

## 41 Konkurs och ackord

### 41.1 Allmänt om konkurs

Beträffande allmänna frågor, som gäller konkurs, hänvisas till RSV:s skrift Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord, RSV 900. Där behandlas bl.a. frågor om gäldenärens rådgiftsförlust, egendom som ingår i ett konkursbo, gäldenärens skyldigheter, förvaltning, konkursfordringar och massafordringar och hur en konkurs avslutas. Vidare finns konkursfrågor behandlade i RSV:s publikation Handledning i skatterevision, Särskild del 7. I ML finns speciella regler för konkurs. De innebär i korthet att den som har försatts i konkurs i och med denna ska avsluta momsredovisningen för sin verksamhet. Om konkursboet fortsätter eller avvecklar verksamheten ska konkursboet redovisa moms.

**6 kap. 3 §, 13 kap. 10 § och 24–25 §§ samt 13 kap. 21 § ML**

Reglerna om redovisningsskyldighetens inträde vid konkurs finns i 13 kap. 10 § ML och reglerna om avdragsrättens inträde vid konkurs i 13 kap. 21 § ML. Att konkursbo är skattskyldigt för omsättning i verksamheten då skattskyldig försatts i konkurs framgår av 6 kap. 3 § ML.

Det finns ett uttalande från Bokföringsnämnden (U 87:10) om bokföring och bokföringsskyldighet vid konkurs.

De administrativa reglerna i samband med konkurs, ackord och skuldsanering har beskrivits i RSV:s Handledning för mervärdes-skatteförfarandet (RSV 555).

### 41.2 Rättsverkningar av konkurs

**Konkursförvaltare**

Vid konkurs förlorar konkursgäldenären genast rådgiften över sin egendom. I hans ställe träder konkursboet in och en konkursförvaltare utses att företräda boet och ta hand om egendomen. Konkursförvaltarens främsta uppgift är att verka för att konkursen ger bästa möjliga ekonomiska resultat för konkursborgenärerna.

Konkursförvaltaren ska

- upprätta konkursbouppteckning, som gäldenären ska beediga,
- sälja egendomen,
- anmäla misstänkta brott,

- utreda möjligheter till återvinning,
- inom sex månader upprätta en förvaltarberättelse, längre tid kan medges om det föreligger särskilda omständigheter,
- upprätta utdelningsförslag,
- lämna slutredovisning.

Konkursförvaltaren ska tillvarata samtliga borgenärens intressen.

**Konkursfordran  
eller massafordran**

En konkursborgenärs fordran på betalning i samband med en konkurs kan vara av tre slag. Antingen är det en konkursfordran, dvs. en fordran som har uppkommit före konkursutbrottet, eller också är det en massafordran, dvs. en fordran mot konkursboet.

Den tredje sortens fordran, som är sällsynt, kan vara en fordran mot konkursgäldenären som har uppkommit efter konkursutbrottet.

**SKM:s fordringar  
avseende moms på  
konkursgäldenären**

Det åligger KFM att bevaka statens fordringar i konkurs. Det åligger SKM att informera KFM om samtliga fordringar som uppkommit innan konkursen. Beskattningsbeslut måste fastställas innan konkursen avslutas. SKM ska vid underrättelse om att skattskyldig försatts i konkurs snarast kontrollera den skattskyldiges momsredovisning.

**Bevaknings-  
konkurs**

Rätten får efter framställning från förvaltaren besluta att bevakningsförfarande ska äga rum i konkursen. Bevakning bör äga rum om fordringar utan förmånsrätt kan antas erhålla utdelning i konkursen. Vid bevakningskonkurs ska borgenärerna bevaka de fordringar som uppkommit före konkursutbrottet. Efterbevakning kan ske men borgenären måste då betala särskild avgift.

**Utdelningsförslag**

Konkursförvaltaren ska upprätta ett utdelningsförslag. Massafordringarna ska betalas före konkursfordringarna. Utdelning på konkursfordringarna sker först när konkurskostnaderna och massafordringarna har betalats. Betalning till borgenär med konkursfordran är beroende på vilken förmånsrätt som denne har t.ex. i en pant, i viss egendom eller företagshypotek.

**Återvinning**

Tillgångar som har frångått konkursgäldenären genom exempelvis betalning av skulder eller utmätning kan i vissa fall gå åter till konkursboet.

### **41.3 Momsregler om konkurs**

**Skattskyldighet  
och avdragsrätt för  
konkursbo**

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

Bestämmelsen innebär att boet till följd av konkursen inträder som skattesubjekt för verksamheten i konkursgäldenärens ställe i fråga om de affärshändelser för vilka skattskyldighet inträder

efter konkursbeslutet. Enligt RSV bör omfattningen av konkursboets skattskyldighet bedömas mot bakgrund av dess speciella karaktär och konkursförvaltarens åligganden för att snabbt avveckla boet. Konkursförvaltarens uppgift är att avveckla den verksamhet som bedrivits av gäldenären. Härav bör följa att boet på grund av att det inträtt som skattskyldigt i gäldenärens ställe bör ha rätt till avdrag för ingående moms i den omfattning som skulle ha tillkommit gäldenären på sådana förvärv som görs som ett led i avvecklingen av verksamheten. Konkursboet efter en skattskyldig gäldenär bör därför anses som skattskyldigt även om boet inte har haft egen skattepliktig omsättning. KR i Stockholm har i domar 1998-06-03 i mål nr 5175-5177/1997 ansett att ett konkursbo var skattskyldigt till moms avseende omsättning hänförlig till avtal i leasingverksamhet som gäldenären bedrivit oaktat att boet valt att inte inträda i avtalen. Prövningstillstånd har vägrats.

#### **41.3.1 Redovisningsskyldighetens och avdragsrättens inträde**

##### **13 kap. 10 § ML**

Försätts en skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyldighet för konkursgäldenären för alla affärshändelser, för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet har inträtt före konkursutbrottet. Sådana affärshändelser kan ge efterverkningar långt efter konkursutbrottet, men ska ändå påverka gäldenärens momsredovisning. Det kan då bli aktuellt att rätta gäldenärens sista deklaration före konkursutbrottet. Exempel på sådana följdhändelser är att en förlust på en fordran konstateras, att bonus erhålls och att vara återtas.

Om betalning för fordringar senare inkasseras av konkursboet, blir boet inte redovisningsskyldigt för denna, eftersom redovisningsskyldighet redan inträtt för konkursgäldenären.

##### **13 kap. 21 § ML**

Avdragsrätt för konkursgäldenären inträder senast i den period som löpte vid konkursutbrottet i fråga om ingående moms som hänför sig till förvärv, import eller förskotts- och à contolikvid före konkursutbrottet. Någon avdragsrätt för ingående moms på sådana förvärv uppkommer alltså inte för konkursboet, även om betalning av skuld helt eller delvis görs av boet.

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

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. massa-

Sammanfattning	skuld.	
	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 à contolikvid		
– före konkursutbrottet	X	
– efter konkursutbrottet		X

#### 41.3.2 Återtagande av vara som har sålts på avbetalning

**7 kap. 6 § och  
13 kap. 25 § 2 st.  
ML**

Återtagande av en vara med stöd av äganderättsförbehåll enligt konsumentkreditlagen (1992:830) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. betraktas inte som omsättning i momssammanhang. Återtagandet får i stället ses som det sista ledet i den ursprungliga försäljningen.

Om en vara som levererats den 1 mars 1984 eller senare, återtas enligt nämnda lagar får säljaren reducera den utgående momsen 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 för ingående moms för den inköpta varan eller motsvarande rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML. Ett återtagande av en vara från en köpare som har haft rätt till avdrag för ingående moms eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ berör däremot inte skatteredovisningen hos vare sig säljaren eller köparen. Se avsnitt 15.3.2.

**Återtagande efter  
ett konkursutbrott  
för säljaren**

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

Den minskning av beskattningsunderlaget p.g.a. avräkning med köparen, som får göras enligt 7 kap. 6 § 2 st. ML ska enligt 13 kap. 25 § 2 st. ML göras i konkursgäldenärens redovisning. Ändringen ska göras i deklarationen för den period under vilken konkursbeslutet för säljaren meddelades.

### 41.3.3 Försäljning av utmätt gods

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 vederlaget av hela försäljningsbeloppet, således även den del som avräknas av utmätningsman. Skattskyldig gäldenär ska därför som utgående moms redovisa den moms som belöper på hela försäljningsbeloppet.

#### **Försäljning efter ett konkursutbrott**

I de fall en gäldenär efter en utmätning, men innan en försäljning av den utmätta egendomen har skett, försätts i konkurs och beslutet om konkurs inte medför att utmätningens förmånsrätt ska gå åter blir konkursgäldenären skattskyldig och redovisningsskyldig för försäljningen. Skatten bör redovisas i deklARATIONEN för den period under vilken gäldenären har försatts i konkurs.

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

Om 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 enligt 9 kap. 7 § utsökningsförordningen (1981:981) innehålla de uppgifter som behövs för redovisning av moms. Detta innebär att priset, momsbeloppet, varuslaget och gäldenärens namn och momsregistreringsnummer (alternativt person- eller organisationsnummer för den som inte är momsregistrerad) bör framgå. Om den vars egendom säljs inte är skattskyldig för moms, bör detta framgå av protokollet. Vid utrop av en vara bör uppges om moms tillkommer på utropspriset.

### 41.3.4 Kvarstad

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 KFM. KFM som verkställt åtgärden får underrättelse om konkursbeslutet (12 § KonkL). Har KFM tagit hand om kvarstadsbelagd egendom ska KFM på förvaltarens begäran överlämna egendomen till denne.

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 moms som belöper på kostnaderna. Avdragsrätt föreligger även om KFM förskotterat dessa utgifter för boets räkning.

Bestämmelserna om kvarstad kommenteras i RSV:s publikation Konkurs & Ackord i avsnittet ”Skedet mellan konkursansökan och konkursbeslut”.

#### **41.3.5 Överlåtelse av verksamhet**

##### **3 kap. 25 § ML**

Enligt 3 kap. 25 § ML ska 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 för skatten eller återbetalning av denna. Detta gäller även när försäljningen görs av ett konkursbo. Se närmare om förutsättningarna för skattefrihet i avsnitt 6.13.

#### **41.3.6 Bonus, efterhandsrabatter m.m.**

##### **7 kap. 6 §, 13 kap. 24–26 §§ ML**

En köpare som är skattskyldig till moms eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ ML och som får återbäring, bonus, rabatt eller liknande förmån i efterhand, ska återföra momsdelen av beloppet till beskattning, till den del avdrag för ingående moms tidigare tillgodoräknats (jfr avsnitt 15.3.1). Detta gäller dock inte s.k. villkorliga rabatter. En villkorlig rabatt är en sådan rabatt som omnämns i ursprungsfakturan och som är knuten till när kunden betalar. En sådan villkorlig rabatt medför således inte någon justering av vare sig säljarens eller köparens momsredovisning.

Om rabatt erhålles efter ett konkursutbrott 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.

Momsen på rabatten bör redovisas i konkursgäldenärens deklaration för den period då denne har försatts i konkurs.

Inkommer det till konkursboet en kreditfaktura som avser annan kundkreditering än som nämnts ovan och krediteringen avser köp som skett före konkursutbrottet ska kreditfakturan bokföras hos konkursgäldenären på sådant sätt att momsbeloppet enligt kreditfakturan minskar tidigare avdragen ingående moms. Detta redovisas liksom moms på t.ex. efterhandsrabatter i deklarationen för den redovisningsperiod då gäldenären försattes i konkurs.

#### **41.3.7 Förlust på fordringar**

Om en gäldenär vid konkursutbrottet har utestående fordringar, för vilka han har redovisat utgående moms, 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. Avdraget ska göras i deklarationen för den period då beslutet om konkurs meddelades.

För att avdrag ska medges ska det i första hand vara fråga om en konstaterad kundförlust. I vissa fall kan avdrag även medges om det med stor sannolikhet kan antas att en definitiv förlust har uppstått. Schablonmässiga avdrag för osäkra fordringar medges inte.

Om betalning inflyter sedan avdrag har gjorts på grund av förlust på fordran ska moms redovisas på nytt av gäldenären. Redovisning ska ske i deklarationen för den period då gäldenären försattes i konkurs.

Vad gäller avdragsrätt för kundförluster, se avsnitt 15.3.3.

**Förlusten konstateras efter ett konkursutbrott 13 kap. 24–25 §§ ML**

**Byggnadsentreprenad: Beställare i konkurs**

Om en byggnadsentreprenad inte kan fullföljas på grund av beställarens konkurs kan det förekomma att någon slutbesiktning inte kommer till stånd. I sådana fall bör entreprenören utfärda en faktura med moms i samband med att arbetena upphör. Den moms som upptagits i fakturan ska av entreprenören deklarerar som utgående moms. I en dom av RR (RÅ 1999 ref. 31) har denna fråga närmare belysts (se avsnitt 19.6.2).

Efter konkursutbrottet kan entreprenören erhålla betalning för entreprenaden endast genom utdelning i konkursen.

Om kravet inte betalas och utgående moms har redovisats får ett mot momsen svarande belopp dras av i redovisningen för den period då förlusten uppkommer. Avdrag får göras endast med momsen på de belopp som inte har flutit in. De uppburna à conto- eller förskottslikviderna anses vid avdragsberäkningen innefatta moms. Nedanstående exempel visar hur avdraget beräknas.

#### SLUTFAKTURA 2000-12-13

Utförda entreprenadarbeten	110 000 kr
Tillkommer moms 25 % på 110 000 kr	27 500 kr
	137 500 kr
Avgår à contobetalningar	100 000 kr
Rest att betala	37 500 kr

#### BERÄKNING AV FÖRLUSTENS STORLEK

Debiterad moms	27 500 kr
Avgår beräknad moms på à conton	
20 % x 100 000 kr	20 000 kr
Rest = belopp att dra av i deklarationen	7 500 kr

för den period under vilken förlusten konstateras. Den på restbeloppet belöpande momsen om 7 500 kr kan i det fall någon utdelning inte erhållits i konkursen dras av i deklarationen för den period då förlusten konstaterats. Resterande belopp 30 000 kr utgör i inkomsthänseende en förlust.

Detta gäller även i de fall då slutfakturans belopp överensstämmer med momsens belopp.

#### 41.3.8 Byggnadsföretags konkurs

#### Entreprenör i konkurs

För à contobetalningar, som har skett i en pågående byggnadsentreprenad, har skattskyldighet, men inte redovisningsskyldighet inträtt. Om entreprenören försätts i konkurs ska momsen redovisas på alla à conton och förskott som har erhållits före konkursutbrottet. Momsen ska anges i en faktura eller i en motsvarande handling som upprättas då entreprenörens arbete upphör och ska beräknas efter den skattesats som gällde när skattskyldighet inträdde för à contobetalningarna. I fakturan ska vidare anges momsen på eventuella krav utöver vad som har betalats i förskott eller à conto. De ytterligare krav det kan vara fråga om är t.ex. nedlagda kostnader efter den senaste à contobetalningen före konkursen. Den moms som debiteras i fakturan



ska redovisas i konkursgäldenärens deklaration för den period under vilken han har försatts i konkurs.

Entreprenören får dra av den ingående moms som hänför sig till förvärv, import eller förskott och à conto-likvid före konkursutbrottet.

Om konkursboet fortsätter entreprenaden kommer boet genom konkursförvaltaren att bli redovisningsskyldigt. Redovisningsskyldigheten omfattar de transaktioner för vilka skattskyldighet inträder efter konkursutbrottet. Det gäller således momsbelagda à conton och förskott erhållna efter konkursutbrottet samt för övriga fordringar enligt slutfaktura.

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

Omfattar överlåtelsen förutom entreprenadkontrakt även andra skattepliktiga varor eller tjänster, exempelvis maskiner, tillgångar och skulder, kan det emellertid ifrågasättas om det inte är en skattefri överlåtelse av verksamheten (3 kap. 25 § ML)

Se närmare om vad som gäller vid överlåtelse av byggnadsentreprenad i allmänhet i avsnitt 19.

### **Egen regi**

När en byggnadsentreprenör, som även utför byggnadsarbete i egen regi, försatts i konkurs, blir han redovisningsskyldig för moms som avser kostnader som har lagts ned i det egna projektet före konkursutbrottet samt för moms på ränta på eget kapital och i förekommande fall för moms på värdet av eget arbete fram till konkursutbrottet. Som underlag för momsredovisningen bör gäldenären upprätta en handling som visar fördelningen av dessa poster samt den moms som belöper på respektive belopp. Det bör i sammanhanget noteras, att försäljning av en fastighet inte utgör skattepliktig omsättning.

Se närmare om hur beskattningsvärdet beräknas och om uttagsbeskattning vid byggnation i egen regi i avsnitt 12 och 20.

### **41.3.9 Upplåtelse av avverkningsrätt**

#### **1 kap. 4 § ML**

#### **2 kap. 2 § IL**

Det är vanligt att upplåtelse av avverkningsrätt till skog betalas under loppet av flera år. Själva upplåtelsen utlöser då ingen skattskyldighet. Skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträder i stället i takt med att betalningarna tas emot.

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 momsen för dessa likvider blir då en massafordran. Om den skattskyldige följer huvudregeln vid inkomsttaxeringen, att beskattning ska ske enligt bokföringsmässiga grunder, inträder skattskyldighet till moms redan då avverkningsrätten upplåts enligt avtal. Det gäller även om betalning erhålls under flera år.

**13 kap. 22 § ML**

Den som förvärvar en avverkningsrätt har i de fall som avses i 1 kap. 4 § ML rätt att göra avdrag för moms endast i takt med att han betalar. 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 momsen.

**41.3.10 Uthyrning av verksamhetslokaler**

**3 kap. 3 § 2 st. och  
9 kap. ML**

Ett konkursbo kan medges frivilligt inträde som skattskyldig för uthyrning av verksamhetslokaler även i det fall konkursgäldenären inte har omfattats av sådant beslut. Har konkursgäldenären omfattats av sådant beslut övertar konkursboet automatiskt skattskyldigheten enligt 6 kap. 3 § ML (se avsnitt 21.3.3).

**Jämkning av  
avdrag**

Om en fastighetsägare, en bostadsrättshavare eller en hyresgäst försätts i konkurs ska jämkning av ingående moms ske enligt 8 a kap. 4 § 1 st. 6 p. ML under förutsättning att avdrag gjorts för moms på kostnader avseende investeringsvaror enligt 8 a kap. 2 § 1 st. 2, 3 eller 4 p. ML. Mer om konkursbos skattskyldighet, jämkningskyldighet m.m. vid uthyrning av fastighet framgår av avsnitten 23.9, 21.3.3 och 23.5.

Fordran på grund av jämkning får enligt en särskild bestämmelse i 8 a kap. 4 § 2 st. ML göras gällande i en konkurs om fordran uppkommer på grund av att gäldenären försätts i konkurs och därmed måste jämka skatten. (se vidare avsnitt 21.3.3, 23.5 och 23.9.)