

Innehåll

40	Konkurs och ackord.....	1
40.1	Inledning	1
40.2	Konkurs.....	1
40.2.1	Allmänt om konkurs.....	1
40.2.2	Behörighet att föra talan i skatteprocess.....	4
40.2.3	Skatteverkets åtgärder vid konkurs	4
40.2.4	Skatt- och redovisningsskyldighet m.m.	5
40.2.4.1	Skattskyldighet.....	5
40.2.4.2	Redovisningsskyldighet och avdragsrätt	5
40.2.4.3	Försäljning av utmätt gods	6
40.2.4.4	Kvarstad	7
40.2.4.5	Byggföretags konkurs	8
40.2.4.6	Avverkningsrätt som betalas under flera år.....	9
40.2.5	Deklarationsskyldighet.....	10
40.2.6	Ändring av tidigare redovisad skatt	10
40.2.6.1	Nedsättning av priset.....	11
40.2.6.2	Återtagande av vara som sålts på avbetalning.....	12
40.2.6.3	Förlust på fordringar	12
40.2.7	Expediering av beslut som avser konkursgäldenär	13
40.2.8	Återbetalning av mervärdesskatt.....	14
40.2.9	Överlåtelse av verksamhet	14
40.2.10	Uthyrning av verksamhetslokaler.....	14
40.2.11	Konkursförvaltararvode	15
40.3	Försäljning av pantsatt egendom.....	15
40.3.1	Inledning	15
40.3.2	Skattskyldig pantsättare som ej är i konkurs	16
40.3.3	Skattskyldig pantsättare som är i konkurs	16
40.3.4	Ej skattskyldig pantsättare.....	17
40.4	Ackord.....	17

40 Konkurs och ackord

40.1 Inledning

I detta avsnitt redogörs för vad som gäller i mervärdesskattesammanhang i samband med

- konkurs, se avsnitt 40.2,
- försäljning av pantsatt egendom, se avsnitt 40.3, och
- ackord, se avsnitt 40.4.

Beträffande allmänna frågor och administrativa regler, som gäller konkurs och ackord, se SkatteverketsHandledning för borgenärsarbete 2012 (SKV 237) och Handledning för skatteförfarandet 2013, avsnitt 70.

40.2 Konkurs

40.2.1 Allmänt om konkurs

Konkursförfarandet regleras i konkurslagen, KonkL.

Konkursreglerna syftar främst till att under ordnade former tillgodose konkursborgenärernas anspråk på att få betalt för sina fordringar i största möjliga utsträckning. Konkursborgenärer är de som har fordringar som uppkommit före beslutet om konkurs (konkursfordringar). I konkursen ska gäldenärens tillgångar säljas. Ett undantag från denna regel gäller egendom som utgör s.k. beneficium för gäldenärer som är fysiska personer. Det innebär att viss egendom som en sådan gäldenär och hans familj brukar och behöver inte får säljas. Vad som inflyter vid försäljningen fördelas mellan de konkurrerande borgenärerna. Vid konkurs är det regelmässigt så att borgenärerna inte kan tillgodoses helt. De olika fordringarnas inbördes företräde regleras genom bestämmelser i förmånsrättslagen, FRL. Om olika fordringar har lika förmånsrätt, sker utdelning i förhållande till fordringarnas storlek. Staten har ingen förmånsrätt för skatter och avgifter. Förmånsrätt kan dock fås genom att staten får panträtt för fordringen om säkerhet ställs vid anstånd eller uppskov.

2 Konkurs och ackord, Avsnitt 40

Staten kan även få förmånsrätt om Kronofogdemyndigheten gör utmätning hos gäldenären för statens fordringar.

Beslut om konkurs Beslut om konkurs fattas av tingsrätten efter skriftlig ansökan av borgenär eller gäldenären själv. Skatteverket kan också ansöka om att en gäldenär ska försättas i konkurs.

Syftet med en konkursansökan är att få gäldenären försatt i konkurs. I konkursen ges bättre möjligheter till insyn i och utredning av gäldenärens ekonomi. Kända och tidigare inte kända tillgångar kan tillgodogöras konkursboet eller bli föremål för återvinning och möjlighet att få del av tillgångar utomlands ökar. Konkurs är också ett medel att stoppa eller försvåra uppkomsten av ytterligare skatteskulder. En konkursansökan får ofta en betalningsframkallande effekt i de fall då gäldenären har vilja och möjlighet att skaffa medel att betala den konkursgrundande skulden.

Ett beslut om konkurs gäller omedelbart och konkursgäldenären får sedan beslutet har meddelats inte råda över egendom som ingår i konkursboet. Konkursutbrottet inträffar således vid den tidpunkt som tingsrätten meddelar beslut om konkurs.

Förvaltning av konkursboet Förvaltningen av konkursboet omhändertas av en konkursförvaltare. Det är tingsrätten som utser förvaltare efter hörande av tillsynsmyndigheten i konkurser (TSM). Som TSM fungerar Kronofogdemyndigheten. Konkursförvaltarens främsta uppgift är att verka för att konkursen ger bästa möjliga ekonomiska resultat för konkursborgenärerna. Under konkursen är det konkursförvaltaren som utövar förvaltningen över de tillgångar och skulder som ingår i boet. Konkursförvaltaren är skyldig att lämna skattedeklaration om denne fortsätter att driva en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt eller rätt till återbetalning av ingående skatt.

Äganderätt till egendom Det förhållandet att gäldenären förlorar rådigheten över sin egendom innebär inte att konkursboet blir ägare till egendomen. Innebörden är i stället att boet genom sin företrädare, konkursförvaltaren, är ett rättssubjekt som disponerar över egendomen och har vissa processuella rättigheter. Även vad boet förvärvar efter konkursbeslutet, exempelvis när boet driver näringsverksamhet under konkursen, blir gäldenärens egendom, trots att det ingår i konkursboet och är undantaget gäldenärens rådighet. Även om konkursboet inte förvärvar äganderätten till den egendom som ingår i boet kan boet ådra sig skulder, sluta avtal och agera som part i domstol. Fordringar mot konkursboet kallas massafordringar. De ska

	<p>betalas innan konkursborgenärerna får utdelning. Ett konkursbo som inte kan betala sina skulder kan försättas i konkurs.</p>
Förbud mot att driva näringsverksamhet	<p>Under konkursen får en gäldenär, som är fysisk person, inte driva näringsverksamhet med vilken följer bokföringsskyldighet enligt BFL (6 kap. 1 § KonkL) eller vara styrelseledamot eller verkställande direktör (8 kap. 11 och 31 §§ ABL).</p>
Skulderna finns kvar	<p>En konkurs innebär inte att skulderna bortfaller. Konkursgäldenären har efter det att konkursförvaltaren har avslutat konkursen kvar de skulder som inte har blivit betalda genom utdelning. För en fysisk person som är konkursgäldenär innebär det att borgenärer som inte fått full utdelning för sina fordringar har kvar sina resterande fordringar och kan efter konkursen kräva betalning från gäldenären. Beträffande juridiska personer gäller dock att dessa är upplösta i och med att konkursen avslutas utan överskott. Något krav kan därför inte göras gällande mot dem sedan konkursen avslutats.</p>
Skattefordringars uppkomst	<p>Tidpunkten för en fordrans uppkomst är avgörande för bedömningen om den kan göras gällande i konkursen. Endast fordringar som har uppkommit innan konkursbeslutet meddelades får göras gällande. Beloppet som sådant kan vid denna tidpunkt vara okänt eller ännu inte fastställt. Det finns alltså inget krav på att Skatteverket ska ha hunnit fatta ett beskattningsbeslut innan beslut om konkurs. Det räcker att fordran på skatt eller avgift har uppkommit.</p> <p>Fordran på mervärdesskatt anses i princip ha uppkommit vid tiden för leverans av varan eller tillhandahållande av tjänsten (jfr Welamson, Konkursrätt s. 134). Skattskyldigheten för mervärdesskatt inträder när en vara har levererats eller en tjänst tillhandahållits (1 kap. 3 § ML).</p> <p>Om fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs ska jämkning ske av avdragen ingående skatt för investeringsvaror (8 a kap. 4 § första stycket 6 ML). Statens fordran på grund av sådan jämkning får göras gällande i konkursen om fordran uppkommer på grund av att gäldenären försätts i konkurs (8 a kap. 4 § andra stycket ML). Detta gäller trots att fordran inte uppkommit innan konkursbeslutet, jfr 5 kap. 1 § KonkL.</p>
Redovisning av mervärdesskatt	<p>I ML finns speciella regler för konkurs. De innebär i korthet att den som har försätts i konkurs i och med denna ska avsluta mervärdesskatteredovisningen för sin verksamhet. Om konkursboet</p>

fortsätter eller avvecklar verksamheten ska konkursboet redovisa mervärdesskatt (6 kap. 3 § ML). Se vidare avsnitt 40.2.4.

Försätts en skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyldighet för konkursgäldenären för alla affärshändelser, för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet har inträtt före konkursutbrottet (13 kap. 10 § ML). Om betalning för fordringar senare inflyter i konkursboet, blir boet inte redovisningsskyldigt för denna, eftersom redovisningsskyldighet redan inträtt för konkursgäldenären. Se vidare avsnitt 40.2.4.

Konkursgäldenären ska lämna skattedeklaration för alla transaktioner för vilka skattskyldighet har inträtt fram till konkursbeslutet. Se vidare avsnitt 40.2.5 och 40.2.6.

40.2.2 Behörighet att föra talan i skatteprocess

Deklarations- och uppgiftsskyldighet som enligt skattelagstiftningen åvilar en skatt- eller uppgiftsskyldig ska fullgöras av denne och inte av konkursförvaltaren. Fram till beslut bör Skatteverket kommunicera med konkursgäldenären under ärendets handläggning. Om skattskyldig har begärt omprövning av eller överklagat ett beslut upphör inte den skattskyldiges möjligheter att fortsätta processen om denne försätts i konkurs. Konkursförvaltaren har dock möjlighet att inträda som part i ärendet genom att överta gäldenärens talan.

Ett aktiebolag som har upplösts genom att konkurs avslutats utan överskott saknar som huvudregel rättslig handlingsförmåga och därmed även behörighet att uppträda som part.

Omprövningsärenden som Skatteverket initierar under konkursen ska i första hand kommuniceras med den skattskyldige själv. Skatteverket bör då även kommunicera med konkursförvaltaren. Om Skatteverket för talan mot skattskyldig angående en fordran som kan göras gällande i konkursen, får konkursboet inträda i rättegången vid sidan av gäldenären (3 kap. 9 § andra stycket KonkL). Konkursboet går in som medpart i processen.

40.2.3 Skatteverkets åtgärder vid konkurs

Tingsrätten ska skicka en kopia av kungörelse om konkursbeslut till bl.a. Skatteverket (12 § konkursförordningen [1987:916]). Med anledning av underrättelsen om konkursbeslutet ska Skatteverket omedelbart bl.a. avregistrera konkursgäldenären från redovisning av mervärdesskatt och, för gäldenär som är juridisk person, som särskild skatteadress ange

adressen till c/o konkursförvaltaren. Detta för att utbetalningar efter konkursen inte ska gå till gäldenären. Dessutom ska kontrolleras att beskattning sker fram till konkursutbrottet och att Skatteverkets skattekrav lämnas för indrivning.

Skatteverket ska snarast kontrollera den skattskyldiges skatte-redovisning när han har försatts i konkurs (10 kap. 1 § SFF).

Om staten har en fordran mot en gäldenär och fordran omfattas av lagen (2007.324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter (BorgL), ska Skatteverket göra fordringen gällande i konkursen (7 § BorgL). Se vidareHandledning för borgenärsarbetet 2012 (SKV 237), avsnitt 16.2.5.

Konkursboet

Om konkursgäldenären drivit verksamhet för vilken skattskyldighet enligt ML förelegat ska konkursboet registreras. Det gäller även om gäldenären bedrivit verksamhet som medfört skattskyldighet, men underlåtit att registrera sig. Det torde därför ankomma på konkursförvaltaren, eventuellt i samråd med Skatteverket, att göra nödvändiga bedömningar och i förekommande fall insända registreringsanmälan för konkursboet till Skatteverket.

Konkursboet tilldelas som regel samma redovisningsmetod som konkursgäldenären. Har gäldenären inte bedrivit verksamhet som medfört skattskyldighet blir det som regel inte aktuellt att registrera konkursboet. Boet har då inte någon avdragsrätt för mervärdesskatt på förvaltararvodet.

40.2.4 Skatt- och redovisningsskyldighet m.m.

40.2.4.1 Skattskyldighet

Konkursbo

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Konkursbon och dödsbon.

40.2.4.2 Redovisningsskyldighet och avdragsrätt

Konkursgäldenären

Försätts en skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyldighet för konkursgäldenären för alla affärshändelser, för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet har inträtt före konkursutbrottet (13 kap. 10 § ML). Sådana affärshändelser kan ge efterverkningar långt efter konkursutbrottet, men ska ändå påverka konkursgäldenärens mervärdesskatte-redovisning. Det kan då bli aktuellt att rätta konkursgäldenärens sista deklaration före konkursutbrottet. Exempel på sådana följdändelser är att en förlust på en fordran konstateras, att bonus erhålls och att vara återtas.

Statens fordran på skatt på fordringar som har uppkommit före konkursutbrottet får bevakas i konkursen och utgör en s.k. konkursfordran.

Konkursboet

Om betalning för fordringar senare flyter in i konkursboet, blir boet inte redovisningsskyldigt för denna, eftersom redovisningsskyldighet redan inträtt för konkursgäldenären.

Redovisningsskyldighet för ett konkursbo föreligger bara för affärshändelser som inträffar efter konkursutbrottet, t.ex. för försäljning av inventarier. En eventuell skuld till statsverket som uppkommer vid konkursboets redovisning utgör en s.k. massaskuld.

Avdragsrätt

Avdragsrätt för konkursgäldenären inträder senast i den period som löpte vid konkursutbrottet i fråga om ingående skatt som hänför sig till förvärv, import eller förskotts- och a conto-likvid före konkursutbrottet (13 kap. 21 § ML). Någon avdragsrätt för ingående skatt på sådana förvärv uppkommer alltså inte för konkursboet, även om betalning av skuld helt eller delvis görs av boet.

Sammanfattning	Konkurs- gäldenären	Konkurs- boet
Redovisningsskyldighet		
– för affärshändelser för vilka skattskyldighet har inträtt före konkursutbrottet,	X	
– för affärshändelser som inträffar efter konkursutbrottet.		X
Avdragsrätt för förvärv import eller förskotts- och a conto-likvid		
– före konkursutbrottet,	X	
– efter konkursutbrottet.		X

40.2.4.3 Försäljning av utmätt gods

Allmänt

En utmätning innebär inte någon övergång av äganderätten och utlöser därför inte någon skattskyldighet. Skattskyldigheten inträder i stället när den utmätta egendomen säljs.

Vid försäljning på exekutiv auktion utgörs ersättningen av hela försäljningsbeloppet, således även den del som avräknas av utmättningsman. Skattskyldig gäldenär ska därför som

Försäljning efter konkursutbrott

utgående skatt redovisa den mervärdesskatt som belöper på hela försäljningsbeloppet.

I de fall en gäldenär efter en utmätning, men innan en försäljning av den utmäta egendomen har skett, försätts i konkurs blir konkursgäldenären skattskyldig och redovisningsskyldig för försäljningen. Skatten bör redovisas i deklarationen för den period under vilken gäldenären har försätts i konkurs. Detta gäller under förutsättning att konkursbeslutet inte medför att förmånsrätten går åter.

Om försäljningsbeloppet blir större än summan av de fordringar, för vilka utmätning har skett, tillfaller skillnadsbeloppet konkursboet. Detta påverkar dock inte boets mervärdesskatte-redovisning eftersom redovisningsskyldighet åvilar konkursgäldenären.

Om beslutet om konkurs medför att utmätningens förmånsrätt går åter blir konkursboet skatt- och redovisningsskyldigt för det belopp som tillfaller boet vid en försäljning av egendomen.

Protokoll

Det protokoll som upprättas vid en exekutiv försäljning ska innehålla de uppgifter som behövs för redovisning av mervärdesskatt (9 kap. 7 § utsökningsförordningen (1981:981)). Detta innebär att priset, mervärdesskattebeloppet, varuslaget och gäldenärens namn och registreringsnummer till mervärdesskatt (alternativt person- eller organisationsnummer för den som inte är registrerad till mervärdesskatt) bör framgå. Om den vars egendom säljs inte är skattskyldig för mervärdesskatt, bör detta framgå av protokollet. Vid utrop av en vara bör uppges om mervärdesskatt tillkommer på utropspriset. Skatteverket anser att gäldenärens faktureringskyldighet enligt ML är fullgjord genom att Kronofogdemyndigheten upprättar handlingar som kan jämföras med en faktura utfärdad av tredje person för gäldenärens räkning (Skatteverket 2006-12-13, dnr 131 706451-06/111).

40.2.4.4 Kvarstad

Allmänt

Reglerna om kvarstad finns i 2 kap. 11 § KonkL. De innebär att rätten, på begäran av en borgenär, kan besluta om kvarstad beträffande en gäldenärs egendom. Syftet med kvarstad är i princip att säkerställa värdet av alla förekommande fordringar, inte bara den aktuella borgenärens fordringar. För att kvarstad ska kunna beslutas krävs

- att det föreligger sannolika skäl för bifall till konkursansökningen,

- att det skäligen kan befaras att gäldenären undandrar borgenärerna egendom, och
- att särskild anledning till åtgärden föreligger.

Kvarstad gäller för den tid under vilken konkursansökningen prövas av rätten. Ogillas konkursansökningen, har gäldenären rätt att genast återfå egendomen som belagts med kvarstad. Verkställigheten av beslut om kvarstad ankommer på Kronofogdemyndigheten. Kronofogdemyndigheten som verkställt åtgärden får underrättelse om konkursbeslutet (12 § Konkursförordningen). Har Kronofogdemyndigheten tagit hand om kvarstadsbelagd egendom ska Kronofogdemyndigheten på förvaltarens begäran överlämna egendomen till denne.

Försäljning

För försäljning av sådan egendom blir konkursboet skattskyldigt och redovisningsskyldigt under förutsättning att gäldenären varit skattskyldig. Har konkursboet haft kostnader för t.ex. transport och lagring av egendomen har boet rätt till avdrag för den mervärdesskatt som belöper på kostnaderna. Avdragsrätt föreligger även om Kronofogdemyndigheten förskotterat dessa utgifter för boets räkning.

Bestämmelserna om kvarstad kommenteras i Handledning för borgenärsarbetet 2012 (SKV 237), avsnitt 15.13.1.

40.2.4.5 Byggföretags konkurs

Byggtreprenad Entreprenör i konkurs

Vid en byggtreprenörs konkurs blir entreprenören/konkursgäldenären redovisningsskyldig för utgående skatt som avser tjänster som tillhandahållits före konkursen men där redovisningsskyldigheten inte har inträtt före konkursutbrottet (13 kap. 10 § ML). Detta kan exempelvis gälla för ytterligare krav på ersättning för nedlagda arbeten efter den senaste a conto-faktureringen före konkursutbrottet. Mervärdesskatten på sådana ytterligare krav ska anges i en slutfaktura som upprättas då entreprenörens arbete upphör. Den mervärdesskatt som debiteras i fakturan ska redovisas i konkursgäldenärens deklaration för den period under vilken han har försatts i konkurs. Konkursgäldenären får dra av den ingående skatt som hänför sig till förvärv, import eller förskotts- och a conto-fakturor före konkursutbrottet.

Om boet fortsätter arbetena

Om arbetena inte upphör vid konkursutbrottet fortsätter konkursboet entreprenaden och blir genom konkursförvaltaren redovisningsskyldigt. Redovisningsskyldigheten omfattar de transaktioner för vilka skattskyldighet inträder efter konkurs-

utbrottet. Det gäller således a conton och förskott fakturerade efter konkursutbrottet samt för övriga fordringar enligt slutfaktura.

**Om boet överlåter
entreprenaden**

I det fall konkursboet, utan att fortsätta entreprenaden, överlåter denna medför själva överlåtelsen inga konsekvenser i mervärdesskattelhänseende vad gäller överlåtelsen av den fordran som entreprenaden utgör. Någon mervärdesskatt ska då varken tas ut eller redovisas för överlåtelsen av denna. Om maskiner, inventarier eller andra varor överlåts ska mervärdesskatt som regel redovisas för dessa.

Omfattar överlåtelsen förutom entreprenadkontraktet även andra varor eller tjänster, exempelvis maskiner, lagertillgångar, hyresavtal, fordringar och skulder, kan det vara fråga om skattefri överlåtelse av tillgångar i verksamheten i samband med överlåtelse av denna (3 kap. 25 § ML).

Egen regi

När en byggentreprenör, som även utför byggarbete i egen regi, försätts i konkurs, blir entreprenören/konkursgäldenären redovisningsskyldig för mervärdesskatt som avser kostnader som har lagts ned i det egna projektet före konkursutbrottet samt för mervärdesskatt på ränta på eget kapital och, i förekommande fall, för mervärdesskatt på värdet av eget arbete fram till konkursutbrottet. Som underlag för mervärdesskatte-redovisningen bör konkursgäldenären upprätta en handling som visar fördelningen av dessa poster samt den mervärdesskatt som belöper på respektive belopp. Det bör i sammanhanget noteras, att försäljning av en fastighet inte utgör skattepliktig omsättning.

Se närmare om hur beskattningsunderlaget beräknas och om uttagsbeskattning vid byggnation i egen regi i avsnitt 11 och Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Uttag vid byggverksamhet i egen regi.

40.2.4.6 Avverkningsrätt som betalas under flera år

Allmänt

Det är vanligt att upplåtelse av avverkningsrätt till skog betalas under loppet av flera år. Enligt 21 kap. 2 § IL får den skattskyldige redovisa intäkt av upplåtelsen efter kontantmässiga grunder om betalning enligt upplåtelseavtalet ska erläggas under loppet av flera år. Själva upplåtelsen utlöser då ingen skattskyldighet enligt ML. Skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträder i stället i takt med att betalningarna tas emot (1 kap. 4 § ML). Se avsnitt 19.4.6 och Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Skattskyldighet.

Upplåtaren i konkurs Om upplåtaren försätts i konkurs inträder inte skatt- eller redovisningsskyldighet för honom för de likvider som ännu inte har betalats. När betalning flyter in till konkursboet blir boet skatt- och redovisningsskyldigt. Statsverkets fordran på mervärdesskatten för dessa likvider blir då en massafordran.

Förvärvaren i konkurs Den som förvärvar en avverkningsrätt har i de fall som avses i 1 kap. 4 § ML rätt att göra avdrag för mervärdesskatt endast i takt med att han betalar (13 kap. 22 § ML). Om förvärvaren försätts i konkurs medför konkursutbrottet inte att avdragsrätt inträder för konkursgäldenären för obetald likvid. I den mån konkursboet betalar upplåtelsen av avverkningsrätten uppkommer avdragsrätt för boet för den på betalningen belöpande mervärdesskatten.

40.2.5 Deklarationsskyldighet

Konkursgäldenären Den som är redovisningsskyldig ska lämna mervärdesskatte-deklaration för varje redovisningsperiod fram till dess redovisningsskyldigheten upphör. En konkursgäldenärs räkenskapsår avslutas vid konkursutbrottet. Konkursgäldenärens sista mervärdesskattedeklaration ska därför omfatta tiden från den senast utgångna redovisningsperioden fram till dagen för konkursutbrottet. Försätts en skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyldighet för alla omsättningar och förvärv som har medfört skattskyldighet, samt avdragsrätt för ingående skatt som hänför sig till förvärv, import eller förskotts- eller a conto-betalningar under tiden innan han försattes i konkurs (13 kap. 10 och 21 §§ ML). Sådan ännu inte redovisad utgående eller ingående skatt ska redovisas i den sista deklara-tionen som avser tiden fram till dagen för konkursutbrottet.

För att kunna upprätta deklaration behöver konkursgäldenären ha tillgång till räkenskaperna. Konkursgäldenären bör därför få ta del av dessa hos konkursförvaltaren.

Konkursförvaltaren Konkursförvaltaren ska lämna deklaration avseende den ingående och utgående skatt för vilken redovisningsskyldighet inträffar för konkursboet, d.v.s. från dagen för konkursutbrottet.

Gäldenären och förvaltaren bör samråda vid upprättandet av sina deklara-tioner. Om gäldenären inte deklarerar bör Skatte-verket upplysa konkursförvaltaren om detta.

40.2.6 Ändring av tidigare redovisad skatt

I 13 kap. 25 § andra stycket ML finns en bestämmelse om hur ändring av utgående skatt ska redovisas vid nedsättning av

priset, när en vara återtagits eller när en kundförlust uppkommit om den som redovisat den utgående skatten försatts i konkurs. Bestämmelsen innebär att ändringen av den utgående skatten ska göras av konkursgäldenären i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

40.2.6.1 Nedsättning av priset

Allmänt

Beskattningsunderlaget för säljaren ska minskas med rabatter och andra prisnedsättningar (7 kap. 6 § första stycket ML).

Det påverkar även köparens redovisning av ingående skatt. En köpare som är skattskyldig till mervärdesskatt eller har rätt till återbetalning och som får prisnedsättning, ska återföra mervärdesskattedelen av beloppet till beskattning, till den del avdrag för ingående skatt tidigare tillgodoräknats, jfr avsnitt 11.8. När det gäller prisnedsättningar som ges efter tillhandahållandet, t.ex. återbäring, bonus och andra rabatter utom s.k. kassarabatter får säljare och köpare komma överens om att beskattningsunderlaget inte ska ändras (7 kap. 6 § andra stycket ML). I så fall ska varken säljaren eller köparen ändra sin mervärdesskatteredovisning.

Prisnedsättning efter konkursutbrott

Om rabatt erhålls efter ett konkursutbrott och beskattningsunderlaget ska ändras bör följande gälla. En efterhandsrabatt kan lämnas på grund av ett köp, som har skett före ett konkursutbrott. Om rabatten betalas till konkursboet eller kvittas mot en skuld, som konkursgäldenären har till den som lämnar rabatten, bör åtgärden ses som ett led i det ursprungliga köpet.

Mervärdesskatten på rabatten bör således, om det inte har gjorts någon överenskommelse enligt 7 kap. 6 § andra stycket ML redovisas i konkursgäldenärens deklaration för den period då denne har försatts i konkurs.

Inkommer det till konkursboet en kreditnota som avser annan kundkreditering än som nämnts ovan och krediteringen avser köp som skett före konkursutbrottet ska kreditnotan redovisas hos konkursgäldenären på sådant sätt att mervärdesskattebeloppet enligt kreditnotan minskar tidigare avdragen ingående skatt. På motsvarande sätt minskas tidigare redovisad utgående skatt när en kreditering är hänförlig till försäljning som skett före konkursutbrottet. Krediteringar avseende t.ex. erhållna och lämnade prisnedsättningar och rabatter i efterhand som avser omsättningar, förvärv, förskotts- och a conto-betalningar före konkursutbrottet redovisas således i deklarationen för den redovisningsperiod då konkursbeslutet meddelades.

Felaktig debitering

Vad som sagts i föregående stycke bör gälla vid krediteringar av sådan felaktigt debiterad mervärdesskatt i faktura eller liknande handling för vilken betalningsskyldighet föreligger enligt 1 kap. 1 § tredje stycket ML och 1 kap. 2 e § ML.

40.2.6.2 Återtagande av vara som sålts på avbetalning

Allmänt

Återtagande av en vara med stöd av äganderättsförbehåll enligt konsumentkreditlagen (2010:1846) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. betraktas inte som omsättning i mervärdesskattesammanhang. Återtagandet får i stället ses som det sista ledet i den ursprungliga försäljningen.

Om en levererad vara senare återtas enligt nämnda lagar får säljaren reducera den utgående skatten med vad han tillgodoräknar köparen för värdet av den återtagna varan. Detta gäller under förutsättning att säljaren kan visa att köparen helt har saknat rätt till avdrag eller återbetalning för ingående skatt för den inköpta varan (7 kap. 6 § tredje stycket ML). Ett återtagande av en vara från en köpare som har haft rätt till avdrag eller återbetalning för ingående skatt berör däremot inte skatteredovisningen hos vare sig säljaren eller köparen. Se avsnitt 11.10.

Återtagande efter ett konkursutbrott för säljaren

Om det kan visas att köparen helt har saknat rätt till avdrag för ingående skatt för den köpta varan gäller följande:

Den minskning av beskattningsunderlaget på grund av avräkning med köparen, som får göras enligt 7 kap. 6 § tredje stycket ML ska göras i konkursgäldenärens redovisning. Ändringen ska göras i deklarationen för den period under vilken konkursbeslutet för säljaren meddelades (13 kap. 25 § andra stycket ML).

40.2.6.3 Förlust på fordringar

Allmänt

Om förlust på en fordran uppkommer och den skattskyldige tidigare redovisat utgående skatt, får den utgående skatten minskas med ett belopp som motsvarar mervärdesskatten på förlusten. En sådan minskning får göras först när det föreligger en konstaterad kundförlust. Minskningen får göras i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken förlusten konstaterats.

Se även vad som sägs om kundförluster i avsnitten 11.9 och 19.4.5.

**Förlust
konstateras efter
konkursutbrott**

Om en konkursgäldenär vid konkursutbrottet har utestående fordringar, för vilka han har redovisat utgående skatt, kan förlust på dessa fordringar komma att konstateras först efter konkursutbrottet. Eftersom förlusten är hänförlig till en affärshändelse före konkursutbrottet ska förlusten redovisas av konkursgäldenären. Den utgående skatten får minskas i deklARATIONEN för den period då beslutet om konkurs meddelades.

Om betalning inflyter sedan den utgående skatten minskats på grund av förlust på fordran ska mervärdesskatt redovisas på nytt av konkursgäldenären. Redovisning ska ske i deklARATIONEN för den period då konkursgäldenären försattes i konkurs.

**Byggentreprenad
Beställare i
konkurs**

Om en byggentreprenad inte kan fullföljas på grund av beställarens konkurs kan det förekomma att någon slutbesiktning inte kommer till stånd. Entreprenaden får då anses avslutad i och med att entreprenadarbetena avbrutits (RÅ 1999 ref. 31). I sådana fall ska entreprenören senast vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad då arbetena upphörde utfärda en slutfaktura. I denna faktura ska mervärdesskatt debiteras på eventuella krav utöver tidigare fakturerade a conton. Efter konkursutbrottet kan entreprenören få betalning för entreprenaden endast genom utdelning i konkursen.

Om kravet inte kan betalas får utgående skatt minskas med ett belopp som motsvarar mervärdesskatten på förlusten. Minskningen får göras i deklARATIONEN för den redovisningsperiod under vilken kundförlusten är konstaterad. Om betalning inflyter för den korrigerade kundförlusten ska mervärdesskatt redovisas på nytt för den influtna likviden, se avsnitt 11.9.

40.2.7 Expediering av beslut som avser konkursgäldenär

Efter ett konkursutbrott saknar konkursgäldenären rådighet över sin egendom. Konkursboets rättigheter av skilda slag bevakas av konkursförvaltaren. För att förvaltaren ska kunna fullgöra sin uppgift krävs att kopior av alla beslut som avser gäldenärens redovisning av mervärdesskatt tillställs honom. Exempel på sådana beslut är beskattningsbeslut och beslut om anstånd. Kopia av andra skrivelser från Skatteverket, som har betydelse för redovisningen av mervärdesskatt, bör också tillställas konkursförvaltaren.

När det gäller konkursförvaltarens rätt att få del av handlingar i ett revisionsärende, se Offentligt eller hemligt (SKV 148), avsnitt 2.7.3.

40.2.8 Återbetalning av mervärdesskatt

Vid återbetalning av bl.a. mervärdesskatt gäller bestämmelser om avräkning. Avräkning innebär att staten har möjlighet att kvitta återbetalningsbart belopp mot obetalda skatter och avgifter. Avräkning innebär således att den skattskyldige bara har rätt att få ut vad som återstår efter betalning av samtliga skatteskulder.

Överskott på skattekontot

Överskott på skattekontot får användas för betalning av skatter enligt SFL. Kvittning sker på skattekontot i samband med avstämningen. Överskott efter avstämningen avräknas mot skattekontoskulder som överlämnats till indrivning hos Kronofogdemyndigheten.

Avräkning hos Kronofogdemyndigheten

Överskott på skattekontot och andra återbetalningar kan också avräknas hos Kronofogdemyndigheten enligt lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter (avräkningslagen). Ett återbetalningsbart belopp får användas för betalning av statens samtliga fordringar som är restförda. Innan avräkning enligt avräkningslagen sker får Skatteverket avräkna belopp för betalning av fordran som inte är registrerad i utsökningsregistret.

Utbetalning till konkursförvaltaren

Om Skatteverket efter konkursutbrottet återbetalar mervärdesskatt för en redovisningsperiod som avser tid före konkursutbrottet ska beloppet, efter avräkning av konkursgäldenärens skulder, betalas ut till konkursförvaltaren. Återbetalningar som avser konkursboets mervärdesskatteredovisning görs till konkursboet. Innan återbetalning sker ska avräkning för konkursboets skulder göras som för andra skattskyldiga.

40.2.9 Överlåtelse av verksamhet

Omsättning av tillgångar i en verksamhet såsom varulager, inventarier m.m. undantas från skatteplikt när sådana tillgångar överläts i samband med överlåtelse av en verksamhet eller en del av denna, allt under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag eller återbetalning för skatten (3 kap. 25 § ML). Detta gäller även när försäljningen görs av ett konkursbo. Se närmare om förutsättningarna för skattefrihet i Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Överlåtelse av verksamhet.

40.2.10 Uthyrning av verksamhetslokaler

Ett konkursbo kan medges frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler även i det fall konkursgäldenären

Jämkning av avdrag

inte har omfattats av sådant beslut. Har konkursgäldenären omfattats av beslut om frivillig skattskyldighet övertar konkursboet automatiskt skattskyldigheten (6 kap. 3 § ML).

Om en fastighetsägare, en bostadsrättshavare eller en hyresgäst försätts i konkurs ska jämkning av ingående skatt ske under förutsättning att avdrag gjorts för mervärdesskatt på kostnader som avser investeringsvaror (8 a kap. 4 § första stycket 6 ML).

Fordran på grund av jämkning får göras gällande i en konkurs om fordran uppkommer på grund av att gäldenären försätts i konkurs och därmed måste jämka skatten (8 a kap. 4 § andra stycket ML).

Mer om konkursbos skattskyldighet, jämkningsskyldighet m.m. vid uthyrning av fastighet framgår av Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidorna Skattskyldighet och Jämkning av ingående skatt.

40.2.11 Konkursförvaltararvode

En konkursförvaltares arvode utgör ersättning för skattepliktig omsättning av tjänster i och med utförandet av förvaltningsuppdraget. Förvaltaren ska efter avslutat uppdrag ge in en arvodesräkning till domstolen, men får inte lyfta sitt arvode förrän slutredovisningen av förvaltningen avgetts. Detta har medfört problem när mervärdesskatten på arvodet enligt faktureringsmetoden ska redovisas före utbetalningen av arvodet.

Förvaltaren får därför ta ut den del av det begärda arvodet som motsvarar den mervärdesskatt som beräknats för arvodet när arvodesframställningen lämnats in till rätten (14 kap. 11 § KonkL). Härigenom får förvaltaren medel att betala den utgående skatten på arvodet innan arvodet i dess helhet har utbetalats till honom. Se vidare avsnitt 19.4.2 i fråga om redovisningsskyldighetens inträde.

Konkursboets avdragsrätt

Se Rättslig vägledning, Mervärdesskatt, sidan Avveckling av verksamhet.

40.3 Försäljning av pantsatt egendom

40.3.1 Inledning

I samband med att en pantsättare inte längre kan fullfölja sina åtaganden i samband med pantsättning av lös egendom uppstår ett antal frågor vilka har anknytning till ML:s bestämmelser. Beroende på pantsättarens mervärdesskatterättsliga status samt om pantsättaren försätts i konkurs eller ej uppstår olika

situationer vilka ur mervärdesskattesynpunkt leder till olika rättsverkningar.

En panthavare som innehar lös egendom med handpanträtt får själv ombesörja att egendomen säljs. Dock måste panthavaren först ge eventuellt konkursbo möjlighet att lösa in egendomen. Vid realisation av panten, torde panthavaren ha bäst rätt till det influtna beloppet (inklusive mervärdesskatt om pantsättaren är skattskyldig) till den del det täcker hans fordran. Om överskott uppkommer vid försäljningen ska det redovisas till eventuellt konkursbo.

40.3.2 Skattskyldig pantsättare som ej är i konkurs

Vid försäljning av pantförskriften egendom åvilar skatt- och redovisningsskyldighet till mervärdesskatt pantsättaren. Detta gäller även om försäljningen ombesörjs av panthavaren som ett led i att han gör sin panträtt gällande.

I det fall panthavaren gör sin rätt gällande och kräver att panten realiserar sig före konkursutbrottet kommer panthavaren att kunna göra anspråk på och sannolikt också tillgodogöra sig hela den köpeskillning, inklusive mervärdesskatt, som inflyter vid pantens försäljning, såvida inte beloppet överstiger fordringsbeloppet.

Om försäljning sker före ett konkursutbrott, blir statens fordran avseende mervärdesskatt en konkursfordran. Är förvärvaren skattskyldig har han avdragsrätt för mervärdesskatten enligt ML:s allmänna regler. Det förutsätts att en verifikation upprättas där mervärdesskattens belopp har angetts.

Värt att notera i detta sammanhang är den särskilda bestämmelse i 3 kap. 24 § tredje stycket ML, vari stadgas att ett finansieringsföretags omsättning av vara som återtagits med stöd av ett övertaget köpeavtal är skattepliktig omsättning för finansieringsföretaget. Försäljning av pantsatt gods och återtagande av vara med stöd av ett övertaget köpeavtal bedöms således olika ur mervärdesskattesynpunkt.

40.3.3 Skattskyldig pantsättare som är i konkurs

Om en skattskyldig pantsättare har försatts i konkurs efter pantsättning av egendom men före realisation av panten, är konkursboet redovisningsskyldigt för försäljningen trots att boet inte erhåller några kontanter. För statens del kommer denna fordran avseende mervärdesskatt att utgöra massafordran i konkursen eftersom försäljning sker efter konkursutbrottet.

40.3.4 Ej skattskyldig pantsättare

För en pantsättare som inte är skattskyldig uppkommer inte några mervärdesskatterättsliga effekter vid en eventuell realisation av panten. Några speciella problem från mervärdesskattesynpunkt torde inte heller uppkomma för säljaren och detta oavsett om pantsättaren är försatt i konkurs eller inte.

40.4 Ackord

Ackord är en ekonomisk uppgörelse mellan en gäldenär som är på obestånd och hans borgenärer. Uppgörelsen innebär nästan alltid, att borgenärerna nedsätter sina fordringar till viss procent av de ursprungliga fordringsbeloppen. Fordringarna bortfaller till den del som de överstiger ackordsprocenten. Frågor om ackord behandlas i Handledning för borgenärsarbetet 2012 (SKV 237), avsnitten 10 och 11.

Offentligt ackord eller underhandsackord

Ackord förekommer i två former, underhandsackord och offentligt ackord. Underhandsackord är inte lagreglerat utan utgör en uppgörelse mellan en gäldenär och en eller flera borgenärer enligt vanliga avtalsrättsliga principer. Offentligt ackord kan förekomma i konkurs, se 12 kap. KonkL. Offentligt ackord utom konkurs regleras i lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion.

Vid underhandsackord och vid offentligt ackord utom konkurs behåller gäldenären under ackordsförfarandet rådigheten över sina tillgångar. Den rörelse som gäldenären driver kan, eventuellt efter rekonstruktion, fortsättas.

Ackordsförlust

När en borgenär drabbas av en kundförlust på grund av ett offentligt ackord eller ett ackord som har beviljats av affärsrättsliga skäl, har borgenären rätt att minska sin fordran i räkenskaperna och att minska tidigare redovisad utgående skatt i motsvarande mån. Har däremot en borgenär skrivit ned sin fordran på en gäldenär, med vilken han är i intressegemenskap och kan det antas att detta har haft sin grund i intressegemenskapen, får inte något avdrag för förlusten ske. Ett sådant förhållande kan föreligga om övriga borgenärer med fordran av betydelse inte har gjort motsvarande nedskrivning eller gäldenären uppenbarligen inte är på obestånd.

Om borgenären redovisar mervärdesskatt enligt bokslutsmetoden behöver det förlorade beloppet inte tas med bland utestående fordringar vid mervärdesskatteredovisningen för den sista redovisningsperioden för beskattningsåret.

- Ackordsvinst** Den vinst som gäldenären gör när ett ackord beviljas behöver inte medföra minskning av tidigare avdragen ingående skatt, om ackordet har beviljats av affärsmässiga skäl eller om det är fråga om ett offentligt ackord (jfr RÅ 1963:48).
- I sammanhanget bör uppmärksammas att nedskrivning av fordringar på grund av fel i levererad vara, bristande kvalitet i utförd tjänst eller allmän prisnedsättning inte är att anse som ackord utan som sådan prisjustering som grundas på kreditnota enligt 11 kap. 10 § ML.
- Har gäldenären erhållit en sådan kreditnota från borgenären ska gäldenären minska sin tidigare bokförda ingående skatt med den i kreditnotan angivna mervärdesskatten.
- Underhandsackord med kreditering** I ett rättsfall hade en bilåterförsäljare två huvudleverantörer som genom ett underhandsackord satte ned sina varufordringar på återförsäljaren. Leverantörerna hade i samband med underhandsackordet tillställt återförsäljaren kreditnotor. Deras fordringar motsvarade 94 procent av samtliga oprioriterade fordringar. Återförsäljaren ansågs skyldig att återföra tidigare avdragen ingående skatt på de avskrivna beloppen (RÅ 1988 ref. 102).
- Eftersköntfordran** Av ett förhandsbesked framgår att en fordran som en leverantör efterskönt är att likna vid ett finansiellt tillskott som ej medför någon korrigerande av säljarens tidigare redovisade utgående skatt. Bakgrunden till förhandsbeskedet var följande. En mekanisk verkstad som tillverkade konsumentkapitalvaror, marknadsförde sina produkter via självständiga återförsäljare. Av deras produktsortiment utgjorde verkstadsföretagets produkter den dominerande andelen. En av återförsäljarna kom i ekonomiska svårigheter. Återförsäljarens ekonomiska läge var så prekärt att ett offentligt ackord inte kunde genomföras av tidsskäl, varför verkstadsföretaget beslöt tillskjuta ett visst belopp till återförsäljaren genom att skriva ned sina fordringar med samma belopp (RSV/FB Im 1985:3).