

Mervärdesskattefordrans status i företagsrekonstruktion*

JONATAN SCHYTZER OCH MIKAEL EK**

1. Inledning

När två olika rättsområden möts uppstår ofta svåra frågor. Det beror inte minst på att två uppsättningar med argument, begrepp, principer, normer och system aktualiseras samtidigt. Tidigare har vi studerat frågor i gränslandet mellan mervärdesskatterätten och konkursrätten.¹ Vi fortsätter nu på den inslagna vägen. I denna artikel är mervärdesskatterätten och rekonstruktionsrätten i blickfånget, då mervärdesskattefordrans status i företagsrekonstruktion undersöks.

Den 1 augusti 2022 infördes en ny lag om företagsrekonstruktion.² Tanken är att den ska leda till ett mer effektivt och ändamålsenligt rekonstruktionsförfarande. Lagstiftaren har särskilt betonat att det är viktigt att företag som i grunden är livskraftiga, men som drabbats av ekonomiska svårigheter, kan få hjälp med

* Artikeln har genomgått vetenskaplig expertgranskning (peer review).

** Jonatan Schytzer är jur.dr i civilrätt och lektor vid Uppsala universitet. Mikael Ek är jur.dr i finansrätt och lektor vid Högskolan i Gävle. Innehållet i artikeln har arbetats fram genom samtal mellan oss. Det har möjliggjort en djupare förståelse av frågorna än vad vi hade kunnat nå var för sig. Med det sagt har Jonatan i huvudsak ansvarat för de sak- och insolvensrättsliga bedömningarna och Mikael för de mervärdesskatterättsliga. Vi har presenterat våra tankar kring ämnet vid ett lunchseminarium anordnat av Centrum för Skatterätt samt på det Handelsrättsliga seminariet vid Företagsekonomiska institutionen, Uppsala universitet. Vi vill särskilt tacka professor Annina H. Persson och jur.dr Jesper Öberg för deras kommentarer i samband med dessa presentationer. Alla eventuella kvarstående fel är naturligtvis våra egna.

¹ Se Schytzer & Ek, Mervärdesskattefordrans status i konkurs, SkatteNytt Akademisk årsskrift 2021, s. 51 ff. Artikeln har även återpublicerats i Insolvensrättslig tidskrift nr 4 2021, s. 9 ff. Förevarande artikel bygger till viss del på den tidigare artikeln. Det gäller främst avsnitten 2.2 och 2.3. I stället för att i de delarna hänvisa tillbaka till vår tidigare artikel har vi valt att även i denna artikel beskriva rättskällorna som behandlas i de nämnda avsnitten. Med tanke på att det till stor del är samma rättskällor som beskrivs är texterna i dessa delar tämligen lika. Vi har valt detta angreppssätt i syfte att artiklarna ska kunna läsas oberoende av varandra, vilket bedöms underlätta för läsaren särskilt då artiklarna publicerats i olika tidskrifter.

² Lagen utgör delvis en implementering av rekonstruktionsdirektivet, dvs. Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2019/1023 av den 20 juni 2019 om ramverk för förebyggande rekonstruktion, om skuldavskrivning och näringsförbud och om åtgärder för att göra förfaranden rörande rekonstruktion, insolvens och skuldavskrivning effektivare samt om ändring av direktiv (EU) 2017/1132.

att rekonstruera sin verksamhet innan krisen har blivit så djup att en konkurs är oundviklig.³ Ofta kommer en central del av rekonstruktionen bestå i en skulduppgörelse. Uppgörelsen svarar mot det offentliga ackordet enligt den gamla lagen om företagsrekonstruktion. I skulduppgörelsen kommer vissa fordringar att sättas ned. Det gäller som huvudregel de fordringar som har uppkommit *före* beslutet om företagsrekonstruktion. Den centrala frågan för om fordran ska sättas ned blir därmed om fordran har uppkommit *före* eller *efter* beslutet om företagsrekonstruktion (den kritiska tidpunkten).

Vad gäller mervärdesskattefordrans uppkomst såvitt avser företagsrekonstruktion har Skatteverket kommit med flera nya ställningstagande som, om de tas för gott, medför att skulduppgörelser kan bli upp till 60 procent dyrare. Praktiskt verksamma rekonstruktörer har sagt att detta i praktiken omöjliggör företagsrekonstruktioner i många fall.⁴ Lagstiftarens ambitioner riskerar alltså att gå om intet om ställningstagandet får vägleda rättstillämpningen.

På senare år har det skett en rättsutveckling i frågan om mervärdesskattefordrans status i rekonstruktion på framför allt två sätt: För det första har det kommit praxis från EU-domstolen som förändrat hur vi ska klassificera det offentliga ackordet mervärdesskatterättsligt, vilket har gjort tidigare texter om frågan delvis inaktuella.⁵ Denna nya domstolspraxis får också implikationer avseende hur vi ska klassificera skulduppgörelsen. För det andra har det skett en rättsutveckling beträffande hur vi ska avgöra frågor om fordrans uppkomst. Tidigare var det vanligt att utgå från fordringstypen,⁶ vilket skulle göra frågan om mervärdesskattefordrans uppkomst till en mervärdesskatterättslig fråga. Numera har i stället HD och HFD framför allt utgått från den bestämmelse som ska tillämpas i det enskilda fallet.⁷ Det gör att den här aktuella frågan blir en insolvensrättslig fråga.⁸ Det skapar i sin tur en motsättning mellan olika rättskällor när det gäller statusfrågan.

³ Se prop. 2021/22:215, En ny lag om företagsrekonstruktion, s. 1.

⁴ Se exempelvis Ödén, Mervärdesskatt i offentligt ackord, Nyheter från Ackordscentralen, nr 3 2021, s. 10.

⁵ Vissa frågor har behandlats av Öberg, Mervärdesbeskattning vid obestånd, 2 uppl., 2001, s. 270–275, samt mer kortfattat av Gustafsson, Företagsrekonstruktion och ackord, 2014, s. 55 och Gustafsson & Renman, Ackord, 2018, s. 53. Dessa texter skrevs emellertid före den mervärdesskatterättsliga omklassificeringen av ackordet, se vidare om denna nedan under avsnitt 4. Se även Larsson & Morgell, Skatteverket som borgenär, 2016, s. 25 f., som dock i princip nöjer sig med att återge Skatteverkets rättsliga vägledning i denna del.

⁶ Det har exempelvis såväl HD som HFD gjort i frågor om mervärdesskattefordrans uppkomst i konkurs, se RÅ 1993 ref. 78; NJA 1997 s. 787.

⁷ Se NJA 2009 s. 291; NJA 2013 s. 725; NJA 2014 s. 537; HFD 2016 ref. 62; NJA 2019 s. 941; NJA 2020 s. 526.

⁸ När vi använder begreppet insolvensrätt avser vi också rekonstruktionsrätt, trots att inledande-grunden för företagsrekonstruktion i strikt bemärkelse inte är insolvens, utan illikviditet eller risk för insolvens, se 2 kap. 10 § lagen om företagsrekonstruktion. Detta bruk av insolvens-begreppet är vanligt. Se exempelvis Mellqvist & Welamson, Konkurs, 13 uppl., 2022, som har undertiteln Och annan insolvensrätt. I monografin behandlas företagsrekonstruktion. Även HD

Syftet med artikeln är att undersöka mervärdesskattefordrans status i företagsrekonstruktion. För att uppnå syftet kommer vi att studera vilka frågor som blir avgörande för denna status, hur bedömningen av frågorna ska ske samt ge potentiella svar på desamma. Vi har valt att begränsa undersökningen till mervärdesskattefordringar som uppkommer vid försäljning av varor och tjänster samt vid justering av tidigare gjorda avdrag som föranleds av nedsättning av beskattningsunderlaget. Det handlar alltså om fordringar som både rör ej inbetalad utgående mervärdesskatt och återbetalning av tidigare avdragen ingående skatt. Genom att studera dessa situationer är vår avsikt att kunna ge en övergripande bild av de rättsliga frågor som aktualiseras, vilket förhoppningsvis gör det möjligt att dra generaliserbara slutsatser.

För att besvara vårt syfte har vi valt att använda samma angreppssätt som i vår tidigare artikel om mervärdesskattefordrans status i konkurs, nämligen att låta undersökningen drivas framåt genom att lyfta och analysera ett antal exempel. Våra exempel kan sägas spegla situationer som både från ett rekonstruktions- och ett mervärdesskatterättsligt perspektiv är praktiskt viktiga och dessutom ofta svårbedömda.

Eftersom den svenska mervärdesskattelagen (ML) bygger på mervärdesskattedirektivet,⁹ men till viss del innehåller en annan systematik och terminologi, använder vi såväl den svenska lagen som direktivet i vår undersökning. I artikeln kommer vi dock att bruka de begrepp som förekommer i direktivet i stället för mervärdesskattelagens terminologi. Denna begreppsanvändning motiveras av att det som framgår av EU-rätten får anses ge uttryck för gällande rätt även på nationell nivå, så länge som medlemsstaterna inte har medgivits valfrihet i en specifik fråga.¹⁰ Ett ytterligare skäl till att inte lägga allt för stort fokus på den svenska lagen är att ett reformarbete pågår i syfte att lagen bättre ska spegla direktivet.¹¹ Ett undantag från detta är att vi använder de svenska begreppen ”nedsättning av priset i efterhand” och ”kundförlust” när det gäller nedsättning av beskattningsunderlaget. Detta begreppspar underlättar beskrivningen av reglerna och mervärdesskattedirektivet saknar motsvarande distinktion.

Vi kommer inledningsvis att ge en rekonstruktionsrättslig bakgrund med utgångspunkt i den nya lagen om företagsrekonstruktion, och då särskilt lägga fokus på skulduppgörelsen. Därefter ges en mervärdesskatterättslig bakgrund, i vilken vi framför allt behandlar tidpunkten för när mervärdesskatt ska betalas till

har anammat den något mer vidsträckt betydelsen av begreppet insolvensrätt: ”Genom lagen om företagsrekonstruktion infördes ett nytt insolvensrättsligt förfarande.”, NJA 2019 s. 731, HD p. 23.

⁹ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

¹⁰ Det här beror på både EU-rättens företräde och att i mervärdesskattedirektivet detaljregleras många frågor, vilket ger lite utrymme för medlemsstaterna att själva bestämma reglernas innehåll. Se, för samma uppfattning, Henkow, *Financial Activities in European VAT*, 2007, s. 11.

¹¹ Se SOU 2020:31, En ny mervärdesskattelag.

staten. Dessutom diskuterar vi hur bedömningen av statusfrågan i rekonstruktion ska göras mot bakgrund av HD:s och HFD:s allmänna uttalanden i dessa delar. Därpå följer studien av statusfrågan, i vilken vi inleder med fordringar som uppkommer på grund av leverans av varor och tillhandahållande av tjänster. Efter detta undersöks statusfrågan med anledning av justering av tidigare gjorda avdrag. Avslutningsvis presenteras och problematiseras de väsentligaste slutsatserna från studien.

2. En rekonstruktions- och mervärdesskatterättslig bakgrund till ämnet

2.1 Om rekonstruktion

Även ett företag som i grunden är livskraftigt kan hamna i ekonomiska trångmål. Löses inte situationen kommer företaget på sikt att behöva försättas i konkurs, vilket oftast leder till att stora värden går förlorade och människor blir av med sina arbeten. För att hjälpa denna typ av företag ur sina trångmål finns, som sagt, det rättsliga förfarandet företagsrekonstruktion. Den 1 augusti 2022 trädde den nya lagen om företagsrekonstruktion i kraft. Lagen utgör i sin tur en implementering av rekonstruktionsdirektivet. Syftet med direktivet är bland annat att säkerställa att livskraftiga företag i ekonomiska svårigheter har tillgång till effektiva förfaranden för förebyggande rekonstruktion som ger företagen möjlighet att fortsätta att driva sin verksamhet.¹² Att kunna rekonstruera sådana företag lyfts även fram som syftet med den nya lagen om företagsrekonstruktion.¹³ I denna del har det inte skett någon förändring i jämförelse med den gamla lagen,¹⁴ men genom det nya förfarandet ges en rad nya verktyg för att uppnå syftet.

I den gamla lagen om företagsrekonstruktion var det främsta verktyget för att rekonstruera ett företag det offentliga ackordet, vilket innebar att vissa fordringar sattes ned.¹⁵ I den nya lagen är det i stället rekonstruktionsplanen som är

¹² Se skäl 1 i preambeln till rekonstruktionsdirektivet.

¹³ Se 1 kap. 1 § lagen om företagsrekonstruktion samt prop. 2021/22:215, En ny lag om företagsrekonstruktion, s. 100 ff.

¹⁴ Se exempelvis 1 kap. 1 § gamla lagen om företagsrekonstruktion; prop. 1995/96:5, Lag om företagsrekonstruktion, s. 57; NJA 2014 s. 537; Mellqvist & Welamson, Konkurs och annan insolvensrätt, 13 uppl., 2022, s. 316 ff.

¹⁵ Efter vad som följde av 3 kap. 2 § gamla lagen om företagsrekonstruktion skulle ackordet ge alla likaberättigade borgenärer lika rätt och som huvudregel minst 25 procent av fordringarnas belopp. Vidare krävdes det enligt 3 kap. 4 § samma lag att en viss majoritet av borgenärerna godtog ackordsförslaget för att det skulle antas och bli bindande. Se vidare, om ackordets avgörande vikt för att rekonstruera företag, SOU 2001:80, Gälldenärans avtal vid insolvensförfaran-

den centrala beståndsdel i att rekonstruera företaget.¹⁶ Enligt 4 kap. 4 § lagen om företagsrekonstruktion ska rekonstruktionsplanen innehålla de åtgärder som är nödvändiga för att komma till rätta med gäldenärens ekonomiska svårigheter och säkerställa att den verksamhet som gäldenären bedriver, helt eller delvis ska kunna fortsättas av gäldenären eller någon annan.¹⁷ Vad dessa så kallade rekonstruktionsåtgärder kan bestå av begränsas inte direkt genom lagen, vilket står i samklang med vad som framkommer av den breda beskrivningen av rekonstruktionsåtgärder i rekonstruktionsdirektivet.¹⁸

I förarbetena till lagen om företagsrekonstruktion fastslås att det som utgångspunkt bör vara möjligt att föreslå sådana åtgärder som parterna i planen disponerar över och själva kan avtala om.¹⁹ Ofta kommer en central del av sådana åtgärder vara någon form av skulduppgörelse, som innebär att rekonstruktionsgäldenärens skulder skrivs ned. Denna typ av skulduppgörelse svarar på så vis mot det offentliga ackordet. En stor skillnad jämfört med ackordet är dock att en skulduppgörelse inte behöver begränsas till de borgenärer som har oprioriterade fordringar – även ägarinnehav och prioriterade fordringar kan omfattas av rekonstruktionsåtgärdena. En skulduppgörelse behöver heller inte begränsas

den, s. 89; Tropp, Offentligt ackord, *Insolvensrättsligt forum* 2007, 2009, s. 38 f.; Mellqvist, Ackordet – dödsdömt eller dömt till ett långvarigt frihetsstraff?, *Insolvensrättslig tidskrift*, nr 2 2022, s. 77 ff., särskilt s. 81.

¹⁶ Redan enligt 2 kap. 3 § gamla lagen om företagsrekonstruktion skulle det visserligen finnas med en rekonstruktionsplan i gäldenärens ansökan om rekonstruktion, men en sådan plan skulle varken fastställas eller antas. Rekonstruktionsplanen var mer som ett arbetsdokument som fylldes på vartefter rekonstruktionen fortlöpte och som i många fall blev klart först vid rekonstruktionens avslutande, se Hellners & Mellqvist, *Lagen om företagsrekonstruktion*, 2 uppl., 2013, s. 87 f. Se även vidare, om rekonstruktionsplanen i den gamla lagen om företagsrekonstruktion, Persson & Karlsson-Tuula, *Företagsrekonstruktion – i teori och praktik*, 3 uppl., 2017, s. 111 ff. Om rekonstruktionsplanen enligt rekonstruktionsdirektivet, se McCormack, *The European Restructuring Directive*, 2021, s. 160 ff.; Veder, *Content of restructuring plans* i Paulus & Dammann, *European Preventive Restructuring, An Article-by-Article Commentary*, 2021, s. 141 ff. Se även på samma tema Stiftelsen Insolvensrättsligt forum, *Det svenska genomförandet av EU:s rekonstruktions- och insolvensdirektiv*, 2021, s. 96 ff.; Mellqvist & Welamson, *Konkurs och annan insolvensrätt*, 13 uppl., 2022, s. 329 ff. och s. 365 ff.

¹⁷ Se vidare, om rekonstruktionsplanen och vad den innebär strax ovan samt Mellqvist, *Ackordet – dödsdömt eller dömt till ett långvarigt frihetsstraff?*, *Insolvensrättslig tidskrift*, nr 2 2022, s. 85 ff.

¹⁸ I artikel 2.1.1 definieras rekonstruktionsåtgärder som ”åtgärder som syftar till att rekonstruera gäldenärens verksamhet och som omfattar en ändring av sammansättningen av, villkoren för eller strukturen på en gäldenärs tillgångar och skulder eller någon annan del av gäldenärens kapitalstruktur, såsom försäljning av tillgångar eller delar av verksamheten och, om så föreskrivs enligt nationell rätt, försäljning av verksamheten som en fortlevande verksamhet samt alla nödvändiga operativa förändringar, eller en kombination av dessa inslag”.

¹⁹ Se till det följande prop. 2021/22:215, *En ny lag om företagsrekonstruktion*, s. 169 ff., särskilt s. 171. Se även SOU 2021:12, *Andra chans för krisande företag – En ny lag om företagsrekonstruktion*, s. 391 ff.

till en viss nedskrivning av fordringarna,²⁰ utan uppgörelsen kan innebära att betalningar sker över längre tid samt vara avhängig av hur företagets verksamhet utvecklar sig. Det blir också möjligt att utföra en så kallad ”debt-to-equity-swap”, det vill säga att en borgenärs skuld konverteras till aktieäggande.

Huvudregeln för frågan om vilka *fordringar* som omfattas av en rekonstruktionsplan regleras i 4 kap. 3 § lagen om företagsrekonstruktion. Här bör tilläggas att rekonstruktionsdirektivet är ett minimidirektiv och någon direkt ledning i denna fråga ges inte av direktivet.²¹ I den nämnda bestämmelsen framgår att det endast är de borgenärer vars fordringar uppkommit *före* beslutet om företagsrekonstruktion som deltar i planförfarandet (under förutsättning att deras fordringar eller rättigheter berörs direkt av rekonstruktionsplanen). Vad som är än mer viktigt i detta sammanhang är att det enbart är sådana fordringar som uppkommit före den kritiska tidpunkten som sätts ned genom en skulduppgörelse i ett planförfarande (4 kap. 3 och 29 §§ samma lag).²² Fordringar som har uppkommit *efter* beslutet om företagsrekonstruktion omfattas alltså inte av en eventuell skulduppgörelse. *När* fordran uppkommer är alltså helt avgörande för om fordran ska ingå i och sättas ned med en skulduppgörelse eller inte. Försättningsvis kommer vi att benämna frågan om mervärdesskattefordran ingår i skulduppgörelsen eller inte som *mervärdesskattefordrans status i rekonstruktion*.

Huvudregeln för vilka fordringar som omfattas av förfarandet måste dock läsas mot reglerna om rekonstruktionsgäldenärens avtal i 3 kap. lagen om företagsrekonstruktion. Genom dessa regler tydliggörs vad som gäller för de avtal som helt eller delvis är ömsesidigt ofullgjorda vid beslutet om företagsrekonstruktion. Reglerna ger gäldenären en möjlighet att begära fullföljd av vissa avtal, vilket innebär att medkontrahentens fordringar i regel kommer att anses ha uppkommit *efter* den kritiska tidpunkten trots att avtalet var ingånget före samma tidpunkt.

En begäran om fullföljd kan aktualiseras om rekonstruktionsgäldenären har ingått ett köpeavtal före beslutet om företagsrekonstruktion och parterna vid denna tidpunkt ännu inte har fullgjort sina förpliktelser. Rekonstruktionsgälde-

²⁰ I denna del behöver dock noteras att rätten vid fastställandet av planen ska beakta om det s.k. livskraftstestet är uppfyllt, dvs. att planen har rimliga utsikter att säkra verksamhetens livskraft (4 kap. 23 §). I förarbetena sägs att den nuvarande gränsen för minsta ackordslikvid (25 procent) bör utgöra ett riktmärke vid rättens bedömning av om livskraftstestet är uppfyllt, se prop. 2021/22:215, En ny lag om företagsrekonstruktion, s. 174.

²¹ Jfr exempelvis art. 9 rekonstruktionsdirektivet, där det talas om att rekonstruktionsåtgärderna ska framgå av planen. Åtgärderna kan som sagt inbegripa en skulduppgörelse enligt art. 2.1.1, men hur gränsen ska dras i frågan om vilka borgenärer som ska omfattas av planen anges inte i direktivet.

²² Jfr Mellqvist, Ackordet – dödsdömt eller dömt till ett långvarigt fängelsestraff?, Insolvensrättslig tidskrift, 2022 nr 2, s. 91 ff., som diskuterar om rekonstruktionsplanen även skulle kunna inkludera fordringar som ännu inte uppkommit vid kritisk tidpunkt, under förutsättning att fordringarnas borgenärer godkänner det i särskild ordning. En sådan ordning är i o.f.s. tänkbar men påverkar inte de principiella slutsatserna nedan.

närens medkontrahent har då antagligen rätt att innehålla sin egen prestation i enlighet med 61 § köplagen, eftersom rekonstruktionsgäldenärens ekonomiska förhållanden vid den tidpunkten med stor sannolikhet är sådana att det finns starka skäl att anta att gäldenären inte kommer att uppfylla en väsentlig del av sina förpliktelser. Det är i en sådan situation som rekonstruktionsgäldenären har en rätt att begära fullföljd av avtalet enligt 3 kap. 2 § lagen om företagsrekonstruktion. Säljarens fordran ska då anses ha uppkommit först under rekonstruktionen och blir inte påverkad av en eventuell skulduppgörelse. Det följer av 3 kap. 3 § samma lag. Liknande regler finns för sådana prestationer som gäldenären tar emot under rekonstruktionen. Uppkomsttidpunkten för civilrättsliga fordringar kan alltså senareläggas genom reglerna om gäldenärens avtal. Hur detta påverkar mervärdesskattefordrans status återkommer vi till nedan.

Det bör också framhållas att genom rekonstruktionsförfarandet bildas ingen motsvarighet till konkursboet i konkurs. I konkurs finns konkursboet bland annat för att ta om hand gäldenärens tillgångar för borgenärernas räkning, vilket följer av 1 kap. 1 § konkurslagen. Syftet med rekonstruktionsförfarandet är dock inte att omhänderta tillgångar och realisera dem för borgenärernas räkning utan att rekonstruera företagets verksamhet. Något rekonstruktionsbo behövs inte för detta syfte. Avsaknaden av ett sådant bo får till följd att frågor om *vem* som är betalningsskyldig för mervärdesskatt inte aktualiseras i den här kontexten.²³ Det som i stället är centralt för framställningen är *när* mervärdesskatt ska betalas till staten, vilket vi ska utveckla i nästkommande avsnitt.

2.2 Om skyldigheten att betala mervärdesskatt till staten

I enlighet med 4 kap. 3 och 29 §§ lagen om företagsrekonstruktion är det alltså enskilda mervärdesskattefordringar som kan sättas ned med en eventuell skulduppgörelse. Här är det således inte fråga om vilket netto som finns på skattekontot vid utgången av en viss redovisningsperiod. Avgörande för mervärdesskattefordrans status i rekonstruktion är enligt nämnda bestämmelser om fordran har uppkommit *före* eller *efter* beslutet om företagsrekonstruktion. En utgångspunkt för besvarandet av frågan om *när* mervärdesskattefordran uppkommer är reglerna som rör tidpunkten för när skyldigheten att betala mervärdesskatten till

²³ Frågan om vem som blir betalningsskyldig för mervärdesskatt är dock central för mervärdesskattefordrans status i konkurs, se exempelvis HFD 2022 ref. 29, där fråga var om konkursboet eller konkursgäldenären var betalningsskyldig för mervärdesskatt. Det gällde viss egendom som omfattades av ett avtal om lösöreköp och som utgjort säkerhet för en av konkursgäldenärens skulder och som dessutom såldes efter konkursutbrottet. HFD fann att konkursboet inte kunde förfoga över egendomen såsom ägare eftersom egendomen inte ingick i konkursboet med tanke på lösöreköpet. Se även vidare om vem-frågan vid köp, Schytzer & Ek, Mervärdesskattefordrans status i konkurs, SkatteNytt Akademisk årsskrift 2021, s. 63 ff., med vidare hänvisningar.

staten uppstår enligt mervärdesskatterätten. En sådan utgångspunkt tog vi även i vår artikel om mervärdesskattefordrans status i konkurs.²⁴

Avseende frågan om när en skyldighet att betala mervärdesskatt till staten uppstår måste vi skilja på två olika situationer som har koppling till företagsrekonstruktion. För det första uppkommer tidpunktsfrågan när det gäller utgående mervärdesskatt (den mervärdesskatt som säljaren lägger på priset för försäljningen). Denna mervärdesskatt hänför sig till rekonstruktionsgäldenärens försäljning av varor och tjänster. Frågan blir om försäljningen har skett *före* eller *efter* beslutet om företagsrekonstruktion. För det andra uppkommer frågan vid justering av tidigare gjorda avdrag gällande ingående mervärdesskatt (den mervärdesskatt som belöper på priset som köparen betalar). Det gäller då avdraget behöver ändras på grund av att rekonstruktionsgäldenärens skulder har satts ned och frågan blir om justeringsskyldigheten uppkommer *före* eller *efter* den kritiska tidpunkten. Sammantaget kan alltså en mervärdesskattefordran uppkomma mot gäldenären både när denna agerar som säljare och som köpare.

Vid vilken tidpunkt mervärdesskatten blir utkrävbar såvitt avser försäljning av varor och tjänster avgörs enligt artikel 63 i mervärdesskattedirektivet av *när* den beskattningsgrundande händelsen inträffar. Som utgångspunkt inträffar denna händelse när en beskattningsbar transaktion äger rum, vilket antingen kan ske i form av en leverans av en vara eller ett tillhandahållande av en tjänst. Den ovannämnda tidpunktsfrågan aktualiserar på så vis reglerna om när beskattningsbara transaktioner ska anses ha skett.

En beskattningsbar försäljning av varor benämns i mervärdesskattedirektivet som leverans av varor. I artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet definieras i sin tur leverans av varor som en *överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiell egendom*. I svensk rätt har artikel 14 implementerats genom 2 kap. 1 § ML, där termen omsättning används i stället för leverans. Med omsättning av vara förstås enligt nyss nämnda bestämmelse som att en vara överläts mot ersättning. Eftersom ordalydelsen i den svenska lagen avviker från direktivet är en EU-konform tolkning nödvändig, vilket innebär att uttrycket ”en vara överläts” får ges innebörden ”rätten att såsom ägare förfoga över en vara överförs”. Något språkligt hinder för en sådan tolkning föreligger inte.

Att det är just rätten att såsom ägare förfoga över varor som ska överföras för att en mervärdesskatterättslig leverans ska anses äga rum, indikerar att någon strikt bedömning enligt civilrättsliga regler inte ska göras; det är ju inte ett typiskt civilrättsligt begrepp som används. Detta innebär att frågor om säljaren har erhållit sakrättsligt skydd mot köparens borgenärer eller någon mer abstrakt fråga om äganderätten har gått över inte har avgörande betydelse för bedöm-

²⁴ Se Schytzer & Ek, Mervärdesskattefordrans status i konkurs, SkatteNytt Akademisk årsskrift 2021, särskilt s. 54 ff.

ningen.²⁵ Att det här inte är tal om att enbart tillämpa civilrättsliga regler är också något som EU-domstolen har slagit fast i ett flertal avgöranden.²⁶ I stället har domstolen angivit att det är den ekonomiska och kommersiella verkligheten som ska utgöra ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av mervärdes-skattesystemets bestämmelser.²⁷ I transaktionsklassificeringen är denna verklighet ofta återspeglad i avtalsinnehållet.²⁸

EU-domstolen har inte direkt uttalat sig om vilka kännetecken avseende den ekonomiska och kommersiella verkligheten ett avtal ska återspegla, för att en leverans av varor ska ha ägt rum. Vid en sammanställning av domstolens praxis verkar det vara avgörande att någon form av ekonomisk, i motsats till formell, kontroll ska ha överförts till köparen.²⁹ Detta har i mål avseende leasing uttryckts som att de väsentliga riskerna och fördelarna ska ha överförts till köparen.³⁰ Exakt vilka risker och fördelar som är relevanta varierar sannolikt från fall till fall beroende på varornas beskaffenhet. En möjlighet att kunna vidareförsälja

²⁵ I svensk rätt avgör vi inte civilrättsliga frågor utifrån någon allmän lära om äganderättens övergång. I stället delas vad som skulle kunna ha varit en fråga om äganderättens övergång upp i ett antal frågor, såsom om den köprättsliga risken har övergått till säljaren, om någon har gjort ett godtroshandelsförvärf av viss egendom eller om sakrättsligt skydd mot köparens borgenärer har erhållits. Se exempelvis Martinson, *Ejendomsrettens övergång i Förhandlingarna vid det 39:e nordiska juristmötet i Stockholm 18–19 augusti 2011*, 2012, s. 823 ff.; Sandstedt, *Sakrätten, Norden och europeiseringen – Nordisk funktionalism möter kontinental substantialism*, 2013, passim; Schytzer, *Fordrans uppkomst inom insolvensrätten*, 2020, s. 141 ff., samtliga med vidare hänvisningar. Jfr Mossberg, *Den konstruktiva riktningen och "begreppsjurisprudensen"*, TfR 2022, s. 352 ff., som gör spaningen att det finns flera yngre rättsvetenskapare som inte alls är motståndare till att använda begrepp i sin rättsdogmatik.

²⁶ Se exempelvis mål C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, EU:C:1990:61; mål C-63/04, *Centralan Property*, EU:C:2005:773; mål C-78/12, *Evita-K*, EU:C:2013:486; mål C-277/14, *PPUH Stehcomp*, EU:C:2015:719.

²⁷ Se mål C-260/95, *DFDS*, EU:C:1997:77, p. 23; mål C-73/06, *Planzer Luxembourg*, EU:C:2007:397, p. 43; förenade målen C-53/09, *C-55/09, Loyalty Management UK och Baxi Group*, EU:C:2010:590, p. 39; mål C-295/17, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, EU:C:2018:942, p. 43. För en fördjupad analys av EU-domstolens användning av konceptet ekonomisk verklighet, se van Doesum & Nellen, *Economic Reality in EU VAT*, *EC Tax Review* 2020/5, s. 213 ff.

²⁸ Se mål C-653/11, *Newey*, EU:C:2013:409, p. 43. Detta gäller dock inte om avtalet utgör ett artificiellt upplägg i syfte att undandra skatt, vilket var fallet i *Newey*. Samma slutsats kan även utläsas från övrig praxis avseende förfarandemissbruk, se exempelvis mål C-255/02, *Halifax*, EU:C:2006:121; mål C-425/06, *Part Service*, EU:C:2008:108; mål C-419/14, *WebMindLicenses*, EU:C:2015:832; mål C-251/16, *Cussens*, EU:C:2017:881.

²⁹ Se mål C-185/01, *Auto Lease Holland*, EU:C:2003:73, p. 34–37; mål C-526/13, *Fast Bunkering Klaipėda*, EU:C:2015:536, p. 48–52; mål C-235/18, *Vega International Car Transports and Logistics*, EU:C:2019:412, p. 36–39. För en mer omfattande analys av leveransbegreppet, se Ek, *Leveranser och unionsinterna förvärf i mervärdesskatterätten*, 2019, s. 145 ff.

³⁰ Se mål C-118/11, *Eon Aset Menidjunt*, EU:C:2012:97, p. 40; mål C-209/14, *NLB Leasing*, EU:C:2015:440, p. 32. Se även Kettisch, *Intra-Community Chain Supplies*, *World Journal of VAT and GST Law* 2014 issue 3, s. 93, som använder risker och fördelar som avgörande faktorer för att fastställa om och när en leverans har ägt rum.

eller konsumera varan kan exempelvis vara avgörande avseende omsättnings-tillgångar, medan rätt till avkastning eller rätt att nyttja varan kan vara viktiga faktorer när det gäller anläggningstillgångar.³¹ Beträffande riskerna bör dessa omfatta såväl förändringar avseende varans marknadsvärde som att egendomen förstörs eller försämras.

Till skillnad från varutransaktioner definieras vilka transaktioner som utgör tillhandahållande av tjänster negativt. Det anges nämligen i artikel 24 i mervärdesskattedirektivet att tillhandahållande av tjänster är varje transaktion som inte utgör leverans av varor.³² Motsvarande regel finns i 1 kap. 6 § ML. För att en viss handling ska anses utgöra en tjänst i mervärdesskattesammanhang krävs det att någon form av konsumtion ska ha skett. Med andra ord måste en identifierbar beställare tillföras någon form av fördel.³³ Tidpunkten för när en tjänst är tillhandahållen får mot den bakgrunden i regel anses ha ägt rum när den som utfört tjänsten har fullgjort vad som åligger denna enligt avtalet.³⁴

Regeln i artikel 63 i mervärdesskattedirektivet, som kopplar den beskattningsgrundande händelsen till den beskattningsbara transaktionen, kompletteras av artikel 64. Av den sistnämnda artikelns första punkt följer att när leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster ger upphov till successiva betalningar blir också skatten utkrävbar successivt. Den beskattningsbara transaktionen anses i sådana fall utförd när betalningen sker.³⁵ Även förskottsbetalningar medför enligt artikel 65 att skatten blir utkrävbar i samband med betalningstillfället.³⁶

I svensk rätt har de ovan behandlade reglerna om beskattningsgrundande händelse implementerats genom 1 kap. 3 § ML. I stället för beskattningsgrundande händelse används termen skattskyldighetens inträde. Den nämnda termen får dock anses svara mot det som redogjordes för ovan avseende artiklarna 63–65 i mervärdesskattedirektivet. Mer problematiskt är att det i 1 kap. 3 § ML anges att

³¹ Jfr Ramsdahl Jensen, *Merværdiafgiftspligten*, 2004, s. 66 f.; Kollmann, *Taxable Supplies and Their Consideration in European VAT*, 2019, s. 43.

³² Vad som utgör tillhandahållande av tjänst exemplifieras i artikel 25. Där framgår det att a) överlåtelse av immateriella tillgångar, b) åtagande att avstå från ett visst handlade och c) utförande av tjänst på anmodan av en offentlig myndighet utgör just tillhandahållande av tjänst.

³³ Se mål C-215/94, Mohr, EU:C:1996:72, p. 21–22; mål C-384/95, Landboden-Agrardienste, EU:C:1997:627, p. 20–24.

³⁴ Jfr Lindgren Zucchini, *Composite Supplies in the Common System of VAT*, 2020, s. 217 ff.

³⁵ Detta gäller dock inte uthyrning och avbetalningsköp enligt artikel 14.2 b i mervärdesskattedirektivet.

³⁶ Det kan dock noteras att medlemsstaterna med stöd av artikel 66 får avvika från samtliga av ovan nämnda artiklar avseende ”vissa transaktioner”. Vad gäller dessa transaktioner blir skatten utkrävbar antingen vid utfärdandet av fakturan, vid mottagandet av betalningen eller, i fall av utebliven eller för sent utfärdad faktura, inom en viss angiven tid. Omfattningen av begreppet vissa transaktioner ska dessutom tolkas extensivt enligt mål C-144/94, *Italitica*, EU:C:1995:355, p. 11–14. Sverige har utnyttjat denna möjlighet i några undantagssituationer som avser exempelvis upplåtelse av avverkningsrätt till skog, bygg- och anläggningstjänster samt vissa omsättningar av bilar och motorcyklar.

den beskattningsgrundande händelsen sker när en vara levereras. Det preciseras sedan i paragrafen som att ett faktiskt avlämnande av varan har skett. En EU-konform tolkning av ”leverans av vara” är därför nödvändig också i detta avseende. Det som är avgörande för den beskattningsgrundande händelsen, enligt artiklarna 63 och 14.1 i direktivet, är som nämnts att det har skett en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över varorna. Med andra ord finns det inget krav på ett faktiskt eller fysiskt avlämnande för att en beskattningsgrundande händelse ska ha skett.

Som vi inledningsvis lyfte uppstår frågor om skyldighet att betala mervärdesskatt till staten inte bara i samband med försäljning av varor och tjänster. Skyldigheten kan också aktualiseras efter det att den beskattningsbara transaktionen är utförd. Detta är generellt sett fallet när en förändring av förutsättningarna för avdragsrätten avseende ingående mervärdesskatt sker. Då blir den som tidigare har gjort avdraget skyldig att helt eller delvis betala tillbaka skatten. Exempel på detta är om ett köp hävs och köparen inte längre är skyldig att betala det avtalade priset. Det har ingen betydelse om avtalet är fullgjort eller inte. I dessa fall kommer köparen inte att behöva betala ingående mervärdesskatt och därmed finns det ingen skatt att dra av. Har ett avdrag redan gjorts måste således den ingående skatten betalas tillbaka.

I mervärdesskattedirektivet benämns denna typ av återbetalningar som justering av avdrag. Det regleras i artiklarna 184–192. Vid implementeringen av dessa regler valde lagstiftaren att i mervärdesskattelagen göra en uppdelning mellan jämkning avseende investeringsvaror (8 a kap.) respektive ändring av tidigare redovisad ingående skatt (13 kap.). Det är den sistnämnda kategorin av justeringar som kommer att beröras i detta avsnitt, eftersom det är den typen av ändringar som främst aktualiseras i frågor om mervärdesskattefordrans status i rekonstruktion.³⁷

Innan vi går in på justering av tidigare gjorda avdrag är det dock nödvändigt att säga något om reglerna avseende nedsättning av beskattningsunderlaget, eftersom dessa regler åtminstone delvis korresponderar med och utgör förutsättningar för justeringarna i fråga. Nedsättningar regleras i artikel 90 i mervärdesskattedirektivet, där det anges att beskattningsunderlaget ska sättas ned vid avbeställning, hävning, icke godkännande, utebliven betalning eller nedsättning av priset *efter* det att transaktionen i fråga har ägt rum.³⁸ Sådana nedsättningar rör följaktligen ändrade förhållanden efter det att den beskattningsgrundande

³⁷ Jämkning avseende investeringsvaror aktualiseras främst när förutsättningarna för avdraget förändras. Det gäller framför allt när en investeringsvara börjar användas för att utföra skattefria transaktioner. För en principiell diskussion om 8 a kap. ML, främst ur ett konkursrättsligt perspektiv, se Öberg, Mervärdesbeskattning vid obestånd, 2 uppl., 2001, s. 237 ff.

³⁸ Här kan man notera att stöld inte omfattas av de i brödtexten nämnda situationerna, eftersom stöld av varor inte utgör en beskattningsbar transaktion, jfr mål C-435/03, British American Tobacco International, EU:C:2005:464, p. 32–33.

händelsen har ägt rum, vilka påverkar den utkrävbara mervärdesskatten.³⁹ Följden av justeringen blir att beskattningsunderlaget ändras, så att det motsvarar den ersättning som faktiskt har erhållits.⁴⁰

I svensk rätt har artikel 90 implementerats genom 7 kap. 6 § ML. Av den bestämmelsen framgår det att prisnedsättningar i efterhand och kundförluster ska medföra en nedsättning av beskattningsunderlaget. Prisnedsättningar i efterhand innebär att den uteblivna betalningen är definitiv och förutsätter att en kreditnota utfärdas efter vad som föreskrivs i 11 kap. 10 § ML. Kundförluster tar sikte på när det ursprungliga avtalsförhållandet fortfarande består och den uteblivna betalningen inte är definitiv. Avseende kundförluster anser Skatteverket att det ska vara fråga om konstaterade kundförluster för att nedsättning ska få ske. Det betyder att säljaren ska göra det sannolikt att betalning inte kommer att ske.⁴¹ Hur det nedsatta beskattningsunderlaget ska redovisas regleras i 13 kap. 24 och 25 §§ ML. Av dessa bestämmelser framgår att den utgående skatt som har redovisats ska sättas ned under den redovisningsperiod som prisnedsättningen eller kundförlusten skedde.

När det föreligger omständigheter som medför att säljarens beskattningsunderlag ska sättas ned krävs det, som vi tidigare nämnt, i vissa situationer även att köparens tidigare gjorda avdrag justeras. En sådan justering ska göras vid förändringar av de omständigheter som låg till grund för avdragets storlek. Det gäller exempelvis vid hävning av köp eller prisavdrag, men inte vid utebliven betalning, vilket vi återkommer till. Denna ordning följer av artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet. Det krävs emellertid inte en symmetrisk behandling av köpare och säljare för att justering ska kunna ske, utan bestämmelserna kan tillämpas även om säljarens beskattningsunderlag inte ändras.⁴²

De svenska reglerna om justering, som är aktuella här, återfinns i 13 kap. 26 § ML. Som tidigare redogjorts för benämns där justering av tidigare gjorda avdrag som ändring av tidigare redovisad skatt. I den aktuella bestämmelsen anges att den tidigare avdragna skatten ska återföras när en kreditnota avseende prisnedsättningar eller kundkrediteringar har mottagits av köparen. Tidpunktsfrågan styrs därmed av när förändringen av de förhållanden som påverkar avdragsrätten sker, vilket i det här fallet är vid mottagandet av kreditnotan.⁴³ Eftersom kundförluster inte medför att kreditnotor måste utställas av säljaren för att nedsättning av beskattningsunderlaget ska ske behöver inte heller en justering göras

³⁹ Se mål C-330/95, Goldsmiths, EU:C:1997:339, p. 16.

⁴⁰ Se mål C-589/12, GMAC UK, EU:C:2014:2131, p. 42.

⁴¹ Se Skatteverkets ställningstagande, Ändring av utgående och ingående skatt vid kundförluster och prisnedsättningar i efterhand, den 5 december 2019, dnr: 202 494536-19/111. Se även mål C-246/16, Di Maura, EU:C:2017:887, avseende frågan om vilka krav medlemsstater kan uppställa för att bevilja en nedsättning av osäkra fordringar.

⁴² Se mål C-107/13, FIRIN, EU:C:2014:151, p. 37–53.

⁴³ För en diskussion om tidpunktsfrågan vid justering av avdrag i konkursituationen, se Schytzer & Ek, Mervärdesskattefordrans status i konkurs, SkatteNytt Akademisk årsskrift 2021, s. 84 ff.

på grund av köparens oförmåga att betala. Det kan därför konstateras att det i svensk rätt bara finns en viss reciprocitet mellan minskat beskattningsunderlag och justering av avdrag. Reciprociteten föreligger vid uteblivna betalningar som är definitiva, det vill säga det är bara vid prisnedsättningar i efterhand som en mervärdesskattfordran uppkommer mot gäldenären till följd av justering av tidigare gjorda avdrag.⁴⁴

När det specifikt gäller justeringar med anledning av ett lagakraftvunnet ackordsbeslut har EU-domstolen i målet T – 2 uttalat att ett sådant beslut principiellt innebär en förändring av de omständigheter som ligger till grund för avdragsrätten. Av den anledningen kommer rekonstruktionsgäldenären att bli skyldig att justera det tidigare gjorda avdraget. Domstolen motiverade detta med att ackordsbeslutet hindrar borgenärerna från att kräva full betalning samt att beslutet leder till en minskning av gäldenärens skyldigheter gentemot sina fordringsägare. Det var därför inte bara en betalningsunderlåtelse. Den eftergift som ackordet innebar utgjorde därmed inte ett sådant fall där en transaktion förblir helt eller delvis obetald. Det senare fallet skulle ha medfört att en justering inte behövde göras.⁴⁵

Förutsättningarna för att en justering ska ske kan mot bakgrund av det nyss sagda anses bero på hur definitiv förändringen av beskattningsunderlaget är. Som EU-domstolen uttrycker det beror bedömningen på om köparen efter ett ackordsbeslut fortfarande är skyldig att betala det avtalade priset eller om gäldenärens skyldigheter har minskats på ett sådant sätt att leverantörernas fordringar har blivit omöjlig att erhålla täckning för.⁴⁶ I det förstnämnda fallet har säljaren kvar sin fordran och kan göra den gällande i domstol.

Sammanfattningsvis kan sägas att vid varu- och tjänsteförsäljningar sker den beskattningsgrundande händelsen när den beskattningsbara transaktionen har utförts eller när förskottsbetalning görs, beroende på vilken händelse som först äger rum. Justering av avdrag förutsätter att det har inträffat en händelse som påverkar grunderna för avdraget. För de här behandlade frågorna gäller det när rättsförhållandet mellan köpare och säljare har förändrats så att köparen inte längre är skyldig att erlagga hela det ursprungliga priset. Tidpunkten för justeringen inträder sedan när köparen har krediterats av säljaren.

Som vi har nämnt tidigare är det avgörande om fordran har uppkommit *före* eller *efter* beslutet om företagsrekonstruktion i frågan om fordran ska ingå i skulduppgörelsen. Det följer av 4 kap. 3 och 29 §§ lagen om företagsrekonstruktion. Tillämpas bestämmelserna enligt dess lydelse kommer de mervärdesskatterättsliga källorna, argumenten, principerna och värderingarna att få diktera mervärdesskattfordrans status i företagsrekonstruktioner. I frågor om fordrans uppkomst kan man emellertid inte stanna vid en tolkning med grund i *lydelsen*.

⁴⁴ Se Öberg, Mervärdesbeskattning vid obestånd, 2 uppl., 2001, s. 159.

⁴⁵ Se mål C-396/16, T – 2, EU:C:2018:109, p. 22–45.

⁴⁶ Se mål C-396/16, T – 2, EU:C:2018:109, p. 42.

2.3 Om den särskilda ändamålsbedömningen av fordrans uppkomsttidpunkt

På senare år har HD, HFD och AD avgjort en rad fall i vilka de behövt ta ställning till frågor om fordrans uppkomsttidpunkt.⁴⁷ HD tycks ha tagit ett helhetsgrepp om frågan om fordrans uppkomst, ett grepp som HFD och AD har tagit efter. Rättsutvecklingen började med ett rättsfall från 2009, nämligen NJA 2009 s. 291. Fallet gällde visserligen kvittning i konkurs, men HD gjorde också en rad uttalande om *hur* frågor om fordrans uppkomst ska avgöras. Dessa uttalanden har sedan återupprepats i ett flertal avgöranden under hela 10-talet och in på 20-talet.⁴⁸ Uttalandena har därtill påverkat slutsatserna i uppkomstfrågorna. Mot den bakgrunden behöver uttalandena beaktas och påverka bedömningen av uppkomstfrågorna som behandlas i denna artikel. Det är framför allt följande uttalande som är av intresse här:

”Av stor betydelse för frågan om en fordrans uppkomsttidpunkt – när omständigheterna är sådana att fordringen vid den kritiska tidpunkten kan sägas ha varit svävande – är syftet med den bestämmelse vars tillämpning är i fråga [hänvisningar uteslagna]. Huruvida fordringen skall anses ha funnits vid den kritiska tidpunkten trots att den inte var fullgången är alltså i hög grad beroende av ändamålet med den aktuella regeln.”⁴⁹

Enligt HD ska alltså frågan om fordrans uppkomst avgöras med hjälp av en ändamålsbedömning, vilken grundas i den regel som tillämpas i det enskilda fallet. Av citatet följer också att ändamålsbedömningen främst ska aktualiseras när fordran är svävande vid den kritiska tidpunkten. Med det menas att vid denna tidpunkt är alla de omständigheter som konstituerar den fullgångna fordran ännu inte för handen.⁵⁰

Genom att studera hur HD har utfört ändamålsbedömningarna i de enskilda fallen kan vi få ytterligare kunskap om hur bedömningen bör gå till. Det har en av författarna till den här artikeln gjort i sin avhandling.⁵¹ Den studiens resultat kan användas här. Av studien framkom att HD omformulerar frågan om fordrans uppkomst i sina bedömningar; frågan om en fordran har uppkommit *före* eller *efter* en viss tidpunkt byts ut mot frågan om *rättsföljden* i den relevanta regeln bör inträda i den specifika situationen. Ska exempelvis 4 kap. 3 och 29 §§ lagen

⁴⁷ Se exempelvis NJA 2009 s. 291; HFD 2016 ref. 62; AD 2019 nr 22.

⁴⁸ Se NJA 2009 s. 291; NJA 2013 s. 725; NJA 2014 s. 537; NJA 2019 s. 941; NJA 2020 s. 526. HFD har också använt sig av det uttalandet, se HFD 2016 ref. 62. HD har dock inte alltid använt sig av denna beskrivning, se t.ex. NJA 2012 s. 876; NJA 2016 s. 661; NJA 2020 s. 1101 I & II. Se även vidare Schytzer, Fordrans uppkomst inom insolvensrätten, 2020, särskilt kap. 10, om att det finns olika sätt att resonera i frågan om fordrans uppkomst.

⁴⁹ NJA 2009 s. 291, HD p. 12.

⁵⁰ Se vidare Schytzer, Fordrans uppkomst inom insolvensrätten, 2020, s. 137 ff., om när ändamålsbedömningen främst aktualiseras.

⁵¹ Se till det följande Schytzer, Fordrans uppkomst inom insolvensrätten, 2020, s. 137 ff., särskilt s. 160 ff., om HD:s ändamålsbedömningar i uppkomstfrågor.

om företagsrekonstruktion tillämpas ställs alltså frågan om fordran ska omfattas av rekonstruktionsplanen eller inte, i stället för om fordran har uppkommit före eller efter beslutet om företagsrekonstruktion. I bedömningen undersöks sedan om en viss uppkomsttidpunkt medför konsekvenser som är förenliga med de för bestämmelsen relevanta *ändamålen*. I denna del har emellertid inte HD begränsat sig till att använda ändamål i bemärkelsen lagstiftarens avsikt, utan ändamål har använts mer vidsträckt och har bland annat innefattat allmänna insolvensrättsliga principer. Frågan om fordrans uppkomst blir i dessa bedömningar inte en fråga som primärt avgörs med grund i den specifika fordringstypen som aktualiseras i det enskilda fallet. I stället avgörs frågan med hjälp av den lagbestämmelse som tillämpas i det enskilda fallet och de ändamål som aktualiseras av den bestämmelsen.⁵²

Mot denna bakgrund måste de insolvensrättsliga ändamålen påverka bedömningen av mervärdesskattefordrans uppkomsttidpunkt, när det gäller att avgöra fordrans status i företagsrekonstruktion. Det går inte att stanna vid en mervärdesskatterättslig bedömning av *när* en mervärdesskattefordran uppkommer för att avgöra om den aktuella fordran ska ingå i skulduppgörelsen eller inte, även om det skulle vara möjligt om man enbart såg till *lydelsen* av lagen om företagsrekonstruktion. En bedömning behöver också göras i vilken de insolvensrättsliga *ändamålen* beaktas och får påverka bedömningen av mervärdesskattefordrans status i rekonstruktion.

I vår studie har vi identifierat tre ändamål som har generell relevans för studiens frågor. Det rör sig om konkurrensneutralitet, likabehandling och att borgenärer inte ska ha incitament att välja det ena eller andra förfarandet. För att undvika upprepningar nedan har vi valt att presentera grunden för och innebörden av dessa ändamål redan i detta avsnitt.

Konkurrensneutralitet aktualiseras i frågor om rekonstruktionsgäldenärens ansvar för fordringar som hänför sig till verksamhet som gäldenären bedriver *efter* kritisk tidpunkt; gäldenären ska konkurrera på lika villkor med andra företag vad gäller verksamhet efter nämnda tidpunkt. Exempelvis ska inte gäldenären kunna ianspråkta prestationer som överlämnas efter kritisk tidpunkt för den fortsatta driften mot att medkontrahenter får en fordran som sätts ned med en skulduppgörelse. Stöd för den ordningen finns i tidigare nämnda 3 kap. lagen om företagsrekonstruktion, där regler om gäldenärens avtal återfinns. Enligt dessa regler blir rekonstruktionsgäldenären fullt ut betalningsskyldig om gäldenären exempelvis förfogar över en prestation som lämnats till gäldenären efter kritisk tidpunkt. I förarbetena anges uttryckligen att reglerna i tredje kapitlet bland annat syftar till att gäldenären inte ska kunna verka på andra villkor än

⁵² Se exempelvis NJA 2009 s. 291; NJA 2013 s. 725; NJA 2014 s. 537; NJA 2019 s. 941; NJA 2020 s. 526, för denna bedömning. Se vidare Schytzer & Ek, Mervärdesskattefordrans status i konkurs, SkatteNytt Akademisk årsskrift 2021, passim, för hur vi använde denna bedömning i frågan om mervärdesskattefordrans status i konkurs.

konkurrenterna vad gäller den fortsatta verksamheten.⁵³ Argumentet har också lyfts fram i förarbetena till den gamla lagen om företagsrekonstruktion, av HD och i reformer av konkursrättsliga normer.⁵⁴

Likabehandling, eller snarare likabehandlingsprincipen, är en fundamental princip för insolvensrätten och en princip som HD och indirekt HFD använt sig av i insolvensrättsliga ändamålsbedömningar.⁵⁵ På ett allmänt plan menas att borgenärerna just ska likabehandlas. HD har även använt sig av en något snävare betydelse av principen, nämligen att borgenärerna ska likabehandlas utifrån om de var utsatta av gäldenärens betalningsoförmåga vid kritisk tidpunkt.⁵⁶ Vad gäller företagsrekonstruktion och vilka fordringar som ska omfattas av ett offentligt ackord har HD konkretiserat detta i NJA 2014 s. 537. Domstolen uttalade där att avgörande är om en borgenär har möjlighet att innehålla sin egen prestation vid kritisk tidpunkt. I sådana fall ska borgenärens fordran inte omfattas av ett offentligt ackord, eftersom borgenären just inte är beroende av gäldenärens betalningsoförmåga vid kritisk tidpunkt då. Här har vi alltså ett exempel på när uppkomsttidpunkten förskjuts mot bakgrund av borgenärens möjlighet att innehålla sin egen prestation. Finns inte en sådan innehållanderätt bör i stället en likabehandling ske med andra borgenärer som var beroende av gäldenärens betalningsförmåga vid kritisk tidpunkt. Det kan också sägas följa av NJA 2014 s. 537. Vad gäller de fall där några omständigheter som konstituerar de fullgångna mervärdesskattefordringarna har inträffat före den kritiska tidpunkten har staten inte någon möjlighet att påverka om det slutligen uppkommer någon mervärdesskattefordran; staten kan inte exempelvis innehålla sin egen prestation. Det talar för att någon förskjutning av uppkomsttidpunkten inte ska ske i sådana fall.

⁵³ Se prop. 2021/22:215, En ny lag om företagsrekonstruktion, s. 156 f.

⁵⁴ Att rekonstruktionsgäldenären ska betala för prestationer som gäldenären använder efter kritisk tidpunkt kommer till uttryck i reglerna om gäldenärens avtal i 3 kap. lagen om företagsrekonstruktion. Enligt dessa blir gäldenären betalningsskyldig fullt ut om gäldenären exempelvis förfogar över en prestation som lämnats till gäldenären efter kritisk tidpunkt. Ett liknande argument har framförts när det gäller konkursboet och att boet bör betala fullt ut för prestationer som det mottar och förfogar över efter konkursutbrottet. Det gäller mervärdesskatt, se Bergström, Skatter och civilrätt, En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, 1978, s. 252, men även andra prestationer, se SOU 1999:1, Nya förmånsrättsregler, s. 14 ff., s. 225 ff., s. 298 f. och s. 363 f.; prop. 2002/03:49, Nya förmånsrättsregler, s. 103 f. Se även NJA 2009 s. 41. Se vidare Schytzer & Ek, Mervärdesskattefordrans status i konkurs, SkatteNytt Akademisk årsskrift 2021, s. 62 f. och s. 79, där vi använder argumentet såvitt gäller mervärdesskattefordrans status i konkurs.

⁵⁵ Se NJA 2009 s. 291; NJA 2014 s. 537. I fallen refererar HD uttryckligen till likabehandlingsprincipen. Se även HFD 2016 ref. 62, där HFD speglar bedömningen i NJA 2014 s. 537 och på så vis baserar sin bedömning på likabehandlingsprincipen. Se om likabehandlingsprincipen, exempelvis Welamson, Konkursrätt, 1961, s. 2; Lennander, Återvinning i konkurs, 4 uppl., 2013, s. 22; Keller, Konkurs och process, 2020, s. 76 ff. och s. 87 ff. Se även vidare Schytzer, Fordrans uppkomst inom insolvensrätten, 2020, s. 231 ff. och s. 398 ff.

⁵⁶ Se exempelvis NJA 2009 s. 291 och nedan.

Avslutningsvis har vi också att beakta symmetri inom den insolvensrättsliga kontexten. Vid en jämförelse av en borgenärs fordrans potentiella status i företagsrekonstruktion och konkurs är det nämligen viktigt att en borgenär ska behandlas på ett likartat sätt oavsett vilket insolvensförfarande som väljs. I annat fall får borgenären incitament till att sträva efter det förfarande som gynnar den egna positionen. Är det fråga om en fordran av viss omfattning kan det också komma att påverka de andra borgenärernas incitament. Enskilda intressen kan då komma att avgöra valet mellan förfarande snarare än vad som är lämpligt utifrån gäldenärens och borgenärskollektivets intressen. Skulle exempelvis en borgenär kunna få fullt betalt i en konkurs,⁵⁷ medan borgenären får nöja sig med att fordran sätts ned genom en skulduppgörelse i en rekonstruktion kommer borgenären ha ett intresse av att sträva mot en konkurs. Detta skulle kunna motverka en framgångsrik rekonstruktion av företaget.

HD har i NJA 2016 s. 73 uttalat att borgenärerna ska behandlas på ett likartat sätt, såtillvida att deras inbördes ställning inte ska påverkas av val av insolvensförfarande. Det har till och med sagts att det ”utgör en grundbult i det insolvensrättsliga systemet att bedömningen av om och i vad mån en fordran omfattas av rättsverkningarna av konkurs och offentligt ackord följer enhetliga principer.”⁵⁸ Att vi ska sträva efter symmetri mellan förfarandena har även lyfts fram i flera utredningar.⁵⁹ Skatteverket har också påpekat det i ett tämligen nytt ställningstagande om mervärdesskattefordrans uppkomst avseende företagsrekonstruktion.⁶⁰

I ändamålsbedömningen finns det alltså tre huvudsakliga ändamål att beakta. Det är dock inte alltid dessa kommer att peka mot samma uppkomsttidpunkt. I den samlade ändamålsbedömningen blir dessa ändamål på så vis snarare argument att väga mot varandra. Av denna anledning har vi nedan valt att benämna dem symmetriargumentet, konkurrensneutralitetsargumentet samt likabehandlingsprincipen.

⁵⁷ Det kan bli fallet om det blir konkursboet som blir betalningsskyldigt för mervärdesskatten. Konkursboets skulder ska nämligen fullgöras före det att utdelning sker i konkursen, vilket gör att sådana fordringar många gånger kommer att ersättas fullt ut. Se vidare om detta Schytzer & Ek, Mervärdesskattefordrans status i konkurs, SkatteNytt Akademisk årsskrift 2021, särskilt s. 54 ff.

⁵⁸ Möller, Avtalsviten i insolvensrätten i Vänbok till Lena Olsen, 2019, s. 185, noter uteslutna ur citatet. Se även Möller, Insolvensrättsliga utlåtanden, Ett urval från åren 1989–2015, 2016, s. 86 f. och s. 96 ff.; Gustafsson & Renman, Ackord, 2018, s. 61 f.; Schytzer, Fordrans uppkomst inom insolvensrätten, 2020, s. 338 och s. 404 f.

⁵⁹ Se SOU 2016:72, Entreprenörskap i det tjugoförsta århundradet, del 1, s. 150: ”En ökad samordning har den stora fördelen att incitamenten för en gäldenär eller borgenär att välja ett förfarande som enbart gynnar det egna intresset minskar. Mer samordnade regler blir enklare och mer förutsägbara för samtliga aktörer, som då slipper att överväga olika alternativa handlingsvägar.” Se även SOU 1999:1, Nya förmånsrättsregler, s. 238 och s. 240; SOU 2010:2, Ett samlat insolvensförfarande – förslag till ny lag, del 1, s. 72 ff.

⁶⁰ Se Skatteverkets ställningstagande, När uppkommer statens fordran på återbetalning av ingående mervärdesskatt vid ett offentligt ackord?, den 30 mars 2021, dnr 8-873834.

3. Mervärdesskattefordringars status i rekonstruktionen vid leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster

3.1 Om mervärdesskattefordrans status i allmänhet

I detta avsnitt ska vi undersöka mervärdesskattefordrans status i rekonstruktion när fordran uppkommer på grund av att rekonstruktionsgäldenären har sålt en vara eller tillhandahållit en tjänst (med andra ord utfört en beskattningsbar transaktion). Som tidigare har nämnts uppkommer mervärdesskattefordran med anledning av att det i normalfallet är gäldenären som är betalningsskyldig för den mervärdesskatt som belöper på leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten.⁶¹ Betalningsskyldigheten inträder när varan har levererats eller när tjänsten har utförts. Skyldigheten att betala mervärdesskatt kan dock tidigare läggas om förskottsbetalning sker. Allt detta framgår av artiklarna 63 och 64 i mervärdesskattedirektivet samt 1 kap. 3 § ML.

Ovan har vi poängterat att frågan om *när* mervärdesskattefordran uppkommer är av avgörande betydelse för statusfrågan i rekonstruktion. Svaret på den frågan och hur bedömningen av samma fråga ska ske kommer vi nu att illustrera genom att ställa upp ett antal exempel som sedan analyseras. Det sker i linje med det som framkom i avsnitten 2.2 och 2.3, nämligen att först görs en mervärdesskatterättslig bedömning av när betalningsskyldigheten uppstår, vilket sedan följs av den av HD och HFD förordade ändamålsbedömningen.

Som utgångspunkt för vår undersökning kan vi ta följande exempel: Anta att det beslutas om företagsrekonstruktion för ett tillverkningsföretag dag 1. Företagets rådighet över sina egna tillgångar begränsas då i viss mån efter vad som följer av 2 kap. 20 § lagen om företagsrekonstruktion. Enligt samma bestämmelse får företaget åta sig nya förpliktelser som ligger innanför den löpande förvaltningen av verksamheten. Anta att företaget fortsätter att sälja produkter och ingår ett avtal om försäljning dag 10, vilket innehåller leveransklausulen fritt säljarens lager (Ex works). Klausulen innebär att köparen ska ombesörja frakten samt att säljaren, som alltså är rekonstruktionsgäldenären, ska ställa varorna till köparens förfogande en viss dag, varvid risken för varorna övergår

⁶¹ Vissa beskattningsbara transaktioner är föremål för s.k. omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § ML, vilket innebär att köparen blir betalningsskyldig för mervärdesskatten. Om rekonstruktionsgäldenären utför en sådan transaktion kommer ingen mervärdesskattefordran att uppkomma gentemot gäldenären. Om rekonstruktionsgäldenären i stället är mottagare av en sådan transaktion kommer gäldenären att bli betalningsskyldig för skatten. Principiellt gäller här samma bedömning avseende mervärdesskattefordrans status i rekonstruktionen som när rekonstruktionsgäldenären levererar en vara eller tillhandahåller en tjänst, varför vi inte behandlar de nämnda situationerna särskilt.

till köparen.⁶² Anta slutligen att varorna ställs till köparens förfogande dag 20 och att betalning ska ske mot faktura med 30 dagars betaltid.

Sett från ett mervärdesskatteperspektiv har en leverans av varor skett enligt artikel 14 i mervärdesskattedirektivet och 2 kap. 1 § ML i och med att tillverkaren övertar rätten att såsom ägare förfoga över varorna. Eftersom parterna har valt leveransklausulen Ex works finns det mycket som talar för att leveransen har skett i samband med att varorna ställdes till köparens förfogande, vilket alltså ägde rum dag 20. Det säljande företags rådighet över varorna är nämligen avskuren från och med denna tidpunkt och merparten av de risker och fördelar som är förknippade med ägandet innehas därefter av köparen. Det innefattar exempelvis den köprättsliga risken för varan. Sammantaget innebär detta att den beskattningsgrundade händelsen har skett *efter* den kritiska tidpunkten.⁶³ Sett till *lydelsen* av 4 kap. 3 och 29 §§ lagen om företagsrekonstruktion ska denna fordran på mervärdesskatt inte omfattas av en eventuell skulduppgörelse i en rekonstruktionsplan.

Frågan bör också ställas om detta är en *ändamålsenlig* ordning. Som vi tidigare har nämnt ligger ett sådant tillvägagångssätt nämligen i linje med HD, HFD och AD:s bedömningar av fordrans uppkomstfrågor på senare år. För att avgöra den frågan måste vi se till vilka konsekvenser som uppstår om mervärdesskattefordran skulle omfattas av en skulduppgörelse eller inte i detta fall.

Om statens fordran inte omfattas av skulduppgörelsen innebär det att den utgående mervärdesskatt som är hänförlig till varuförsäljningen fullt ut ska betalas in till staten på samma sätt som när försäljningar sker inom ramen för den ordinarie verksamheten. Om mervärdesskattefordran i stället omfattas av en skulduppgörelse kommer statens fordran att sättas ned. Innebär skulduppgörelsen att bland annat oprioriterade fordringar, såsom statens fordran, sätts ned med 75 procent kommer staten endast att få 25 procent av den utgående mervärdesskatt som annars skulle ha betalats in.

I denna del måste det ovan nämnda konkurrensneutralitetsargumentet beaktas. Om gäldenären endast behöver betala in mervärdesskatt som blivit nedsatt i enlighet med skulduppgörelsen skulle rekonstruktionsgäldenären få en konkurrensfördel jämfört med andra aktörer på marknaden. Det beror på att andra skattskyldiga måste betala full mervärdesskatt. Den konkurrensfördelen är inte ändamålsenlig, eftersom rekonstruktionsgäldenären ska konkurrera på samma villkor som andra verksamheter vad gäller driften som sker efter den kritiska tidpunkten.

⁶² Incoterms, såsom Ex works, används ofta som standardavtalsklausuler för att fastställa parternas skyldigheter vid varuförsäljningar. Se Ramberg, *International Commercial Transactions*, 2011, passim, som menar att det endast är i undantagsfall som avtal sluts utan användning av Incoterms. Se även, för en liknande uppfattning, Bal, *Import and Export in Multi-Sale Transactions – Part II*, *International VAT Monitor* May/June 2016, s. 170.

⁶³ Se Ek, *Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten*, 2019, s. 191 ff., avseende leveransklausulens betydelse vid transaktionsklassificeringar.

Även likabehandlingsprincipen talar mot att mervärdesskattefordran ska ingå i skulduppgörelsen här. Rekonstruktionsgäldenärens medkontrahents fordran kommer att fullgöras fullt ut i exemplet ovan. Att staten på motsvarande sätt får fullt betalt leder till en likabehandling av dessa borgenärer. De kan sägas vara jämförbara och bör därför behandlas lika, med tanke på att fordringarna i båda fall avser en prestation som helt sker efter den kritiska tidpunkten.

Slutligen har vi att beakta symmetriargumentet. Som vi redogjorde för ovan innebär det att en viss borgenär ska behandlas på ett likartat sätt oavsett om företagsrekonstruktion eller konkurs väljs. I vår tidigare artikel påvisade vi att om konkursboet säljer en vara efter konkursutbrottet blir det en massafordran, det vill säga en fordran mot boet.⁶⁴ Av 11 kap. 1 § konkurslagen följer att sådana fordringar kommer att fullgöras innan utdelning sker i konkursen. En massafordran svarar därför mot en fordran som inte ingår i en skulduppgörelse i en rekonstruktion, eftersom båda ersätts fullt ut under förutsättning att konkursboet respektive rekonstruktionsgäldenären har medel.⁶⁵ Det utgör också ett starkt argument till varför statens fordran på mervärdesskatt i dessa fall inte ska ingå i skulduppgörelsen.

Sammantaget följer av den mervärdesskatterättsliga bedömningen att betalningsskyldigheten uppkommer efter den kritiska tidpunkten. En tolkning av 4 kap. 3 och 29 §§ lagen om företagsrekonstruktion med grund i *lydelsen* talar därför för att mervärdesskattefordran i detta fall inte kommer ingå i skulduppgörelsen. Den insolvensrättsliga *ändamålsbedömningen* pekar i samma riktning. Fordran kommer alltså inte att omfattas av en skulduppgörelse i detta exempel.

Låt oss ändra exempel till ett som innefattar tillhandahållande av en tjänst: Anta att ett företag utför reparationer av jordbruksmaskiner. Vi kan vidare anta att företaget ingår avtal om och utför en reparation dag 1, samt att betalning erläggs samma dag. Anta slutligen att det beslutas om företagsrekonstruktion beträffande företaget dag 10. I detta fall har en beskattningsbar transaktion i form av en reparationstjänst utförts dag 1. Det beror på att det är då säljaren har fullgjort sina förpliktelser enligt avtalet och de konsumerbara fördelarna av tjänsten har då tillfallit beställaren. Enligt en mervärdesskatterättslig bedömning har därmed den beskattningsgrundande händelsen i detta fall skett *före* den kritiska tidpunkten. Enligt *lydelsen* av 4 kap. 3 och 29 §§ lagen om företagsrekonstruktion ska mervärdesskattefordran i detta fall ingå i en skulduppgörelse.

Återigen kan vi dock inte stanna vid en mervärdesskatterättslig bedömning av statusfrågan, utan vi behöver också vidta en insolvensrättsligt präglad ända-

⁶⁴ Se Schytzer & Ek, Mervärdesskattefordrans status i konkurs, SkatteNytt Akademisk årsskrift 2021, s. 63 ff.

⁶⁵ Jfr Arnesdotter, Om betalningsinställelse och offentligt ackord, 1982, s. 288 ff.; Håstad, Sakrätt avseende lös egendom, 6 uppl., 1996, s. 426; Schytzer, Fordrans uppkomst inom insolvensrätten, 2020, s. 400 ff., om att en fordran som inte omfattas av det offentliga ackordet (en fordran som är ackordsfri) svarar mot en massafordran. En ackordsfri fordran är likvärdig med en fordran som inte omfattas av en skulduppgörelse i det nya förfarandet.

målsbedömning. I detta fall är det en önskvärd konsekvens att mervärdesskattefordran omfattas av en eventuell skulduppgörelse i en rekonstruktionsplan. Det finns inga ändamålsskäl som talar för att senarelägga uppkomsttidpunkten. Skulduppgörelsen är avsedd att omfatta de fordringar som hänför sig till verksamheten före kritisk tidpunkt. Villkorade fordringar kan visserligen anses uppkomma vid ett senare tillfälle i enlighet med 3 kap. 7 § lagen om företagsrekonstruktion om borgenären exempelvis har en innehållanderätt vid kritisk tidpunkt, och på så vis inte är beroende av gäldenärens betalningsoförmåga, men det är inte fallet här. I motsvarande situation i konkursfallet kommer dessutom mervärdesskatten att utgöra en konkursfordran, det vill säga en fordran som får göras gällande i konkursen och som alltså omfattas av konkursförfarandet.⁶⁶ En (oprioriterad) konkursfordran svarar mot en fordran som omfattas av en skulduppgörelse, eftersom båda vanligen inte kommer att ersättas fullt ut.⁶⁷ Därför är det lämpligt att mervärdesskattefordran i exemplet omfattas av skulduppgörelsen med beaktande av symmetriargumentet. I annat fall kan borgenärer få ett incitament att välja konkurs eller företagsrekonstruktion av andra skäl än vad som är lämpligt utifrån gäldenärens situation.

Sammantaget har alltså mervärdesskattefordran uppkommit *före* den kritiska tidpunkten i detta exempel. Det har stöd i såväl en mervärdesskatterättslig bedömning som en insolvensrättslig ändamålsbedömning.

Vad dessa två exempel har illustrerat är att när *samtliga* omständigheter som konstituerar fordran har skett antingen *före* eller *efter* den kritiska tidpunkten sammanfaller den mervärdesskatterättsliga bedömningen av när betalningsskyldigheten uppstår med den insolvensrättsliga ändamålsbedömningen. Det ligger i linje med att HD i sina uttalanden om hur frågan om fordrans uppkomst ska avgöras har betonat att ändamålsbedömningen ska ske när fordran är *svävande* vid den kritiska tidpunkten.⁶⁸ När fordran *inte* är svävande kommer däremot ändamålsbedömningen *inte* att få någon avgörande betydelse, som dessa exempel utgör en illustration av.

3.2 Om mervärdesskattefordrans status vid mer svårbedömda transaktioner

De exempel som diskuterades i föregående avsnitt var relativt okomplicerade, men det finns naturligtvis situationer där frågan om mervärdesskattefordrans

⁶⁶ Se Schytzer & Ek, Mervärdesskattefordrans status i konkurs, SkatteNytt Akademisk årsskrift 2021, s. 78 ff.

⁶⁷ Jfr Arnesdotter, Om betalningsinställelse och offentligt ackord, 1982, s. 288 ff.; Håstad, Sakrätt avseende lös egendom, 6 uppl., 1996, s. 426; Schytzer, Fordrans uppkomst inom insolvensrätten, 2020, s. 400 ff., om att en ackordsfordran svarar mot en konkursfordran. En ackordsfordran är likvärdig med en fordran som omfattas av en skulduppgörelse i den nya lagen.

⁶⁸ Se exempelvis NJA 2009 s. 291; NJA 2013 s. 725; NJA 2014 s. 537.

status är mer komplex. Komplexiteten uppstår när vissa omständigheter som konstituerar den fullgångna fordran har inträffat före den kritiska tidpunkten, medan andra inträffar efter samma tidpunkt. Följande exempel kan illustrera detta: anta att ett företag ingår avtal med en annan näringsidkare dag 1, innebärande att näringsidkaren ska köpa fyra varor som hos köparen klassificeras som materiella anläggningstillgångar. Anta också att dessa visserligen finns hos säljaren vid avtalsslutet, men enligt avtalet ska de modifieras något. Det säljande företaget ska därför hålla anläggningstillgångarna tillgängliga för avhämtning först från och med dag 20. Anta vidare att köpeavtalet innehåller leveransklausulen *Ex works*, innebärande att risken övergår till köparen i och med att tillgångarna blir tillgängliga för avhämtning.⁶⁹ Detta innebär bland annat att risken för att tillgångarna förstörs, kommer bort, försämras eller minskas genom en händelse som inte beror på säljaren övergår till köparen dag 20. Anta även att det beslutas om företagsrekonstruktion för det säljande företaget dag 25. Anta slutligen att köparen hämtar tillgångarna dag 30 samt att betalning erläggs dag 50 på förfallodagen.

Mervärdesskatterettsligt måste en bedömning av *när* den beskattningsgrundande händelsen sker göras. Materiella anläggningstillgångar är varor i mervärdesskattesammanhang. Utgångspunkten är då att den beskattningsgrundande händelsen inträffar vid varuleveransen. Det följer av artikel 63 i mervärdesskattedirektivet. Leveransen anses ha skett i och med att rätten att såsom ägare förfoga över varorna överförs till köparen. Avgörande för när den rätten överförs är vilka rättigheter och skyldigheter som tillkommer parterna vid olika tidpunkter, vilket alltså behöver undersökas här. Genom att anläggningstillgångarna i exemplet får anses vara individualiserade kan inte säljaren fullgöra med andra varor, eftersom säljaren i sådana fall begår kontraktsbrott.⁷⁰ Mot den bakgrunden erhåller köparen också rätten att överlåta och pantsätta just dessa anläggningstillgångar i och med avtalet.⁷¹ I exemplet överförs även den köprättsliga risken samt rätten att nyttja tillgångarna dag 20. Eftersom det rör sig om en anläggningstillgång från köparens perspektiv är dessa faktorer avgörande för bedömningen.⁷² Att något faktiskt nyttjande inte sker förrän efter dag 30 påverkar inte bedömningen, i och med att det som är relevant är köparens möjlighet att använda tillgångarna.

Mot bakgrund av dessa faktorer överförs sannolikt rätten att såsom ägare förfoga över anläggningstillgångarna dag 20, varför den beskattningsgrundande

⁶⁹ Se ovan avsnitt 3.1.

⁷⁰ Låt vara att det är en annan fråga om någon påföljd kan aktualiseras enligt avtalet eller den utfyllande (köp)rätten. Det är en fråga som primärt får avgöras med hjälp av avtalstolkning, jfr 3 § köplagen.

⁷¹ Säljaren skulle kunna göra sig skyldig till olovligt förfogande, enligt 10 kap. 4 § BrB, ifall säljaren skulle sälja tillgången till ytterligare någon part efter den första försäljningen, se vidare Almkvist, Förmögenhetsbrott och förmögenhetsrätt, 2020, s. 460 ff., med vidare hänvisningar.

⁷² Se ovan avsnitt 2.2.

händelsen sker före beslutet om företagsrekonstruktion. Betalningsskyldigheten uppkommer därför före den kritiska tidpunkten. Sett till *lydelsen* av 4 kap. 3 och 29 §§ lagen om företagsrekonstruktion bör alltså mervärdesskattefordran ha uppkommit *före* beslutet om företagsrekonstruktionen. Med den utgångspunkten ska fordran ingå i en eventuell rekonstruktionsplan och sättas ned i enlighet med densamma.

Frågan är om detta är en *ändamålsenlig* ordning sett till rekonstruktionsrätten. Avstamp kan tas i konkurrensneutralitetsargumentet, eftersom det här köpet avser en fortsatt drift av verksamheten. När rekonstruktionsförfarandet inleds har gäldenären, i vissa fall tillsammans med rekonstruktören, att välja om de helt eller delvis ofullgjorda avtalen ska fullföljas. Det följer av 3 kap. 2 § lagen om företagsrekonstruktion. Avtalet i exemplet är just ett sådant ofullgjort avtal, eftersom prestationerna ännu inte har utväxlats. Förutsatt att försäljningsavtalet är förmånligt för rekonstruktionsgäldenären kommer gäldenären sannolikt att vilja fullfölja avtalet. Fullföljs avtalet får det i sin tur följden att köparens naturafordran på att få anläggningstillgångarna anses uppkomma efter beslutet om företagsrekonstruktion enligt 3 kap. 3 § 3 st. samma lag. Naturafordran omfattas därför inte av en eventuell skulduppgörelse, utan kommer att fullgöras helt och hållet. Likaledes kommer rekonstruktionsgäldenären att få fullt betalt inklusive mervärdesskatt.

Om den nämnda mervärdesskatten skulle sättas ned i och med en skulduppgörelse innebär det att rekonstruktionsgäldenären får bedriva sin fortsatta verksamhet på förmånligare villkor än andra aktörer på marknaden med tanke på mervärdesskatten. Pondera att varorna i exemplet kostar 100' inklusive mervärdesskatt. Då utgör skatten 20' av dessa 100', under förutsättning att normalskattesatsen på 25 procent är tillämplig. Om skulduppgörelsen skulle innebära att vissa fordringar, däribland mervärdesskattefordran, sattes ned med 75 procent skulle rekonstruktionsgäldenären bara behöva betala 5' till staten för mervärdesskatten. Det blir således ett överskott på 15' som gynnar rekonstruktionsgäldenären jämfört med andra aktörer på marknaden, vilka behöver erlägga full mervärdesskatt. Det utgör en icke ändamålsenlig ordning sett till att rekonstruktionsgäldenären inte ska kunna konkurrera på förmånligare villkor än andra företag, såvitt avser den fortsatta driften av verksamheten.

Härutöver bör också symmetriargumentet beaktas. Vi behöver därför ta hänsyn till vad som gäller om gäldenären i stället skulle försättas i konkurs. Att rekonstruktionsgäldenären begär fullföljd av ett avtal svarar mot att konkursboet inträder i avtalet, i vart fall såvitt avser de underliggande civilrättsliga fordringarna. Vid fullföljd i rekonstruktion kommer fordran inte att ingå i en skulduppgörelse. Det följer av 3 kap. 3 § lagen om företagsrekonstruktion. I konkursfallet blir medkontrahentens fordran en massafordran om boet inträder

i avtalet.⁷³ Av 11 kap. 1 § konkurslagen följer att sådana fordringar kommer att fullgöras innan utdelning sker i konkursen. I vår tidigare artikel fann vi att om konkursboet träder in i ett avtal och fullgör prestationen blir den mervärdesskattefordran som är hänförlig till prestationen en massafordran.⁷⁴ Skulle mervärdesskattefordran i det ovan omtalade exemplet anses uppkomma före den kritiska tidpunkten skulle staten behandlas på olika sätt i rekonstruktion och konkurs. Staten skulle alltså få ett incitament att sträva efter konkurs. Det är inte en ändamålsenlig ordning sett till att borgenärerna ska behandlas lika i konkurs och rekonstruktion.

Avslutningsvis kan vi även lyfta fram likabehandlingsprincipen. I detta fall har vissa omständigheter som konstituerar den fullgångna fordran inträffat före den kritiska tidpunkten. Som vi nämnde under avsnitt 2.3 har då vanligen fordran uppkommit. Staten har ingen innehållanderätt eller dylikt, som gör att det av den anledningen finns skäl att senarelägga uppkomsttidpunkten. Det talar för att staten borde behandlas lika med andra borgenärer som har fordringar för vilka några omständigheter inträffat före den kritiska tidpunkten. Därigenom borde fordran omfattas av skulduppställningen. Här behöver vi dock beakta att om rekonstruktionsgäldenären inte begär fullföljd av avtalet får medkontrahenten häva avtalet enligt 3 kap. 6 § lagen om företagsrekonstruktion. De eventuella skadeståndsfordringar som uppstår med anledning av detta kommer att ha uppkommit före den kritiska tidpunkten och följaktligen omfattas av skulduppställningen.⁷⁵ Det faktum att rekonstruktionsgäldenären begär fullföljd gör således att gäldenärens medkontrahent behandlas på ett annat sätt än de borgenärer vars avtal inte fullföljs.⁷⁶ Det är ett avsteg från likabehandlingsprincipen som lagstiftaren har ansett godtagbart genom 3 kap. 3 § lagen om företagsrekonstruktion.⁷⁷

⁷³ Se exempelvis NJA 1996 s. 368, där HD uttalade att om konkursboet träder in i ett köpeavtal övertar boet de villkor som gällde för konkursgäldenären. Se även prop. 1988/89:76, Om ny köplag, s. 184, där det uttalas att om konkursboet träder in i avtalet, så inträder boet i gäldenärens rättigheter och skyldigheter fullt ut i enlighet med avtalet. Se även SOU 2001:80, Gäldenärens avtal vid insolvensförfaranden, s. 95 ff.; Lehrberg, Köprätt enligt 1990 års köplag, 2008, s. 417; Lindskog, Kvittning, Om avräkning av privaträttsliga fordringar, 3 uppl., 2014, s. 177 ff. Omfattningen av boets inträde i dessa situationer, om boet exempelvis ska svara för fel i varan fullt ut, har diskuterats, se exempelvis Håstad, Köprätt och annan kontraktsrätt, 7 uppl., 2021, s. 185 ff., med vidare hänvisningar.

⁷⁴ Se Schytzer & Ek, Mervärdesskattefordrans status i konkurs, SkatteNytt Akademisk årsskrift 2021, s. 79.

⁷⁵ Se prop. 2021/22:215, En ny lag om företagsrekonstruktion, s. 376, där det uttalas att frågan om när en borgenärs fordran ska anses uppkommen ska avgöras enligt samma principer som i den gamla lagen. I NJA 2014 s. 537 fann HD att en sådan inomkontraktuell skadeståndsfordran som hade sin grund i att rekonstruktionsgäldenären inte fullgjorde en prestation efter den kritiska tidpunkten hade uppkommit före den kritiska tidpunkten.

⁷⁶ Se även prop. 2021/22:215, En ny lag om företagsrekonstruktion, s. 136.

⁷⁷ Jfr även om motsvarande situation i konkurs, Möller, Konkurs och kontrakt, Om konkursboets inträde i gäldenärens avtal, 1988, s. 39 ff., s. 66 och s. 75 f.; Schytzer, Fordrans uppkomst inom insolvensrätten, 2020, s. 344 f.

På motsvarande sätt borde ett avsteg från likabehandlingsprincipen vad gäller mervärdesskattefordran också vara försvarbart, särskilt med tanke på att en mervärdesskattefordran i motsvarande situation i en konkurs blir en massafordran.

Hittills har vi alltså kommit fram till följande: enligt en mervärdesskatterättslig bedömning föreligger betalningsskyldigheten för mervärdesskattefordran redan före den kritiska tidpunkten. Sett till *lydelsen* av 4 kap. 3 och 29 §§ lagen om företagsrekonstruktion borde därför fordran omfattas av skulduppgörelsen. Vi behöver dock även beakta en insolvensrättslig *ändamålsbedömning*. Likabehandlingsprincipen i vid mening talar förvisso för att fordran ska omfattas av skulduppgörelsen i dessa fall, men avsteg har gjorts vad gäller förmögenhetsrättsliga fordringar i liknande situationer. Konkurrensneutralitets- och symmetriargumentet talar dock för att fordran ska anses uppkomma *efter* den kritiska tidpunkten. Dessa argument bör få genomslag här. Sammantaget bör fordran alltså inte omfattas av skulduppgörelsen.

Genom att uppställa ytterligare ett exempel kan vi utveckla och kontrastera resonemanget ovan: anta att ett byggföretag, som även tillhandahåller markentreprenader, ingår avtal om att utföra en markentreprenad dag 1. Enligt avtalet ska entreprenaden inledas dag 30. Fakturering ska ske månadsvis efter avstämning med 60 dagars betalningstid. Anta vidare att det beslutas om företagsrekonstruktion för byggföretaget dag 60 och att vid denna tidpunkt enbart en tredjedel av markentreprenaden har utförts, samt att betalning inte har skett till någon del. Anta också att byggföretaget väljer att inte fullfölja avtalet (företaget ska avveckla markentreprenadsdelen). Anta slutligen att parterna kort efter rekonstruktionen har inletts träffar en överenskommelse innebärande att beställaren ska betala ett pris motsvarande den del av tjänsten som har utförts (med ett mindre prisavdrag).

Sett ur ett mervärdesskatteperspektiv innebär detta att tjänsten inte är utförd dag 60, eftersom utföraren av tjänsten inte har fullgjort sina förpliktelser vid den tidpunkten. Tjänsten får i stället anses vara tillhandahållen i och med att den nya överenskommelsen träffas, det vill säga *efter* beslutet om företagsrekonstruktionen. Det beror på att överenskommelsen förändrar säljarens förpliktelser. Det är alltså först då det är fastställt att säljaren har fullgjort det som åligger denna enligt avtalet, även om den sista faktiska handlingen utfördes tidigare.⁷⁸ Av den anledningen sker den beskattningsgrundande händelsen efter den kritiska tidpunkten i detta exempel. Sett till *lydelsen* av 4 kap. 3 och 29 §§ lagen om företagsrekonstruktion bör alltså mervärdesskattefordran ha uppkommit efter beslutet om företagsrekonstruktionen. Med den utgångspunkten skulle fordran inte ingå i en rekonstruktionsplan och inte sättas ned genom en eventuell skulduppgörelse i planen.

⁷⁸ Jfr Lindgren Zucchini, Förpliktelserns betydelse för fastställandet av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, SkatteNytt 2021, s. 676 ff.

Frågan är om detta är en *ändamålsenlig* ordning sett till insolvensrätten. Till skillnad från det föregående exemplet fullgör inte rekonstruktionsgäldenären här några förpliktelser efter den kritiska tidpunkten. Rekonstruktionsgäldenären konkurrerar alltså inte med andra aktörer efter den tidpunkten och konkurrensneutralitetsargumentet får på så vis ingen betydelse i detta fall. I stället har rekonstruktionsgäldenären presterat före den kritiska tidpunkten. Mervärdesskatten är hänförlig till den prestationen och bör därför ingå i skulduppgörelsen i likhet med andra mervärdesskattefordringar som är hänförliga till prestationer som rekonstruktionsgäldenären har fullgjort före kritisk tidpunkt.⁷⁹ En sådan ordning leder till en likabehandling med de borgenärer vars prestationer också är hänförliga till tiden före den kritiska tidpunkten.

Med det sagt bör också symmetriargumentet beaktas. Vi måste därför ta reda på vad som gäller i konkurs i dessa fall. I vår tidigare artikel fann vi att när konkursboet inte har inträtt i avtalet, utan bara kräver betalt för de prestationer som var fullgjorda före konkursutbrottet medför det att mervärdesskattefordran blir en konkursfordran.⁸⁰ På motsvarande sätt har rekonstruktionsgäldenären i exemplet inte bestämt att avtalet ska fullföljas, utan bara krävt betalt för de prestationer som har fullgjorts före den kritiska tidpunkten. Staten bör behandlas på ett likartat sätt i de båda förfarandena. Som vi nämnde tidigare svarar en konkursfordran mot en fordran som omfattas av en eventuell skulduppgörelse, varför mervärdesskattefordran enligt vår bedömning uppkommer före den kritiska tidpunkten här.

I enlighet med den mervärdesskatterättsliga bedömningen ovan uppstår betalningsskyldigheten för mervärdesskatten efter den kritiska tidpunkten. Sett till *lydelsen* av 4 kap. 3 och 29 §§ lagen om företagsrekonstruktion bör fordran inte ingå i en eventuell skulduppgörelse. Enligt en *ändamålsbedömning* uppkommer dock fordran före den kritiska tidpunkten i detta fall med beaktande av symmetriargumentet och likabehandlingsprincipen. Fordran omfattas därför av en eventuell skulduppgörelse i detta fall enligt vår uppfattning.

De exempel vi har undersökt i detta avsnitt har gällt situationer när den underliggande civilrättsliga fordran har varit svävande vid den kritiska tidpunkten. I dessa fall kan en mervärdesskatterättslig bedömning av *när* den beskattningsgrundande händelsen sker indikera en viss uppkomsttidpunkt sett till *lydelsen* av lagen om företagsrekonstruktion. Som exemplen visar kan dock en insolvensrättslig *ändamålsbedömning* ge en annan uppkomsttidpunkt. Med tanke på att såväl HD som HFD har förordat en sådan bedömning räcker det alltså inte att utgå från fordringstypen och en mervärdesskatterättslig bedömning i dessa fall.⁸¹ En insolvensrättslig ändamålsbedömning måste också göras.

⁷⁹ Se ovan under avsnitt 3.1.

⁸⁰ Se Schytzer & Ek, Mervärdesskattefordrans status i konkurs, SkatteNytt Akademisk årsskrift 2021, s. 81 f.

⁸¹ Jfr dock Skatteverkets ställningstagande, När uppkommer statens fordran på återbetalning av ingående mervärdesskatt vid ett offentligt ackord?, den 30 mars 2021, dnr 8-873834. Ställ-

4. Mervärdesskattefordringars status i rekonstruktionen vid justering av tidigare gjorda avdrag

4.1 Om kundförluster och prisnedsättningar i efterhand

I förevarande avsnitt ska vi undersöka mervärdesskattefordrans status i rekonstruktionen när fordran uppkommer på grund av att rekonstruktionsgäldenären måste justera tidigare gjorda avdrag. Till skillnad från föregående avsnitt agerar gäldenären i dessa fall som förvärvare av varor och tjänster. Har exempelvis rekonstruktionsgäldenären köpt en vara, men ännu inte betalt för denna, kommer gäldenären ändå i många fall ha dragit av mervärdesskatten för varan. Därtill kommer säljaren ha betalat in mervärdesskatt till staten. Sätts köpeskillingen ned genom en skulduppgörelse kommer säljaren att ha betalat in för mycket mervärdesskatt eftersom beskattningsunderlaget har satts ned. Säljaren får då rätt få tillbaka mervärdesskatt från staten, som vi nämnde ovan under avsnitt 2.2. I enlighet med artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet och 13 kap. 26 § ML har också köparen (rekonstruktionsgäldenären) en skyldighet att justera sitt tidigare gjorda avdrag under förutsättning att förhållandena som låg till grund för avdraget ändrades. I dessa fall kommer köpeskillingen ha satts ned vilket kan innebära att rekonstruktionsgäldenären har dragit av för mycket mervärdesskatt.

Alla ändringar av säljarens beskattningsunderlag föranleder emellertid inte en justeringsskyldighet för köparen. I den svenska lagen görs en uppdelning mellan ändringar som beror på kundförluster och på prisnedsättningar i efterhand. Detta framgår av 7 kap. 6 § ML. Som framgick av avsnitt 2.2 innebär en kundförlust generellt sett att det är sannolikt att säljaren inte kommer att erhålla någon betalning, samtidigt som den ursprungliga fordran mot köparen kvarstår. Prisnedsättning i efterhand medför i stället att det ursprungliga rättsförhållandet förändras varvid köparens skyldighet att betala sätts ned. Det är enbart i det sistnämnda fallet som köparen, i vårt fall rekonstruktionsgäldenären, blir tvungen att justera sin ingående mervärdesskatt.

Mot den bakgrunden blir frågan i detta avsnitt om en skulduppgörelse ska ses som en kundförlust eller en prisnedsättning i efterhand. Här kan vi uppmärksamma att EU-domstolen har bedömt frågan vad gäller det offentliga ackordet. Även Skatteverket har kommit med ett antal ställningstaganden i denna klassificeringsfråga. Av den anledningen tar vi utgångspunkt i det offentliga ackordet, för att sedan undersöka hur en skulduppgörelse enligt lagen om före-

ningstagandet gäller i huvudsak en annan fråga, som vi kommer att behandla nedan under avsnitt 4. I ställningstagandet uttalar dock Skatteverket inledningsvis att det är ”naturligt att knyta uppkomsten av statens mervärdesskattefordran till tidpunkten för den enskilda transaktion som skattskyldigheten grundar sig på”. Mot bakgrund av vår undersökning framstår det som en alltför generell slutsats som inte alltid har stöd i en insolvensrättslig ändamålsbedömning.

tagsrekonstruktion ska klassificeras. I nästa avsnitt kommer vi sedan att studera om eventuella fordringar till följd av justeringen uppkommer före eller efter den kritiska tidpunkten och alltså om de ska omfattas av skulduppgörelsen eller inte.

Tidigare har Skatteverket ansett att nedsättning av beskattningsunderlaget på grund av ett lagakraftvunnet ackordsbeslut utgör en kundförlust sett ur säljarens perspektiv.⁸² Således behövde inte rekonstruktionsgäldenären justera tidigare gjorda avdrag. Denna syn förändrades emellertid efter EU-domstolens dom i målet T – 2.⁸³ Som konstaterades ovan i avsnitt 2.2 fann domstolen där att gäldenärens skyldigheter minskar i och med ackordet, vilket motsvarar det svenska begreppet prisnedsättning i efterhand. En sådan prisnedsättning föranleder som nämnts en justeringsskyldighet för gäldenären. Efter det att domen hade avkunnats publicerade Skatteverket ett nytt ställningstagande i vilket verket anser att förluster som uppkommer vid ackord ska behandlas som nedsättningar av priset i efterhand, under förutsättning att förlusten innebär att köparens skyldighet att betala sin skuld har bortfallit eller förändrats samt fastställts på en slutgiltig nivå.⁸⁴

Att klassificera det offentliga ackordet som en prisnedsättning i efterhand är rimligt mot bakgrund av att enligt den gamla lagen om företagsrekonstruktion ackordet var bindande för alla borgenärer. Det följde av den lagens 3 kap. 8 §. Följden av detta var att dessa borgenärs fordringar inte längre kunde göras gällande enligt det ursprungliga fordringsförhållandet, utan borgenärerna fick nöja sig med vad som följde av ackordet.⁸⁵ En fordran som omfattades av det offentliga ackordet var alltså definitiv; nedsättningen av ackordet påverkades exempelvis inte av att gäldenären betalningsförmåga återställdes.⁸⁶

Vad denna mervärdesskatterättsliga klassificering av det offentliga ackordet fick för följd kan illustreras med ett exempel. Anta att ett företag köpte in lagervaror dag 1 och att betalning skulle erläggas efter 30 dagar. Anta vidare att företaget redovisade mervärdesskatt månadsvis och att månadsskiftet skedde vid slutet av dag 9. Anta slutligen att betalning inte kom till stånd samt att det beslutades om företagsrekonstruktion för företaget dag 50. Sedermera fastställdes ett offentligt ackord som innebar att här relevanta fordringar, som uppkommit före beslutet om företagsrekonstruktion, sattes ned med 75 procent.

⁸² Se Skatteverkets upphävda ställningstagande, Nedskrivning av kundfordringar, den 7 april 2008, dnr 131 194828-08/111. För en diskussion avseende det tidigare rådande rättsläget, se Öberg, Mervärdesbeskattning vid obestånd, 2 uppl., 2001, s. 270–275. Se även Gustafsson, Företagsrekonstruktion och ackord, 2014, s. 55; Gustafsson & Renman, Ackord, 2018, s. 53.

⁸³ Se mål C-396/16, T – 2, EU:C:2018:109.

⁸⁴ Se Skatteverkets ställningstagande, Ändring av utgående och ingående skatt vid kundförluster och prisnedsättningar i efterhand, den 5 december 2019, dnr 202 494536-19/111.

⁸⁵ Se Hellners & Mellqvist, Lagen om företagsrekonstruktion, 2 uppl., 2013, s. 190.

⁸⁶ I undantagsfall kunde dock ackordet förverkas, om gäldenären exempelvis hade gjort sig skyldig till oredlighet mot borgenärer, uppsåttligt försvarande av konkurs eller på något annat sätt uppenbart hade försummat sina åtaganden enligt ackordet. Denna ordning följde av 3 kap. 27 § gamla lagen om företagsrekonstruktion.

I exemplet hade rekonstruktionsgäldenären sannolikt dragit av den ingående mervärdesskatten som var hänförlig till inköpet under den månad som inleddes dag 10 i enlighet med 13 kap. 16 § ML. Detta innebär att avdraget kom att göras före beslutet om företagsrekonstruktion, även om någon betalning som inkluderar mervärdesskatt inte hade gjorts till säljaren. I och med ackordet ändrade säljaren sitt beskattningsunderlag. Av 11 kap. 10 § ML följer att säljaren också behövde ställa ut en kreditnota till rekonstruktionsgäldenären. Skyldigheten att justera avdraget uppstod sedan i och med att rekonstruktionsgäldenären blev krediterad, eftersom företagets skyldighet att betala förändrades på ett slutgiltigt sätt. Staten kom därför att få en fordran på rekonstruktionsgäldenären.

Frågan är om detsamma gäller enligt det nya förfarandet i lagen om företagsrekonstruktion. I jämförelse med det offentliga ackordet är rekonstruktionsplanen, som tidigare nämnts, ett mer raffinerat verktyg som kan få många olika rättsverkningar beroende på hur parterna utformar planen. Som vi beskrev i avsnitt 2.1 kommer ofta en skulduppgörelse vara en viktig del av de rekonstruktionsåtgärder som ingår i planen. En skulduppgörelse kan likna det offentliga ackordet, men det närmare innehållet i skulduppgörelsen är upp till dem som deltar i planförhandlingen att besluta om. Det följer av 4 kap. 3 § lagen om företagsrekonstruktion.

En skulduppgörelse kan ges samma innebörd som ett offentligt ackord hade, såtillvida att en skulduppgörelse kan medföra att de av rekonstruktionsgäldenärens skulder som omfattas av uppgörelsen sätts ned definitivt till exempelvis 25 procent. Vi kan då spegla den bedömning som skedde av det offentliga ackordet ovan. En sådan definitiv uppgörelse kommer att utgöra en prisnedsättning i efterhand, med tanke på EU-domstolens bedömning i målet T – 2.

Skulduppgörelsen kan dock göras mindre definitiv. Följande exempel kan illustrera det: anta att en viss kategori av borgenärens fordringar får betalt med 50 procent initialt. Kvarvarande 50 procent villkoras på så sätt att betalning sker med den eventuella vinst som företaget gör inom de nästkommande fem åren. Vid antagandet av rekonstruktionsplanen (inkluderande skulduppgörelsen) är det alltså inte givet att resterande 50 procent av fordringarnas belopp kommer att betalas och i sådana fall med hur mycket. Frågan kan då ställas om detta utgör en kundförlust eller en prisnedsättning i efterhand.

Vid besvarandet av frågan behöver vi återvända till det ovannämnda målet T – 2. Där underströk EU-domstolen att den uteblivna betalning som en kundförlust innebär kännetecknas av dess icke slutgiltiga natur. Enligt domstolen särbehandlas kundförluster vid ändring av beskattningsunderlag och justering av avdrag, eftersom betalningsoförmågan då endast potentiellt sett är tillfällig. EU-domstolen menade att den fråga som skulle ställas vid bedömningen av om det rör sig om en kundförlust eller prisnedsättning i efterhand är om köparen fortfarande är skyldig att betala det avtalade priset och om säljaren på så sätt fortfarande har kvar sin fordran. Med andra ord är det av vikt att fastställa om

det har skett en minskning av rekonstruktionsgäldenärens skyldigheter gentemot borgenärerna i frågan.⁸⁷

I vårt exempel innebär skulduppgörelsen att rekonstruktionsgäldenären initialt enbart ska erlägga 50 procent. Övriga 50 procent av penningsskulden ska fullgöras om företaget uppbär vinst. Fordran avseende de sista 50 procenten är på så vis villkorad, eftersom rekonstruktionsgäldenären inte är skyldig att betala det avtalade priset i samtliga fall utan enbart om villkoret inträffar. Det finns alltså ingen kvarstående skyldighet att betala det ursprungligt avtalade priset på samma sätt som om en skulduppgörelse inte alls hade kommit till. Även om skyldigheten att slutligt betala hela fordringens belopp inte upphört har rekonstruktionsgäldenärens skyldighet att betala förändrats. Sammantaget bör det därför inte röra sig om en kundförlust i exemplet, eftersom uppgörelsen är definitiv. Det är i stället fråga om en prisnedsättning i efterhand.

En skulduppgörelse i en rekonstruktionsplan innebär således att rättsförhållandet förändras, vilket illustreras av vårt exempel. Det medför att en skulduppgörelse typiskt sett ska klassificeras som en prisnedsättning i efterhand. Vad det får för konsekvenser kommer vi att behandla i nästa avsnitt.

4.2 Om mervärdesskattefordrans status

I föregående avsnitt konstaterade vi att typiskt sett kommer skulduppgörelser utgöra prisnedsättningar i efterhand. Uppgörelsen får därmed till följd att rekonstruktionsborgenären (säljaren) har att ändra sitt beskattningsunderlag, varpå borgenären ska utfärda en kreditnota till rekonstruktionsgäldenären (köparen). Gäldenären måste sedan justera tidigare gjort avdrag nedåt. Rekonstruktionsgäldenären kommer att ha dragit av för mycket skatt, vilket innebär att staten får en fordran på mervärdesskatt till följd av justeringen. Om denna fordran i sin tur omfattas av skulduppgörelsen avgörs av om den har uppkommit *före* eller *efter* den kritiska tidpunkten.

Den uppkomstfrågan kan vi återigen studera med hjälp av ett exempel. Anta att det beslutas om företagsrekonstruktion för ett företag. Sedermera fastställs en rekonstruktionsplan som innehåller en skulduppgörelse. Uppgörelsen innebär att vissa fordringar som har uppkommit före beslutet om företagsrekonstruktion sätts ned med 75 procent. Bland dessa ingår en borgenärs fordran som uppgår till 100⁸. Fordran avser köpeskillingen för en vara som rekonstruktionsgäldenären har köpt och fått levererad före den kritiska tidpunkten. Gäldenären har dock inte betalat fordran. Borgenären har sannolikt redan redovisat utgående mervärdesskatt för denna försäljning, trots att borgenären inte har fått betalt. För att borgenären ska kunna få sätta ned den utgående skatten krävs det att

⁸⁷ Se mål C-396/16, T – 2, EU:C:2018:109, p. 36–44.

borgenären utfärdar en kreditnota till rekonstruktionsgäldenären. Det framgår av 11 kap. 10 § ML.

Rekonstruktionsgäldenären har troligen också dragit av den ingående mervärdesskatten i samband med att gäldenären fick den ursprungliga fakturan. När rekonstruktionsgäldenären sedan mottar kreditnotan behöver gäldenären justera det tidigare gjorda avdraget. Det följer av artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet och 13 kap. 26 § ML. Skyldigheten att justera och sedermera betala in skatt till staten inträder när rekonstruktionsgäldenären får kreditnotan,⁸⁸ och alltså efter den kritiska tidpunkten. Sett till en mervärdesskatterättslig bedömning och till *lydelsen* av 4 kap. 3 och 29 §§ lagen om företagsrekonstruktion bör denna fordran därmed inte ingå i skulduppgörelsen.

I denna fråga bör vi också beakta RÅ 1993 ref. 78 och NJA 1997 s. 787. Båda fallen gällde nämligen när en fordran uppkom till följd av justering av tidigare gjorda avdrag. Omständigheterna i målen var likartade och kan sammanfattas på följande sätt: en fastighetsägare hade gått i konkurs. I 1993 års fall begärde konkursboet förhandsbesked om vad som skulle gälla mervärdesskatterättsligt om boet sålde fastigheten. I 1997 års fall hade konkursboet sålt fastigheten. Enligt dåvarande regler i mervärdesskattelagen skulle avdrag hänförliga till vissa fastighetsrelaterade kostnader justeras vid en fastighetsförsäljning. Mot den bakgrunden hade HFD och HD att besvara när fordran till följd av justeringen uppkom. Respektive domstol fann att justeringsskyldigheten inträdde genom försäljningen, vilket var den omständighet som förändrade förutsättningarna för tidigare gjorda avdrag. I båda målen menade domstolarna att det inte fanns skäl att anse att en villkorad fordran skulle föreligga före försäljningstidpunkten. Statens fordran ansågs därför ha uppkommit i och med försäljningen vilken skedde efter konkursutbrottet. I RÅ 1993 ref. 78 fann HFD att fordran riktade sig mot konkursboet och därmed utgjorde en massafordran, det vill säga en fordran som vanligen ersätts fullt ut. Efter målet ändrades mervärdesskattelagen med avsikten att en dylik fordran skulle utgöra en konkursfordran. Trots detta kom HD i 1997 års fall fram till samma uppkomsttidpunkt, men att fordran riktade sig mot konkursgäldenären. Fordran utgjorde därför en gäldenärsfordran i det fallet, det vill säga en fordran som inte omfattas av konkursförfarandet.⁸⁹

⁸⁸ Jfr RÅ 1993 ref. 78; NJA 1997 s. 787, där domstolarna kom fram till att det är inträffandet av den omständighet som medför en justeringsskyldighet som är avgörande för tidpunktsfrågan. Se även Schytzer & Ek, Mervärdesskattefordrans status i konkurs, SkatteNytt Akademisk årsskrift 2021, s. 92.

⁸⁹ Efter målet ändrades mervärdesskattelagen avseende just denna situation genom införandet av ett andra stycke i 8 a kap. 4 §. Där stadgas att fordran får göras gällande i konkursen. Materiellt sett inkluderas alltså en sådan fordran numera i konkursförfarandet. Det bör dock noteras att det endast är fastighetsförsäljningar i konkurs på vilken den nämnda bestämmelsen blir tillämplig. Se, för en undersökning av mervärdesskattefordrans status i konkurs med anledning av justering av tidigare gjorda avdrag, Schytzer & Ek, Mervärdesskattefordrans status i konkurs, SkatteNytt Akademisk årsskrift 2021, s. 84 ff., med vidare hänvisningar.

Om vi utgår från den principiella bedömningen av uppkomstfrågan i RÅ 1993 ref. 78 och NJA 1997 s. 787 skulle alltså fordran i vårt exempel ovan uppkomma genom den omständighet som föranleder justeringen. I exemplet utgör denna omständighet mottagandet av kreditnotan, vilket sker efter den kritiska tidpunkten. I likhet med den mervärdesskatterättsliga bedömningen ovan talar detta för att fordran på grund av justeringen av det tidigare gjorda avdraget uppkommer efter den kritiska tidpunkten. Den relevanta fordran skulle alltså inte omfattas av skulduppgårelsen. I både 1993 och 1997 års fall utgick dock HFD och HD från fordringstypen och villkorsterminologin i sin bedömning snarare än ändamålet med den enskilda regeln. Som vi genomgående lyft har emellertid HD och HFD på senare år påtalat att det är ändamålet bakom regeln, i stället för en bedömning med grund i den specifika fordringstypen, som ska ha stor betydelse i uppkomstfrågan. Låt oss därför vidta en ändamålsbedömning av statusfrågan i det aktuella exemplet.

I ändamålsbedömningen av det här diskuterade exemplet aktualiseras inte konkurrensneutralitetsargumentet, eftersom det inte är tal om någon verksamhet som bedrivs efter den kritiska tidpunkten. Däremot är symmetriargumentet och likabehandlingsprincipen relevanta att beakta. Låt oss börja med symmetriargumentet. Vi behöver därför beakta vad som gäller i motsvarande fall i konkurs. Enligt RÅ 1993 ref. 78 och NJA 1997 s. 787 uppkommer som sagt fordran efter den kritiska tidpunkten i konkurs. Det kan tänkas indikera att fordran skulle uppkomma efter den kritiska tidpunkten även såvitt avser företagsrekonstruktion. Här är dock inte tal om symmetri i *formell* mening, utan vad som eftersträvas är *materiell* symmetri, det vill säga att borgenären ska behandlas på ett likartat sätt oavsett om konkurs eller företagsrekonstruktion väljs som förfarande. Om fordran uppkommer efter den kritiska tidpunkten i rekonstruktionen kommer fordran inte att omfattas av skulduppgårelsen. I konkurs svarar det mot att fordran blir en massafordran. I den här situationen blir det dock inte en massafordran i en konkurs.⁹⁰

Skulle fordran i detta rekonstruktionsfall däremot uppkomma efter den kritiska tidpunkten leder det till att staten, och andra borgenärer, får incitament att välja det ena förfarandet framför det andra. Det kan illustreras med ett exempel. Anta att den blivande rekonstruktionsgäldenären har förvärvat varor för 100' (vilket inkluderar mervärdesskatt om 20'). Anta vidare att dessa fordringar omfattas av en skulduppgårelse. Anta också att gäldenären har dragit av den ingående mervärdesskatten. Anta även att det beslutas om företagsrekonstruktion för gäldenären efter det att avdraget har gjorts och att varorna inte bli-

⁹⁰ Även om fordran uppkommer efter kritisk tidpunkt i konkurs är det inte en fordran mot boet. Som vi påtalade i vår tidigare artikel har Sveriges EU-inträde medfört att en skyldighet att justera tidigare gjorda avdrag inte kan överföras mellan subjekt, vilket innebär att fordran i konkurssammanhang i stället utgör en gäldenärsfordran. Vi argumenterade dock för att denna typ av fordringar av ändamålsskäl bör anses utgöra konkursfordringar, se Schytzer & Ek, Mervärdesskattefordrans status i konkurs, SkatteNytt Akademisk årsskrift 2021, s. 87 ff.

vit betalda vid denna tidpunkt. Anta slutligen att en rekonstruktionsplan fastställs som inkluderar en skulduppgörelse i vilken skulderna ska sättas ned med 75 procent. Den specifika skulden till leverantören i exemplet sätts alltså ned från 100' till 25'.

Frågan är dock vad som händer med det redan gjorda avdraget sett ur rekonstruktionsgäldenärens perspektiv. När det offentliga ackordet tidigare ansågs utgöra en kundförlust mervärdesskatterättsligt behövde rekonstruktionsgäldenären inte alls justera redan avdragen mervärdesskatt. Gäldenären i vårt exempel hade då alltså bara att erlægga 25' till leverantören (varav 5' avsåg mervärdesskatt trots att avdrag för ingående mervärdesskatt gjorts om 20'). Eftersom det numera är klart att ett ackord, och enligt vår mening även en skulduppgörelse, ska klassificeras som en prisnedsättning i efterhand måste rekonstruktionsgäldenären göra en justering med anledning av skulduppgörelsen. Därför får staten en fordran på skillnaden mellan 20' och 5', det vill säga 15'. Om denna fordran uppkommer före kritisk tidpunkt ska mervärdesskattefordran till följd av justeringen om 15' sättas ned i enlighet med uppgörelsen. Det medför att staten får en fordran på 3,75'. Sammantaget har då gäldenären att erlægga 28,75' (varav 25' är till leverantören). Skulle statens fordran i stället uppkomma efter kritisk tidpunkt kommer hela fordran på 15' att behöva fullgöras. Gäldenären har i sådana fall att erlægga 40' totalt sett (15' till staten och 25' till leverantören). Det medför att uppgörelsen blir dryga 39 procent dyrare än vad som blir fallet om statens fordran uppkommer före den kritiska tidpunkten. Rekonstruktionsgäldenären behöver alltså erlægga 40' i stället för 28,75'.

Som det senaste exemplet illustrerar utgör statens mervärdesskattefordran i dessa fall en stor del av skulduppgörelsen. Om mervärdesskattefordran inte omfattas av skulduppgörelsen medför det att det inte bara är staten som får ett incitament att sträva efter ett visst förfarande. Att en uppgörelse blir så pass mycket dyrare innebär också att det markant påverkar övriga borgenärers utfall. Det leder i sin tur till att de borgenärerna får ett incitament att sträva efter konkurs. För att rekonstruktionen ska vara möjlig i dessa fall måste sannolikt antingen borgenärerna gå med på en än lägre utdelningsprocent eller rekonstruktionsgäldenären bekosta statens fordran indirekt med externt kapital genom exempelvis ett ägartillskott. Det medför att rekonstruktion av företag blir möjligt i ett färre antal situationer än vad som annars hade varit fallet. Symmetriargumentet talar sammantaget starkt för att mervärdesskattefordran i dessa fall bör anses uppkomma före den kritiska tidpunkten, eftersom i konkurs kommer statens fordran inte att vara en massafordran vilket gör att motsvarande fordran omfattas av uppgörelsen i företagsrekonstruktionen enligt vår bedömning.

Härutöver behöver vi också beakta likabehandlingsprincipen. Vi måste därför ta ställning till vilka borgenärer som är i en jämförbar situation med staten. I detta fall har några av de omständigheter som konstituerar fordran som uppstår på grund av justeringen inträffat före den kritiska tidpunkten, medan fordran blir fullgången genom att kreditnotan utfärdas. Inom insolvensrätten anses typiskt

sett sådana svävande fordringar ha uppkommit.⁹¹ Uppkomsttidpunkten kan förskjutas om borgenären inte är beroende av gäldenärens betalningsförmåga, såsom om borgenären har en innehållanderätt. Det har HD påpekat i NJA 2014 s. 537, och detta har numera direkt stöd i 3 kap. 7 § lagen om företagsrekonstruktion. Avseende denna typ av mervärdesskattefordringar har dock staten inte någon innehållanderätt eller dylikt och är alltså beroende av rekonstruktionsgäldenärens betalningsförmåga vid kritisk tidpunkt. Staten bör alltså materiellt sett likabehandlas med andra borgenärer i en jämförbar situation. Det medför att statens fordran bör anses uppkomma före den kritiska tidpunkten och alltså omfattas av skulduppgörelsen i detta fall.

För att konkludera talar en mervärdesskatterättslig bedömning för att skyldigheten att justera tidigare gjorda avdrag uppstår efter den kritiska tidpunkten i det här diskuterade exemplet. Sett till *lydelsen* av 4 kap. 3 och 29 §§ lagen om företagsrekonstruktion bör fordran inte ingå i en eventuell skulduppgörelse. Stöd för denna ordning kan också hämtas från RÅ 1993 ref. 78 och NJA 1997 s. 787. I fallen tog dock HFD och HD utgångspunkt i fordringstypen och villkorsterminologin. Vidtas en *ändamålsbedömning* av uppkomstfrågan i detta fall talar emellertid såväl symmetriargumentet som likabehandlingsprincipen starkt för att fordran uppkommer redan före den kritiska tidpunkten. Det kan särskilt nämnas att borgenärskollektivet annars får ett kraftigt incitament till att verka för konkurs och staten får ett ännu större incitament att verka för en rekonstruktion.

Som vi tidigare lyfte har Skatteverket publicerat ett ställningstagande gällande uppkomstfrågan såvitt avser det offentliga ackordet i en företagsrekonstruktion. Med tanke på vad vi kom fram till i avsnitt 4.1, om att en skulduppgörelse typiskt sett svarar mot det offentliga ackordet när det gäller de mervärdesskatterättsliga konsekvenserna, bör vi kunna utgå från att ställningstagandet fortsatt gäller.

I sitt ställningstagande noterar Skatteverket att HD har uttalat att en ändamålsbedömning ska göras av frågan om fordrans uppkomst. Verket tar också upp vad vi i denna artikel benämner som symmetriargumentet, genom att konstatera att borgenärer ska behandlas lika i ackords- och konkursfrågor på så sätt att en borgenär inte ska få ett sämre eller bättre utfall i det ena eller andra förfarandet. I bedömningen av uppkomstfrågan uttalas sedan följande:

”När det i RÅ 1993:78 och NJA 1997 s. 787 var en fastighetsförsäljning gjord av konkursförvaltaren som var den utlösande affärshändelsen så motsvaras detta av en borgenärs utfärdande av en kreditnota i samband med ett offentligt ackord. Även om gäldenärens oförmåga att betala fakturor kan ha inträtt före ackordet så är det en för återföringen helt nödvändig omständighet att ett ackordsbeslut har fattats och som en följd av detta en kreditnota utfärdats. När det nu krävs att en kreditnota utfärdas så blir Skatteverkets bedömning att fordringen är att anse som uppkommen först när kreditnotan utfärdas.”⁹²

⁹¹ Se Schytzer, Fordrans uppkomst inom insolvensrätten, 2020, s. 489 ff., med vidare hänvisningar.

⁹² Skatteverkets ställningstagande, När uppkommer statens fordran på återbetalning av ingående mervärdesskatt vid ett offentligt ackord?, den 30 mars 2021, dnr 8-873834.

Som synes kommer Skatteverket fram till att mervärdesskattefordran uppkommer först efter den kritiska tidpunkten och att fordran därför inte ska ingå i det offentliga ackordet. Trots att verket inledningsvis nämner att HD förordat en ändamålsbedömning av uppkomstfrågan och att verket lyfter fram symmetriargumentet baseras inte slutsatsen i ställningstagandet på någon sådan bedömning. Symmetriargumentet tillmäts på så vis ingen vikt. I stället utgår verket från den specifika fordringstypen samt 1993 och 1997 års fall. Därtill menar Skatteverket att det är en nödvändig omständighet att en kreditnota utfärdats samt att fordran inte kan ha uppkommit före det att den omständigheten föreligger.

Symmetriargumentet måste dock tillmätas betydelse, såsom Skatteverket också till synes menar i inledningen av sin bedömning. Som vi ovan redogjorde för talar symmetriargumentet för att mervärdesskattefordran ska uppkomma *före* den kritiska tidpunkten. Annars får staten ett mycket bättre utfall i en rekonstruktion jämfört med en konkurs; skulduppgörelsen kan bli upp till dryga 39 procent dyrare då. Det kommer att ha en stor påverkan på möjligheterna att nå en skulduppgörelse och alltså medföra att borgenärskollektivet i stället får ett starkt incitament till att sträva efter konkurs. Skatteverkets tolkning leder på så sätt till en icke ändamålsenlig ordning.

Sammantaget menar vi att mervärdesskattefordran som har sin grund i justering av tidigare gjorda avdrag uppkommer före den kritiska tidpunkten i dessa fall och ska ingå i en eventuell skulduppgörelse.

5. Avslutning

Vårt syfte med artikeln har varit att undersöka mervärdesskattefordrans status i företagsrekonstruktion. Det har gällt mervärdesskattefordringar som uppkommer vid leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster samt vid justering av tidigare gjorda avdrag som föranleds av att beskattningsunderlaget sätts ned. Avgörande för mervärdesskattefordrans status är om fordran ingår i och sätts ned med en eventuell skulduppgörelse eller inte. För att en fordran ska omfattas av en skulduppgörelse måste den ha uppkommit *före* det att det fattas beslut om företagsrekonstruktion för gäldenären. Det framgår av 4 kap. 3 och 29 §§ lagen om företagsrekonstruktion.

Som utgångspunkt har vi valt att först undersöka när en skyldighet att betala in mervärdesskatt till staten uppkommer. Denna skyldighet inträder antingen när varan är levererad respektive tjänsten är tillhandahållen eller när rekonstruktionsgäldenären blir krediterad på grund av en prisnedsättning i efterhand. Sett till *lydelsen* av lagen om företagsrekonstruktion skulle en sådan mervärdesskatte-rättslig bedömning kunna ge svaret på statusfrågan. Då tas dock utgångspunkt i fordringstypen för att avgöra uppkomstfrågan. HD och HFD har emellertid förordat att ändamålen bakom den enskilda bestämmelsen ska ha stor betydelse

i uppkomstfrågor. Vi har därför genomgående också vidtagit en *ändamålsbedömning* av statusfrågan. I denna bedömning har framför allt symmetriargumentet, likabehandlingsprincipen och konkurrensneutralitetsargumentet tillmätts betydelse. Ändamålsbedömningen gör alltså frågan om mervärdesskattefordrans status i rekonstruktion framför allt till en insolvensrättslig frågeställning, som besvaras med hjälp av de insolvensrättsliga argumenten, principerna och systemet.

Undersökningen har utförts genom studier av en rad olika exempel. Vad gäller försäljning av varor och tjänster har det framkommit att när alla de omständigheter som konstituerar den fullgångna fordran har inträffat antingen före eller efter den kritiska tidpunkten sammanfaller den mervärdesskattefördens bedömningen med den insolvensrättsliga ändamålsbedömningen. Det blir inte alltid resultatet när fordran i stället är svävande vid den kritiska tidpunkten. I dessa fall är det särskilt viktigt att också vidta en ändamålsbedömning. Annars finns det risk för att rekonstruktionsföretaget får konkurrera på mer förmånliga villkor än andra verksamheter, att någon likabehandling mellan borgenärerna inte uppnås samt att borgenärerna behandlas på olika sätt i rekonstruktion jämfört med konkurs. Det senare ger incitament att sträva efter något av förfarandena.

Avseende justering av tidigare gjorda avdrag som föranleds av att beskattningsunderlaget sätts ned måste det inledningsvis påpekas att alla nedsättningar inte medför en justeringsskyldighet. En sådan skyldighet föreligger endast när det är fråga om en prisnedsättning i efterhand, alltså en situation som på ett definitivt sätt förändrar fordringsförhållandet mellan parterna. En nedsättning kan emellertid också ske om det är fråga om en kundförlust. Av vår undersökning har det framkommit att skulduppgörelser typiskt sett utgör en prisnedsättning i efterhand. I sådana fall är borgenären skyldig att kreditera gäldenären för att kunna sätta ned sitt beskattningsunderlag. Denna kreditering kommer sedan att medföra att gäldenären måste justera sitt tidigare gjorda avdrag. Därmed får staten en fordran gentemot gäldenären. Frågan blir då om denna fordran har uppkommit *före* eller *efter* den kritiska tidpunkten.

Vad gäller denna uppkomstfråga har Skatteverket i sitt ställningstagande menat att fordran uppkommer efter den kritiska tidpunkten. Följden blir då att fordran inte ska ingå i och sättas ned med skulduppgörelsen. Verket baserar framför allt sin ståndpunkt på att skyldigheten att justera uppstår efter den kritiska tidpunkten, med hänvisning till RÅ 1993 ref. 78 och NJA 1997 s. 787. Det är dock ett resonemang som utgår från fordringstypen och villkorsterminologin. Avseende uppkomstfrågor finns auktoritativt stöd för att en ändamålsbedömning i stället ska vara utslagsgivande. I bedömningen av den här aktuella frågan blir symmetriargumentet viktigt. Skulle Skatteverkets ståndpunkt tas för god skulle fordran i detta fall, som sagt, inte sättas ned med skulduppgörelsen. Det skulle svara mot att motsvarande fordran i konkurs skulle bli en massafordran, vilken vanligen ersätts fullt ut. Motsvarande fordran i konkurs blir emellertid inte en massafordran. Sammantaget gör det att staten får ett starkt incitament att

verka för rekonstruktion. Övriga borgenärer får i stället ett motsvarande incitament för att verka för konkurs.

I vår undersökning ovan visade vi att en skulduppgörelse riskerar att bli upp till 39 procent dyrare om fordran i dessa fall inte ingår i skulduppgörelsen. En tolkning med grund i fordringstypen och därigenom *lydelsen* av lagen om företagsrekonstruktion riskerar därför att omkullkasta EU:s och riksdagens ambitioner om att möjliggöra fler framgångsrika rekonstruktioner. Låter man däremot en insolvensrättslig *ändamålsbedömning* få genomslag i dessa fall behöver inte sådana olämpliga konsekvenser uppkomma.