

Ref 29

Fråga om ett konkursbo kan anses ha omsatt egendom som omfattats av ett avtal om lösöreköp och som utgjort säkerhet för en av konkursgäldenärens skulder.

1 kap. 2 § första stycket 1, 2 kap. 1 § första stycket 1 och 6 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200), 3 kap. 3 § konkurslagen (1987:672)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 29 juni 2022 följande dom (mål nr 511-21).

Bakgrund

1. Mervärdesskatt ska betalas till staten om en beskattningsbar person omsätter en vara inom landet och omsättningen är skattepliktig. Med omsättning avses bland annat att någon tillhandahåller någon annan en vara mot ersättning. Skyldig att betala mervärdesskatten (skattskyldig) är som regel den som omsätter varan. Om en skattskyldig har försatts i konkurs är konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet.

2. Till ett konkursbo räknas all utmätningsbar egendom som tillhörde gäldenären när konkursbeslutet meddelades eller som tillfaller gäldenären under konkursen.

3. En låntagare som vill använda lös egendom som säkerhet för en kredit och uppnå sakrättsligt skydd för kreditgivaren utan att behöva överlämna egendomen till denne, kan ingå ett s.k. lösöreköpsavtal med kreditgivaren. Ett sådant avtal innebär att kreditgivaren förvärvar äganderätten till egendomen men att låntagaren behåller förfoganderätten till den och kan fortsätta att använda den i sin verksamhet. När låntagaren fullgjort sina förpliktelser enligt kreditavtalet återgår äganderätten till denne. Om låntagaren inte fullgör sina förpliktelser får kreditgivaren realisera säkerheten. Ett avtal om lösöreköp ska registreras hos Kronofogdemyndigheten.

4. I maj 2013 ingick ett bolag (låntagaren) ett lösöreköpsavtal med Medströms Invest AB (Medströms) avseende 35 järnvägsvagnar. I avtalet angavs att äganderätten skulle återgå till låntagaren när denne hade infriat samtliga sina förpliktelser mot Medströms enligt ett skuldebrev. Låntagaren fortsatte att använda vagnarna i sin verksamhet och avtalet registrerades hos Kronofogdemyndigheten.

5. Under 2015 överlät låntagaren sin verksamhet till Rushrail AB. I överlåtelsen ingick de rättigheter och förpliktelser som följde av lösöreköpsavtalet.

6. I december 2016 försattes Rushrail i konkurs varvid bolagets verksamhet upphörde. Järnvägsvagnarnas värde var då väsentligt lägre än skulden till Medströms. På grund av det låga värdet ville konkursboet inte inträda i lösöreköpsavtalet och meddelade Medströms detta. Medströms ansåg sig härigenom ha förvärvat järnvägsvagnarna av boet för ett belopp som motsvarade den fordran som Medströms hade på Rushrail.

7. Skatteverket beslutade att påföra konkursboet utgående mervärdesskatt för omsättning av järnvägsvagnarna. Enligt myndigheten skedde ett tillhandahållande när boet underrättade Medströms om att det inte inträdde i lösöreköpsavtalet och ersättningen bestod av kvittningen mot den återstående fordran.

8. Konkursboet överklagade till Förvaltningsrätten i Stockholm som biföll överklagandet. Skatteverket överklagade till Kammarrätten i Stockholm som avlog överklagandet. Båda domstolarna avlog konkursboets yrkanden om ersättning för kostnader med motiveringen att de avsåg sådant eget arbete som inte berättigar till ersättning, eftersom det utförts av en ställföreträdare för konkursboet.

Yrkanden m.m.

9. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa myndighetens beslut och anför följande.

10. Det var Rushrail som hade faktisk förfoganderätt till järnvägsvagnarna vid konkursutbrottet och som därmed i mervärdesskatterättslig mening var ägare till dem vid den tidpunkten. Efter konkursutbrottet är konkursboet skattskyldigt för i princip alla affärshändelser som inträffar i verksamheten. Konkursboets under rättelse till Medströms om att det inte trädde in i lösöreköpsavtalet och kvittningen mot den återstående fordran utgjorde en omsättning som skedde när konkursboet var skattskyldigt.

11. *Konkursboet efter Rushrail AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa kammarrättens dom i skattefrågan och bifalla yrkandena om ersättning för kostnader i kammarrätten och förvaltningsrätten. Vidare yrkar konkursboet ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 137 500 kr.

Skälen för avgörandet

Rättslig reglering m.m.

Mervärdesskatt och konkurs

12. En av förutsättningarna för att mervärdesskatt ska betalas är enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200) att det har skett en omsättning av en vara eller en tjänst. Med omsätt-

ning av vara förstås enligt 2 kap. 1 § första stycket 1 att en vara överlåts mot ersättning. Skattskyldig är enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första stycket 1 den som omsätter varan.

13. Begreppet omsättning motsvaras i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) av begreppet leverans och med leverans av varor avses enligt artikel 14.1 överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

14. Om en skattskyldig har försatts i konkurs är konkursboet enligt 6 kap. 3 § mervärdesskattelagen skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet.

15. Till ett konkursbo räknas enligt 3 kap. 3 § konkurslagen (1987:672) all egendom som tillhörde gäldenären när konkursbeslutet meddelades eller tillfaller honom under konkursen och som är sådan att den kan utmätas.

Ersättning för kostnader

16. Den som i ett mål har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt har enligt 43 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244) rätt till ersättning om den sökandes yrkanden bifalls helt eller delvis eller om målet avser en fråga av betydelse för rättstillämpningen.

17. Ersättning får dock enligt 3 § inte beviljas för den sökandes eget arbete eller egen tidspillan eller i övrigt för kostnader för sådant arbete som den sökande själv har utfört med anledning av målet.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

18. En förutsättning för att konkursboet ska anses ha omsatt järnvägsvagnarna är att boet kunde förfoga över dem såsom ägare. Detta gäller oavsett om prövningen görs mot 1 kap. 1 och 2 §§ mervärdesskattelagen eller mot 6 kap. 3 § samma lag. En förutsättning för att boet ska ha kunnat förfoga över dem som ägare är att vagnarna ingick i konkursboet.

19. För att järnvägsvagnarna ska anses ha ingått i konkursboet krävs att de kunde utmätas för Rushrails skulder. Det är ostridigt i målet att Medströms hade separationsrätt till vagnarna vid konkursutbrottet och att Medströms i och med att konkursboet meddelade att det inte ville inträda i lösöreköpsavtalet ansåg sig ha förvärvat vagnarna. Vagnarna har således inte kunnat bli föremål för utmätning för Rushrails skulder och de har därmed aldrig ingått i konkursboet.

20. Eftersom vagnarna inte ingick i konkursboet har boet inte haft någon sådan förfoganderätt till dem som är en förutsättning för att boet ska kunna omsätta dem. Konkursboet har således inte omsatt

järnvägsvagnarna och boet är därmed inte skyldigt att betala någon mervärdesskatt. Skatteverkets överklagande ska därför avslås.

Ersättning för kostnader

21. Konkursboet har inte överklagat kammarrättens dom. Yrkandet om ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten ska därför avvisas.

22. Konkursboet har i Högsta förvaltningsdomstolen fått bifall till sitt yrkande att Skatteverkets överklagande ska avslås och målet rör en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Konkursboet har därför rätt till ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen för ombud, biträde, utredning och annat som konkursboet skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt. Ersättning får emellertid inte beviljas för eget arbete.

23. Yrkandet om ersättning för kostnader avser arbete som en medförvaltare har utfört. Arbetet har således utförts av en ställföreträdare för konkursboet och det utgör därmed enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening sådant eget arbete för vilket ersättning inte får beviljas (jfr NJA 2000 s. 564 och RÅ 1992 ref. 39). Konkursboets yrkande om ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen ska därför avslås.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen avvisar konkursboets yrkande om ersättning för kostnader i kammarrätten och förvaltningsrätten och avslår konkursboets yrkande om ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson*, *Classon*, *Askersjö*, *Svahn Starrsjö* och *Haggren*. Föredragande var justitiesekreteraren Lena Åberg.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2020-02-19, ordförande Sjögren):

Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. Konkursbolaget¹ bedrev verksamhet som järnvägsoperatör och tillhandahöll godstransporter. Under 2015 inträdde konkursbolaget som säljare i ett sedan tidigare ingånget säkerhetsöverlåtelseavtal. Enligt avtalet skulle den sålda

¹ Rushrail AB (red. anm.).

egendomen i form av 35 tågagnar kvarbli i säljarens besittning och äganderätten återgå till säljaren när säljaren infriat samtliga förpliktelser mot köparen enligt ett skuldebrev. Vid konkursutbrottet var den återstående skulden till köparen drygt sex miljoner kr. Värdet på tågagnarna bedömdes understiga detta belopp och konkursboet meddelade därför köparen i juli 2017 att konkursboet inte inträdde i säkerhetsöverlåtelseavtalet mellan konkursbolaget och köparen. I meddelandet till köparen angav konkursboet att köparen ”därmed får hantera och sälja vagnarna såsom ägare till dessa”. Av en handling rubricerad ”Avräkning” som köparen översänt till konkursboet framgår att köparen anser sig ha förvärvat vagnarna för ett belopp motsvarande den återstående skulden om drygt sex miljoner kr.

Frågan i målet är om de 35 tågagnarna omsatts av konkursboet med följden att konkursboet är skattskyldigt för utgående mervärdesskatt.

Av 63 § första stycket köplagen (1990:931) följer att konkursboet inte automatiskt träder in som avtalspart i konkursbolagets avtal i och med konkursutbrottet. Det är i målet ostridigt att konkursboet meddelat köparen att boet inte inträder som säljare i säkerhetsöverlåtelseavtalet. Konkursboet har således inte vid något tillfälle varit ägare, eller genom inträde som säljare i säkerhetsöverlåtelseavtalet potentiell ägare, till tågagnarna. Någon omsättning av tågagnarna har därmed inte skett i konkursboet. Boet ska därför inte beskattas för utgående mervärdesskatt hänförlig till att det avstått från att träda in i säkerhetsöverlåtelseavtalet (jfr Kammarrätten i Stockholms dom den 15 december 2008 i mål 5838-07 och 5840-5841-07). Vad Skatteverket anfört föranleder ingen annan bedömning. Mot denna bakgrund ska det överklagade beslutet upphävas.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Förvaltningsrätten bifaller överklagandet och upphäver det överklagade beslutet.

Förvaltningsrätten avvisar Rushrail AB:s konkursbos yrkande om ersättning för kostnader hos Skatteverket och avslår yrkandet om ersättning för kostnader i övrigt.

Kammarrätten i Stockholm (2020-12-14, Liljeqvist, Ringvall och Åsbrink):

Regleringen i mervärdesskattelagen m.m.

Av 6 kap. 3 § mervärdesskattelagen, ML, framgår att om en skattskyldig har försatts i konkurs, är konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet.

Med omsättning av vara förstås att en vara överläts mot ersättning. Skyldigheten att betala mervärdesskatt inträder när varan har levererats, 1 kap. 2 och 3 §§ och 2 kap. 1 § ML. Begreppet ”leverans” ska tolkas EU-konformt och hänför sig inte till äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som den tillämpliga nationella rätten ställer upp. Begreppet ”leverans” innefattar alla överföringar av materiell egendom från en part till en annan när överföringen ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma (EU-

domstolens domar i mål Safe C-320/88, EU:C:1990:61, punkterna 7–9 och Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 39).

Skatterättsnämnden har i ett fall bedömt att en säkerhetsöverlåtelse inte var en skattepliktig omsättning i mervärdesskattelagens mening eftersom det fortfarande var gäldenären som förfogade över egendomen som om denne var ägare (SRN 46-07/I).

Det är ostridigt att säkerhetsöverlåtelsen beträffande tågagnarna inte har setts som en omsättning enligt mervärdesskattelagen. Det är även ostridigt att det numera är köparen som förfogar över tågagnarna som ägare. Frågan är därför om konkursboet är skattskyldigt för utgående mervärdesskatt för att det gjort en skattepliktig omsättning. Det förhållandet att begreppet leverans ska bedömas EU-konformt och inte är fråga om en bedömning av en äganderättsövergång enligt nationella civilrättsliga bestämmelser, får enligt kammarrätten anses syfta just på begreppet leverans. Det utgör däremot enligt kammarrätten inte hinder mot tillämpning av nationella civilrättsliga bestämmelser avseende t.ex. konkurs.

Aktuella civilrättsliga bestämmelser och kammarrättens bedömning

Om konkursboet ska ha kunnat omsätta tågagnarna måste det enligt kammarrättens mening vara en förutsättning att vagnarna har tillhört konkursboet och att boet kunnat förfoga över dem såsom ägare, och att vagnarna därför har kunnat omsättas i verksamheten efter konkursbeslutet enligt vad som avses i 6 kap. 3 § ML.

Till ett konkursbo räknas enligt 3 kap. 3 § konkurslagen all egendom som tillhörde gäldenären när konkursbeslutet meddelades eller som tillfaller honom under konkursen och som är sådan att den kan utmätas.

Frågan är därför vad det får för betydelse för konkursboet att tågagnarna tidigare hade överlåtits genom en säkerhetsöverlåtelse. Tillhörde de konkursboet vid konkursbeslutet eller har de tillfallit boet under konkursen och kunnat utmätas.

Säkerhetsöverlåtelse kan definieras som ett överförande av äganderätt i syfte att säkerställa en prestation där överlåtaren har rätt att återfå den överlåtna egendomen vid fullgörande av prestationen. En säkerhetsöverlåtelse brukar därför anges som ett mellanting mellan köp, där äganderätten övergår utan att det finns någon rätt att återfå egendomen, och pantsättning. Förvärvaren får skydd mot överlåtarens borgenärer genom att köpet registreras enligt lösöreköpslagen eller lämnas över till förvärvaren. Innebörden av att köparen har skydd mot säljarens borgenärer är att egendomen inte ingår i säljarens konkursbo och inte heller kan mätas ut för betalning av dennes skulder (se t.ex. Lösöreköp och registerpant, SOU 2015:18, s. 61). Betydelsen av lösöreköpslagen anges vara att den exklusivt reglerar möjligheten till borgenärsskydd i de fall lösöret stannar kvar hos säljaren (Millqvist, Sakrättens grunder, s. 150).

Kammarrätten konstaterar att tågagnarna på grund av säkerhetsöverlåtelsen inte ingick i Rushrail AB:s konkursbo vid konkursbeslutet eftersom de inte kunde utmätas för boets skulder. Tågagnarna räknas därför inte till konkursboet om inte boet efter konkursbeslutet trädde in i säkerhetsöverlåtelsen.

I 63 § första stycket köplagen anges att om part försatts i konkurs, får konkursboet inträda i avtalet. Motparten får kräva att boet inom skälig tid ger besked om det vill inträda.

Konkursboet lämnade besked till köparen i enlighet med nämnda bestämmelse. Av svaret framgår att konkursboet inte trädde in i avtalet som säljare i säkerhetsöverlåtelseavtalet. Det förhållandet att konkursboet meddelade köparen att denne fick hantera och sälja tågagnarna såsom ägare till dessa innebär alltså enligt kammarrätten inte att boet trädde in i säkerhetsöverlåtelsen. Handlingen rubricerad som "Avräkning" är ensidigt författad av köparen, som kunde utnyttja sin separationsrätt till tågagnarna, vilken tillkom köparen på grund av säkerhetsöverlåtelsen. Kammarrätten anser att någon omsättning enligt 6 kap. 3 § ML av tågagnarna inte kan ha ägt rum i konkursboets verksamhet, eftersom de aldrig kom att tillhöra konkursboet. Konkursboet ska därför inte beskattas för utgående mervärdesskatt och överklagandet ska avslås.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Kammarrätten avslår överklagandet.

Kammarrätten avslår ansökan om ersättning för kostnader.