

**Målnummer:** Ö4157-96**Avdelning:****Domsnummer:****Avgörandedatum:** 1997-11-21**Rubrik:** Beslut i fråga som hänskjutits av TR till HD:s prövning. Statens fordran enligt 9 kap 5 § mervärdesskattelagen (1994:200) på återföringspliktig mervärdesskatt, för vilken avdrag gjorts av fastighetsägare före sedermera inträdd konkurs, kan sedan fastigheten överlåtits av konkursboet inte göras gällande i fastighetsägarens konkurs.**Lagrum:**

- 56 kap. 13 § rättegångsbalken (1942:740)
- 9 kap. 5 § mervärdesskattelagen (1994:200)

**Rättsfall:**

---

**REFERAT**

Olsät AB försattes i konkurs vid Norrtälje TR d 22 april 1993. Till förvaltare i konkursen utsågs advokaten G.G..

Bolaget ägde ett flertal fastigheter, vilka var registrerade för mervärdesskatt, och beviljades under åren före konkursen avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till fastigheterna med totalt 1 583 432 kr. Konkursförvaltaren sålde fastigheterna d 15 dec 1994.

Bevakningsförfarande ägde rum i konkursen och Kronofogdemyndigheten i Stockholms län bevakade för statens räkning en fordran avseende återföringspliktig mervärdesskatt med 791 716 kr. Staten yrkade såväl betalningsrätt som förmånsrätt enligt 11 § förmånsrättslagen. Konkursförvaltaren anmärkte mot bevakningen såvitt avsåg yrkad betalningsrätt. Staten vidhöll sitt yrkande.

Konkursförvaltaren åberopade i första hand följande. Någon betalningsrätt kan inte göras gällande i konkursen eftersom fordringen uppkommit efter konkursbeslutet. Det är konkursboet som sålt den i konkurs försatta fastighetsägarens fastigheter, och den återföringsgrundande händelsen har således inträffat efter konkursbeslutet. Det är därmed Olsät AB i konkurs, och inte konkursgäldenären Olsät AB eller konkursboet som har att svara för statens fordran avseende återförd mervärdesskatt. Fordringar mot Olsät AB i konkurs kan enligt 5 kap I § KL inte göras gällande i konkursen eftersom de uppkommit efter konkursbeslutet. Först om konkursen exempelvis upphävs på grund av överskott och gäldenären ånyo försätts i konkurs kan betalningsrätt göras gällande. - I andra hand åberopade konkursförvaltaren att fordringen inte kunde göras gällande i konkursen eftersom konkursbeslutet meddelats före den nya mervärdesskattelagens ikraftträdande och lagen saknar övergångsbestämmelser.

Staten åberopade i första hand följande. Statens fordran har uppkommit före konkursbeslutet och kan göras gällande som konkursfordran enligt 5 kap 1 § 1 st KL. Det är den frivilliga mervärdesskatteregistreringen, den mervärdesskattepliktiga omsättningen, ingivandet av deklarationer och de beviljade skatteavdragen som utgör den väsentliga grunden för uppkomsten av statens fordran. Försäljningen är endast den händelse som medför att den ingående mervärdesskatt, för vilken fastighetsägaren gjort avdrag, skall återföras och den har ensam ingen avgörande betydelse för frågan om

tidpunkten för uppkomsten av statens fordran. - I andra hand åberopade staten att fordringen var villkorad av att en försäljning av fastigheterna skedde inom en viss tid och att den på grund härav var en sådan konkursfordran som hade betalningsrätt enligt 5 kap 1 § 2 st och 10 § KL.

Konkursförvaltaren åberopade ett utlåtande av advokaten S.L..

Vid förlikningssammanträde inför TR:n uppdrogs åt konkursförvaltaren att förlika tvisten. Staten och konkursförvaltaren träffade därefter en förlikning av innebörd att de gemensamt hemställde att TR:n skulle hänskjuta den tvistiga frågan till HD:s prövning. I samband därmed träffade de avtal om att inte överklaga TR:ns avgörande av tvisten.

TR:n (lagmannen Ekeberg, rådmannen Nordin, referent, och tingsfiskalen Schalin) meddelade d 18 sept 1996 följande beslut: I tvistemål där förlikning om saken är tillåten och parterna träffat avtal enligt 49 kap 2 § RB att inte överklaga TR:ns dom får TR:n enligt 56 kap 13 § RB med parternas samtycke hänskjuta en fråga till HD:s prövning. TR:n har nu att bestämma om ett sådant hänskjutande kan och bör ske i detta ärende.

Enligt 16 kap 2 § KL gäller visserligen RB:s bestämmelser om tvistemål i tillämpliga delar i konkursärenden, om inte annat är föreskrivet i KL. Generellt sett innebär emellertid regleringen av konkursförfarandet att RB:s regler om dispositiva tvistemål endast i begränsad omfattning kan anses tillämpliga i konkursärenden. I detta ärende har förvaltaren dock med stöd av 9 kap 13 § KL fått i uppdrag att med bindande verkan för gäldenären och samtliga anmärkningsberättigade borgenärer förlika en tvist som gäller frågan huruvida viss fordring får göras gällande i konkursen. Tvisten har härigenom fått en sådan karaktär att den kan jämföras med ett dispositivt tvistemål. Det förhållandet att TR:ns avgörande i konkursärenden sker genom beslut och inte genom dom bör inte hindra att parterna träffar ett sådant avtal som avses i 49 kap 2 § RB. Därmed kan TR:n med parternas samtycke hänskjuta tvistefrågan till HD:s prövning. Att så sker framstår i detta ärende som både angeläget och ändamålsenligt med tanke på frågans betydelse för rättstillämpningen.

TR:n hänskjuter därför - med stöd av 56 kap 13 § RB - följande fråga till HD:s prövning: Kan statens fordran enligt 9 kap 5 § mervärdesskattelagen (1994:200) på av fastighetsägaren - Olsät AB - avdragen återföringspliktig mervärdesskatt göras gällande enligt 5 kap 1 § KL i fastighetsägarens konkurs sedan fastigheten överlåtits av konkursboet?

Sedan fråga uppkommit om hänskjutande enligt 56 kap 13 § RB kunnat ske i förevarande fall fattade HD (JustR:n Lind, Lars K Beckman, Lars Å Beckman, Westlander och Thonson, referent) följande beslut. På de av TR:n anförda skälen finner HD att hänskjutande enligt 56 kap 13 § RB kan ske i detta mål och förordnar att målet skall överlämnas till avdelning för tillståndsprövning.

Prövningstillstånd lämnades och målet avgjordes efter föredragning.

Föredraganden, RevSkr Elserth, föreslog i betänkande följande beslut: Skäl: I konkurs far enligt 5 kap 1 § KL som regel endast göras gällande fordran som har uppkommit innan konkursbeslutet meddelades. Fordran får dock göras gällande i konkurs även om den är beroende av villkor eller inte är förfallen till betalning.

Av 9 kap 5 § 1 st mervärdesskattelagen (1994:200) följer att skattskyldig fastighetsägare skall återföra sådan ingående mervärdesskatt som han har gjort avdrag för, om han inom tre år exempelvis överlåter fastigheten. Enligt 6 § skall fastighetsägaren återföra hälften av beloppet om tre år men inte sex år har förflutit. Dessa bestämmelser finns även i 1968 års mervärdesskattelag. Om en återföringsgrundande händelse enligt 5 § 1 st inträffar efter det att en fastighetsägare har försatts i konkurs, skall enligt 5 § 5 st den ingående skatt, som fastighetsägaren gjort avdrag för och som hänför sig till tid före

konkursbeslutet, återförs i fastighetsägarens redovisning. Denna bestämmelse infördes genom 1994 års lag, som trädde i kraft d 1 juli 1994 och då ersatte 1968 års lag.

Målet gäller hur statens fordran på återförd mervärdesskatt skall betraktas, om fastighetsägaren är försatt i konkurs. Utgör den massafordran eller konkursfordran? Eller är den, som konkursförvaltaren gör gällande, en fordran på gäldenären i konkurs?

I rättsfallet NJA 1988 s 332, som rörde frågan huruvida fordran på återförd mervärdesskatt utgjorde en kostnad för fastighetens försäljning som skulle utgå med bästa rätt ur fastigheten, tog HD inte ställning i frågan om återförda avdrag utgjorde en villkorad mervärdesskatteskuld. Domstolen uttalade att det ytterst ankommer på skattedomstolarna att avgöra om statens fordran på grund av återföringskyldigheten är en konkursfordran eller en fordran mot boet.

Frågan har sedermera bedömts av RegR i ett ärende om förhandsbesked om mervärdesskatt enligt 1968 års lag (RÅ 1993 ref 78). Konkursboet yrkade där att det skulle fastställas att konkursboet inte var skattskyldigt och inte heller redovisningsskyldigt för återföringen av tidigare medgivna mervärdesskatteavdrag samt hävdade att skattskyldighet för konkursgäldenären inträtt villkorligt redan vid åtnjutandet av avdragen och att redovisningsskyldigheten således åvilade honom. Enligt RegR stod detta synsätt i strid med mervärdesskattelagen och den där angivna ordningen. I stället inträdde redovisningsskyldigheten för återföringen när affärshändelsen, dvs fastighetsförsäljningen, ägde rum. Vid den tidpunkten var konkursboet skattskyldigt, varvid statens fordran blev en massafordran.

Med tillämpning av RegR:s resonemang skulle statens fordran i detta fall ha varit en fordran på Olsäts konkursbo. RegR:s avgörande föranledde emellertid tillkomsten av bestämmelsen i 9 kap 5 § 5 st mervärdesskattelagen om återföring av ingående skatt i fastighetsägarens redovisning och ett tillägg i 13 kap 28 § samma lag. Avsikten var att undanröja de olägenheter som det innebar att betrakta statens fordran som en massafordran; bl a kunde det leda till att konkursboet måste försättas i konkurs. Enligt motiven innebar den nya regleringen att statens fordran i stället blev en sedvanlig konkursfordran (se prop 1993/94:225 s 18).

Skyldighet att återföra gjorda avdrag uppkommer först genom fastighetsförsäljningen. Återföringen skall visserligen redovisas hos konkursgäldenären för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelades. Skäl att anse att en villkorad fordran på mervärdesskatt skulle föreligga före återföringskyldighetens inträde, närmast då från avdragets åtnjutande, föreligger emellertid inte. Statens fordran på grund av återföringen måste därför anses ha uppkommit först efter konkursbeslutet.

Även om avsikten med ändringarna i 9 kap 5 § 5 st mervärdesskattelagen också varit att klassificera statens fordran på återförd mervärdesskatt som en konkursfordran har detta inte kommit till uttryck i lagstiftningen. Ändringarna får i stället den konsekvensen att statens fordran på återföring av sådan mervärdesskatt för vilken avdrag gjorts före konkurs är en fordran mot gäldenären som uppkommit efter konkursen och som därför varken kan göras gällande mot konkursboet som massafordran eller medföra utdelning i konkursen som konkursfordran. Den hänskjutna frågan skall besvaras i enlighet härmed.

HD:s avgörande. HD förklarar att statens fordran enligt 9 kap 5 § mervärdesskattelagen (1994:200) på av fastighetsägaren - Olsät AB - avdragen återföringspliktig mervärdesskatt inte kan göras gällande enligt 5 kap 1 § KL i fastighetsägarens konkurs sedan fastigheten överlåtits av konkursboet.

HD (JustR:n Knutsson, Lars Å Beckman, Thorsson, referent, och Regner)

fattade slutligt beslut i enlighet med betänkandet.

JustR Victor var skiljaktig när det gällde motiveringen och anförde: Frågan om staten i konkurs kan göra gällande en fordran på avdragen återföringspliktig mervärdesskatt som uppkommit sedan fastigheten överlåtits av konkursboet har tidigare aktualiserats i rättspraxis. I NJA 1988 s 332 uttalade HovR:n att avdrag som skulle återföras till beskattning var att betrakta som en villkorad mervärdesskatteskuld som var hänförlig till verksamheten vid den tid då avdragen gjordes. Enligt HD syntes HovR:n därmed i sitt beslut ha utgått från att det överhuvudtaget inte varit fråga om en konkursboets skuld även om återföringen aktualiserats först under konkursen. Huruvida statens fordran på grund av återföringsskyldigheten var en konkursfordran eller en fordran mot boet ankom enligt HD ytterst på skattedornstolarna att avgöra.

RegR förklarade senare i ett förhandsbesked (RÅ 1993 ref 78) i ett motsvarande fall att det var konkursboet och inte konkursgäldenären som var skattskyldigt och redovisningsskyldigt för återföringen av den tidigare avdragna mervärdesskatten. RegR hänvisade i sitt beslut till den i den då gällande 1968 års mervärdesskattelag angivna ordningen och förklarade att bedömningen inte kunde påverkas av att den fick den konsekvensen att skattefordringen blev en massafordran.

Efter det att RegR lämnat sitt förhandsbesked har 1968 års mervärdesskattelag ersatts av mervärdesskattelagen (1994:200) som trädde i kraft d 1 juli 1994. I förarbetena till den nya lagen sägs att den genom förhandsbeskedet fastlagda ordningen var förenad med olägenheter. I den nya lagstiftningen infördes därför bestämmelser i 9 kap 5 § och 13 kap 28 § som bl a innebär att redovisningsskyldigheten för den ingående skatt som gäldenären före konkursutbrottet gjort avdrag för åvilar honom även om den återföringsgrundande försäljningen äger rum efter konkursutbrottet. Enligt vad som angavs i förarbetena skulle statens fordran avseende återförda belopp härigenom bli en sedvanlig konkursfordran (prop 1993/94:225 SIS).

Den nya lagstiftningen innebär att det numera - i motsats till enligt tidigare lagstiftning - är konkursgäldenären och inte konkursboet som är skattskyldig och redovisningsskyldig för återföring av före konkursutbrottet avdragen mervärdesskatt.

Redan härav går det emellertid inte att dra slutsatsen att statens fordran också kan göras gällande i konkursen. För att så skall kunna ske måste fordran i enlighet med vad som sägs i 5 kap 1 § KL anses ha uppkommit innan konkursbeslutet (jfr Welamson, Konkursrätt, s 450ff).

Frågan om när en skattefordran skall anses ha uppkommit har ansetts oklar i vissa hänseenden (jfr prop 1986/87:90 s 124f) även om det står klart att den allmänna regeln i 5 kap 1 § KL är tillämplig också i förhållande till sådana fordringar (jfr Welamson, konkurs, 9 uppl s 133). Detta innebär att det är grunden för fordran som är avgörande och inte tidpunkten när fordringens belopp kan fastställas eller - än mindre - förfallodagen. Att fordran är förenad med villkor utesluter, som uttryckligen framgår av 5 kap 1 §, inte att den skall anses ha uppkommit trots att villkoret kan innebära att det är oklart om den kommer att aktualiseras. Som en sammanfattande princip har det sagts att den väsentliga grunden för fordringsanspråket måste föreligga vid tidpunkten för konkursbeslutet för att fordringen skall få göras gällande (jfr Welamson, a a s 132 och Walin & Palmer, Konkurslagen, s 404 och 406 not 4).

I mervärdesskattelagstiftningen spelar begreppen skattskyldighet och redovisningsskyldighet en viktig roll. I 1 kap 3-5 §§ mervärdesskattelagen finns bestämmelser om skattskyldighetens inträde. Huvudregeln är enligt 1 kap 3 § att skattskyldigheten inträder när den omsättning som skattskyldigheten avser faktiskt äger rum. När det gäller mervärdesskatt anses också fordran i princip ha uppkommit i och med den skattepliktiga omsättningen (jfr Welamson, a a s 134 och Walin & Palmer, a a s 405).

Medan skattskyldigheten kan sägas motsvara fordrans uppkomst motsvarar redovisningsskyldigheten närmast att fordran förfaller till betalning. I 13 kap 10 § finns regler om vad som gäller beträffande redovisningsskyldigheten såvitt avser en konkursgäldenär och hans konkursbo. Konkursgäldenären skall redovisa för utgående skatt som hänför sig till omsättning för vilken skattskyldighet inträtt före försättandet i konkurs. I princip skall den som försätts i konkurs avsluta sin redovisning per konkursdagen. Av bestämmelserna i 13 kap 24 och 25 §§ framgår emellertid att konkursgäldenären kan vara redovisningsskyldig även till följd av affärshändelser som ligger efter konkursutbrottet utan att detta anses strida mot kravet. att skattskyldighet har inträtt före konkursbeslutet (jfr prop 1993/94:99 s 239).

Av 13 kap 21 § framgår att motsvarande ordning gäller även beträffande avdragsrätt för ingående skatt (jfr a prop s 242).

Frågan om återföringsskyldighet vid fastighetsförsäljning följer inte de allmänna reglerna utan är föremål för särskild reglering i 9 kap mervärdesskattelagen. Tillämpningen av mervärdesskattelagen i de aktuella fallen förutsätter att skattemyndigheten efter begäran beslutat om detta (9 kap 1 §). Med skattskyldigheten följer också rätt att göra avdrag för ingående skatt (9 kap 3 §). Bestämmelserna om återföringsskyldighet i 9 kap 5-8 §§ samt i 13 kap 28 § avser sådan ingående skatt som fastighetsägaren tidigare gjort avdrag för. Återföring skall bli ske om fastigheten överlåts. Om överlåtelsen görs efter att fastighetsägaren har försatts i konkurs skall, enligt 9 kap 5 § 5 st, återföringen av sådan ingående skatt som fastighetsägaren gjort avdrag för och som hänför sig till tid före konkursbeslutet ske i fastighetsägarens redovisning. Enligt 13 kap 28 § 2 st skall återföringen göras för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

Återföringsskyldigheten för den tidigare avdragna ingående skatten uppkommer först i och med fastighetsförsäljningen. En förutsättning för att fordran skall kunna göras gällande i konkursen är därför att fordran kan anses ha förelegat villkorligt redan innan konkursbeslutet. Det torde också vara uppenbart att det ansetts att så skulle bli fallet under förarbetena till den nya lagstiftningen (prop 1993/94:99 s 219 och 294, prop 1993/94:225 s 18 och 32; jfr Walin & Palmer, a a s 650, Supplement 7, nov 1996 och Håstad, Sakrätt, 6 uppl s 381 not 243). Villkoret skulle innebära att avdragsrätten för ingående skatt endast föreligger under förutsättning att fastigheten inte säljs inom viss tid.

Inom skatterätten är det inte ovanligt att man talar om latent eller dolda skatteskulder. Därmed brukar man avse den omständigheten att en försäljning av en tillgång kommer att utlösa beskattning. Så länge försäljningen inte har skett brukar den framtida skatten betecknas som en latent skuld som åvilar tillgången i fråga. En i denna mening latent fordran skiljer sig från en villkorad fordran genom att fordran anses uppkomma först genom den åtgärd som utlöser beskattningen. En latent skatteskuld kan därför inte göras gällande i en konkurs (jfr prop 1986/87:90 s 124).

Från konkursboets sida har det gjorts gällande att statens fordran på återföring skall behandlas på motsvarande sätt som en latent skatteskuld. Konkursboet har därvid särskilt tryckt på det av RegR lämnade förhandsbeskedet. RegR skulle där ha underkänt ett resonemang enligt vilket kravet på återföring skulle vara en villkorad fordran och i stället fäst avgörande vikt vid tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde. Trots de genomförda lagändringarna skulle det därför inte föreligga någon fordran som kan göras gällande i konkursen.

RegR:s avgörande tillåter dock knappast några så långtgående slutsatser. Vad RegR tog ställning till var vilket rättssubjekt som enligt den då gällande mervärdesskattelagstiftningen var skattskyldigt och redovisningsskyldigt för återföringen. Då RegR fann att det, i motsats till vad som nu gäller, var konkursboet som var redovisningsskyldigt och skattskyldigt så innebar det

också att fordran var en massafordran. Därav går det inte att dra någon säker slutsats om hur RegR skulle ha bedömt fordran för det fall att man funnit att skatt- och redovisningsskyldighet åvilat konkursgäldenären. Son.

dan berörts är det inte heller redovisningsskyldighetens inträde som normalt är avgörande för när en skattefordran skall anses ha uppkommit i mervärdesskattesammanhang.

Sammantaget talar därför övervägande skäl för att staten enligt nu gällande lagstiftning i de aktuella situationerna får anses ha en villkorad fordran på återföring av avdragen ingående skatt redan innan någon fastighetsförsäljning ägt rum.

Konkursboet har emellertid i andra hand anfört att fordran inte kan göras gällande eftersom konkursbeslutet meddelats före den nya mervärdesskattelagens ikraftträdande och lagen saknar övergångsbestämmelser.

Enligt 2 kap 10 § 2 st regeringsformen får skatt eller statlig avgift inte tas ut i vidare mån än som följer av föreskrift som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. Från denna huvudregel gäller vissa undantag som inte är aktuella här.

Olsät AB gick i konkurs d 22 april 1993. Vid den tidpunkten gällde den äldre lagen om mervärdesskatt. I enlighet med RegR:s förhandsbesked var det därför konkursboet och inte Olsät AB som statens fordran skulle riktas mot vid en eventuell försäljning. Efter konkursbeslutet kan staten därför inte anses ha haft någon villkorad fordran mot Olsät AB. En fordran i konkursen skulle därför endast kunna göras gällande med stöd av den nya mervärdesskattelagen. Vad som kan åberopas för att så skulle kunna ske är att försäljningen av fastigheten, som kan sägas ha varit den omständighet som utlöste skattskyldigheten, skedde efter det att den nya lagen trätt i kraft. Det torde emellertid vara uppenbart att bestämmelsen i regeringsformen inte bör tolkas på det sättet. Det avgörande måste i stället även i detta sammanhang vara den verksamhet som avdragen avsett. Då den verksamheten ligger före den nya lagens ikraftträdande och då det vid ikraftträdandet inte ens förelåg någon villkorad skattefordran mot Olsät AB skulle det strida mot förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning om staten fick göra sin fordran gällande i konkursen. Den hänskjutna frågan skall besvaras i enlighet härmed.

HD:s beslut meddelades d 21 nov 1997 (mål nr Ö 4157/96).

---

**Sökord:** Tolkningsfråga; Hänskjuten fråga; Mervärdesskatt; Konkurs

**Litteratur:**

---