domstolens resonemang i mål C-63/04, *Centralan*, EU:C:2005:773, p. 60–67, där EU-domstolen fann att flera transaktioner som tillsammans medför att rätten att såsom ägare förfoga över varor kan alla anses utgöra leverans av varor. Frågan kan ställas om det medför att både konkursboet och konkursgäldenären ska anses ha utfört en leverans i vårt exempel. Eftersom *Centralan* rörde flera olika transaktioner medan vår situation endast innefattar en enda – försäljningen av bilen – bör så inte vara fallet. Frågan i *Centralan* var främst om flera rättshandlingar tillsammans kunde utgöra en leverans. I vårt fall är det i stället en enda rättshandling som otvetydigt utgör en leverans av varor och frågan är i stället vilket subjekt som utför transaktionen.

45 Jfr EU-domstolens resonemang i mål C-185/01, *Auto Lease Holland*, EU:C:2003:73, p. 31–36; mål C-526/13, *Fast Bunkering Klaipėda*, EU:C:2015:536, p. 47–52; mål C-235/18, *Vega International Car Transports and Logistics*, EU:C:2019:412, p. 36–39.

är just tillgångarna som ska delas ut till borgenärerna. Skulle konkursboet bli betalningsskyldigt i dessa fall hade det inneburit en omotiverad fördel för staten i konkursen.

Frågan kan dock ställas om det är ändamålsenligt att fordran blir en gäldenärsfordran och inte en konkursfordran som får göras gällande i konkursen. Här bör det åter beaktas att konkurs är ett generalexekutivt förfarande vilket omfattar samtliga gäldenärens borgenärer som fanns vid konkursutbrottet. Frågan är emellertid vilka som ska anses vara borgenärer vid konkursutbrottet. Konkursförfarandets karaktär av generalexekution förstärks om förfarandet omfattar så många borgenärer som möjligt. Att det är en önskvärd ordning kommer indirekt till uttryck i 5 kap. 1 § 2 st. KL, eftersom det där framgår att även villkorade och icke-förfallna fordringar omfattas av förfarandet. Nämnas kan att vad gäller förmögenhetsrättsliga fordringar är det tillräckligt att konkursgäldenären har förpliktat sig före konkursutbrottet för att dessa typer av fordringar ska ingå i konkursen.⁴⁶ En sådan tidig uppkomsttidpunkt innebär att många fordringar kommer att omfattas av konkursen. Det finns således sammantaget goda skäl till att förlägga uppkomsttidpunkten tidigt vad gäller tillämpningen av 5 kap. 1 § KL även såvitt avser statens mervärdesskattefordran i dessa fall.

I vårt exempel kan mervärdesskattefordran sägas finnas latent vid konkursutbrottet. Tillskjuts dessutom inga andra omständigheter kommer en betalningsskyldighet att uppkomma strax efter konkursutbrottet. I dessa fall vore det därför ändamålsenligt om mervärdesskattefordran fick göras gällande i konkursen, det vill säga det utgör en konkursfordran. Det finns emellertid rättsfall från HD och HFD avseende justering av tidigare gjorda avdrag, i vilka frågan om betalningsskyldigheten inom mervärdesskatterätten knutits till statusfrågan i konkursen.⁴⁷ Dessa rättsfall talar mot den här förordade ändamålstolkningen. I fallen var det dock tal om andra fordringstyper och med tanke på att HD och HFD har förordat att en ändamålstolkning ska vara avgörande i frågor om fordrans uppkomst är vår slutsats likväl att mervärdesskattefordran utgör en konkursfordran här. Vi återkommer till dessa rättsfall när vi diskuterar frågan om mervärdesskattefordrans status avseende justering av tidigare gjorda avdrag i avsnitt 5.2 nedan.

46 Se Schytzer, *Fordrans uppkomst inom insolvensrätten*, 2020, s. 219 ff., särskilt s. 241 ff., om förpliktelseprincipen.

47 Se RÅ 1993 ref. 78; NJA 1997 s. 787.

3.3 Om mervärdesskattfordrans status vid pantrealisation

Innan vi byter fokus från vara till tjänst ska ytterligare en situation lyftas såvitt gäller mervärdesskatt och leverans av varor, nämligen försäljning efter konkursutbrottet av egendom som är säkerställd med pant eller annan särskild förmånsrätt.⁴⁸ Vi fortsätter vår undersökning genom att använda exempel: Anta nu att konkursgäldenären har pantsatt viss lös egendom till en panthavare som har givit vissa lån till konkursgäldenären. I konkursen kommer långivaren (panthavaren) att kunna göra gällande sina fordringar i konkursen enligt 5 kap. 1 § KL, eftersom de har uppkommit före konkursutbrottet.⁴⁹ Vidare kommer panthavaren ha förmånsrätt i och med handpanträtten. Det följer av 4 § förmånsrättslagen. Panthavaren har på så vis rätt att få betalt ur panten. Anta dock att pantens värde understiger panthavarens fordran, samt att försäljningen av panten är föremål för mervärdesskatt. Frågan uppkommer då om panthavaren även kan använda den delen av köpeskillingen som hänför sig till mervärdesskatten för betalning av sin fordran.

Som tidigare har nämnts utgörs den beskattningsgrundande händelsen av att rätten att såsom ägare förfoga över egendomen överförs till köparen. Vad gäller exemplet sker denna händelse *efter* konkursutbrottet när den pantsatta egendomen säljs. I och med konkursutbrottet kommer den egendom som tillhörde konkursgäldenären att räknas till konkursboet enligt 3 kap. 3 § KL. Det är alltså konkursboet som efter konkursen innehar rätten att såsom ägare förfoga över den pantsatta egendomen, varför det anses vara konkursboet och inte panthavaren som överför denna rätt till köparen av den pantsatta egendomen enligt en mervärdesskatterättslig bedömning.⁵⁰ Om utgångspunkt tas i lydelsen av 11 kap. 1 § KL blir kon-

48 Pantrealisation i konkurs diskuteras även av Öberg, se Öberg, *Mervärdesbeskattning vid obestånd*, 2 uppl., 2001, s. 184 ff. Sedan Öbergs monografi publicerades har det emellertid skett en utveckling i rättspraxis, varför vårt angreppssätt såvitt avser de rättsliga frågorna till viss del skiljer sig från Öbergs.

49 Se exempelvis NJA 1987 s. 320, där HD i tillämpningen av motsvarigheten till 4 kap. 12 § KL fann att en låneskuld hade uppkommit vid utbetalningen av lånet. Såvitt gäller 5 kap. 1 § KL uppkommer en fordran redan genom att gäldenären har förpliktat sig, se vidare Schytzer, *Fordrans uppkomst inom insolvensrätten*, 2020, s. 219 ff., särskilt s. 241 ff., om förpliktelseprincipen.

50 Panthavaren har inte vid någon tidpunkt erhållit rätten att såsom ägare förfoga över egendomen och kan därigenom inte heller överföra rätten. Jfr EU-domstolens resonemang i mål C-185/01, *Auto Lease Holland*, EU:C:2003:73, p. 31–36; mål C-526/13, *Fast Bunkering Klaipėda*, EU:C:2015:536, p. 47–52; mål C-235/18, *Vega International Car Transports and Logistics*, EU:C:2019:412, p. 36–39.

kursboet förpliktat för den mervärdesskatt som belöper på försäljningen. Slutsatsen får också stöd i, och förstärks av, att konkursboet i andra fall också blir betalningsskyldigt för mervärdesskatt vid leverans av varor.

Med en sådan tolkning är det panthavaren som får rätt till pantens värde, men konkursboet får betala mervärdesskatten. Det leder till märkliga konsekvenser: Anta att panten realiserats för 100', varav 20' är mervärdesskatt, och panthavarens fordran är på 100'. I sådant fall kommer panthavaren att få 100' och konkursboet kommer att få ersätta mervärdesskatten ur andra tillgångar i konkursen. Ytterst innebär det att om det inte finns några andra tillgångar i konkursboet kommer boet att behöva försättas i konkurs för att det inte kan betala sina skulder. Det utgör en icke ändamålsenlig ordning.

Olika förslag på lösningar har diskuterats som möjliggör att konkursboet kan få göra ett avdrag på köpeskillingen till täckning av fordran på mervärdesskatt. Vilken rättslig möjlighet till avdrag som finns i dessa fall regleras i 14 kap. 18 § KL. Där framgår att det endast är konkurskostnader för den del av förvaltarens arvode som hänför sig till egendomen samt kostnader för vård och försäljning av egendomen i fråga som får täckas ur köpeskillingen. Till de kostnaderna anses inte mervärdesskatten kunna hänföras.⁵¹ Det finns alltså ingen rättslig möjlighet för konkursboet att göra avdrag enligt 14 kap. 18 § KL på köpeskillingen för att därigenom få täckning för sin förpliktelse att erlagga mervärdesskatt.

De särskilda förmånsrätterna har genom förmånsrättsordningen på så vis en privilegierad position i konkursen och denna position förstärks om något avdrag inte behöver göras för mervärdesskatt. Statens ställning såvitt avser dess fordran på mervärdesskatt blir nästan lika privilegierad, genom att konkursboet blir betalningsskyldigt oavsett om boet har någon betalningsförmåga eller inte.

Ett annat möjligt sätt att komma till rätta med den här problematiken har framförts i doktrinen. Det har påståtts att konkursboet kan abandone-

51 Se exempelvis Lennander, *Något om säkerhetsrätter och mervärdesskatt*, SvJT 1989 s. 344 ff.; Hästad, *Abandonering*, *Insolvensrättsligt forum* 1997, s. 71 f.; Öberg, *Mervärdesbeskattning vid obestånd*, 2 uppl., 2001, s. 184 ff. Jfr även NJA 1988 s. 332, där viss mervärdesskatt som konkursboet blev betalningsskyldigt för inte kunde hänföras till kostnader för vård och försäljning enligt 1921 års konkurslag. Jfr även NJA 2006 s. 662, där HD uttalade att till kostnader av vård av egendom bör hänföras sådana kostnader som förhindrar värdeminskning. Se även prop. 1978/79:105, *Med förslag till ändring i konkurslagen (1921:225)*, m.m., s. 296, där det framgår att med konkurskostnader avses även massafordringar i tillämpningen av 14 kap. 18 § 2 st. KL.

ra den pantsatta egendomen till konkursgäldenären. Abandonering innebär att konkursboet avstår från viss egendom som annars skulle ha ingått i konkursboet. Avståendet sker till konkursgäldenären och gäldenären kommer att få rådighet över egendomen, men här med de begränsningar som följer av pantsättningen. Syftet med abandoneringen är vanligen att konkursförvaltaren försöker att undvika att konkursboet ådras massaansvar för offentligrättsliga förpliktelser.⁵²

Det har tidigare rått en viss tvekan om huruvida abandoneringsinstitutet ska erkännas i svensk rätt.⁵³ Genom NJA 2004 s. 777 råder det dock inget tvivel om att konkursförvaltaren kan abandonera viss egendom.⁵⁴ I rättsfallet var fråga om huruvida en konkursförvaltare hade rätt att abandonera en fastighet till förmån för konkursgäldenären och om konkursförvaltaren i så fall kunde återta beslutet. HD fann att det inte fanns något i konkurslagen som hindrade förvaltaren från att abandonera egendomen i fråga. Däremot konstaterade domstolen att konkursboet och konkursgäldenären inte kunde betraktas som två skilda parter med möjlighet att utan lagstöd träffa bindande förmögenhetsrättsliga avtal, eftersom konkursgäldenären inte råder över sin egendom under en konkurs. Därför kom HD fram till att förvaltaren hade en möjlighet att återkalla sitt beslut att abandonera fastigheten. En konkursförvaltare har alltså en möjlighet att abandonera viss egendom, men därmed är inte frågan om en abandonering innebär att konkursboet kan undgå ansvar för diverse olika offentligrättsliga förpliktelser löst.

Mervärdesskatterettsligt går det att ifrågasätta om abandonering av egendomen skulle medföra att konkursboet kan undgå att bli betalningsskyldigt för mervärdesskatt när pantrealisationen sker. Den avgörande frågan är om abandoneringen medför att rätten att såsom ägare förfoga

52 Se exempelvis Håstad, *Abandonering*, *Insolvensrättsligt forum* 1997, s. 58 ff. och s. 78 ff.; Gregow, *Abandonering i konkurs – invändningar mot ett sådant institut och vissa andra synpunkter*, *Insolvensrättsligt forum* 1997, s. 72 ff. och s. 86 ff.; Keller, *Konkurs och process*, 2020, s. 252 ff. Se även Lindskog, *Betalning*, 2 uppl., 2018, s. 686 ff.

53 Se exempelvis diskussionen på insolvensrättsligt forum 1997 mellan bl.a. Håstad och Gregow, *Insolvensrättsligt forum* 1997, s. 58 ff.

54 Se exempelvis Möller, *Insolvensrättsliga utlåtanden*, 2016, s. 60 ff.; Keller, M., *Konkurs och process*, 2020, s. 252 ff. Rättsfallet har blivit kritiserat av exempelvis Söderlund, *Konkursrätten*, 2009, s. 224 ff., bl.a. för att HD i praktiken fränkade konkursgäldenären rättshandlingsförmåga under konkursen. För kritik av rättsfallet såvitt avser att konkursförvaltaren erkänns en rätt att återta förklaringen om abandonering, se även Håstad, *Konkurser och processer*, *Insolvensrättsligt forum* 2005, s. 151 f.; Möller, a.a. s. 60 ff.; Lindskog, *Betalning*, 2 uppl., 2018, s. 690 f.

över egendomen överförs till konkursgäldenären eller om den rätten likväl kvarstannar hos konkursboet. Det som talar för det sistnämnda är att HD har givit förvaltaren möjlighet att återkalla abandoneringen. Om egendomen exempelvis stiger i värde och konkursboet sedermera återtar egendomen i syfte att åtnjuta de ekonomiska fördelarna som värdeökningen medför är det svårt att hävda att de väsentliga risker och fördelar som är förknippade med ägandet faktiskt har överförts till konkursgäldenären genom abandoneringen.⁵⁵ Kvarstår rätten att såsom ägare förfoga över den pantsatta egendomen hos konkursboet, trots abandoneringen, kommer boet alltså bli betalningsskyldigt för den mervärdesskatt som utgår vid pantrealisationen.

Även om abandoneringen skulle anses innebära att rätten att såsom ägare förfoga över egendomen överförs till konkursgäldenären kan konkursboet likväl bli betalningsskyldigt för mervärdesskatt. Abandoneringen kan nämligen innebära att reglerna om uttagsbeskattning blir tillämpliga. Uttag av varor regleras i artikel 16 i mervärdesskattedirektivet respektive 2 kap. 1 och 2 §§ ML. Av dessa regler framgår att uttag av varor ur verksamheten för bland annat överlåtelse utan ersättning ska likställas med leverans av varor. Detta gäller under förutsättning att avdragsrätt för den ingående skatten förelåg vid förvärvet av varan. Uttagsbeskattning kommer dessutom att ske oavsett om den vederlagsfria överlåtelsen görs inom ramen för verksamheten eller inte.⁵⁶ Slutsatsen blir därför att om rätten att såsom ägare förfoga över egendomen överförs till konkursgäldenären bör konkursboet anses ha utfört en fiktiv leverans av varor för vilken boet är betalningsskyldigt.

Inom doktrinen har det framförts att abandonering också kan ske så att den abandonerade egendomen aldrig ska anses ha ingått i konkursboet.⁵⁷ Det menas bli följden om konkursboet inom skälig tid från konkursutbrottet avger en abandoneringsförklaring. Därmed skulle konkursboet kunna välja vilken egendom som ska vara föremål för konkursrealisation

55 Jfr mål C-118/11, *Eon Aset Menidjmnt*, EU:C:2012:97, p. 40; mål C-209/14, *NLB Leasing*, EU:C:2015:440, p. 32. Jfr även Kettisch, *Intra-Community Chain Supplies*, *World Journal of VAT and GST Law* 2014 issue 3, s. 93.

56 Se mål C-48/97, *Kuwait Petroleum*, EU:C:1999:203, p. 22. Det finns också undantag från uttagsbeskattning gällande gåvor av ringa värde och varuprover. Inget av dessa är dock aktuellt såvitt avser de frågor som vi diskuterar.

57 Se till det följande Möller, *Insolvensrättsliga utlåtanden*, 2016, s. 44 ff.; Lindskog, *Betalning*, 2 uppl., 2018, s. 686 ff.; Keller, *Konkurs och process*, 2020, s. 252 ff.

och undvika att vissa konkursborgenärers konkursfordringar upphöjs till massafordringar. En sådan ordning skulle kunna förhindra att vissa borgenärers fordringar mot konkursgäldenären ”upphöjs” till fordringar mot konkursboet som ger en indirekt förmånsrätt och som dessutom riskerar leda till att konkursboet måste försättas i konkurs om boet saknar andra tillgångar. Abandonering förstått på det sättet skulle alltså främja likabehandlingsprincipens genomslag och vara mer förenlig med det konkursrättsliga systemet.

Frågan är om en sådan abandonering skulle medföra att boet *inte* ska uttagsbeskattas i de här diskuterade fallen. Det som talar för att uttagsbeskattning likväl ska ske är att konkursboet genom valet att abandonera eller inte anses ha kunnat förfoga över varan såsom ägare. Boet skulle nämligen exempelvis kunna anses ha en rätt att sälja egendomen, men som boet genom abandoneringen väljer att avstå från. Det som skulle tala emot uttagsbeskattning är om bedömningen att egendomen aldrig har ingått i boet även görs i den mervärdesskatterättsliga kontexten. I mål beträffande abandonering i syfte att undgå miljöansvar har dock abandoneringen inte ansetts medföra att boet har kunnat undkomma ett sådant ansvar.⁵⁸ Drar vi paralleller till denna praxis är det därför långt ifrån säkert att abandoneringen skulle innebära att konkursboet kan undgå ansvar för andra offentligrättsliga förpliktelser, såsom mervärdesskatt. Här kan vi inte heller använda oss av de konkursrättsliga ändamålsresonemang som förespråkas i artikeln, eftersom frågan om uttagsbeskattning här rör mervärdesskatterättsliga snarare än konkursrättsliga konsekvenser.

Sammantaget blir följden att om konkursboet inte abandonerar egendomen och pantrealisation sker kommer boet att bli betalningsskyldigt för den mervärdesskatt som försäljningen av egendomen genererar. Skulle konkursboet abandonera egendomen till konkursgäldenären innan någon pantrealisation sker kommer abandoneringen sannolikt leda till att konkursboet uttagsbeskattas och får då i stället erlagga mervärdesskatt på den grunden. Med andra ord verkar inte abandoneringsinstitutet lösa problemet med att statens fordran belastar andra eventuella tillgångar.

Frågan som vi har uppehållit oss vid har alltså varit om det finns någon rättslig möjlighet för konkursboet att undvika betalningsskyldighet för mervärdesskatten i dessa fall. Varken 14 kap. 18 § KL eller abandoneringsinstitutet har visats vara framkomliga vägar. Vi har dock inte undersökt

58 Se MÖD 2015:19.

om en ändamålsenlig tolkning av 11 kap. 1 § KL skulle kunna användas för att nå en annan slutsats. Som vi har varit inne på tidigare lyfts konsekvenserna särskilt fram i en sådan tolkning.

Det konkursrättsliga systemet förutsätter att fordringar ska göras gällande i konkursen och få utdelning efter ordningen i förmånsrättsordningen, samt att konkursboet är ett särskilt rättssubjekt som skapas för att omhänderta och realisera konkursgäldenärens tillgångar, jfr 1 kap. 1 § KL. Att konkursboet per automatik blir förpliktat att ersätta vissa fordringar *kortsluter* detta system genom att en sådan ordning ger upphov till fordringar som ska täckas oavsett om det finns några tillgångar eller inte i konkursboet. Följden blir att konkursboets tillgångar, som inte belastas med särskilda förmånsrätter, måste täcka statens fordran. Finns inte sådana tillgångar behöver konkursboet försättas i konkurs. Att konkursboet behöver betala för mervärdesskatten utan att kunna kompenseras är alltså en icke-önskvärd konsekvens.

Mot bakgrund av de konsekvenserna blir frågan om en annan tolkning av 11 kap. 1 § KL är möjlig. En tänkbar sådan tolkning skulle vara att statens fordran på mervärdesskatt inte skulle anses vara en fordran mot konkursboet utan i stället en fordran mot konkursgäldenären. Eftersom vi tidigare har konstaterat att konkursboet blir betalningsskyldigt för mervärdesskatt om det säljer varor som inte är pantsatta skulle det bli inkonsekvent om boet inte blir betalningsskyldigt vad gäller pantsatt egendom. En sådan tolkning av 11 kap. 1 § KL är därför inte gångbar.

Den sista tänkbara lösningen som vi ser framför oss är att pantens värde inte innefattar mervärdesskatten.⁵⁹ Vid en pantrealisation skulle panthavaren alltså enbart få tillgodoräkna sig försäljningssumman exklusive mervärdesskatt. Ett ekonomiskt synsätt kan legitimera en sådan lösning. I exempelvis redovisningen tas nämligen tillgångar upp till ett värde exklusive mervärdesskatt och det är bara det värdet som påverkar tillgångssidan i resultaträkningen. Det framgår exempelvis av 4 kap. 3 § årsredovisningslagen. Det framstår som främmande att panthavaren kan tillgodogöra sig

59 Lennander har även undersökt frågan om konkursboet kan anses vara redovisningsskyldigt (och då avses det civilrättsliga begreppet redovisningsskyldighet, jfr lagen om redovisningsmedel) gentemot staten för den delen av köpeskillingen som avser mervärdesskatt (under förutsättning att det är konkursboet som sköter försäljningen av panten, jfr 8 kap. 10 § KL). Hon har emellertid kommit fram till att det inte föreligger någon sådan redovisningsskyldighet, se Lennander, *Något om säkerhetsrätter och mervärdesskatt*, SvJT 1989, s. 351 ff. Den slutsatsen motsågs heller inte av den mervärdesskatterättsliga systematiken idag.

ett högre belopp än vad som utgör ersättning för pantegendomens ekonomiska värde.⁶⁰ Den här förordade ordningen skulle på så sätt överensstämma med att panthavaren enligt 37 § avtalslagen är skyldig att vid en pantrealisation utge övervärdet av köpeskillingen om panten överstiger panthavarens fordran.⁶¹

Utom konkurs skulle detta få till följd att om panthavaren realiserar panten kommer hen att, som sagt, kunna tillgodogöra sig värdet exklusive mervärdesskatt, under förutsättning att hens fordran täcker värdet. Överstiger panthavarens fordran värdet exklusive mervärdesskatt kommer panthavaren kunna kvitta i motsvarande mån.⁶² I konkurs kan pantsatt egendom säljas av såväl konkursförvaltaren som panthavaren. Vem som har rätt att realisera panten och under vilka förutsättningar det får ske framgår av 8 kap. 7 och 10 §§ KL. Säljer konkursförvaltaren egendomen kommer panthavaren att få särskild förmånsrätt i värdet av panten exklusive mervärdesskatt.⁶³ Pantrealiserar i stället panthavaren kommer hen att kunna tillgodogöra sig värdet exklusive mervärdesskatt. Den del av köpeskillingen som avser mervärdesskatten skulle dock panthavaren ha att redovisa till konkursboet. I sådana fall föreligger ingen kvittningsrätt, även om panthavarens fordran överstiger försäljningsvärdet exklusive mervärdesskatt. Det beror på att panthavarens fordran riktar sig mot konkursgäldenären, medan det är konkursboet som har en fordran på att få ett

60 Jfr dock Lennander, *Något om säkerhetsrätter och mervärdesskatt*, SvJT 1989, s. 352, som i stället framhåller att målet vid en pantrealisation alltid måste vara att få en så hög köpeskillning som möjligt samt att man inte kan utgå från att om egendom säljs exklusive mervärdesskatt i ett fall och inklusive mervärdesskatt i ett annat fall så kommer skillnaden endast utgöras av påslaget för mervärdesskatt. Hon lyfter att köparen själv kan sakna möjlighet att göra avdrag för mervärdesskatten, se a.st. Lennander betonar på så vis panthavarens intresse.

61 Se Lennander, *Panthavarens skyldighet vid pantavtal om lös egendom*, 1977, s. 283 ff.; Håstad, *Sakrätt*, 6 uppl., 1996, s. 312; Walin, Millqvist & Persson, *Panträtt*, 3 uppl., 2012, s. 232 ff. och s. 373 f., om att panthavaren är skyldig att utge övervärdet vid pantrealisation.

62 Se Lennander, *Något om säkerhetsrätter och mervärdesskatt*, SvJT 1989, s. 351 f., om denna fråga. Jfr även Håstad, *Rättsdogmatik in absurdum?*, SvJT 2017, s. 359 ff.; Gregow, *Svensk rättspraxis: exekutionsrätt 2006–2014 Del I – Utsökningsrätt*, SvJT 2016, s. 469; Lindskog, *Kvittning*, 3 uppl., 2014, s. 157 ff.; densamme, *Betalning*, 2 uppl., 2018, s. 719 f., not 2655, om att en redovisningsskyldig kan använda redovisningsmedlen till kvittning. Häremot Walin, Millqvist & Persson, *Panträtt*, 3 uppl., 2012, s. 233 ff., som menar att kvittningsrätt inte föreligger i dessa fall. Mot Walins m.fl. ståndpunkt står att i NJA 1971 s. 122 fick en redovisningssköldenär rätt att kvitta en fordran mot sin redovisningsskuld även om redovisningsmedlen var förbehållna huvudmannen. Walin, m.fl., menar dock att särskilda omständigheter förelåg i 1971 års fall, eftersom det gällde en konnex fordran. Jfr även NJA 2014 s. 935.

63 Från värdet kommer även kostnader enligt 14 kap. 18 § KL att dras.

belopp motsvarande mervärdesskatten. Ömsesidighetskravet är alltså inte uppfyllt. Här bör dock tilläggas att mot den här förordade lösningen står att den etablerade uppfattningen i doktrinen verkar vara att panthavaren får tillgodogöra sig köpeskillingen inklusive mervärdesskatt.⁶⁴

Sammantaget ska konkursboet anses vara betalningsskyldigt för mervärdesskatten vid pantrealisation. Det är inte möjligt för konkursboet att undkomma denna skyldighet med hjälp av abandoneringsinstitutet. Det är inte heller möjligt att avräkna mervärdesskatten från köpeskillingen med hjälp av 14 kap. 18 § KL eller att vidta en ändamålstolkning av 11 kap. 1 § KL. Även om den etablerade uppfattningen i doktrinen tycks vara att panthavaren får tillgodose sig mervärdesskatten förordar vi att pantens värde inte borde anses innefatta mervärdesskatt. En sådan ordning leder till att mervärdesskatt ska förbehållas konkursboet vid pantrealisation.

4 MERVÄRDESSKATTEFORDRINGARS KONKURS- RÄTTSLIGA STATUS VID TILLHANDAHÅLLANDE AV TJÄNSTER

4.1 Om mervärdesskattefordrans status i allmänhet

Efter att ha behandlat mervärdesskattefordringar som uppstår på grund av varuleveranser ska vi nu diskutera detsamma avseende tillhandahållande av tjänster. Vi kommer att använda samma grepp som ovan, det vill säga att studier av ett antal exempel kommer att föra undersökningen framåt. Först ska dock något sägas om det principiella avseende frågan i allmänhet. Fastställandet av den beskattningsgrundande händelsen enligt artikel 63 i mervärdesskattedirektivet är principiellt detsamma som för varor, nämligen att det sker när den beskattningsbara transaktionen äger rum. Emellertid skiljer sig bedömningskriterierna för att en tjänst ska anses vara tillhandahållen från vad som gäller för leverans av varor.

Enligt artikel 24 i mervärdesskattedirektivet och 1 kap. 6 § ML är tillhandahållande av tjänster varje transaktion som inte utgör leverans av varor. Tidpunkten för när en tjänst är tillhandahållen framgår inte explicit av direktivet. Det beror sannolikt på att vad som utgör en tjänst kan variera kraftigt. I allmänhet får en tjänst anses tillhandahållen när de konsumerbara fördelarna som köparen enligt parternas avtal ska åtnjuta tillfaller just

64 Se exempelvis Lennander, *Något om säkerhetsrätter och mervärdesskatt*, SvJT 1989, s. 344 ff., särskilt s. 351 ff.; Håstad, *Abandonering*, *Insolvensrättsligt forum* 1997, s. 71 f.; Öberg, *Mervärdessbeskattning vid obestånd*, 2 uppl., 2001, s. 184 f.

köparen. Med andra ord skulle en tjänst kunna sägas vara tillhandahållen när säljaren har fullgjort de prestationer som föreskrivs i avtalet. Det innebär att om fullgörandet av en tjänst sker före konkursutbrottet kommer också den beskattningsgrundande händelsen ske före samma tidpunkt och konkursgäldenären blir då sett ur ett mervärdesskatterättsligt perspektiv betalningsskyldig. Enligt lydelsen av 5 kap. 1 § KL får då en sådan fordran göras gällande i konkursen. Skulle det i stället vara konkursboet som tillhandahåller tjänsten blir boet betalningsskyldigt mervärdesskatterättsligt. Efter vad som följer av 11 kap. 1 § samma lag och den bestämmelsens lydelse blir fordran då en massafordran. Likt vi påtalade i avsnitt 3.1 avseende varor är det här en ordning som även finner stöd i en ändamåls-tolkning.

Frågan om *när* en tjänst är tillhandahållen kan problematiseras ytterligare. Låt oss börja med följande exempel: Anta att en beställare och en reparatör sluter ett tjänsteavtal dag 1 avseende en reparation av en maskin samt att maskinen är kvar hos köparen. Anta också att reparatören försätts i konkurs dag 20, samt att betalningen egentligen skulle ske dag 30 och att reparationen har påbörjats, men inte slutförts, vid konkursutbrottet. Som vi redogjort för ovan fortsätter konkursgäldenärens avtal som huvudregel att gälla trots konkursen. Konkursboet har också en möjlighet att träda in i avtalet och fullgöra reparationen. Gör konkursboet det i detta fall kommer tjänsten att utföras av boet och den beskattningsgrundande händelsen sker *efter* konkursutbrottet i enlighet med artikel 63 i mervärdesskattedirektivet och 1 kap. 3 § ML. Det beror på att de konsumerbara fördelarna av tjänsten tillfaller beställaren vid denna tidpunkt. Följden blir att enligt en mervärdesskatterättslig bedömning blir konkursboet betalningsskyldigt. Efter ordalydelsen i 11 kap. 1 § KL bör boet också bli betalningsskyldigt konkursrättsligt. Även ändamålsskäl talar för att konkursboet ska bli förpliktat att erlagga mervärdesskatt i dessa fall, annars skulle nämligen konkursboet, i likhet med diskussionen vi förde i avsnitt 2.3 ovan, få en konkurrensfördel jämfört med andra aktörer.

Låt oss modifiera exemplet något: Anta i stället att konkursförvaltaren inte väljer att träda in i avtalet och fullgöra detsamma. Det kan bero på att förvaltaren gör bedömningen att konkursboet inte har möjlighet att slutföra reparationen eller att förvaltaren inte vill riskera att boet ådrar sig

ansvar för fel i reparationen.⁶⁵ Konkursförvaltaren kan då söka att ingå en överenskommelse med beställaren om att denna ska erlägga en mindre del av priset samt att boet inte ska ha något felansvar. Detta innebär sannolikt att ett nytt avtal ingås mellan konkursboet och beställaren, eftersom i det nya avtalet ändras rättigheterna och skyldigheterna jämfört med det ursprungliga tjänsteavtalet.⁶⁶ Därtill blir konkursboet part i avtalet.

Mervärdesskatterättsligt får det följas att tjänstens karaktär förändras samt att tjänsten enligt artikel 24 i mervärdesskattedirektivet respektive 2 kap. 1 § ML får anses vara tillhandahållen i och med att de nya avtalsförpliktelserna ingås, även om den sista fysiska reparationshandlingen skedde vid ett tidigare tillfälle. Därmed kommer den beskattningsgrundande händelsen att ske efter konkursutbrottet. Konkursboet kommer att bli betalningsskyldigt avseende mervärdesskatten i egenskap av det subjekt som utför den beskattningsbara transaktionen. Konkursrättsligt kan samma bedömning göras som i det föregående exemplet. Det innebär så-

65 På vilket sätt konkursboet ådrar sig ansvar för fel och hur omfattande det ansvaret i sådana fall ska vara är omdiskuterat. I förarbetena till köplagen sägs att om konkursboet inträder i gäldenärens avtal inträder det fullt ut i gäldenärens rättigheter och skyldigheter, se prop., *Om ny köplag*, 1988/89:76 s. 184. Se även NJA 1996 s. 368. Uttalandet i förarbetena har inte tagits för gott av samtliga i doktrinen, jfr exempelvis Lehrberg, *Köprätt enligt 1990 års köplag*, 2008, s. 417; Håstad, *Köprätt*, 6 uppl., 2009, s. 190 ff.; Lindskog, *Kvittning*, 3 uppl., 2014, s. 177 ff. Se även SOU 2001:80, *Gäldenärens avtal vid insolvensförfaranden*, s. 95 ff.

66 Jfr NJA 2012 s. 441. I rättsfallet hade konkursförvaltaren avtalat med en borgenär om hur borgenärens skuld till konkursgäldenären skulle betalas. HD kom fram till att detta inte innebar att ett nytt fordringsförhållande hade skapats mellan konkursboet och borgenären. I stället fann HD att en naturlig läsning av avtalet innebar att det endast preciserade hur en redan befintlig skuld skulle betalas. Jfr även AD 2021 nr 31, där ett bolag ansökt om och beviljats företagsrekonstruktion. Två av bolagets arbetstagare blev uppsagda på grund av arbetsbrist. Inför uppsägningarna träffades en överenskommelse om att arbetstagarna under uppsägningstiden skulle vara arbetsbefriade, utan skyldighet att avräkna andra inkomster från uppsägningsslönen, mot att de avstod från sin företrädesrätt till återanställning. Efter uppsägningarna fastställdes ett offentligt ackord för bolaget. Frågan var om arbetstagarnas fordringar hade uppkommit före ansökan om företagsrekonstruktionen, och därför skulle ingå i och ackorderas ned med ackordet, eller om fordringarna hade uppkommit efter ansökan och därför skulle vara ackordsfria, jfr 3 kap. 3 och 8 §§ lagen om företagsrekonstruktion. AD fann att genom överenskommelserna hade parternas inbördes förpliktelser till följd av anställningsavtalen och lag förändrats och att överenskommelserna därmed inte var begränsade till att precisera hur redan befintliga anspråk skulle regleras. Fordringarna hade därför uppkommit efter ansökan om företagsrekonstruktion och skulle inte omfattas av ackordet. I exemplet i brödtexten förändras såväl beställarens som utförarens rättigheter och skyldigheter varför det bör utgöra ett nytt fordringsförhållande som ingåtts efter konkursutbrottet.

ledes att statens mervärdesskattefordran kan göras gällande *gentemot konkursboet* enligt 11 kap. 1 § KL.

Det ovannämnda tjänsteexemplet kan modifieras ytterligare något för att illustrera vad som kan påverka frågan om *vem* som blir betalningsskyldig för mervärdesskatten samt vilka följder detta får. Anta att konkursboet inte ingår någon överenskommelse med beställaren om hur parternas rättigheter och skyldigheter ska regleras. Här kan påminnas om att reparationen till viss del var utförd vid konkursutbrottet. I denna situation kommer avtalet fortsatt att gälla trots konkursen, men konkursboet blir dock inte någon part i avtalet. Beställaren kan alltså inte kräva att konkursboet fullgör avtalet. Däremot övertar boet gäldenärens tillgångar i och med konkursen. Det följer av 3 kap. 3 § KL. Konkursboet kan därför kräva betalning enligt avtalet. Beställaren kan då invända att avtalet inte är fullgjort, eftersom reparationen inte var slutförd.

Anta dock att reparationen nästan var helt slutförd vid konkursutbrottet. Det medför antagligen att beställaren inte kan häva avtalet utan får nöja sig med att göra ett prisavdrag avseende tjänsten.⁶⁷ Låt säga att detta prisavdrag kan fastställas på det viset att beställaren endast ska betala 80 % av det ursprungliga priset samt att beställaren erlägger denna betalning till konkursboet. I denna situation har arbetet utförts före konkursutbrottet av konkursgäldenären. Reparationen skulle dock ha fortsatt efter konkursutbrottet. Det kan därför inte sägas att reparatören före konkursutbrottet hade fullgjort de prestationer som föreskrevs i avtalet, eftersom det var först när konkursboet meddelade att det inte trädde in i avtalet som det stod klart att några ytterligare prestationer inte skulle utföras. Det kan därför argumenteras för att tjänsten var tillhandahållen *efter* konkursutbrottet.

Frågan om *vem* som tillhandahöll tjänsten måste också besvaras för att fastställa betalningsskyldigheten för mervärdesskatten. Till skillnad från de tidigare exemplen, i vilka konkursboet trädde in i avtalet och fullgjorde detsamma respektive slöt en ny överenskommelse med beställaren, har konkursboet i detta fall inte utfört någon prestation eller ingått något avtal. Konkursboet har endast krävt betalt för de prestationer som konkursgäldenären hade utfört före konkursutbrottet. Av den anledningen kan inte

67 Återigen är en sådan bedömning beroende av vad som följer av parternas avtal och av utfyllande rätt. Vad gäller den utfyllande rätten i dessa fall kan det framhållas att det saknas en allmän tjänstlag. Enligt HD får stöd i dessa fall i stället sökas i exempelvis analogier från andra lagar, allmänna avtalsrättsliga principer som också kan komma till uttryck i internationella principer, rättspraxis och handelsbruk, se NJA 2013 s. 1174.

konkursboet anses vara det subjekt som ska bedömas ha utfört tjänsten. I stället är det konkursgäldenären som har tillhandahållit de konsumerbara fördelarna av tjänsten genom det arbetet som gäldenären mervärdesskatterättsligt har utfört. Enligt det konkursrättsliga systemet bör fordran därför behandlas som en gäldenärsfordran.

Frågan är om det är en ändamålsenlig ordning. Klart står att konkursboet inte bör bli förpliktat, eftersom boet inte har utfört någon del av tjänsten eller på annat sätt trätt in i avtalet. Likt vi påpekade avseende varor i avsnitt 3.2 ovan driver förvaltaren här endast in fordran, vilket ligger i konkursens generalexekutiva förfarande. Det bör alltså vara konkursgäldenären som blir förpliktad. Under avsnittet om varor diskuterade vi om det måste innebära att fordran behandlas som en gäldenärsfordran i konkursen. Samma argument som lyftes där kan göras gällande i detta sammanhang, nämligen att förfarandet bör omfatta så många borgenärer som möjligt. Mervärdesskattefordran bör därför även i detta fall kunna göras gällande i konkursen, det vill säga utgöra en konkursfordran.

4.2 Om mervärdesskattefordrans status vid löpande intäkter från pantsatt egendom

Även i fråga om mervärdesskatt såvitt avser tjänster kan pantsatt egendom välla problem för konkursboet. Det gäller exempelvis om konkursgäldenären har leasat ut viss egendom samt pantsatt både egendomen och all avkastning från densamma.⁶⁸ Fortsätter det att flyta in leasingavgifter som avser tiden efter konkursutbrottet kommer dessa också att tillfalla panthavaren. Det följer av den allmänna principen att den borgenär som har företrädesrätt till betalning ur egendomen också har företrädesrätt till betalning ur dess avkastning.⁶⁹ Även i detta fall kan det diskuteras om panthavaren har rätt till värdet av egendomen och leasinghyrorna *inklusive* mervärdesskatt. Ovan förordade vi att panthavaren enbart bör ha rätt till värdet *exklusive* mervärdesskatt. Samma argument kan här göras gällande beträffande leasingavgifter. Som nämndes ovan tycks emellertid den eta-

68 Genom pantsättningen av leasingavtalet kommer konkursboet inte kunna stoppa eller om-dirigera flödet av leasinghyrorna. Hade leasingavtalet inte varit pantsatt hade frågan kunna uppkomma om leasingavtalet har sakrättsligt skydd mot leasegivarens borgenärer, se vidare om detta Möller, *Insolvensrättsliga utlåtanden*, 2016, s. 28 ff., med vidare hänvisningar.

69 Se NJA 1993 s. 524; NJA 1995 s. 367 I & II; Håstad, *Sakrätt*, 6 uppl., 1996, s. 342 ff.; Möller, *Civilrätten vid finansiell leasing*, 1996, s. 127 f.; Walin, Millqvist & Persson, *Panträtt*, 3 uppl., 2012, s. 168 ff.

blerade uppfattningen i doktrinen vara att panthavaren har rätt till värdet inklusive mervärdesskatt till täckning av de fordringar som säkras genom pantavtalet.

Tas utgångspunkt i den etablerade uppfattningen kommer panthavaren alltså ha rätt till leasingavgifterna, men den mervärdesskatt som belöper på avgifterna kommer konkursboet att bli betalningsskyldigt för. Konkursboet är nämligen det subjekt som anses utföra tjänsten i egenskap av leasegivare. Även om betalningarna går till panthavaren är det boet som har disponerat över dem. Mervärdesskatterättsligt utför alltså konkursboet en tjänst gentemot leasetagaren och de intäkter som genereras används för att betala panthavaren för den finansiella tjänst som lånet innebär. Följden blir sammantaget att i den mån det fortsätter att flyta in leasingavgifter kommer dessa att tillfalla panthavaren, medan konkursboet måste betala mervärdesskatten avseende dessa leasingavgifter. Detta gäller naturligtvis om panthavaren har fordringar som inte är betalda och som dessutom täcks av pantavtalet.

Som vi tidigare tog upp har det inom doktrinen diskuterats om konkursboet i dessa fall ska kunna abandonera leasingegendomen samt leasingavtalet till konkursgäldenären, för att på så vis stoppa uppkomsten av betalningsskyldighet för mervärdesskatt.⁷⁰ Enligt tidigare avgjord kammarrättspraxis har konkursboet inte bedömts ha haft möjlighet att avstå från egendom för att därigenom undgå betalningsskyldighet för mervärdesskatt.⁷¹ Rättsläget vad gäller abandonering har som sagt klarnat i och med NJA 2004 s. 777. HD har konstaterat att ett konkursbo kan abandonera viss egendom till konkursgäldenären, men abandoneringen anses emellertid kunna återkallas under konkursen enligt samma avgörande.

Ovan i avsnitt 3.3 diskuterade vi vilka effekter abandonering av egendom skulle kunna tänkas ha för den mervärdesskatt som är hänförlig till försäljning av den pantsatta egendomen. Våra slutsatser var att oavsett vilken följd abandoneringen kan sägas ha avseende konkursboets rätt att såsom ägare förfoga över den pantsatta egendomen bör boet bli betalningsskyldigt för mervärdesskatt. Betalningsskyldigheten uppstår genom att konkursboet anses utföra en leverans av varan antingen genom att uttag

70 Se Håstad, *Abandonering*, *Insolvensrättsligt forum* 1997, s. 71 f. och s. 85 f.; Öberg, *Mervärdesskattning vid obestånd*, 2 uppl., 2001, s. 184 ff.; Möller, *Insolvensrättsliga utlåtanden*, 2016, s. 25 ff.

71 Se Kammarrätten i Stockholms dom i mål nr 5175-5177-1997, meddelad den 3 juli 1998.

av en vara görs eller genom att pantrealisation sker. Frågan är dock vad en abandonering ska få för effekter för konkursboets ansvar för mervärdesskatten på leasinghyrorna.

Om abandoneringen *inte* skulle medföra att konkursboet överför rätten att såsom ägare förfoga över varan till konkursgäldenären förändras inte den ovan beskrivna situationen. Det innebär som sagt att konkursboet anses utföra en leasingtjänst för vilken boet är betalningsskyldigt.⁷² I sådana fall kvarstår den konkursrättsliga problematik som vi lyfte ovan. Här blir dessutom problematiken ännu mer omfattande med tanke på att leasingavtalet fortlöper, vilket ackumulerar utgående skatt som konkursboet har att betala.

Är det däremot så att abandoneringen innebär att rätten att såsom ägare förfoga över egendomen övergår till konkursgäldenären är det svårt att anse att det är konkursboet som utför leasingtjänsten.⁷³ Möjligheten att kunna hyra ut egendomen är nämligen starkt förknippad med rätten att såsom ägare förfoga över densamma. Abandonering av egendomen skulle i sådana fall lösa de konkursrättsliga problemen såvitt avser betalningsskyldigheten för mervärdesskatt på leasingavgifterna.

5 MERVÄRDESSKATTEFORDRINGARS KONKURS- RÄTTSLIGA STATUS VID JUSTERING AV AVDRAG

5.1 Om nedsättning av beskattningsunderlag och justering av avdrag

Utöver de mer allmänna situationerna avseende leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster finns det fall i vilka en mervärdesskattefordran uppstår efter det att den beskattningsbara transaktionen är utförd. Sådana fall uppkommer generellt sett när en förändring av förutsättningarna för avdragsrätten avseende ingående mervärdesskatt sker och den

72 I doktrinen har skatteförmågeprincipen lyfts fram som ett motargument till att konkursboet blir betalningsskyldigt trots att boet inte har erhållit betalning eller kompensation för mervärdesskatten, se Öberg, *Mervärdesbeskattning vid obestånd*, 2 uppl., 2001, s. 191 f. Något uttryckligt stöd för en sådan princip finns inte i de primära mervärdesskatterättsliga rättskällorna och det är ytterst tveksamt om principen kan utläsas ur mervärdesskatterättens systematik. Dessutom är inte skatteförmågeprincipen något som normalt kan åberopas till stöd för en tolkning i en enskild rättsfråga i inkomstskatterättsliga sammanhang, utan snarare något som lagstiftaren använder sig av för att motivera viss lagstiftning, se exempelvis Pålsson, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*, SkatteNytt 2014, s. 557.

73 Se, för en liknande uppfattning, Öberg, *Mervärdesbeskattning vid obestånd*, 2 uppl., 2001, s. 188 ff.

som tidigare har gjort avdraget blir skyldig att helt eller delvis betala tillbaka skatten. I mervärdesskattedirektivet benämns detta som en justering av avdrag, och det regleras i artiklarna 184–192. Vid implementeringen av dessa regler valde lagstiftaren att i mervärdesskattelagen göra en uppdelning mellan jämkning avseende investeringsvaror enligt 8 a kap. och ändring av tidigare redovisad ingående skatt i 13 kap. Det är den sistnämnda kategorin av justeringar vi kommer att uppehålla oss vid i detta avsnitt, eftersom det är den typen av ändringar som främst aktualiseras i frågor om mervärdesskattefordrans status i konkurs.⁷⁴

Inledningsvis behöver vi emellertid beröra reglerna om nedsättning av beskattningsunderlag, eftersom de åtminstone delvis korresponderar med och utgör förutsättningar för justering av tidigare gjorda avdrag. I artikel 90 i mervärdesskattedirektivet anges det att beskattningsunderlaget ska sättas ned vid avbeställning, hävning, icke godkännande, utebliven betalning eller nedsättning av priset *efter* det att transaktionen i fråga har ägt rum.⁷⁵ Sådana nedsättningar rör följaktligen ändrade förhållanden efter den beskattningsgrundande händelsen, vilka påverkar det utkrävbara mervärdesskattebeloppet.⁷⁶ Följden av justeringen blir att beskattningsunderlaget ändras, så att det motsvarar den ersättning som faktiskt erhålls.⁷⁷ Beträffande uteblivna betalningar får medlemsstaterna avvika från

74 Jämkning avseende investeringsvaror aktualiseras främst när möjligheterna till avdrag förändras. För en principiell diskussion om 8 a kap. ML, se Öberg, *Mervärdesbeskattning vid obestånd*, 2 uppl., 2001, s. 237 ff. Den situation som företrädesvis föranleder konkursrättsliga frågor i dessa fall är när en innehavare av en fastighet försätts i konkurs och innehavaren tidigare har gjort avdrag för ingående mervärdesskatt hänförligt till om-, till-, eller nybyggnation av fastigheten. Enligt 8 a kap. 4 § 2 st. 6 p. medför konkursbeslutet att jämkning ska ske. Frågan om statens mervärdesskattefordran status i konkursen har varit föremål för ett antal rättsfall, primärt RÅ 1993 ref. 78 och NJA 1997 s. 787. Rättsfallen föranledde att ett andra stycke i 8 a kap. 4 § infördes. Där stadgas att statens fordran på grund av jämkningen får göras gällande i konkursen. Frågan om vilken status statens mervärdesskattefordran får är därmed i detta avseende besvarad. Se vidare Öberg, *Mervärdesbeskattning vid obestånd*, 2 uppl., 2001, s. 204 ff., för en historisk genomgång av frågan. Det är även värt att notera att EU-domstolen har underkänt de svenska reglerna om ett övertagande av skyldighet att jämka ingående skatt när investeringsvaror överläts, se mål C-787/18, *Sögård Fastigheter*, EU:C:2020:964. Av den anledningen kommer vi inte diskutera eventuella konkursrättsliga problem som de reglerna kan medföra.

75 Här kan man notera att stöld inte omfattas av de i brödtextern nämnda situationerna, eftersom stöld av varor inte utgör en beskattningsbar transaktion, jfr mål C-435/03, *British American Tobacco International*, EU:C:2005:464, p. 32–33.

76 Se mål C-330/95, *Goldsmiths*, EU:C:1997:339, p. 16.

77 Se mål C-589/12, *GMAC UK*, EU:C:2014:2131, p. 42.

det nyss sagda. Det beror delvis på att säljaren i sådana fall fortfarande har en fordran som går att göra gällande i en tvist, även om fordran kan vara omöjlig att driva in i praktiken.⁷⁸ Till skillnad från övriga situationer i artikel 90 finns det i dessa fall alltså ett mått av osäkerhet avseende huruvida betalning faktiskt kommer att ske.⁷⁹

I svensk rätt har artikel 90 implementerats genom 7 kap. 6 § ML. Av den bestämmelsen framgår det att *prisnedsättningar i efterhand* och *kundförluster* ska medföra en nedsättning av beskattningsunderlaget. Prisnedsättningar i efterhand innebär att den uteblivna betalningen är definitiv och förutsätter att en kreditnota utfärdas efter vad som föreskrivs i 11 kap. 10 § ML. Kundförluster tar sikte på när det ursprungliga avtalsförhållandet fortfarande består och den uteblivna betalningen inte är definitiv. Avseende kundförluster anser Skatteverket att det ska vara fråga om *konstaterade* kundförluster för att nedsättning ska få ske. Det betyder att säljaren ska göra det sannolikt att betalning inte kommer att ske.⁸⁰ Hur det nedsatta beskattningsunderlaget ska redovisas regleras i 13 kap. 24 och 25 §§ ML. Av dessa bestämmelser framgår att den utgående skatt som har redovisats ska sättas ned under den redovisningsperiod som prisnedsättningen eller kundförlusten skedde. Denna ordning gäller dock inte i konkurs, då ändringen av beskattningsunderlaget ska göras för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelades.

Även ett tidigare gjort avdrag för ingående skatt justeras vid förändringar av de omständigheter som låg till grund för avdragets storlek. Sådana omständigheter omfattar bland annat hävning av köp eller prisnedsättning. Det sagda följer av artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet. Det krävs emellertid inte en symmetrisk behandling av köpare och säljare för att justering ska kunna ske, utan bestämmelserna kan tillämpas även om säljarens beskattningsunderlag inte ändras.⁸¹ Vid utebliven betalning eller vid stöld får medlemsstaterna enligt artikel 185 själva besluta

78 Se mål C-337/13, *Almos*, EU:C:2014:328, p. 23–25.

79 Se mål C-404/16, *Lombard Ingatlan Lízing*, EU:C:2017:759, p. 29.

80 Se Skatteverkets ställningstagande, *Ändring av utgående och ingående skatt vid kundförluster och prisnedsättningar i efterhand, mervärdesskatt*, den 5 december 2019, dnr 202 494536-19/111. Se även mål C-246/16, *Di Maura*, EU:C:2017:887, avseende frågan om vilka krav medlemsstater kan kräva för att bevilja en nedsättning vid osäkra fordringar.

81 Se mål C-107/13, *FIRIN*, EU:C:2014:151, p. 37–53.

om justering ska ske, eftersom sådana situationer principiellt faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt.⁸²

De svenska reglerna om justering, som här är aktuella, återfinns i 13 kap. 26 § ML. Där benämns justering av tidigare gjorda avdrag som ändring av tidigare redovisad skatt. I den nämnda bestämmelsen anges att den tidigare avdragna skatten ska återföras när en kreditnota avseende prisnedsättningar eller kundkrediteringar har mottagits av köparen. Justering behöver därför inte göras på grund av köparens oförmåga att betala, eftersom kundförluster inte medför att kreditnotor måste utställas av säljaren för att nedsättning av beskattningsunderlaget ska ske. Det kan därför konstateras att det i svensk rätt bara finns en viss reciprocitet mellan minskat beskattningsunderlag och justering av avdrag; reciprociteten föreligger vid uteblivna betalningar som är definitiva.⁸³

5.2 Om mervärdesskattfordringars status vid justering av avdrag

Efter den ovan presenterade bakgrunden av de allmänna mervärdesskatterättsliga reglerna kan vi fortsätta med undersökningen av mervärdesskattfordrans status i konkurs såvitt avser justering av avdrag. Vid kundförluster behöver inte köparen justera sitt gjorda avdrag för ingående skatt, varför vi lämnar den situationen därhän. Vad sedan gäller nedsättning av priset i efterhand kan avstamp tas i ett exempel i vilket konkursgäldenären har köpt en vara. Anta också att varan har levererats före konkursutbrottet och att betalning ska erläggas vid ett senare tillfälle som infaller efter konkursutbrottet. I exemplet antas köparen dock ha dragit av den ingående skatten mot bakgrund av att avdragsrätten enligt 13 kap. 16 § ML och artikel 167 i mervärdesskattedirektivet inträder samtidigt som skatten blir utkrävbar vilket här är när varan levereras.

I detta fall har säljaren en fordran som får göras gällande i konkursen, men säljaren har inte någon förmånsrätt. När sådana oprioriterade fordringar förväntas få utdelning i konkursen kan ett bevakningsförfarande äga rum. Anta nu att det i bevakningsförfarandet riktas en anmärkning mot säljarens fordran och att detta sker av en annan borgenär. Anta också att man vid förlikningssammanträdet kommer överens om att fordran sätts ned med 20 %. Enligt 11 kap. 10 § ML måste säljaren i sådana fall utfärda en kreditnota avseende prisnedsättningen för att kunna sätta ned

82 Jfr mål C-550/11, *PIGI*, EU:C:2012:614, p. 26–28.

83 Se Öberg, *Mervärdesbeskattning vid obestånd*, 2 uppl., 2001, s. 159.

sitt beskattningsunderlag. Det följer då av 13 kap. 26 § ML att köparen ska återföra den del av den avdragna skatten som hänför sig till nedsättningen av priset. Här måste vi således åter avgöra frågorna avseende *vem* och *när* för att kunna bestämma fordrans status i konkursen.

Vad gäller den mervärdesskatterättsliga subjektfrågan kan vi här ta Öbergs slutsats, att statens fordran i ett dylikt fall riktar sig mot konkursgäldenären, som utgångspunkt. Han menar nämligen att en uppdelning mellan konkursboets och konkursgäldenärens återföringsskyldighet framgår av 13 kap. 21 och 26 §§ ML. I dessa bestämmelser stadgas att konkursgäldenärens redovisningsskyldighet för ingående skatt upphör i och med konkursutbrottet. Vid samma tidpunkt inträder redovisningsskyldigheten för konkursboet. Eftersom det i exemplet är konkursgäldenären som är redovisningsskyldig för den ursprungliga mervärdesskatt som prisnedsättningen avser är det enligt Öberg också gäldenären som ska återföra avdraget.⁸⁴

Till detta kan vi lägga EU-domstolens praxis avseende jämningsfrågan. Domstolen har funnit att vid justering av ett avdrag som gjorts av en beskattningsbar person i enlighet med artikel 184 mervärdesskattedirektivet är det denna beskattningsbara person som är betalningsskyldig för de belopp som ska betalas in till följd av justeringen. Bestämmelserna om justering kan därför inte tolkas på så sätt att skyldigheten att justera avdrag för ingående skatt skulle kunna åläggas en annan beskattningsbar person än den som har gjort avdraget.⁸⁵ Medlemsstaterna kan inte heller med stöd av artikel 186 i direktivet fritt besluta om vem som ska vara betalningsskyldig för den jämkade skatten.⁸⁶ Mot bakgrund av det nyss sagda finns det därmed anledning att ur ett mervärdesskatterättsligt perspektiv anse att det är konkursgäldenären som är skyldig att återföra mervärdesskatten i exemplet.

En konkursrättslig bedömning av omständigheterna i exemplet leder också till slutsatsen att konkursgäldenären bör vara det förpliktade subjektet. Här kan det särskilt betonas att konkursboet och dess möjlighet att ådra sig skyldigheter finns för att genomföra den samlade avvecklingen av konkursgäldenärens tillgångar. Därför strider det mot det konkursrättsli-

84 Se Öberg, *Mervärdesbeskattning vid obestånd*, 2 uppl., 2001, s. 232.

85 Se mål C-622/11, *Pactor Vastgoed*, EU:C:2013:649, p. 36–37; mål C-787/18, *Sölgård Fastigheter*, EU:C:2020:964, p. 50–53.

86 Se mål C-622/11, *Pactor Vastgoed*, EU:C:2013:649, p. 30–31; mål C-787/18, *Sölgård Fastigheter*, EU:C:2020:964, p. 48.

ga systemet om konkursboet ska åläggas förpliktelser vars uppkomst boet inte kan styra över. I exemplet kan till och med andra borgenärer anmärka mot fordringar och på så vis föranleda att justering ska ske. Det vore mot den bakgrunden inte ändamålsenligt om konkursboet skulle förpliktas att erlägga mervärdesskatt i dessa fall. I förlängningen skulle detta kunna medföra att konkursboet behöver försättas i konkurs om det saknar andra tillgångar som kan täcka den icke betalda mervärdesskatten.

Att konkursboet skulle åläggas betalningsskyldighet för mervärdesskatt i dessa fall skulle också få andra icke-önskvärda effekter konkursrättslig sett. Om konkursboet skulle bli betalningsskyldigt skulle det skapa incitament för borgenärer och konkursförvaltaren att undvika att anmärka på bevakningar, eftersom det skulle vara mer förmånligt än att faktiskt göra en anmärkning. På så vis skulle skatteeffekter välta bevakningsförfarandet över ända. Sammantaget finns det alltså goda skäl till varför det är konkursgäldenären som är skyldig att återföra mervärdesskatten utifrån såväl en konkursrättslig som en mervärdesskatterättslig bedömning.

Nästa fråga är vid vilken tidpunkt skyldigheten att återföra skatten uppkommer och vilka konkursrättsliga konsekvenser det får. Tidpunkten för återföringen av tidigare gjorda avdrag som utlöses vid fastighetsförsäljning har varit föremål för bedömning av både HFD och HD i sammanlagt tre rättsfall (NJA 1988 s. 332, RÅ 1993 ref. 78 och NJA 1997 s. 787). Denna praxis rör till synes en annan situation än den i vårt exempel och avser även regler som får anses stå i strid med mervärdesskattedirektivet.⁸⁷ Emellertid regleras både justering av avdrag på grund av en skattefri försäljning och justering av avdrag på grund av prisnedsättning på samma sätt i artikel 184 i mervärdesskattedirektivet. Mervärdesskattelagens uppdelning mellan jämkning enligt 8 a kap. och ändring av tidigare redovisad skatt enligt 13 kap. bör därför inte tillmätas någon betydelse.⁸⁸ Justering ska som ovan nämnts ske vid ändrade förhållanden som påverkar avdragsrätten. Dessa förhållanden innefattar att prisavdrag har meddelats, men också att varans

87 Målen gällde överföring av jämkningsskyldigheten mellan subjekt. Att sådan överföring kan ske enligt mervärdesskattelagen kan starkt ifrågasättas mot bakgrund av mål C-787/18, *Sögård Fastigheter*, EU:C:2020:964. Frågan i svensk praxis handlade dock om försäljning av fastighet, vilket är vad som utlöser jämkningen. Det som sägs angående tidpunktsfrågan är därför aktuellt oavsett om en överföring av jämkningsskyldigheten är EU-stridig eller inte.

88 Även Skatteverket drar denna slutsats, se Skatteverkets ställningstagande, *När uppkommer statens fordran på återbetalning av ingående mervärdesskatt vid ett offentligt ackord?*, den 30 mars 2021, dnr 8-873834.

användning förändras vilket är fallet vid en fastighetsförsäljning.⁸⁹ HFD:s och HD:s bedömning av och uttalanden om tidpunkten för justeringen kan därför utgöra en grund för den fortsatta diskussionen.

Öberg påtalar dock en skillnad mellan de olika justeringsfallen. Skillnaden skulle enligt Öberg innebära att rättsfallen inte är relevanta i den situationen som här diskuteras. Han menar att en justering på grund av prisavdrag är starkt kopplad till en korrekt övervältring av mervärdesskatten. Detsamma gäller inte för återföring på grund av försäljning av en fastighet som tidigare har varit föremål för en frivillig skattskyldig uthyrning. En sådan justering är i stället kopplad till att förutsättningarna för avdragsrätt inte längre föreligger enligt hans ståndpunkt.⁹⁰

Resonemanget från Öbergs sida kan dock framstå som något motsägelsefullt – förutsättningarna för avdragsrätt, alltså den frivilliga skattskyldigheten, upphör genom fastighetsförsäljningen och därför sker en justering för att tillse en korrekt övervältring av skatten. Bara på grund av denna invändning anser vi därmed inte att det finns fog för att i detta sammanhang avfärda HD:s och HFD:s nämnda praxis.

Rättsfallen från HD och HFD gällde alltså återföring av tidigare gjorda avdrag inom ramen för frivillig skattskyldighet beträffande fastighetsuthyrning. I sådana fall utlöses skyldigheten att återföra ingående mervärdesskatt av fastighetsförsäljningen. I rättsfallen tangerades frågan om hur återföringsskyldigheten skulle behandlas konkursrättsligt om fastighetsförsäljningen sker efter konkursutbrottet. I det första rättsfallet, NJA 1988 s. 332, kom HD inte att ta ställning till tidpunktsfrågan. Rättsfallet kan ändå ge vägledning i hur bedömningen av frågan ska ske. HD uttalade nämligen: ”Huruvida statens fordran på grund av återföringsskyldigheten är en konkursfordran eller en fordran mot boet ankommer ytterst på skattedomstolarna att avgöra.”⁹¹ Det ligger nära till hands att tolka uttalandet som att skattedomstolarna ska pröva tidpunktsfrågan och göra en *skatterättslig* bedömning av densamma. Det skulle få till följd att frågan

89 Vid frivillig skattskyldighet för fastighetsuthyrning medges avdrag för reparationer etc. eftersom inköpet är till för att utföra beskattade transaktioner. Vid en senare fastighetsförsäljning används inte längre fastigheten för att utföra beskattade transaktioner. I stället utgör försäljningen en skattefri leverans av varor, varför försäljningen kan sägas medföra att användningen ändras.

90 Se Öberg, *Mervärdesskattning vid obestånd*, 2 uppl., 2001, s. 234.

91 Se NJA 1988 s. 332, HD:s domskäl, st. 2.

ska avgöras med ledning av skatterättsliga källor och argument snarare än konkursrättsliga sådana.

Tidpunktsfrågan kom sedan att prövas av HFD i RÅ 1993 ref. 78 i ett ärende om förhandsbesked. Frågan var om konkursboet skulle bli betalningsskyldigt för mervärdesskatt genom återföring av tidigare gjorda avdrag om en fastighet skulle säljas i konkursen. I fallet gjorde konkursförvaltaren gällande att skattskyldigheten hade inträtt villkorligen redan vid åtnjutandet av avdragen och att fordran därför skulle riktas mot konkursgäldenären, samt att fordringar mot konkursgäldenären skulle göras gällande i konkursen snarare än att belasta konkursboet. Det senare skulle enligt förvaltaren nämligen strida mot konkursrättsliga principer.

HFD kom dock att utgå från en mervärdesskatterättslig bedömning av tidpunktsfrågan. Domstolen konstaterade att konkursboets synsätt stod i strid med mervärdesskattelagen, eftersom det är återföringen av affärshändelsen, det vill säga fastighetsförsäljningen, som utgör den relevanta tidpunkten. Vidare uttalade HFD att det faktum att skattefordran blir en massafordran ”är en konsekvens som inte kan påverka [HFD:s] bedömning.”⁹² Tidpunktsfrågan avgjordes följaktligen med grund i en skatterättslig bedömning och några konkursrättsliga hänsyn behövde inte tas. Efter det att rättsfallet avgjordes ändrades mervärdesskattelagen vad gäller de här aktuella reglerna. Lagstiftaren ville komma till rätta med de olägenheter som det innebar att statens fordran blev en massafordran. Avsikten var att statens fordran i stället skulle bli en konkursfordran.⁹³

Efter ändringen kom tidpunktsfrågan att prövas av högsta instans ännu en gång. I NJA 1997 s. 787 ställdes frågan om vid vilken tidpunkt som skattskyldigheten hade uppkommit. Även i detta fall gällde det betalningsskyldighet på grund av återföring av mervärdesskatt till följd av en fastighetsförsäljning. HD konstaterade att betalningsskyldigheten uppkom först genom fastighetsförsäljningen samt att det inte fanns skäl att anse att en villkorad fordran på mervärdesskatt skulle föreligga före återföringskyldighetens inträde. Domstolen kom på så vis att underkänna lagstiftarens sätt att försöka ändra rättsläget. Därefter har dock lydelsen i 5 kap. 1 § KL ändrats och en ny regel i 8 a kap. 4 § 2 st. ML införts. Numera kommer sådana här fordringar därför att bli konkursfordringar.⁹⁴ Rättsfallsserien

92 Se RÅ 1993 ref. 78, HFD:s domskäl, st. 2.

93 Se prop. 1993/94:225, *Vissa mervärdesskattefrågor*, s. 18.

94 Se prop. 1999/2000:82, *Mervärdesskatt vid överlåtelse och nyttjande av fastigheter*, s. 109 ff.

finns likväl kvar. I den tas tydligt utgångspunkt i mervärdesskatterätten för att avgöra tidpunktsfrågan och det är först vid tidpunkten för återföringen av affärshändelsen som betalningsskyldigheten uppkommer.

Låt oss nu återgå till vårt exempel med prisnedsättning efter konkursutbrottet och återföringen av mervärdesskatten. I den frågan är det som sagt relevant att beakta den rättsfallsserie som nyss har redogjorts för, bland annat eftersom både justering av avdrag på grund av en skattefri försäljning och justering av avdrag på grund av prisnedsättning utgår från artikel 184 i mervärdesskattedirektivet. Tidpunktsfrågan bör alltså behandlas på samma sätt i dessa situationer. Av rättsfallsserien framgår tydligt att tidpunkten för återföringen ska bestämmas utifrån en mervärdesskatterättslig bedömning samt att enligt RÅ 1993 ref. 78 och NJA 1997 s. 787 uppkommer en sådan skyldighet genom återföringen. I vårt exempel blir den relevanta tidpunkten därför när köparen mottar en kreditnota från säljaren. Det är med andra ord mottagandet av kreditnotan som utgör händelsen genom vilken avdragsrätten förändras.⁹⁵

Sammantaget har alltså fordran uppkommit efter konkursutbrottet mot konkursgäldenären. Det blir därför en gäldenärsfordran. Mot bakgrund av rättsfallsserien är detta en slutsats som är svår att ifrågasätta. Från ett konkursrättsligt perspektiv bör det emellertid diskuteras om det är en lämplig ordning, bland annat mot bakgrund av ändamålsskäl. Som konkursboet invände i RÅ 1993 ref. 78 förutsätts det inom konkursrätten att fordringar mot konkursgäldenären ska göras gällande i konkursen. Vidare framkommer av 5 kap. 1 § 2 st. KL att även villkorliga fordringar får göras gällande i konkursen. Vad gäller förmögenhetsrättsliga fordringar uppkommer dessa såvitt avser just frågan om de får göras gällande i konkurs redan genom att gäldenären har förpliktat sig.⁹⁶ Det ger en tidig uppkomst-tidpunkt, vilket får till följd att så många förmögenhetsrättsliga fordringar som möjligt kommer att omfattas av förfarandet.

95 Denna bedömning gör även Skatteverket avseende fordringar som uppkommer i samband med offentliga ackord, se Skatteverkets ställningstagande, *När uppkommer statens fordran på återbetalning av ingående mervärdesskatt vid ett offentligt ackord?*, den 30 mars 2021, dnr 8-873834. Det är också värt att notera att verket i sin rättsliga vägledning till synes inte gör en distinktion mellan frågorna om vem och när, varför det går att anta att Skatteverket är av åsikten att alla fordringar som uppkommer efter konkursbeslutet utgör massafordringar. Mot bakgrund av det som har framkommit i denna artikel kan en sådan förenklad hållning både ifrågasättas och kritiseras.

96 Se vidare om förpliktelseprincipen Schytzer, *Fordrans uppkomst inom insolvensrätten*, 2020, s. 219 ff., särskilt s. 254 ff.

Den ordningen står också i samklang med att konkursen är ett generalexekutivt förfarande, det vill säga samtliga gäldenärens borgenärer omfattas av förfarandet. Visserligen krävs att borgenärens fordran ska ha uppkommit före konkursutbrottet för att den ska kunna göras gällande i konkursen, men det hänger samman med att gäldenären inte får råda över sin egendom efter konkursutbrottet,⁹⁷ vilket följer av 3 kap. 1 § KL. Det är inte en lämplig ordning att på annan grund undanta fordringar från förfarandet för att de ännu inte slutligen har uppkommit genom att någon betalningsskyldighet inte föreligger. Det förtar nämligen konkursens karaktär av att vara just generalexécution. Sådana konkursrättsliga konsekvenser ska vi dock inte beakta enligt HFD.

6 AVSLUTNING

Vårt syfte med artikeln har varit att undersöka mervärdesskattefordrans status i konkurs. Undersökningen begränsades till mervärdesskattefordringar som uppkommer i samband med leveranser av varor, tillhandahållanden av tjänster samt justeringar av tidigare gjorda avdrag. För att bedöma om mervärdesskattefordringar utgör gäldenärs-, konkurs- eller massafordringar är det framför allt två delfrågor som först behöver besvaras, nämligen *vem* det är som är betalningsskyldig för mervärdesskatten samt *när* den beskattningsgrundande händelsen har inträffat.

I studien har det dock visats att det inte går att stanna vid den mervärdesskatterättsliga bedömningen av dessa frågor, även om det skulle vara möjligt om man bara såg till *lydelsen* av framför allt 5 kap. 1 § och 11 kap. 1 § KL. Inom konkursrätten blir nämligen *ändamålstolkningar* ofta avgörande. Det kommer exempelvis till uttryck i de många avgöranden från HD, HFD och AD i frågor om fordrans uppkomst inom insolvensrätten på senare år.⁹⁸ I vår studie har vi därför undersökt om en bedömning med utgångspunkt i fastställandet av betalningsskyldighet och beskattningsgrundande händelse är konkursrättsligt ändamålsenlig såvitt avser frågan om mervärdesskattefordrans status i konkurs. Om utgångspunkten har medfört konsekvenser som inte är förenliga med de konkursrättsliga ändamålen har vi analyserat om det är möjligt att fastställa mervärdesskattefordrans status på ett annat sätt. Status-frågan har därför inte ensamt avgjorts på grundval av en mervärdesskatterättslig bedömning.

97 Se Schytzer, *Fordrans uppkomst inom insolvensrätten*, 2020, s. 224 ff., med vidare hänvisningar.

98 Se exempelvis NJA 2009 s. 291; NJA 2014 s. 537; HFD 2016 ref. 62; AD 2019 nr 22.

Vår undersökning har utförts genom studier av en rad olika exempel. Av studierna framkom att det ofta är möjligt att sammanfoga mervärdesskatterättsliga och konkursrättsliga bedömningar avseende vilken status mervärdesskattefordran ska ha i konkurs. Det kan jämföras med hur HFD resonerade i RÅ 1993 ref. 78. I rättsfallet konstaterade HFD att de konkursrättsliga konsekvenserna var något som domstolen inte kunde låta påverka dess bedömning. Bland annat mot bakgrund av den rättsfalls-serie som 1993 års avgörande ingår i finns dock några typfall i vilka det till synes inte är möjligt att låta en konkursrättslig ändamålstolkning bli utslagsgivande. I dessa fall uppstår rent av konsekvenser som kortsluter det konkursrättsliga systemet.

Det gäller exempelvis om en mervärdesskatterättslig bedömning ensamt får avgöra uppkomstfrågan vad gäller justering av avdrag. Statens fordran blir i dessa fall en gäldenärsfordran. Ett annat exempel med samma följd är när en leverans av en vara sker efter konkursutbrottet, men konkursgäldenären anses utföra leveransen på grund av att konkursboet aldrig övertar rätten att såsom ägare förfoga över varan. En liknande och tillika problematisk följd kan även uppstå vad gäller tillhandahållande av tjänst.

Det finns också tillfällen då uppkomsten av massafordringar tömmer konkursboets övriga tillgångar. Exempelvis kommer konkursboet att bli betalningsskyldigt för mervärdesskatten till följd av pantrealisation. Kan en ändamålstolkning av vad som utgör pantens värde inte vidtas kommer konkursboet att bli förpliktat att betala mervärdesskatt utan att boet får någon del av köpeskillingen. Problematiken förstärks om det inte bara är en viss egendom som är pantsatt utan även löpande intäkter hänförliga till egendomen.

Flertalet problematiska konsekvenser uppstår inte om man också låter en ändamålstolkning påverka bedömningen av mervärdesskattefordrans status i konkurs och vidhängande frågor. Skulle domstolarna inte kunna använda sig av en sådan metod för att avgöra dessa frågor är alternativet att lagstiftaren ser över mervärdesskattefordrans status i konkurs.

Jonatan Schytzer är doktor i civilrätt och verksam vid Uppsala universitet. Mikael Ek är doktor i fnansrätt och lektor i rättsvetenskap vid Högskolan i Gävle.