

Målnummer:	7017-97	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2000-06-16		
Rubrik:	Ett bolag vars konkurs avslutats utan överskott under pågående skatteprocess i länsrätt har, trots att det upplösts, tillerkänts partshabilitet i målet med hänsyn till den betydelse utgången i skatteprocessen kunde antas ha för de tidigare styrelseledamöterna i bolaget.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 48 a § lagen (1968:430) om mervärdesskatt• Punkt 9 i övergångsbestämmelserna till skattebetalningslagen (1997:483)• 13 kap. 19 § aktiebolagslagen (1975:1385)• 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• NJA 1979 s. 700• NJA 1989 s. 519• RH 1994:135• RÅ 1996 ref. 7• RÅ 1999 ref. 34• RÅ 1996 not. 192		

REFERAT

Sedan skattemyndigheten efter omprövning inte ändrat sitt beslut den 19 april 1994 att påföra Wibaco AB mervärdesskatt och skattetillegg för perioderna maj 1990 - april 1993 överklagade bolaget till länsrätten. Bolaget försattes i konkurs den 10 september 1993 och konkursen avslutades utan överskott den 18 januari 1995, dvs. under länsrättens handläggning. Kammarrätten hade härefter avvisat bolagets överklagande, eftersom bolaget ansetts sakna rättskapacitet och därmed partshabilitet.

Länsrätten i Östergötlands län (1995-12-28, ordförande Dahlborn) yttrade: Vad målet i första hand gäller är om den av bolaget bedrivna verksamheten - flyktingföreläggning - är skattepliktig enligt lagen om mervärdesskatt eller inte. - Länsrätten finner sammanfattningsvis att den aktuella verksamheten är att hänföra till sådan skattepliktig verksamhet som avses i anvisningspunkt 8 st. 2 c till 8 § lagen (1968:430) om mervärdesskatt, GML. Bolaget har inte ifrågasatt av skattemyndigheten påfört belopp avseende mervärdesskatt. - Länsrätten fann vidare att det inte fanns skäl för eftergift av skattetillegget.

Bolaget överklagade och vidhöll sin i länsrätten förda talan.

Skattemyndigheten yrkade att bolagets talan skulle i första hand avvisas och i andra hand avslås samt anförde bl.a. följande: Ett upplöst bolag saknade som huvudregel rättskapacitet och partshabilitet. Staten hade fått utdelning i konkursen. Detta innebar att fordringsägare med bättre förmånsrätt än staten fått fullt betalt. Eventuella medel som kunde tillföras konkursboet om bolagets talan vann bifall skulle därför tillfalla staten, förutsatt att staten hade någon fordran. Mot denna bakgrund borde bolagets talan avvisas.

Bolaget motsatte sig att talan avvisades och anförde bl.a. följande. En konkursförvaltare synes inte ha talerätt i ett skattemål som var anhängigt gentemot bolaget. Konkursboet inträdde i det fallet inte som part till någon del. Det var i stället konkursbolagets styrelse som var behörig att föra talan mot skattebeslutet. Talerätten kunde därför inte upphävas förrän målet slutligt

avgjorts genom lagakraftvunnen dom. Vidare var prövningen av sakfrågan av betydelse för ställningstagandet till huruvida ställföreträdaransvar för styrelseledamöterna för eventuellt oguldna skatter överhuvudtaget förelåg.

Kammarrätten i Jönköping (1997-10-24, Hessmark, Velinder, referent, Stridbeck) yttrade: Om ett aktiebolag är försatt i konkurs och denna avslutas utan överskott, är bolaget enligt 13 kap. 19 § aktiebolagslag (1975:1385), ABL, upplöst när konkursen avslutats. Bolaget har i enlighet härmed upplösts den 18 januari 1995. Som huvudregel gäller att ett på detta sätt upplöst aktiebolag saknar rättskapacitet och därmed partshabilitet. Från denna regel har i sättspraxis gjorts vissa undantag, bl.a. då utgången i målet haft betydelse för efterutdelning i bolagets konkurs (jfr RÅ81 1:20 och RÅ 1996 not. 192). - I målet är upplyst att staten genom skattemyndigheten stämt styrelsens ledamöter vid Norrköpings tingsrätt med yrkande om solidariskt förpliktande att jämte Wibaco AB till staten utge sammanlagt 5 646 621 kr. Tvistemålet vilar till dess skattemålet är avgjort. - I förevarande mål har inte bolaget inbetalat något skattebelopp vilket, vid ett eventuellt bifall till överklagandet, skulle kunna återföras till konkursboet och bli tillgängligt för utdelning. Utgången i processen kan endast ha viss betydelse för den fortsatta prövningen i tvistemålet. Den omständigheten utgör enligt kammarrättens mening inte ett sådant särskilt skäl som medför att bolaget, med avsteg från ovan angivna huvudprincip, skall tillerkännas rättskapacitet. Bolagets överklagande kan därför inte tas upp till prövning. - Kammarrätten avvisar överklagandet.

Bolaget överklagade kammarrättens beslut och yrkade att Regeringsrätten undanröjde beslutet och återförvisade målet till kammarrätten för prövning i sak av bolagets talan. Bolaget yrkade vidare ersättning för kostnader i målet med sammanlagt 21 250 kr. Bolaget anförde som grund för sin talan bl.a. följande. Av ordalydelsen i 13 kap. 19 § ABL, skulle man kunna dra den slutsatsen att bolaget genom upplösningen saknade rättskapacitet och därmed partshabilitet. I sättspraxis har ett antal undantag gjorts från denna regel, dvs. man har tillerkänt aktiebolag rättskapacitet och därmed också partshabilitet oaktat bolagen upplösts genom konkurser som avslutats utan överskott. De situationer som i dessa fall varit aktuella har rört frågor om lönegaranti, klander av slututdelning i konkurs, förvaltares sätt att handha konkursen m.m. - Den gemensamma nämnaren synes vara att rättskapacitet tillerkänts bolagen då annan fysisk eller juridisk persons rätt varit beroende av att viss fråga fått prövas i sak och det därför krävts att det i konkurs försatta aktiebolaget uppträtt som part i viss process. - En sådan situation förelåg i skattemål där fråga gällde huruvida skattskyldighet förelegat för bl.a. mervärdesskatt för den juridiska personen. Avgörandet i sak fick direkt avgörande betydelse för huruvida styrelseledamöterna i den juridiska personen skulle och kunde åläggas betalningsskyldighet till den del aktiebolagets betalningsförmåga brast. När det gällde frågan huruvida mervärdesskatteplikt förelegat eller icke utgick de allmänna domstolarna från vad förvaltningsdomstolarna sagt i detta hänseende. Ett avgörande i ett sådant skattemål hade således direkt avgörande betydelse för annan part. Det fick icke vara på det sättet att slumpen mer eller mindre fick avgöra huruvida en skatterättslig fråga kunde få ett slutgiltigt avgörande eller ej beroende på om en konkurs hann avslutas eller ej under löpande processtid. - I förevarande fall skulle ett avvisande av bolagets talan få till följd att den prövning, som bolaget hade rätt till enligt processordningen, betogs vederbörande, vilket i sin tur kunde leda till allvarliga rättsförluster för annan indirekt inblandad part. Ett avvisande där skattefrågan sålunda ej prövades i sak skulle föranleda att ställföreträdaransvar för skatter utkrävdes mot styrelsen baserat på ett skattebeslut i mervärdesskattefrågan meddelat av en länsrätt där överprövning icke skett i någon instans, dvs. vare sig i kammarrätt eller Regeringsrätten. Detta var ur rättssäkerhetssynpunkt synnerligen otillfredsställande. Det synes icke heller ha varit lagstiftarens mening att skapa eller medverka till att skapa en rättssäkerhetssituation av denna art. Det torde därför vara uppenbart att en process som påbörjats medan bolaget fortfarande hade rättskapacitet och sålunda partshabilitet också skulle få fullföljas inom ramen för processordningen när annan person var

beroende av utgången av processen. - Det var också att märka att förevarande mål gällde avsevärda belopp som i sin tur kunde få förödande betydelse för den enskilde.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket (RSV) bestred bifall till överklagandet samt avstyrkte att bolaget tillerkändes kostnadsersättning med det yrkade beloppet. RSV ansåg att en mycket restriktiv inställning borde gälla för att tillerkänna ett upplöst bolag processbehörighet och anförde i övrigt till stöd för sin talan bl.a. följande. I detta mål aktualiserades några skilda intressen. Ett var styrelsemedlemmarnas anspråk på att bolagets skattefråga på sedvanligt sätt prövades av förvaltningsdomstolarna. Dessa hade störst kännedom om skattelagstiftningen och gällande rättspraxis. Ett annat intresse var skattemyndighetens krav på ett snabbt förfarande hos tingsrätten i målet om företrädaransvar och vidare skattemyndighetens behov av att inte behöva föra processer som inte kunde leda till någon skattebetalning från det aktuella bolaget. En fortsatt process i skattedomstolarna fördröjde uppenbarligen processen om företrädaransvar och kunde eventuellt äventyra den. Frågan blev då om ställföreträdarna kunde göra någon rättsförlust om deras talan inte prövades ytterligare av kammarrätten och eventuellt av Regeringsrätten. - Bolaget hade fått sin talan prövad av en domstol nämligen länsrätten. Enligt RSV:s uppfattning fick skattemyndighetens nu föreliggande avgörande enligt vanliga processuella regler endast bevisverkan i ställföreträdarmålet. Det finns inte något som hindrar ställföreträdarna att föra en rent skatterättslig argumentation i ställföreträdarmålet om de ansåg att detta tjänade deras intressen. Företrädarna hade således alla möjligheter få en både allsidig och fullständig prövning av skattefrågan i de allmänna domstolarna. En skatteprocess, som inte kunde vara till nytta för den skattskyldige, i ett fall som detta med avslutad konkurs, borde inte belasta en skattedomstol. Någon skattefordran som kunde återbetalas förelåg nämligen inte och ingen ny utdelning kunde ske i konkursen.

Regeringsrätten (2000-06-16, von Bahr, Rundqvist, Hulgaard, Nilsson, Wennerström) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Bolaget försattes i konkurs den 10 september 1993. Konkursen avslutades utan överskott den 18 januari 1995. Genom beslut av skattemyndigheten den 19 april 1994, som efter omprövning ej ändrades, påfördes bolaget för redovisningsperioderna maj 1990 - april 1993 mervärdesskatt, avgifter och skattetillägg med mer än 6 miljoner kr. Sedan bolaget överklagat skattemyndighetens beslut avtog länsrätten i dom den 28 december 1995 bolagets överklagande. Kammarrätten avvisade härefter genom det nu klandrade beslutet bolagets överklagande av länsrättens dom på den grund att bolaget efter det att det upplösts saknade rättskapacitet och därmed partshabilitet.

I målet är upplyst att staten vid Norrköpings tingsrätt stämt de tidigare styrelseledamöterna i bolaget angående företrädaransvar med stöd av 48 a § GML. Yrkandet avser drygt 5 miljoner kr av det belopp som bolaget haft att erlägga enligt skattemyndighetens beslut den 19 april 1994. Målet i tingsrätten vilar för närvarande i avbidan på lagakraftvunnet beslut i mervärdesskattefrågan.

I 48 a § GML föreskrivs följande. Har någon, i egenskap av företrädare för skattskyldig som är juridisk person, uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala in skatt i rätt tid och ordning är han enligt första stycket tillsammans med den skattskyldige betalningsskyldig för bl.a. skattebeloppet. Betalningsskyldigheten får enligt andra stycket jämkas eller efterges om det föreligger särskilda skäl. Talan om att ålägga betalningsskyldighet skall enligt tredje stycket föras vid allmän domstol.

Bestämmelserna rörande ställföreträdaransvar överfördes i samband med att GML upphörde att gälla till 16 kap. 17 § mervärdesskattelagen (1994:200).

Numera finns bestämmelser rörande detta i 12 kap. 6 och 7 §§ skattebetalningslagen (1997:483). Av punkt 9 av övergångsbestämmelserna till skattebetalningslagen följer dock att 48 a § GML är tillämplig på de betalningsanspråk som ställts från statens sida mot ställföreträdarna för bolaget i anledning av de nu aktuella skattebesluten.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Enligt 13 kap. 19 § första stycket ABL är ett i konkurs försatt bolag upplöst om konkursen avslutats utan överskott.

Frågan i målet är om bolaget, oaktat att det är upplöst, äger fullfölja sin talan i den skatteprocess som påbörjades genom överklagande till länsrätten av skattemyndighetens beskattningsbeslut. Talan i sak gäller om bolagets verksamhet - drift av en flyktinförläggning - var skattepliktig.

Som huvudregel gäller att ett bolag som upplösts genom att dess konkurs avslutats utan överskott saknar rättskapacitet och därmed partshabilitet, dvs. förmåga att uppträda som part i rättegång. Från denna huvudregel har emellertid i praxis gjorts vissa undantag. Förhållandena har då som regel varit sådana att det av särskilda skäl bedömts ha legat i bolagets eller dess motparts intresse att en tvist fick prövas av domstol efter det att bolaget formellt upplösts. Exempel härpå kan vara att ett bifall till bolagets talan i en skatteprocess skulle kunna innebära att skatt återbetalas till bolaget och därmed medför en ny utdelning i konkursen (RÅ 1996 not. 192, jfr NJA 1979 s. 700 och RÅ 1999 ref. 34).

I förevarande mål är förhållandena sådana att en fortsatt process rörande den fråga som var föremål för länsrättens prövning saknar betydelse för bolaget. Ett bifall till bolagets i sak förda talan skulle nämligen, såvitt framgår, inte innebära att bolaget eller konkursboet tillfördes någon ytterligare egendom.

Bolaget har gjort gällande att förvaltningsdomstolarnas ställningstagande i skattemålet har avgörande betydelse i målet om ställföreträdaransvar. RSV har anfört att bolaget i målet om ställföreträdaransvar har möjlighet att få en materiell prövning av skattebeslutet.

Frågan om en allmän domstol i mål om ställföreträdaransvar kan göra en materiell prövning av ett lagakraftvunnet beskattningsbeslut synes inte ha blivit föremål för något vägledande avgörande. I mål om handelsbolagsmans betalningsansvar för bolaget påförd mervärdesskatt har Högsta domstolen uttalat att ett skattebeslut, som inte har vunnit laga kraft, inte kan anses bindande för bolagsmannen (NJA 1989 s. 519). Svea hovrätt har i ett mål om handelsbolagsmans betalningsansvar för bolaget påförd mervärdesskatt ansett att ett skattebeslut, som vunnit laga kraft, är bindande för bolagsmännen (RH 1994:135).

Mot denna bakgrund framstår det som ovisst om ställföreträdarna har möjlighet att få skattefrågan prövad i den pågående processen i tingsrätten. Det ankommer inte på Regeringsrätten att ta ställning till denna fråga. Den ovisshet som föreligger innebär att ställföreträdarna får anses ha ett betydande intresse för egen del av att få skattefrågan överprövad i förvaltningsdomstol. Även rättsakerhetsskäl talar för att en sådan prövning skall kunna ske.

Fråga uppkommer därmed om ställföreträdarna bör ges rätt att för egen del föra talan i skattemålet eller om talan skall föras av bolaget. De aktuella skattebesluten avser bolaget. Tidigare undantag från huvudregeln att ett upplöst bolag saknar rättskapacitet har också inneburit att det upplösta bolaget tillerkänts partshabilitet. Med hänsyn till det anförda finner Regeringsrätten att bolaget, trots att det upplösts, skall tillerkännas partshabilitet i den nu aktuella skatteprocessen. Kammarrättens avvisningsbeslut skall därför upphävas och målet återförvisas till kammarrätten för prövning av mervärdesskattefrågan i sak.

Vad gäller bolagets yrkande om ersättning för kostnader finner Regeringsrätten till en början att förevarande mål får anses vara ett mål om skatt i den mening som avses i 1 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.

Enligt 3 § nämnda lag skall en skattskyldig som i ett ärende eller mål om skatt haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövs för att ta till vara hans rätt beviljas ersättning för kostnaderna bl.a. om han helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden. Bolaget har vunnit bifall till sitt överklagande i Regeringsrätten. Det är därför berättigat till ersättning för sina ombudskostnader till den del de skäligen behövs för att ta till vara dess rätt i Regeringsrätten.

Enligt ingiven kostnadsräkning yrkas ersättning, utan närmare angivande av den tid som nedlagts på ärendet, med 21 250 kr. Regeringsrätten finner att bolaget bör medges ersättning för sina ombudskostnader med skäliga 15 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten upphäver kammarrättens beslut och visar målet åter till Kammarrätten i Jönköping för ny handläggning.

Regeringsrätten beviljar bolaget ersättning av allmänna medel för dess kostnader i målet i Regeringsrätten enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. med 15 000 kr.

Föredraget 2000-05-23, föredragande Nielsen, målnummer 7017-1997

Sökord: Besvärsmål; Taxeringsprocess; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Litteratur: Welamson, Konkurs, 9:e uppl. 1997, s. 25, 61 f, 107-108, 133-134; Heuman, Specialprocess, utsökning och konkurs, 4:e uppl. 1997, s. 189-190; Wennergren, Förvaltningsprocessen, 3:e uppl. 1995, s. 93-94; Kedner m.fl., Aktiebolagslagen, Del II, 5:e uppl. 1996, s. 197-198; Lehrberg, I aktiebolagens skymningsland, Uppsala 1990, s. 238, 244-245, 264-269; Lindskog, 12:e och 13:e kap. Kapitalskydd och likvidation, 2:a uppl. 1995, s. 371-374, 376-377; prop. 1996/97:100, Del I, s. 449; Fink m.fl., Komment
