

Målnummer:	5670-01	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2002-12-19		
Rubrik:	Ett aktiebolag, som upplöstes genom fusion, har ansetts som skattesubjekt vid inkomsttaxering för beskattningsår som avslutats före upplösningen.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 4 kap. 7 § och 14 § taxeringslagen (1990:324)• 14 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385)		
Rättsfall:			

REFERAT

Skattemyndigheten i Göteborg företog revision i KB Svarthättan under åren 1995-1996. Revisionen föranledde taxeringsåtgärder i ett flertal bolag, däribland Nednurgorg i Göteborg AB. Den 13 juli 1995 upplöstes Nednurgorg i Göteborg AB genom fusion och uppgick i Gatico Invest AB. Detta bolag fusionerades i sin tur med Gatico Holding AB. - Skattemyndigheten beslöt den 9 december 1996 att inte medge ett av Nednurgorg i Göteborg AB yrkat avdrag för skattemässig förlust vid försäljning av en från kommanditbolaget övertagen fordran mot komplementären i kommanditbolaget. - Hos Länsrätten i Göteborg yrkade Gatico Holding AB att länsrätten skulle undanröja skattemyndighetens beslut. Som grund härför anförde bolaget, såsom talan slutligen utformats, i första hand att skattemyndighetens beslut inte var lagligen grundat eftersom det riktats mot det genom fusionen upplösta bolaget och i andra hand att klaganden hade rätt i sak. Klaganden yrkade vidare ersättning för sina kostnader i målet med 44 052 kr.

Andrahandsgrunden rörde avdragsrätten för realisationsförlusten som inte sakprövades varför denna argumentering utelämnats.

Länsrätten höll den 20 september 1999, på klagandens begäran, muntlig förhandling i målet.

Länsrätten i Göteborg (2000-06-02, ordförande Sanner) yttrade: Gatico Holding AB har genom fusion övertagit Nednurgorg i Göteborg AB. Det senare bolaget är således upplöst och saknar därmed såväl rättskapacitet som partshabilitet. Eftersom den nu pågående taxeringsprocessen inte var inledd vid tidpunkten för fusionen kan det upplösta bolaget inte tillerkännas partshabilitet i förevarande mål. Härav följer att Gatico Holding AB är den (enda) part som numera kan föra det upplösta bolagets talan. Beroende på utfallet av länsrättens bedömning är det också endast Gatico Holding AB som eventuellt kan hållas betalningsansvarigt för tillkommande skatt. Gatico Holding AB har därmed ett befogat intresse av att få det nu överklagade beslutet prövat. Med hänsyn härtill finner länsrätten att Gatico Holding AB får anses vara part i målet såsom förande Nednurgorg Göteborg AB:s talan. Detta överensstämmer i stort med vad som angavs när det aktuella överklagandet kom in till länsrätten. Den nu beskrivna situationen skiljer sig från dem då det vid tidpunkten för fusionen redan pågår en taxeringsprocess. I sådana situationer har bolag trots sin upplösning ansetts äga fortsatt partshabilitet i den pågående taxeringsprocessen (jfr RÅ 1999 ref. 34). Av det nu anförda följer att ett överklagande framställt av det upplösta bolaget hade fått avvisas enär klaganden i det fallet inte hade haft partshabilitet. En konsekvens som undviks genom de överväganden vilka nu redogjorts för. - Envar fysisk eller juridisk person kan vara part i rättegång. Ett bolag som kan förvärva rättigheter och

skyldigheter har således partsbehörighet (partshabilitet), se 11 kap. 1 och 2 §§ rättegångsbalken. - De civilrättsliga reglerna om fusion återfinns främst i aktiebolagslagen (1975:1385). Enligt 14 kap. 1 § nämnda lag kan ett aktiebolags samtliga tillgångar och skulder övertas av annat aktiebolag varvid det överlåtande bolaget upplöses utan likvidation (fusion). Av förarbetena till aktiebolagslagen framgår bl.a. följande. När en fusion äger rum övergår det överlåtande bolagets samtliga rättigheter och skyldigheter på det övertagande bolaget. Det bör anmärkas att det inte är möjligt att begränsa transaktionen till att gälla endast vissa av det överlåtande bolagets tillgångar och skulder (prop. 1975:103 s. 520). Både tillgångar och skulder får anses övergå i sin helhet, även om någon av dem inte skulle ha uppgivits i eller ens varit känd vid tiden för avtalet. Fusion utgör en form av universalsuccession och samtliga det övertagande bolagets tillgångar och skulder ingår i fusionen (a. prop. s. 527 f.).

- De inkomstskatterättsliga reglerna avseende fusioner återfanns för det nu aktuella taxeringsåret bl.a. i 2 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Syftet bakom dessa regler var att undanröja hinder för fusion och grundtanken var därvid att moderbolaget (det övertagande bolaget) efter fusionen i beskattningshänseende skulle behandlas på samma sätt om moder- och dotterföretag redan före fusionen varit samma skattesubjekt. Bestämmelserna ger uttryck för den s.k. kontinuitetsprincipen. - Mot bakgrund av vad som gäller såväl civilrättsligt som skatterättsligt beträffande dotterbolagsfusioner måste, enligt länsrättens mening, ett omprövningsbeslut avseende ett genom fusion upplöst dotterbolag av nödvändighet riktas mot moderbolaget, dvs. det övertagande bolaget, för att kunna göras gällande (jfr Kammarrättens i Stockholm dom den 29 november 1996 i mål nr 497-1995). Vid ifrågasättande av det upplösta bolagets taxering får moderbolaget således anses vara både part i målet samt betalningsskyldigt för eventuell tillkommande skatt och sålunda skattesubjekt. - Det upplösta bolaget däremot saknar såväl rättskapacitet som partshabilitet. Eftersom det upplösta bolagets tillgångar och skulder har övergått till ett annat aktiebolag kan i stället anspråk för framtiden göras gällande mot det övertagande bolaget (se bl.a. Lehrberg, I aktiebolagens skymningsland, s. 48). - I förevarande mål framgår av ändringsbevis från Patent- och registreringsverket att rätten den 13 juli 1995 gav tillstånd till fusionsavtalets verkställande mellan Nednurgorg i Göteborg AB och Gatico Invest AB. I beviset har antecknats att Nednurgorg i Göteborg AB därmed är upplöst och har uppgått i Gatico Invest AB. Härefter har Gatico Invest AB i sin tur fusionerats med Gatico Holding AB. Skattemyndigheten har inte bestridit fusionsansökningarna. Det nu överklagade beslutet fattades av skattemyndigheten den 9 december 1996. Härav följer att Nednurgorg Göteborg AB var upplöst vid den tidpunkt då skattemyndigheten fattade det aktuella beslutet och att någon taxeringsprocess inte heller var inledd. - Det ovan anförda föranleder länsrätten att närmare utröna huruvida det överklagade beslutet riktats mot det upplösta - eller det övertagande - bolaget. Härvid får såväl beslutets utformning som skattemyndighetens uppfattning betydelse. I beslutet har det upplösta bolaget angivits som mottagare. Beslutet har emellertid adresserats till det övertagande bolaget genom angivande av c/o-adress. Under rubriken Övriga upplysningar har skattemyndigheten anført att det är det övertagande bolaget, Gatico Holding AB, som är part i taxeringsärendet avseende det upplösta bolaget och att det är anledningen till att kommunikation rörande taxeringen 1995 har ställts till Gatico Holding AB. I samtliga omprövningsbeslut inklusive yttranden m.m. har dock skattemyndigheten angivit det upplösta bolaget som mottagare. Skattemyndigheten har vidare i sin argumentering i frågan genomgående vidhållit att det är det upplösta bolaget som är skattesubjekt. Med denna inställning som utgångspunkt och med tanke på det överklagade beslutets faktiska utformning får övervägande skäl anses tala för att uppfatta beslutet såsom riktat mot det upplösta bolaget och följaktligen inte mot det övertagande bolaget. Det kan tilläggas att till omprövningsbeslutet bifogat inbetalningskort endast anger det upplösta bolagets namn och organisationsnummer och inte det övertagande bolagets dito. Enligt länsrättens mening måste således bakom det överklagade beslutet ha legat en uppfattning hos skattemyndigheten att det finns en faktisk möjlighet att rikta ett beskattningsbeslut mot ett genom fusion

upplöst bolag samt att detta bolag också är skattesubjekt. Vid sådan bedömning framstår vad skattemyndigheten upplysningsvis anfört i det överklagade beslutet närmast som en förklaring till varför kommunikation utförts på sätt som skett. Sammanfattningsvis gör länsrätten bedömningen att det överklagade beslutet riktats mot det bolag som angivits som mottagare av beslutet, dvs. Nednurgorg Göteborg AB, eller det upplösta bolaget. - Avslutande fråga i denna del är vilka konsekvenser det för med sig att skattemyndigheten riktat ett omprövningsbeslut mot ett upplöst bolag och därvid ändrat det upplösta bolagets taxering. Länsrättens bedömning härvidlag är att skattemyndigheten riktat beslutet mot fel bolag - som inte utgör något skattesubjekt - och tillika ett bolag som vare sig har rättskapacitet eller partshabilitet. Såvitt länsrätten kan bedöma saknas vid sådana förhållanden möjlighet att lägga en eventuell dom mot det upplösta bolaget till grund för t.ex. verkställighet mot det övertagande bolaget (jfr bl.a. NJA 1979 s. 264). Med beaktande av det nu sagda och då höga krav på rättssäkerhet rent allmänt måste ställas vad beträffar sådana betungande beslut varom nu är ifråga, finner länsrätten att det överklagade beslutet får anses vara behäftat med så allvarliga brister att det inte kan tillerkännas några rättsverkningar. Beslutet skall därför undanröjas. - Mot bakgrund av den slutsats länsrätten kommit till ovan saknas anledning att närmare gå in på någon bedömning av klagandens andrahandsgrund. - Vad avslutningsvis beträffar klagandens yrkande om ersättning för ombudskostnader gör länsrätten följande bedömning. - Klaganden har yrkat ersättning med 44 052 kr för ombudskostnader m.m. En förhållandevis omfattande specifikation av klagandens kostnader har därvid getts in till länsrätten. Av specifikationen framgår bl.a. att mycket av det arbete ombuden utfört har uppehållits kring sakfrågan, dvs. rätten till det aktuella avdraget. Vidare framgår att klagandens ombud redan den 10 juni 1997 hade uppmärksammat den s.k. nullitetsgrunden. Det kan noteras att målet kom in till länsrätten samma dag. Nämnda grund togs emellertid inte upp, och fördes in i målet, förrän den 10 september 1999 - dvs. 10 dagar innan den muntliga förhandlingen i länsrätten - då grunden kort omnämndes i ett faxmeddelande. - Enligt 3 § 1 lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. skall skattskyldig, som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövs för att ta till vara hans rätt, beviljas ersättning för kostnaderna om han helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i målet. - Enligt 5 § tredje stycket samma lag får ersättningen jämkas när den skattskyldige varit försumlig eller har orsakat att ärendet eller målet blivit mer omfattande än nödvändigt. - Klaganden har vunnit bifall i målet, varför utgångspunkten bör vara att klaganden skall medges ersättning för sina kostnader, i vart fall till den del dessa skäligen behövs. Länsrätten finner dock anledning att ifrågasätta klagandens processföring. Genom att, såsom ovan beskrivits, i ett mycket sent skede av handläggningen ha fört in den grund i målet som man nu vunnit bifall med har klaganden bidragit till en mycket omfattande och - för samtliga berörda parter - kostsam handläggning. Detta således trots att klaganden känt till grunden, i vart fall under hela den tid målet handlagts i länsrätten. Det kan inte uteslutas att fristen för eftertaxering haft viss betydelse. Alldeles oavsett hur det härmed förhåller sig finner länsrätten starka skäl tala för att jämka ersättningen. Det kan anmärkas att länsrätten i annat mål denna dag (mål nr 7225-98) prövat den aktuella sakfrågan, vad avser ett icke fusionerat bolag, och därvid funnit att skattemyndigheten haft fog för att ifrågasätta sådana åtgärder som av klaganden i förevarande fall betecknats som skatteplaneringsåtgärder. - Vid en avvägning av de nu påtalade omständigheterna finner länsrätten slutligen - oavsett att klaganden vinner bifall - att ersättningen kan jämkas till 0 kr, innebärandes att rätten till ersättning helt bortfaller. Eftersom klaganden vid sådan bedömning har att stå för sina egna kostnader i målet skall yrkandet om ersättning avslås. - Med bifall till överklagandet undanröjer länsrätten det överklagade beslutet. - Länsrätten avslår klagandens yrkande om ersättning för sina kostnader i målet.

Skattemyndigheten i Göteborg överklagade och yrkade att länsrättens dom skulle undanröjas och målet återförvisas till länsrätten för prövning i sak.

Skattemyndigheten anförde bl.a. följande. Nednurgorg i Göteborg AB fusionerades den 13 juli 1995 med Gatico Invest AB som i sin tur fusionerades den 23 februari 1996 med Gatico Holding AB. Nednurgorg i Göteborg AB var innan fusionerna skattesubjekt. Enligt principen om beskattningsårets slutenhet är det även skattesubjekt vid 1995 års taxering. Det finns ingen författning av innebörd att statusen av skattesubjekt skulle ändras vid en fusion. Tvärtom har i Ds Fi 1986:19 s. 118 anförts att om fusion sker under löpande beskattningsår, skall inkomst som överlåtaren förvärvat före överlåtelsen i princip beskattas hos det företaget enligt vanliga regler. Detta innebär att överlåtaren efter en fusion skall åsättas taxering även för det beskattningsår som fusionen äger rum. Det upplösta bolaget mister emellertid genom fusionen sin rättskapacitet och partshabilitet. Dessa befogenheter övergår i stället på det övertagande bolaget som även övertar skyldigheten att betala skatt. Taxeringsbeslutet har rätteligen riktat sig till det upplösta bolaget i dess egenskap av skattesubjekt. Under rubriken särskilda upplysningar har angetts att Gatico Holding AB såsom övertagande bolag däremot är part i ärendet. Av beslutet framgår tydligt att Nednurgorg i Göteborg AB har uppgått i detta bolag varför taxeringsbeslutet inte har riktats mot fel part. Om kammarrätten anser att beslutet har riktats mot fel part anser skattemyndigheten att felet inte är så gravt att beslutet skall fränkännas rättsverkningar.

Bolaget ansåg att kammarrätten skulle avslå skattemyndighetens överklagande och anförde bl. a. följande. Taxeringsbeslutet riktar sig mot det upplösta bolaget genom att skattemyndigheten däri har angett det upplösta bolagets registreringsnummer. Av det som har anförts under rubriken särskilda upplysningar i skattemyndighetens beslut framgår dessutom att skattemyndigheten har varit medveten om att bolaget upplösts före taxeringsbeslutet.

Gatico Holding AB yrkade för sin del att ersättning för ombudskostnader skulle utgå enligt begäran i länsrätten. Bolaget anförde bl.a. följande. Det är ostridigt att bolaget redan på ett tidigt stadium uppmärksammade den s.k. nullitetsgrunden. Grunden hade emellertid inte förrän senare nått en sådan konkretion att den kunde införas i målet. Det rör sig om komplexa rättsförhållanden som tagit lång tid att utreda. Som part har man rätt att förbereda samtliga grunder som skall prövas i målet. Målets handläggning hade blivit densamma även om nullitetsgrunden anförts tidigare. Det gick inte att veta med absolut säkerhet att denna grund skulle komma att leda till bifall av bolagets talan varmed inget ytterligare arbete skulle vara nödvändigt.

Skattemyndigheten ansåg att kammarrätten skulle avslå bolagets överklagande och anförde bl.a. följande. Bolagets yrkande om ersättning för sina kostnader hänför sig till såväl sakfrågan i målet som de påtalade formella bristerna. Eftersom länsrätten har undanröjt skattemyndighetens beslut på grund av formella brister har de kostnader som hänför sig till sakfrågan inte beaktats i målet. Bolaget behövde inte heller ha anlitat en expert för frågan om taxeringsbeslutet var ställt till fel person.

Bolaget yrkade slutligen ersättning med 3 000 kr för sina kostnader i målet i kammarrätten.

Kammarrätten i Göteborg (2001-05-31, Åberg, Öhvall, referent, Aurell) yttrade: Skattemyndighetens omprövningsbeslut den 9 december 1996 är enligt sin utformning riktat mot Nednurgorg i Göteborg AB med adress Gatico Holding AB. Vid den tiden var Nednurgorg i Göteborg AB upplöst genom fusion. Denna omständighet utgör enligt kammarrättens mening inte hinder mot att ompröva det upplösta bolagets taxering. Det upplösta bolaget är alltså i detta sammanhang skattesubjekt. Att skattesubjektet därefter företräds av ett övertagande bolag som blir part i målet, liksom frågan om vem som har att erlagga eventuell ytterligare skatt på grund av ett omprövningsbeslut är förhållanden som inte påverkar det upplösta bolagets ställning som skattesubjekt för beskattningsår innan upplösningen. Länsrätten borde alltså

inte ha bifallit överklagandet på den åberopade förstahandsgrunden. Med denna utgång skall länsrätten pröva målet i övriga delar. - Frågan om ersättning för kostnader i målet i länsrätten bör prövas i samband med att länsrätten avgör målet. - Bolaget har inte vunnit bifall till sina yrkanden i målet. På grund härav och då det inte heller eljest finns skäl till annan bedömning skall ersättning inte beviljas för bolagets kostnader i kammarrätten. - Kammarrätten undanröjer länsrättens dom och överlämnar målet till länsrätten för fortsatt handläggning. - Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

Sedan Gatico Holding AB genom fusion uppgått i Dorfenpap Holding AB överklagade det senare bolaget kammarrättens beslut och yrkade att Regeringsrätten med upphävande av beslutet skulle fastställa länsrättens dom till den del den undanröjde skattemyndighetens omprövningsbeslut den 9 december 1996. Bolaget yrkade vidare att Regeringsrätten skulle tillerkänna bolaget ersättning för kostnader i länsrätten med 44 052 kr och i kammarrätten med 3 000 kr. Slutligen yrkade bolaget ersättning med 28 000 kr för sina kostnader i Regeringsrätten.

Dorfenpap Holding AB anförde till stöd för sitt yrkande att kammarrättens beslut skulle upphävas i huvudsak följande. Skattemyndighetens beslut har felaktigt riktats mot det upplösta Nednurgorg i Göteborg AB och saknar därför laga verkan. Vidare har skattemyndigheten inte fullgjort sin skyldighet att kommunicera granskningspromemoria, meddelande om taxeringsövervägande och omprövningsbeslut med den skattskyldige, dvs. enligt myndighetens och kammarrättens synsätt med Nednurgorg i Göteborg AB.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2002-12-19, Lindstam, Schäder, Ersson, Melin, Nord) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Huvudfrågan i målet är om skattemyndighetens omprövningsbeslut den 9 december 1996 är behäftat med sådant fel att det skall undanröjas.

Det kan först konstateras att ett bolag som upplösts genom fusion efter upplösningen saknar rättshandlingsförmåga och inte kan vara part i en process. Detta innebär inte att en process avseende det upplösta bolagets inkomsttaxering som pågår då bolaget upplöses måste läggas ned eller att en sådan process inte kan inledas sedan bolaget upplösts. Part i den fortsatta eller nya processen blir det övertagande bolaget, till vilket det upplösta bolagets tillgångar och skulder övergått.

Det är uppenbart att en fusion inte medför att en process som avser det upplösta bolagets inkomsttaxering för ett förflutet år kan omfatta också det övertagande bolagets inkomsttaxering för samma år. De båda bolagens taxeringar skall alltså hållas åtskilda. Utan hinder av att bolaget upplösts, skall processen därför även efter upplösningen avse det upplösta bolagets inkomsttaxering. Som kammarrätten funnit får Nednurgorg i Göteborg AB därför anses som skattesubjekt vid 1995 års inkomsttaxering.

Vad Dorfenpap Holding AB anført om formella brister i förfarandet utgör inte skäl för att underkänna skattemyndighetens beslut.

På grund av vad som nu anförts skall bolagets talan inte bifallas.

Bolaget har inte rätt till ersättning för kostnader i målet i kammarrätten eller i Regeringsrätten.

Frågan om ersättning för kostnader i målet i länsrätten skall enligt kammarrättens beslut prövas av länsrätten.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer det slut som

kammarrättens beslut innehåller i fråga om bolagets ställning som skattesubjekt.

Regeringsrätten fastställer vad kammarrätten beslutat om ersättning för kostnader i länsrätten och kammarrätten.

Regeringsrätten avslår yrkandet om att ersättning skall beviljas för kostnader i Regeringsrätten.

Föredraget 2002-12-11, föredragande Johansson, målnummer 5670-2001

Sökord: Inkomstskatt; Besvär rätt

Litteratur:
