



NORGES HØYESTERETT

K J E N N E L S E

avsagt 28. mai 2020 av Høyesterett i avdeling med

justitiarius Toril Marie Øie
dommer Aage Thor Falkanger
dommer Per Erik Bergsjø
dommer Wenche Elizabeth Arntzen
dommer Espen Bergh

HR-2020-1129-A, (sak nr. 19-168837SIV-HRET)
Anke over Agder lagmannsretts kjennelse 17. september 2019

REC Wafer Norway AS' konkursbo

(advokat Andreas Stang Lund)

mot

Staten v/Skatteetaten

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Arne Johan Dahl – til prøve)

S T E M M E G I V N I N G

(1) Dommer **Bergsjø:**

Sakens spørsmål og bakgrunn

- (2) Saken gjelder spørsmålet om et justeringskrav etter merverdiavgiftsloven § 9-2 tredje ledd skal godkjennes som en massefordring i konkurs, jf. dekningsloven § 9-2 første ledd nr. 3.
- (3) REC Wafer Norway AS – heretter kalt REC – drev virksomhet i Porsgrunn og Glomfjord. Virksomheten besto i produksjon av såkalte wafere, som er hovedelementene i solceller. REC eide et bygg oppført på en festet eiendom i Glomfjord, det såkalte «Monobygget». Selskapet investerte betydelige midler i eiendommen for å utvikle den til et produksjonsanlegg. Fordi eiendommen skulle benyttes til avgiftspliktig virksomhet, fikk REC fradrag for inngående merverdiavgift på utgiftene, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1.
- (4) Det ble åpnet konkurs i REC 14. august 2012. Rundt ett år senere inngikk boet en salgavtale med Norwegian Crystals AS, hvor boet blant annet overdro Monobygget for 4 000 000 kroner. Salget av bygget utløste plikt til å justere inngående merverdiavgift med 44 258 470 kroner, jf. merverdiavgiftsloven § 9-2 tredje ledd.
- (5) Skatt nord gjorde gjeldende at justeringskravet var en massefordring, jf. dekningsloven § 9-2, og meldte i august 2017 fordringen på 44 258 470 kroner i konkursboet til REC. I september 2017 innstilte bostyreren på at fordringen skulle godkjennes som en uprioritert fordring med 43 183 781 kroner i henhold til dekningsloven § 9-6.
- (6) Staten ved Skatt nord reiste 29. januar 2018 skiftetvist ved Nedre Telemark tingrett med påstand om at det fremsatte kravet godkjennes som massefordring. Subsidiært gjorde staten gjeldende at fordringen må anses som en fortrinnsberettiget fordring i medhold av dekningsloven § 9-4 første ledd nr. 3. Konkursboet fastholdt at kravet bare kan godkjennes som en uprioritert fordring.
- (7) Nedre Telemark tingrett kom ved kjennelse 21. november 2018 til at kravet skal godkjennes som en massefordring. Kjennelsen har etter retting denne slutningen:
- «1. Statens krav fremsatt av Skatt nord godkjennes som massefordring, i samsvar med fordringsanmeldelse 14. august 2017, med til sammen 44.258.470 – førtifiremillionertohundreogfemtiåttetusenfirehundreogsytti – kroner.
 2. Rec Wafer Norway AS, dets konkursbo, dømmes til å erstatte Staten ved Skatt nord sine saksomkostninger med 40.600 – førtitusensekshundre – kroner. I tillegg kommer eventuelle gebyr til retten.»
- (8) Boet anket til Agder lagmannsrett, som behandlet saken muntlig etter tvisteloven § 29-15 andre ledd jf. 29-18 andre ledd fjerde punktum. Lagmannsretten avsa 17. september 2019 kjennelse med denne slutningen:
- «1. Anken forkastes.
 2. Hver av partene dekker egne saksomkostnader for tingrett og lagmannsrett.»

- (9) Boet har anket videre til Høyesterett over lagmannsrettens lovtolkning. Ankeutvalget besluttet 16. desember 2019 at saken skulle behandles av fem dommere i avdeling, jf. domstolloven § 5 første ledd andre punktum. Saken er behandlet ved fjernmøte, jf. midlertidig forskrift 27. mars 2020 nr. 459 om forenklinger og tiltak innenfor justissektoren for å avhjelpe konsekvenser av utbrudd av Covid-19 § 2 og midlertidig lov 26. mai 2020 nr. 47 om tilpasninger i prosessregelverket som følge av utbruddet av covid-19 mv. § 3.

Partenes syn på saken

- (10) Den ankende part – *REC Wafer Norway AS' konkursbo* – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (11) Lagmannsrettens kjennelse bygger på uriktig lovtolkning. Konkurskyldneren og boet er separate avgiftssubjekter, og det er feil når lagmannsretten legger til grunn at boet er en avgiftsmessig fortsettelse av debtors virksomhet. Justeringskravet oppsto som en betinget fordring ved den opprinnelige fradragsføringen – altså før konkursåpningen. Det er dermed ikke en forpliktelse som er «påført skyldnerens bo under bobehandlingen», jf. dekningsloven § 9-2 første ledd nr. 3. Kravet skal da ikke godkjennes som en massefordring.
- (12) Selv om justeringskravet skulle anses å ha oppstått etter konkursåpningen, er det ikke en massefordring. Plikten til å justere etter merverdiavgiftsloven § 9-2 gjelder bare avgift som har kommet til fradrag hos det aktuelle registrerte avgiftssubjektet. Bestemmelsen gir ikke tilstrekkelig klar hjemmel til å pålegge boet å justere for avgift som er fradragsført hos skyldneren.
- (13) REC Wafer Norway AS' konkursbo har lagt ned slik påstand:
- «1. Lagmannsrettens kjennelse oppheves.
 2. REC Wafer Norway AS, dets konkursbo, tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»
- (14) Ankemotparten – *staten ved Skatteetaten* – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (15) Det hefter ingen feil ved lagmannsrettens lovtolkning. En justeringsforpliktelse oppstår når det inntreffer en justeringshendelse som nevnt i merverdiavgiftsloven § 9-2. Her var justeringshendelsen boets salg av eiendommen, og kravet oppsto da. Boet ble ved salget «påført» en forpliktelse, slik at kravet må godkjennes som en massefordring etter dekningsloven § 9-2 første ledd nr. 3.
- (16) Boets subsidiære anførsel kan heller ikke føre frem. Justeringsforpliktelsen påhviler det registrerte avgiftssubjektet som har utløst justeringshendelsen, i dette tilfellet boet. Det er ikke et vilkår etter loven at det samme avgiftssubjektet også har fradragsført den inngående merverdiavgiften.

(17) Staten ved Skatteetaten har lagt ned slik påstand:

- «1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skatteetaten tilkjennes sakskostnader for alle instanser.»

Mitt syn på saken

Rammene for saken

- (18) Høyesteretts kompetanse er begrenset etter tvisteloven § 30-6. Anken gjelder lagmannsrettens generelle lovtolkning, som Høyesterett kan prøve.
- (19) Lagmannsretten har, som tingretten, kommet til at justeringskravet som saken gjelder, skal godkjennes som en massefordring etter dekningsloven § 9-2 første ledd nr. 3. Dersom denne konklusjonen bygger på feil lovtolkning, blir spørsmålet om det er tale om en fortrinnsberettiget fordring av annen klasse etter § 9-4 første ledd nr. 3, en alminnelig konkursfordring etter § 9-6 eller en forpliktelse som hverken boet eller konkursskyldneren er ansvarlig for. I så fall må kjennelsen oppheves, slik at det blir opp til lagmannsretten å ta stilling til om kravet kan fremmes mot boet, og i tilfelle hvilken prioritet det har, jf. tvisteloven § 30-14 første ledd.

Om justering av inngående merverdiavgift og konkursbos avgiftsrettslige status

- (20) Et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1. Vilkåret om at anskaffelsen må være «til bruk i» den registrerte virksomheten, viser at det må være en viss tilknytning mellom anskaffelsen og den avgiftspliktige virksomheten for at det skal foreligge fradragsrett. Konsekvensen er at ikke enhver anskaffelse som en registrert virksomhet gjør, gir fradragsrett for inngående merverdiavgift.
- (21) Fradragsretten etter § 8-1 inntreffer på anskaffelsestidspunktet, jf. Rt-2012-432 *Elkjøp* avsnitt 44 med videre henvisning. De såkalte justeringsreglene i merverdiavgiftsloven kapittel 9 kommer til anvendelse når det for kapitalvarer skjer endringer i tilknytningen til avgiftspliktig virksomhet etter anskaffelsen. Formålet med bestemmelsene er at fradragsføringen i størst mulig grad skal reflektere kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid, og ikke bare tilknytningen på anskaffelsestidspunktet, jf. Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) side 39. Justeringsreglene ble innført ved endringer i merverdiavgiftsloven 1969 ved lov 29. juni 2007 nr. 45, som trådte i kraft 1. januar 2008. Reglene er videreført uten materielle endringer i merverdiavgiftsloven 2009 kapittel 9. Det er gitt en generell redegjørelse for bestemmelsene i HR-2017-2065-A avsnitt 22–26.
- (22) Merverdiavgiftsloven § 9-1 slår fast at inngående merverdiavgift på kapitalvarer skal justeres «ved endret bruk mv.» etter reglene i §§ 9-2 til 9-5. Uttrykket «kapitalvarer» er definert i andre ledd og omfatter blant annet «ny-, på- eller ombygging» av fast eiendom – såkalte byggetiltak, se bokstav b.

- (23) Bestemmelser om når inngående merverdiavgift skal justeres, er inntatt i § 9-2. Første ledd gjelder endret bruk av en kapitalvare etter anskaffelsen, mens andre ledd regulerer justering ved omsetning. I vår sak er det tredje ledd som er aktuelt:
- «Registrert avgiftssubjekt skal justere inngående merverdiavgift når kapitalvarer som nevnt i § 9-1 annet ledd bokstav b overdras.»
- (24) De omstendigheter som utløser justeringsplikt, betegnes justeringshendelser. Justeringsreglene virker begge veier – de kan både innebære plikt til å tilbakeføre merverdiavgift som tidligere er fradragsført, og rett til fradrag for inngående avgift som ikke er ført til fradrag tidligere.
- (25) Etter merverdiavgiftsloven § 2-1 fjerde ledd skal konkursbo registreres i Merverdiavgiftsregisteret dersom skyldneren var registrert eller registreringspliktig. Registrering skjer på eget nummer i registeret, jf. § 14-2. Ved registreringen blir boet et eget avgiftssubjekt, jf. § 1-3 første ledd bokstav d. Boet får dermed plikt til å beregne utgående avgift ved avgiftspliktig omsetning etter § 11-1 og rett til fradrag for inngående avgift på anskaffelser til bruk i virksomheten etter § 8-1. På denne bakgrunn er det på det rene at boet og skyldneren er separate avgiftssubjekter.
- (26) Boet har anført at lagmannsretten uriktig har lagt til grunn at et konkursbo er en avgiftsmessig fortsettelse av skyldnerens virksomhet. Jeg oppfatter det for min del ikke slik at lagmannsretten har ment at boet helt generelt trer inn i skyldnerens avgiftsmessige stilling. Uttalelsen er mer nyansert, og dette har uansett ikke vært et bærende argument for lagmannsretten. Partene er heller ikke reelt uenige på dette punktet. Av den grunn går jeg ikke nærmere inn på dette spørsmålet.
- (27) Partene har for Høyesterett vært enige om at *konkursåpning* ikke er en justeringshendelse, men har likevel viet spørsmålet oppmerksomhet. Utgangspunktet er at konkursåpning faller utenfor oppregningen av justeringshendelsene i merverdiavgiftsloven § 9-2. Konkursåpningen innebærer ikke i seg selv en endret bruk av skyldnerens kapitalvarer, jf. første ledd. Noen omsetning etter andre ledd eller overdragelse etter tredje ledd er det heller ikke tale om – konkursen er et generalbeslag i skyldnerens formue. Eiendomsretten forblir hos skyldneren, men rådigheten går over til boet, se Mads Henry Andenæs, *Konkurs*, 3. utgave, 2009 side 30.
- (28) En uttalelse i Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) side 54 om at «den avgiftspliktiges konkurs vil utløse plikt til å justere», skaper en viss klarhet. Men den må leses i sin sammenheng og kan ikke tas på ordet. På dette punktet i proposisjonen drøfter departementet det unntaket som gjaldt fra de tidligere tilbakeføringsreglene for fast eiendom, jf. merverdiavgiftsloven 1969 § 21 tredje ledd andre punktum. Unntaket gikk ut på at tidligere fradragsført inngående avgift for bygg eller anlegg ikke skulle tilbakeføres ved dødsfall eller konkurs, og heller ikke ved andre forhold der slik tilbakevirkning ville virke særlig urimelig overfor den avgiftspliktige. Konklusjonen på drøftelsen er at unntaket ikke burde videreføres, og i forlengelsen av dette kommer uttalelsen om at konkurs utløser plikt til å justere. Kanskje trekker departementet her en forhastet slutning fra beslutningen om ikke å videreføre konkursunntaket. Uttalelsen er uansett kortfattet og ubegrunnet, og den kan etter mitt syn ikke tillegges særlig vekt. Ordlyden i § 9-2 tilsier at konkursåpning ikke er en justeringshendelse, noe som må være avgjørende. Jeg nevner at også Skattedirektoratet har

lagt til grunn at konkursåpning ikke er en justeringshendelse, se uttalelsen 4. april 2014, USKD-2016-13.

- (29) En *abandonering* av boets eiendeler er heller ikke en justeringshendelse. Etter konkursloven § 117 b kan bostyreren beslutte å oppheve konkursbeslaget i en eiendel som er uten interesse for boet. Opphevelsen innebærer hverken endret bruk eller en overdragelse, sml. merverdiavgiftsloven § 9-2. I tråd med dette er det i forvaltningspraksis lagt til grunn at abandonering ikke er en justeringshendelse, se Skattedirektoratets prinsipputtalelse 23. april 2004 og den nettopp nevnte uttalelsen publisert i USKD-2016-13.

Massefordringer i konkurs – noen utgangspunkter

- (30) Dekningsloven kapittel 9 inneholder bestemmelser om rekkefølgen for dekning av fordringer under konkurs og ved offentlig skifte av insolvent dødsbo – prioritetsregler. Paragraf 9-2 gjelder massefordringer og dermed likestilte fordringer. De fordringer som er nevnt i første ledd, skal dekkes «foran all annen gjeld». I Ot.prp. nr. 50 (1980–1981) side 207 fremgår at bestemmelsen «inneholder en uttømmende regulering av hvilke fordringer som skal dekkes av boets masse før det blir aktuelt med dekning av dividendefordringer».
- (31) Etter § 9-2 første ledd nr. 3 skal «andre forpliktelser påført skyldnerens bo under bobehandlingen» dekkes som massefordringer. Bestemmelsen omfatter krav som boet pådrar seg ved faktiske handlinger og rettslige disposisjoner, for eksempel ved å inngå avtaler. Men også forpliktelser som følger av lovbestemmelser, som skatte- og avgiftskrav, kan anses «påført» boet.
- (32) Justeringskravet i vår sak bygger på en lovpålagt plikt. Det har sitt utgangspunkt i konkursskyldnerens avgiftspliktige virksomhet før konkursen – selskapets fradrag for inngående merverdiavgift på investeringene i Monobygget. Boet fortsatte ikke denne avgiftspliktige virksomheten, men utløste justeringsforpliktelsen ved salget av eiendommen innenfor justeringsperioden på ti år, jf. merverdiavgiftsloven § 9-4 andre ledd. Spørsmålet er om et slikt krav er «påført» boet under bobehandlingen.
- (33) Boets prinsipale anførsel er at et slikt justeringskrav oppstår som en betinget fordring når den inngående avgiften fradragsføres før konkursen. Dermed er ikke kravet påført boet og skal ikke godkjennes som en massefordring. Subsidiært er det gjort gjeldende at justeringskravet ikke er en massefordring, selv hvis man skulle legge til grunn at det må anses oppstått etter konkursåpningen, fordi forpliktelsen uansett ikke er påført boet. De to spørsmålene glir i noen grad over i hverandre. Jeg ser først på hva som kan utledes av dekningsloven § 9-2 første ledd nr. 3 isolert sett. Deretter vurderer jeg når slike justeringskrav må anses å ha oppstått, før jeg til slutt tar stilling til den subsidiære anførselen fra boet.

Nærmere om dekningsloven § 9-2 første ledd nr. 3

- (34) Dekningsloven § 9-2 første ledd nr. 3 slår altså fast at «andre forpliktelser påført skyldnerens bo under bobehandlingen» dekkes som massefordringer. I dette ligger en tidsmessig begrensning ved at forpliktelser påført *før* konkursåpningen faller utenfor.

Videre er det bare krav påført *boet* som kan kreves dekket som massefordringer. Fordringer som er påført skyldneren etter konkursåpningen, gir ikke grunnlag for krav i boet overhodet, jf. også dekningsloven § 6-1.

- (35) Ordlyden gir bare begrenset veiledning for spørsmålet om et justeringskrav som i saken her er et massekrav etter § 9-2 første ledd nr. 3. Etter mitt syn er det likevel mest nærliggende å si at et bo som etter konkursåpning – og uten at konkursskyldneren har noen rolle – selger en eiendom, blir «påført» kravet. Det er salget av eiendommen som utløser plikten til å tilbakeføre den inngående avgiften.
- (36) I forarbeidene er det få uttalelser av interesse som gjelder § 9-2 direkte. Jeg nevner likevel følgende uttalelse i NOU 1972: 20 Gjeldsforhandling og konkurs side 346:
- «Med ‘massefordringer’ forstås vanligvis fordringer som er pådratt av boet selv, og som skyldneren derfor ikke uten særlig rettsgrunnlag er ansvarlig for. Med ‘dermed likestilte fordringer’ siktes det til fordringer som dekningsmessig står i samme stilling.»
- (37) Justeringskravet i saken her faller etter mitt syn inn under denne definisjonen.
- (38) På side 347 i utredningen nevner utvalget at blant annet erstatningskrav mot boet og forpliktelser som boet har påtatt seg ved fortsatt drift, omfattes av nr. 3. Dette innebærer at hvis boet driver skyldnerens virksomhet videre for egen regning, vil de skatte- og avgiftskrav som utløses i den forbindelse, ha status som massefordringer etter § 9-2 første ledd nr. 3. Ubetalt skatt og avgift fra skyldnerens virksomhet før konkursåpningen er derimot ikke massekrav. Dette gir ikke særlige holdepunkter for om justeringskrav kan anses som massefordringer. I de spesielle merknadene til § 9-2 i Ot.prp. nr. 50 (1980–1981) side 207 vises det bare til uttalelsene i NOU-en.
- (39) Flere juridiske fremstillinger drøfter dekningsloven § 9-2 første ledd nr. 3, men uten å ta uttrykkelig stilling til spørsmålet i vår sak. Jeg nøyer meg på den bakgrunn med å vise til at Andenæs, 3. utgave, 2009 gir eksempler på massekrav etter nr. 3 på side 386–387. Han nevner forpliktelser som boet pådrar seg ved avtaler på boets vegne, og forpliktelser «som påhviler boet i kraft av loven, slik som boets skatte- og avgiftsforpliktelser». Av sammenhengen fremgår at dette ikke er ment som en uttømmende oppregning av krav som kan godkjennes som massekrav. Uttalelsen gir derfor begrenset veiledning.
- (40) Etter dette gir kildene som knytter seg direkte til dekningsloven § 9-2 første ledd nr. 3, etter mitt syn en viss støtte til statens syn. Men jeg er enig med partene i at dette ikke nødvendigvis er avgjørende. Hvis slike justeringskrav må anses oppstått før konkursen, skal de ikke godkjennes som massefordringer. Det er nødvendig å se nærmere på når justeringskrav oppstår, noe jeg nå går over til.

Spørsmålet om når justeringskrav oppstår – vurderingskriteriene

- (41) Spørsmålet er om justeringskrav utløst av boet oppstår som en betinget fordring når inngående avgift blir fradragsført før konkursen, eller først ved justeringshendelsen, i dette tilfellet salget av eiendommen. Jeg ser først på hvilke momenter som er relevante ved vurderingen. I mangel på kilder som knytter seg direkte til problemstillingen i vår sak, må vurderingskriteriene hentes fra uttalelser og rettspraksis om andre typer krav.

- (42) Jeg viser først til dekningsloven § 6-1 om dividendefordringer, som slår fast at dividende bare kan kreves av fordringer på skyldneren «som er oppstått før åpningen av bobehandlingen». I forarbeidene til bestemmelsen heter det at spørsmålet om når en fordring kan sies å ha oppstått, må avgjøres «ved en analyse av de forskjellige rettsforhold med støtte i praksis og teori», se NOU 1972: 20 side 306.
- (43) Partene har vist til en rekke rettsavgjørelser fra ulike rettsområder til belysning av problemstillingen. Fordi rettstilstanden er oppsummert i HR-2019-1662-A, som jeg straks kommer til, finner jeg ikke grunn til å gå inn på mange av disse. Jeg trekker likevel frem avgjørelsen i Rt-1949-743, hvor spørsmålet var om et krav på inntektsskatt kunne gjøres gjeldende mot et konkursbo. Konkurskyldneren opptjente inntekten før konkursåpningen, mens skattevedtaket ble truffet etterpå. Høyesterett kom til at skattekravet oppsto før konkursen. Førstvoterende la avgjørende vekt på at det allerede da inntekten ble opptjent, var «på det rene» at den skulle beskattes. Plikten til å betale skatt oppsto med andre ord da. På samme måte la Høyesterett i Rt-2004-523 avsnitt 43 avgjørende vekt på at et skattekrav i sin helhet bygget på virksomhet før konkursen.
- (44) Jeg nevner også Rt-1999-2073, som gjaldt spørsmålet om når et krav på produksjonstilskudd oppsto. Høyesteretts kjæremålsutvalg uttalte at det er tilstrekkelig at det er oppstått «en rettslig begrunnet betalingsforpliktelse» for at et krav skal anses oppstått. Utvalget la til at kravet ikke trenger å være fastslått eller kommet til uttrykk på noen bestemt måte.
- (45) Avgjørelsen i HR-2019-1662-A gjaldt adgangen til å motregne foreldede krav på feilutbetalt uførepensjon i senere løpende alderspensjonsutbetalinger, jf. foreldelsesloven § 26 bokstav b. Ett av vilkårene for motregning etter bestemmelsen er at det kravet som det motregnes mot, er «oppstått» før det foreldede kravet ble foreldet. Førstvoterende drøfter fra avsnitt 60 i dommen hvordan begrepet «oppstått» må forstås. Hun konstaterer i avsnitt 61 at fordringen ikke er oppstått før de «rettsstiftende forhold» for den foreligger. I avsnitt 65 fremgår at spørsmålet må vurderes ut fra det aktuelle stiftelsesgrunnlaget. Etter å ha vist til rettspraksis og juridisk teori oppsummerer førstvoterende vurderingskriteriene slik i avsnitt 71:
- «Oppsummert synes uttrykket ‘er oppstått’ i foreldelsesloven § 26 bokstav b generelt å innebære at det ved vurderingen av når en fordring oppsto, må ses hen til stiftelsesgrunnlaget, formålet med bestemmelsen – beskyttelse av en forventet motregningsposisjon – og om det foreligger en rettslig begrunnet betalingsforpliktelse, hvor debitors handlingsrom er begrenset. Det er ikke avgjørende at fordringen ikke er fullstendig, er betinget, omtvistet eller ikke er endelig fastslått.»
- (46) Silje Karine Nordtveit, Når oppstår en fordring?, 2017 drøfter skatte- og avgiftskrav i punkt 7.7 side 237 følgende. På side 242 uttaler hun at et skatte- og avgiftskrav i alminnelighet oppstår «idet debitor foretar den handlingen som gir grunnlag for» kravet. Hun uttaler videre at det for avgiftskrav er hensiktsmessig å vurdere på hvilket tidspunkt skyldneren ikke lenger har kontroll med om fordringen oppstår, se side 245–246.
- (47) Etter dette legger jeg til grunn at det må foretas en analyse av rettsforholdet basert på stiftelsesgrunnlaget og formålet med den aktuelle bestemmelsen. Et sentralt vurderingstema blir på hvilket tidspunkt det foreligger en rettslig begrunnet forpliktelse. Det må vurderes når de nødvendige faktiske omstendigheter for betalingsplikten er til

stede, og på hvilket tidspunkt skyldneren ikke lenger har kontroll med om kravet vil oppstå. Det er ikke avgjørende om kravet er betinget eller ikke endelig fastslått, jf. også dekningsloven § 6-2 jf. § 6-1. På denne bakgrunn går jeg over til den nærmere vurderingen.

Spørsmålet om når justeringskrav oppstår – den nærmere vurderingen

- (48) Jeg tar utgangspunkt i merverdiavgiftsloven § 9-2, som etter ordlyden regulerer i hvilke situasjoner et registrert avgiftssubjekt skal justere inngående merverdiavgift. For at plikten til å justere skal inntre, kreves en endring i de faktiske forholdene. Det må inntreffe en justeringshendelse i form av eksempelvis endret bruk etter første ledd eller overdragelse etter tredje ledd. Jeg minner om at konkursåpning ikke er en slik justeringshendelse. I tråd med de rettslige utgangspunktene jeg har redegjort for, er det nærliggende å se det slik at justeringskrav ikke oppstår før de faktiske omstendighetene som utløser kravet, endres ved justeringshendelsen. Det er først da de materielle vilkårene for justeringsforpliktelsen er oppfylt.
- (49) Jeg viser videre til hovedregelen om fradrag for inngående merverdiavgift i merverdiavgiftsloven § 8-1. Ordlyden gir ingen holdepunkter for at fradragsretten på noen måte er betinget. Som jeg har vært inne på, har rettspraksis i tråd med dette slått fast at retten til fradrag inntreffer på anskaffelsestidspunktet, se Rt-2006-293 *Arves Trafikkskole* avsnitt 33 og Rt-2012-432 *Elkjøp* avsnitt 44. Uttrykksmåten «retten til fradrag» i sistnevnte avgjørelse tyder ikke på at det er tale om en betinget rett.
- (50) Begge parter har vist til ulike uttalelser i Ot.prp. nr. 59 (2006–2007), hvor departementet fremmet forslag om innføring av justeringsregler i merverdiavgiftsloven 1969. For min del har jeg festet meg ved en uttalelse på side 38 i proposisjonen. Her uttaler departementet at forslaget til justeringsbestemmelser ikke «endrer ... den opprinnelige fradragsretten ved anskaffelsen av en kapitalvare», men at reglene vil være et supplement til denne. På side 48 fremgår videre at departementet gjorde et bevisst valg om ikke å endre den opprinnelige retten til umiddelbart fradrag. Endelig viser jeg til de spesielle merknadene til § 26 b på side 66, hvor departementet uttaler at det bare er hendelser som endrer tilknytningen til avgiftspliktig virksomhet, som gir rett og plikt til å justere. Samme sted presiserer departementet at justeringsreglene ikke var ment å endre adgangen til å fradragsføre inngående avgift umiddelbart ved anskaffelsen. Også disse forarbeidsuttalelsene peker i retning av at justeringskravet oppstår ved justeringshendelsen, ikke som et betinget krav ved fradragsføringen.
- (51) Boet har funnet støtte for sitt syn i dommen inntatt i Rt-1972-1131, hvor spørsmålet var når folketrygdens regresskrav mot et bilforsikringsselskap oppsto. Høyesterett kom til at kravet oppsto ved «den skadegjørende begivenhet» – trafikkkulykken. I dommen begrunnes dette med at det var tale om et «rettskrav, forutsatt at lovens vilkår er til stede, selv om kravet er latent og ikke straks kan fikseres og utbetales». Jeg kan ikke se at dommen har betydning i vår sak. Et justeringskrav kan ikke betegnes som et «rettskrav» før justeringshendelsen har inntruffet. Før det tidspunktet er ikke de nødvendige faktiske omstendighetene for kravet til stede, og de lovbestemte vilkårene er ikke oppfylt. De øvrige dommene som er trukket frem, gir etter mitt syn heller ikke særlig veiledning. Det samme gjelder de uttalelsene i juridisk teori som særlig boet har fremhevet.

- (52) Partene har trukket frem formålsbetraktninger og andre reelle hensyn til støtte for sitt syn. Dette er i stor grad argumenter som på et mer overordnet plan knytter seg til spørsmålet om justeringsforpliktelser bør godkjennes som massekrav i tilfeller som dette. De har dermed ikke først og fremst betydning for når justeringskrav oppstår, og jeg velger derfor å komme tilbake til dem i drøftelsen av boets subsidiære anførsel.
- (53) På dette punktet nevner jeg likevel ett hensyn, som etter mitt syn har vekt: Det er boet som har rådigheten over kapitalvarene etter konkursåpningen, og som dermed kan bestemme om justeringsforpliktelsen skal utløses gjennom for eksempel et salg. Hvis skyldneren anses ansvarlig for justeringskravet, kan vi få en situasjon hvor boet ensidig kan velte betydelige kostnader over på skyldneren, uten at denne har mulighet til å påvirke eller forhindre dette. Kravet vil riktignok kunne meldes i boet som dividendekrav eller fortrinnsberettiget krav av annen klasse, jf. dekningsloven §§ 9-6 og 9-4 nr. 2. Men skyldneren ville hefte for restgjelden etter dekningsloven § 6-6. En slik løsning ville være uheldig, ikke minst i konkurser med personlige skyldnere.
- (54) Jeg kan etter dette ikke si meg enig med boet i at justeringskrav oppstår som betingede krav ved fradragsføringen. Mitt syn på spørsmålet om når justeringskrav oppstår, kan *oppsummeres* slik: Boet har rett i at man allerede ved fradragsføringen vet at staten vil få et krav hvis det inntreffer en justeringshendelse før utløpet av justeringsperioden. Men dette er ikke tilstrekkelig til at det har oppstått et krav. De lovbestemte vilkårene for kravet om tilbakeføring av avgift oppfylles først ved at det skjer en justeringshendelse. Frem til det tidspunktet har boet handlingsalternativer, som å vente med salget eller å abandonere eiendommen. Først ved justeringshendelsen oppstår det en selvstendig plikt. I en slik situasjon er det ikke dekkende å snakke om en betinget fordring. Ordlyden i merverdiavgiftsloven § 9-2 peker ganske entydig i retning av at kravet oppstår når justeringshendelsen inntreffer. Fradragsregelen i merverdiavgiftsloven § 8-1 gir ingen holdepunkter for at fradragsretten er betinget, og forarbeidsuttalelser tilsier at justeringskrav oppstår ved at det inntreffer en justeringshendelse.
- (55) På denne bakgrunn kan ikke boet få medhold i sin prinsipale anførsel.

Den subsidiære anførselen om at boet uansett ikke er ansvarlig for justeringsforpliktelsen

- (56) Boet har subsidiært gjort gjeldende at merverdiavgiftsloven § 9-2 uansett ikke gir hjemmel for å holde *boet* ansvarlig for en justeringsforpliktelse som knytter seg til et fradrag i *skyldnerens* virksomhet. Paragraf 9-2 gjelder etter boets syn avgift som er kommet til fradrag hos det aktuelle avgiftssubjektet.
- (57) Innledningsvis minner jeg om at det overordnede spørsmålet er om justeringskrav er massefordringer i tilfeller som dette. Dekningsloven § 9-2 inneholder en uttømmende regulering av hvilke krav som kan anses som massefordringer, og i første ledd nr. 3 fremgår at blant annet «andre forpliktelser påført skyldnerens bo under bobehandlingen» har denne statusen. I min gjennomgåelse av § 9-2 første ledd nr. 3 la jeg vekt på at det var salget av eiendommen som utløste plikten til å justere, og at det derfor var nærliggende å se det slik at boet ble «påført» justeringskravet i bestemmelsens forstand. Jeg trakk også inn uttalelsen i NOU 1972: 20 side 346 om at man med uttrykket «massefordringer» vanligvis forstår fordringer som er pådratt av boet selv. Også i den

uttalelsen fant jeg støtte for at justeringskrav må anses som massekrav. En isolert vurdering ut fra dekningslovens bestemmelser tilsier etter dette at det er boet som er ansvarlig for slike justeringskrav, ikke for eksempel konkursskyldneren.

- (58) Boet har argumentert for et annet syn ut fra ordlyden i merverdiavgiftsloven § 9-2 og har i den forbindelse fremhevet de innledende ordene i første til fjerde ledd: «Registrert avgiftssubjekt skal justere inngående merverdiavgift» Etter boets syn betyr dette at plikten til å justere påhviler det avgiftssubjektet som har fradragført inngående avgift.
- (59) Jeg har vanskelig for å se at boet har støtte for sin forståelse i ordlyden i merverdiavgiftsloven § 9-2. Her peker jeg først på at boet som nevnt er et registrert avgiftssubjekt, jf. lovens § 2-1 fjerde ledd. Konkursboet omfattes dermed klart av angivelsen av det subjektet som etter § 9-2 har plikt til å justere. Ordlyden knytter videre justeringsplikten til justeringshendelsen. Med andre ord er det en sammenheng mellom en handling fra det registrerte avgiftssubjektet og plikten til å justere. Derimot gir ordlyden ingen holdepunkter for en kobling mellom denne plikten og det avgiftssubjektet som gjorde fradrag for inngående avgift. Etter mitt syn tilsier en språklig forståelse av ordlyden at boet har plikt til å justere når det er boets salg som utløser plikten. Et annet syn må bygge på en innskrenkende tolkning av bestemmelsen.
- (60) Paragraf 9-2 bør videre leses i lys av § 9-3, som slår fast at justering etter blant annet § 9-2 tredje ledd kan unnlates hvis den som overtar kapitalvaren, også overtar justeringsforpliktelsen. Merverdiavgiftsforskriften § 9-3-3 oppstiller visse formkrav for overføring av justeringsplikten. Boet har fremhevet at disse formkravene ikke er oppfylt i forholdet mellom boet og skyldneren, og at konkursen innebærer et beslag av boets eiendeler, ikke en overdragelse. Fra dette utleder boet at justeringsplikten fortsatt ligger hos skyldneren.
- (61) Heller ikke på dette punktet kan jeg si meg enig med boet. Konkursens karakter av et generalbeslag gjør at boet kan disponere over skyldnerens eiendeler, typisk ved salg. I dette tilfellet er rådigheten benyttet til å selge Monobygget. Hvert avgiftssubjekt er ansvarlig for justeringsforpliktelser som skyldes egne disposisjoner, jf. merverdiavgiftsloven § 9-3 andre ledd. Det er på denne bakgrunn naturlig å se det slik at denne typen justeringsforpliktelser påhviler boet.
- (62) Min gjennomgåelse av ordlyden i de relevante bestemmelsene gir etter dette støtte til statens syn: Når konkursboet utløser justeringsplikten ved å selge en fast eiendom som har vært gjenstand for byggetiltak, er boet også forpliktet til å dekke justeringskravet som et massekrav. Ordlyden må her ha betydelig vekt, jf. Rt-2014-1229 *Mandal kommune* avsnitt 36 og HR-2017-2065-A *Avinor* avsnitt 29 og 55. En annen konklusjon krever noenlunde sikre holdepunkter i andre kilder.
- (63) Jeg finner for min del ingen slike holdepunkter i de forarbeidsuttalelsene som er trukket frem. Boet har særlig fremhevet departementets uttalelse i Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) side 54 om at den avgiftspliktiges konkurs vil utløse plikt til å justere. Etter boets syn viser uttalelsen at intensjonen var at konkurs skulle utgjøre en justeringshendelse, slik at justeringskravet måtte fremmes i boet som en alminnelig konkursfordring. Boet erkjenner at det ikke ble slik, men mener at uttalelsen likevel er et argument for at justeringskravet ikke i noe tilfelle skulle anses som en massefordring. På dette punktet viser jeg til det jeg allerede har sagt om denne forarbeidsuttalelsen. Det kan synes som om departementet

trekker en forhastet slutning fra sin konklusjon om ikke å videreføre det konkursumntaket som gjaldt fra de tidligere tilbakeføringsreglene. Uttalelsen er uansett kortfattet og ubegrunnet, og den har derfor ikke særlig vekt.

- (64) Partene er uenige om hvilken løsning som best ivaretar formålet bak justeringsreglene – at fradragsføringen i størst mulig grad skal reflektere kapitalvarers tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid, se side 39 i den samme proposisjonen. Boet har fremhevet at boets tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten og kapitalvaren er kortvarig, mens staten har trukket inn effektivitetshensyn og at justeringsforpliktelsen bør påhvile den som bestemmer om kapitalvaren brukes i avgiftspliktig virksomhet. Jeg har vanskelig for å se at den ene løsningen ivaretar formålet særlig bedre enn den andre, og jeg finner ikke grunn til å gå mer i dybden på dette punktet.
- (65) Boet har anført at grunnleggende hensyn bak konkursreglene tilsier at justeringskravet ikke anses som en massefordring. Det er blant annet vist til kreditorfelleskapets interesser og til at boet bør stå fritt til å velge når og på hvilken måte konkursskyldnerens eiendeler skal realiseres.
- (66) Til dette bemerker jeg at et justeringskrav kan være betydelig og – som i dette tilfellet – langt overstige kapitalvarens verdi. Hvis det godkjennes som massekrav, vil det gå på bekostning av de øvrige kreditorene og kunne føre til massekonkurs. Boet kan tvinges til å gjøre disposisjoner som ikke nødvendigvis er optimale ut fra hensynet til en effektiv realisasjon av eiendelene til beste for kreditorfelleskapet. Dette er likevel etter mitt syn ikke avgjørende innvendinger. Justeringsreglene virker for det første begge veier og kan på den måten også være til fordel for de øvrige kreditorene. For det andre kan boet unngå forpliktelsen ved handlingsalternativer: Det kan inngå avtale med kjøperen om overtakelse av justeringsforpliktelsen etter merverdiavgiftsloven § 9-3, abandonere eiendelen eller avvente utløpet av justeringsperioden etter § 9-4. Alternativene er ikke ideelle og heller ikke alltid tilgjengelige, men de bidrar likevel til at bildet er mer nyansert enn boet fremstiller det. Og boets innvendinger har uansett ikke en slik vekt at de kan gi en annen løsning enn den jeg har utledet fra ordlyden i de aktuelle bestemmelsene.
- (67) Boet har også fremhevet de praktiske utfordringene ved å måtte ta stilling til mulige justeringskrav kort tid etter konkursåpningen. Det er pekt på at situasjonen gjerne er uoversiktlig, at tidspresset er stort, og at justeringsforpliktelsene kan være vanskelige å avklare. Dette legger jeg ikke vekt på – slike utfordringer må en profesjonell bostyrer kunne håndtere.
- (68) Som jeg allerede har vært inne på, vil en løsning hvor skyldneren anses ansvarlig for justeringsforpliktelsen, kunne virke svært uheldig. Boet vil ved en ensidig disposisjon kunne påføre skyldneren betydelige forpliktelser, uten at denne har noen muligheter for å påvirke eller forhindre dette.
- (69) For Høyesterett har boet åpnet for at hverken boet eller konkursskyldneren kan holdes ansvarlig for justeringsforpliktelsen. En slik løsning ville langt på vei bringe rettstilstanden tilbake til den ordningen vi hadde etter de tidligere tilbakeføringsreglene, hvor det gjaldt et unntak for konkurs. Som jeg har vært inne på, tok lovgiver et uttrykkelig valg om ikke å videreføre dette unntaket. Jeg kan på den bakgrunn ikke se at denne anførselen fra boet har noe for seg.

- (70) Rettstilstanden i Sverige og Danmark er også trukket inn som argumenter fra boets side. Jeg ser det slik at reglene i de øvrige nordiske land har begrenset vekt i tolkningen av det norske regelverket, se også Rt-2012-1547 *Norwegian Claims Link* avsnitt 34. Av den grunn går jeg ikke nærmere inn på disse spørsmålene. På samme måte finner jeg det ikke nødvendig å kommentere de fremlagte uttalelsene fra Skattedirektoratet og juridiske forfattere.
- (71) Etter dette *oppsummerer* jeg mitt syn på boets subsidiære anførsel slik: En naturlig forståelse av ordlyden i merverdiavgiftsloven § 9-2 tilsier at justeringsforpliktelsen påhviler konkursboet når det er boet som utløser justeringshendelsen. Dette har betydelig vekt. Jeg finner ingen klare holdepunkter i de øvrige kildene for at en annen forståelse må legges til grunn. Ordlyden må da bli avgjørende, og boet kan ikke få medhold i sin subsidiære påstand.

Konklusjon og sakskostnader

- (72) Min hovedkonklusjon er etter dette at et justeringskrav som oppstår når et konkursbo utløser en justeringshendelse, er et massekrav etter dekningsloven § 9-2 første ledd nr. 3. Lagmannsretten har bygget på riktig lovtolkning, og anken må forkastes.
- (73) Staten har vunnet saken og har i utgangspunktet krav på sakskostnader etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2 første ledd. Saken har imidlertid reist prinsipielle og uavklarte spørsmål, som det var god grunn til å få prøvd, jf. § 20-2 tredje ledd bokstav a. Sakskostnader tilkjennes derfor ikke for noen instans.
- (74) Jeg stemmer for denne

K J E N N E L S E :

1. Anken forkastes.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.

- (75) Dommer **Arntzen:**

Dissens

Innledning

- (76) Jeg er enig i førstvoterendes innledende gjennomgang av justeringsreglene. I likhet med ham legger jeg til grunn at det er boets salg av kapitalvaren – her den påkostede eiendommen – og ikke selve konkursåpningen som utgjør justeringshendelsen.
- (77) Imidlertid er jeg ikke enig i at justeringskravet er en massefordring etter dekningsloven § 9-2 første ledd nr. 3.
- (78) Jeg finner det mest hensiktsmessig å drøfte boets subsidiære anførsel i tilknytning til dekningsloven § 9-2 første ledd nr. 3 om massefordringer sammenholdt med

justeringsreglene i merverdiavgiftsloven, før jeg drøfter boets prinsipale anførsel om når en justeringsfordring må anses oppstått.

- (79) I det følgende bruker jeg begrepene justeringsfordring, justeringsforpliktelse og justeringskrav om hverandre avhengig av sammenhengen. Begrepene er uttrykk for samme realitet.

Er justeringskravet et massekrav etter dekningsloven § 9-2 første ledd nr. 3?

- (80) Anerkjennelsen av et krav som massekrav innebærer at kreditor får en særlig prioritert stilling på bekostning av de øvrige kreditorer i konkursboet. Omfattende massekrav kan i verste fall føre til at det må åpnes konkurs i bomassen, såkalt massekonkurs. Som førstvoterende peker på, er massekravsbestemmelsen i dekningsloven § 9-2 uttømmende.
- (81) Det særegne ved justeringsforpliktelsen er at grunnlaget for den er *sammensatt* av konkursdebitors og konkursboets disposisjoner før og etter konkursåpningen. Justeringsforpliktelsens *gjenstand* er fortidige fradrag for inngående merverdiavgift over 100 000 kroner i tilknytning til byggetiltak på debtors faste eiendom, jf. merverdiavgiftsloven § 9-1 første ledd og andre ledd bokstav b. Samtidig er det boets realisasjon av den påkostede eiendommen som *utløser* justeringsforpliktelsen, jf. merverdiavgiftsloven § 9-2 tredje ledd. Formuleringen i dekningsloven § 9-2 første ledd nr. 3 om forpliktelser som er påført skyldnerens bo «under bobehandlingen» sammenholdt med presiseringen om forpliktelser «pådratt av boet selv» i NOU 1972: 20 side 346, gjengitt i Ot.prp. nr. 50 (1980–1981) side 207, er da ikke fullt ut treffende på justeringsforpliktelser.
- (82) Jeg leser § 9-2 første ledd nr. 3 og sitatet fra forarbeidene slik at det er forpliktelser som har *hele* sitt grunnlag i boets egne disposisjoner, det siktes til. Som det fremgår av Mads Henry Andenæs, Konkurs, 3. utgave, 2009 side 386–387 omfatter bestemmelsen forpliktelser som boet pådrar seg gjennom avtaler på boets vegne, eventuelt under fortsettelse av konkursdebitors næringsvirksomhet. Erstatningsansvar som boet pådrar seg gjennom ansvarsbetingende opptreden, vil også være omfattet. Endelig omfattes forpliktelser som påhviler boet i kraft av loven, slik som boets skatte- og avgiftsforpliktelser. Det er ingen holdepunkter i lovforarbeidene – verken til dekningsloven eller merverdiavgiftsloven – for at lovgiver har tatt det standpunkt at justeringsforpliktelser bør være massekrav i konkurs.
- (83) Boets ordinære oppgave er å realisere boets eiendeler «på den måte som etter forholdene antas å ville gi størst utbytte», jf. konkursloven § 117. En realisasjon av en påkostet eiendom i forbindelse med avviklingen av skyldnerens virksomhet ligger altså innenfor boets lovpålagte oppgaver. Etter mitt syn er det da konkursskyldneren og ikke boets masse som er nærmest til å bære den økonomiske risikoen for at «fradragsføringen i størst mulig grad skal reflektere kapitalvarers tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid, og ikke bare tilknytning på anskaffelsestidspunktet», jf. Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) side 39 om justeringsreglenes formål. Boet har verken hatt kontroll på den fradragsførte inngående merverdiavgiften som det skal foretas en justering av, eller på debtors insolvens med påfølgende konkurs og opphør av avgiftspliktig virksomhet. Jeg legger ikke særlig vekt på boets valgfrihet i denne sammenheng. Dette fordi boets handlingsalternativer – å avvente realisasjonen til etter justeringsperiodens utløp, å sikre at overdragelsen skjer til en

avgiftspliktig næringsdrivende som er villig til å overta justeringsforpliktelsen, eller å abandonere – ikke nødvendigvis er egnet til å fremme formålet med bobehandlingen.

Nærmere om justeringsreglene

- (84) Etter mitt syn er det også i dårlig samsvar med merverdiavgiftslovens system å anse justeringskrav som massekrav. Sentralt i denne sammenheng er at konkursdebitor og boet, slik det fremgår av førstvoterendes gjennomgang, ikke bare er separate rettssubjekter, men også separate avgiftssubjekter. Skillet mellom konkursdebitors og boets avgiftsrettslige posisjoner går ved konkursåpningstidspunktet. Dette innebærer at skyldnerens disposisjoner frem til dette tidspunktet ikke utløser plikter for boet utover at krav på ubetalt merverdiavgift vil være dividendeberettiget. Til sammenligning nevner jeg at boet bare er skattepliktig for inntekt av virksomhet som drives for boets egen regning, jf. skatteloven § 2-33 første ledd. Som det fremgår av Skatte-ABC 2019/20 punkt 3.1.3 og 3.1.6 under emnet «Konkurs» skal gevinst utløst gjennom salg av driftsmidler i anledning slik virksomhet gevinstbeskattes med utgangspunkt i driftsmidlenes inngangsverdi for boet. Verdistingen på konkursdebitors hånd skal altså ikke belastes boet selv om det er boets salg som utløser gevinstbeskatningsplikten.
- (85) Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 9-2 tredje ledd fastsetter at «[r]egistrert avgiftssubjekt skal justere inngående merverdiavgift når kapitalvarer som nevnt i § 9-1 andre ledd bokstav b overdras». Jeg forstår dette slik at plikten til å justere i utgangspunktet ligger på det avgiftssubjektet som har fått – og derved nytt godt av – de fradragene som skal justeres. Det er med andre ord tilfeller der avgiftssubjektets *egne* fradrag skal justeres, som bestemmelsen tar sikte på. I et tilfelle som det foreliggende er det konkursskyldneren som har fått fradragene i sin avgiftspliktige virksomhet, mens boets rolle begrenser seg til å utløse justeringsforpliktelsen gjennom en ordinær realisasjon av eiendommen.
- (86) Paragraf § 9-2 tredje ledd må videre tolkes i lys av § 9-3, som gir en viss åpning for at en justeringsforpliktelse kan overføres til et annet avgiftssubjekt sammen med overdragelsen av den påkostede eiendommen. Dette forutsetter imidlertid at den som overtar eiendommen, samtidig gjennom avtale forplikter seg til å overta justeringsforpliktelsen. Det gjelder også visse formkrav for en slik overføring, jf. merverdiavgiftsforskriften §§ 9-3-1 følgende. Jeg kan vanskelig se at konkursåpningen i seg selv innebærer at boet har overtatt justeringsforpliktelsen fra konkursdebitor. Jeg minner i denne sammenheng om at konkursen er et generalbeslag i, og ikke en overdragelse av, skyldnerens formue.
- (87) At konkursåpningen ikke innebærer at boet har overtatt justeringsforpliktelsen, finner jeg også en viss støtte for i forarbeidene, selv om jeg er enig med førstvoterende i at formuleringene i Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) side 54 er uklare. Når det der heter at konkursboet «vil ... kunne» overta justeringsforpliktelsen «i den utstrekning boet overdrar virksomheten til en avgiftspliktig person», forutsettes det at en slik overtakelse ikke skjer automatisk. En betingelse for at det skal kunne oppstå en masseforpliktelse, må således være at boet positivt har overtatt justeringsforpliktelsen. Det er ikke tilfellet i vår sak.

Spørsmålet om når justeringsfordringen oppstår

- (88) En fordring som er oppstått før konkursåpningen, er dividendeberettiget etter dekningsloven § 6-1 og er følgelig ikke en massefordring. At fordringen på konkursåpningstidspunktet «er uforfalt eller knyttet til en betingelse som ennå ikke er inntrådt», utelukker ikke at den anerkjennes som en dividendefordring, jf. § 6-2 første ledd. Det må imidlertid trekkes en grense mot mulige fordringer som ennå ikke er oppstått. Som også førstvoterende påpeker, må spørsmålet om når en fordring er oppstått, «avgjøres ved en analyse av de forskjellige rettsforhold med støtte i praksis og teori», jf. NOU 1972: 20 side 306.
- (89) Etter mitt syn må en justeringsfordring anses oppstått senest da skyldneren ble insolvent med påfølgende konkurs. Fra dette tidspunktet er det ikke lenger noen realistisk mulighet for at skyldneren kan fortsette sin avgiftspliktige virksomhet. At det innen utløpet av justeringsperioden vil inntre en justeringshendelse, er da en påregnelig og nærliggende mulighet. Utsiktene til å unngå justeringskravet vil ved en forestående konkurs være avhengig av at justeringsforpliktelsen overføres til en avgiftspliktig kjøper av den påkostede eiendommen, enten fra konkursdebitor selv etter abandonering eller eventuelt fra boet. Under slike usikre alternativer, mener jeg justeringsforpliktelsen må kunne anses som et tilstrekkelig «reelt og forpliktende gjeldsforhold», jf. formuleringen i Rt-1951-224 på side 226, selv om forpliktelsen er betinget av at det inntreer en justeringshendelse før justeringsperiodens utløp.
- (90) Til sammenligning fant Høyesterett i Rt-1972-1131 at trygdens regresskrav mot et forsikringsselskap for dekning av uførepensjon burde anses oppstått på ulykkestidspunktet. Spørsmålet hadde betydning for anvendelsen av en lovendring som opphevet regressadgangen. Det dreide seg om et «rettskrav, forutsatt at lovens vilkår er til stede, selv om kravet er latent og ikke straks kan fikseres og utbetales», jf. side 1134. Høyesterett la blant annet vekt på at de «øvrige mulige tidspunkter som har vært antydnet som utgangspunkt for en generell regel, byr ... på tungtveiende innvendinger ut fra praktiske hensyn og rimelighetsbetraktninger».
- (91) Også en justeringsfordring er før justeringshendelsen «latent», slik at den «ikke straks kan fikseres og utbetales». Det må da på tilsvarende måte kunne sees hen til at også reelle hensyn taler for å anse justeringsfordringen for å ha oppstått før konkursåpningen. Så lenge det dreier seg om en justering av fradragsført merverdiavgift før konkursåpningen, er det vanskelig å se hvorfor kravet ikke bør kunne meldes i boet som en dividendeberettiget fordring.
- (92) Jeg legger for min del liten vekt på at det i Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) side 38 står at det dreier seg om en «justering» av fradragsført inngående merverdiavgift og ikke en *endring* av den opprinnelige fradragsretten. Realiteten er at det skal foretas en forholdsmessig korreksjon av merverdiavgift fradragsført før konkursåpningen i tråd med merverdiavgiftsloven § 9-5. At fordringen bygger på offentligrettslig lovgivning, kan jeg heller ikke se har betydning i denne sammenheng. Det er ikke tvilsomt at justeringsforpliktelsen utgjør en bedriftsøkonomisk realitet også før selve justeringshendelsen. Avgiftsmyndighetenes latente justeringsfordring vil allerede fra fradragsføring inngå i den rasjonelle næringsdrivendes vurderinger av eventuelle disposisjoner over den påkostede eiendommen.

(93) Jeg kan på denne bakgrunn ikke se at hensynet til en personlig konkursdebitor bør veie tyngre enn hensynet til kreditorfellesskapet ved vurderingen av når en justeringsfordring oppstår. Jeg er for øvrig enig med førstvoterende i at det ikke er noen god løsning at justeringskravet hverken skal kunne rettes mot konkursboet eller mot konkursdebitor.

(94) *Min konklusjon* er etter dette at justeringskravet ikke er et massekrav, og at lagmannsrettens kjennelse må oppheves.

(95) Dommer **Bergh:**

Særmerknad til dissens

(96) Jeg er i det vesentlige enig med annenvoterende, dommer Arntzen, når det gjelder forståelsen av dekningsloven § 9-2 første ledd nr. 3 og reglene i merverdiavgiftsloven. Det er dermed mitt syn at anken fra boet må føre frem på det som er angitt som det subsidiære grunnlaget, og at lagmannsrettens kjennelse må oppheves.

(97) Når det gjelder spørsmålet om når justeringsforpliktelsen oppstår, er jeg i det vesentlige enig med førstvoterende, dommer Bergsjø. Mitt syn er altså at dette skjer først når justeringshendelsen inntreffer. Jeg mener derfor at boets prinsipale grunnlag ikke kan føre frem.

(98) Som annenvoterende fremhever, innebærer anerkjennelse av et krav som massekrav at kreditoren for dette kravet får en særlig prioritert stilling på bekostning av de øvrige kreditorene i boet. Etter mitt syn må det være en forutsetning for at et skatte- eller avgiftskrav skal kunne anerkjennes som massekrav, at en slik prioritering av dette kravet følger av en klar lovtekst eller i det minste ved at lovgiverviljen er kommet klart til uttrykk gjennom lovforarbeidene. Det er ikke situasjonen her. Jeg viser særlig til de uklare formuleringene i Ot.prp. nr. 59 (2006–2007).

(99) Førstvoterende har fremhevet at det også kan ha uheldige sider dersom skyldneren blir ansvarlig for justeringsforpliktelsen. Konsekvensen av mitt syn kan være at justeringskravet verken kan fremmes som krav i boet eller gjøres gjeldende mot skyldneren. Jeg finner ikke grunn til å gå inn på disse spørsmålene. Det må være opp til lovgiver å finne frem til en hensiktsmessig løsning på dette området. Slik lovreglene er utformet i dag, gir de etter mitt syn uansett ikke grunnlag for at justeringskrav kan aksepteres som massekrav til fortrenghet for de øvrige kreditorene i konkursboet.

(100) Dommer **Falkanger:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Bergsjø.

(101) Justitiarius **Øie:** Likeså.

(102) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

K J E N N E L S E :

1. Anken forkastes.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.