Jesper Öberg

Senare rättspraxis angående upplösta konkursbolags partshabilitet i taxeringsmål

1 Inledning[1]

Under 2003 avgjorde Regeringsrätten ett antal intressanta mål avseende partshabilitet i taxeringsmål för aktiebolag upplösta genom konkurs.[2] Som allmän processrättslig huvudregel gäller att partshabilitet inte föreligger i denna situation. Genom tidigare rättspraxis har dock ett antal undantag från huvudregeln utkristalliserats, t.ex. för det fall processen skulle kunna leda till efterutdelning i konkursen. I dessa fall uppkommer en tillfällig partshabilitet.

Av de aktuella målen från Regeringsrätten framgår att Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna medför att partshabilitet kan föreligga för upplösta konkursbolag. Detta med hänsyn till att en överprövning av påförda skatte- eller avgiftstillägg då kommer att ske i förvaltningsdomstol. Just denna fråga har i och för sig redan tidigare klargjorts genom rättsfallet RÅ 2002 ref. 76 (Västberga Taxi AB). Vad som är mer intressant med de aktuella målen är emellertid att Regeringsrätten nu, i kölvattnet av RÅ 2002 ref. 76, satt upp vissa gränser för hur långt denna rättighet sträcker sig i taxeringsprocessen.

De aktuella målen avser partshabiliteten i taxeringsprocesser för aktiebolag upplösta genom underskottskonkurs och den följande framställningen har avgränsats i enlighet härmed.[3] Andra rättsprocesser, eller andra juridiska personer än aktiebolag, eller för den delen aktiebolag som upplöses genom likvidation, antingen efter avslutad överskottskonkurs eller i annat fall, behandlas i huvudsak inte.

För att placera de aktuella målen i sitt rätta systematiska sammanhang har jag disponerat framställningen enligt följande. I avsnitt 2 lämnas en redogörelse för

---

[1] Denna artikel har tidigare publicerats i Juridisk Tidskrift nr. 1 2004-2005 med titeln "Nya domar angående upplösta konkursbolags partshabilitet i taxeringsmål". Jag vill tacka professor Christer Silfverberg för värdefulla synpunkter på mitt ursprungliga manus. Jag ansvarar givetvis själv för innehållet i artikeln.

[2] Ämnet har tidigare behandlats av Gunilla Thorslund i artikeln "Upplösta aktiebolags partshabilitet i skatteprocessen", Skattenytt 2001 s. 689–696 (Cit. Thorslund 2001). För en bred och ingående framställning om upplösta aktiebolags partshabilitet kan hänvisas till Bert Lehrbergs bok "I aktiebolagens skymningsland – en studie rörande upplösta aktiebolags rättskapacitet, med beaktande även av rättsläget vid handlande för ett nybildat, ännu ej registrerat aktiebolag", Iustus Förlag 1990 (Cit. Lehrberg 1990). Hänvisas kan även till valda delar av Stefan Lindskog, JFkommentaren, Aktiebolagslagen 12:e och 13:e kapitlet – Kapitalskydd och likvidation, 2:a uppl., Juristförlaget 1995 (Cit Lindskog 1995), Lars Heuman, Specialprocess – Utsökning och konkurs, 5:e uppl., Norstedts Juridik 2000 (Cit Heuman 2000) samt Per Olof Ekelöf & Robert Boman, Rättegång, andra häftet, 8:e bearbetade uppl., Norstedts Juridik 1996.

[3] Underskott innebär att full utdelning inte utgått till alla borgenärer i konkursen, se Lindskog 1995 s. 371.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:45

den huvudregel och de undantag från denna som gäller beträffande upplösta konkursbolags partshabilitet. I avsnitt 3 förs därefter en diskussion om förhållandet mellan huvudregeln och Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna. I avsnitt 4 refereras de aktuella målen från Regeringsrätten, medan mina kommentarer till dessa redovisas först i avsnitt 5. En första fråga som där behandlas är vilka gränser som Regeringsrätten genom sina avgöranden satt upp i fråga om partshabilitet grundad på Europakonventionen. Vidare diskuteras vilket förhållande som råder mellan Regeringsrättens avgöranden och den nyss nämnda huvudregeln med undantag. Redan här kan dock nämnas att det av de aktuella målen synes framgå att möjligheten till överprövning av påförda avgifts- och skattetillägg inte är att klassificera som ett undantag från huvudregeln. Detta är också skälet till att jag behandlat de två frågorna, d.v.s. huvudregel med undantag respektive påförda avgifts- och skattetillägg, separat i framställningen. I det sista avsnittet 6 lämnas några avslutande synpunkter.

2 Huvudregel och undantag i rättspraxis

Det kan framstå som en naturlig utgångspunkt att ett aktiebolag som upplösts genom underskottskonkurs inte längre skall ha möjlighet att vara part i en rättegång.[4] Detta anses också vara huvudregeln, som dock inte kommit till uttryck bokstavligen i lagstiftningen. I 13 kap. 49 § ABL föreskrivs att ett bolag som försatts i konkurs är upplöst när konkursen avslutas utan överskott.[5] Av detta anses just följa att bolaget inte längre äger rättskapacitet och därmed inte partshabilitet, d.v.s. förmågan att uppträda som part i rättegång.[6] Huvudregeln synes vidare ha en generell processuell räckvidd; den har åtminstone ansetts gälla i såväl civilrättslig som skatterättslig process.

Från huvudregeln om att upplösta konkursbolag inte har partshabilitet har en mängd undantag utbildats genom rättspraxis. Särskilda skäl för tillfällig rättskapacitet har t.ex. ansetts föreligga vid det upplösta bolagets klander av konkursförvaltares redovisning, vid skadeståndstalan mot densamme, vid talan mot själva konkursbeslutet och när talan om statlig lönegaranti riktat sig mot bolaget.[7] Utöver dessa situationer finns ett antal ytterligare undantagsfall, som det emellertid inte finns utrymme att utreda här.[8] Jag har, som ovan angivits, begränsat mig till att behandla avgöranden från Regeringsrätten avseende upplösta konkursbolags partshabilitet i taxeringsprocessen. Därvid kan inledningsvis konstateras att huvudregeln också enligt Regeringsrätten ansetts vara att ett genom konkurs

---

[4] I korthet kan nämnas att aktiebolag upplösta genom *likvidation*, t.ex. efter en konkurs som avslutas med överskott, har möjlighet till tillfällig partshabilitet genom fortsatt likvidation, se vidare Thorslund 2001 s. 692.

[5] Bestämmelsen motsvarar 13 kap. 19 § ABL i sin äldre lydelse.

[6] Se vidare Heuman 2000 s. 202 och rättsfallen nedan. I korthet avses med partshabilitet/partsbehörighet just rätten att vara part i rättegång. Juridiska personer har en sådan rätt enligt 11 kap. 2 § RB, men saknar processhabilitet/processbehörighet, d.v.s. förmågan att själv utföra talan i domstol. Talan måste föras av en ställföreträdare. Se vidare i Stefan Melin, Juridikens begrepp, Iustus Förlag 2000, s. 281 och 293.

[7] Se NJA 1954 s. 421, NJA 1979 s. 700, NJA 1988 s. 110 respektive NJA 1974 s. 13. Lindskog skiljer mellan tre fall där förutsättningar för tillfällig parthabilitet kan uppstå; (1) att bolaget agerar som konkursgäldenär, (2) att tillgång som inte omfattas av konkursen yppas och (3) att annat särskilt intresse finns, se vidare Lindskog 1995 s. 372 ff.

[8] För en utförlig sammanställning av undantagsfallen i rättspraxis hänvisas till kommentaren av 11 kap. 2 § RB i Peter Fitger, Rättegångsbalken, Norstedts Juridik 2003, s. 11:30 a ff. Se även hänvisningarna i fotnot 2.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:45

upplöst aktiebolag saknar partshabilitet och att det är rättsfallet NJA 1979 s. 700 som ligger till grund för detta synsätt. Vidare kan konstateras att undantag från huvudregeln har ansetts föreligga i två olika situationer; (1) eventuell efterutdelning p.g.a. återbetalad skatt respektive (2) eventuellt ställföreträdaransvar för den tidigare ledningen.

2.1 Huvudregeln

I NJA 1979 s. 700 hade, sedan ett aktiebolag upplösts genom underskottskonkurs, en ny styrelse valts i bolaget vid bolagsstämma. Bolaget hade därefter, företrätt av firmatecknare som utsetts av den nya styrelsen, klandrat konkursförvaltarens slutredovisning samt yrkat skadestånd av densamme och rättens ombudsman i konkursen. Högsta domstolen fann, till skillnad mot tingsrätt och hovrätt, att något hinder mot denna talan inte förelåg och återförvisade målet till tingsrätten för vidare handläggning.

I domskälen uttalades bl.a. att som huvudprincip gäller att ett aktiebolag genom upplösningen förlorar sin rättskapacitet, men att denna regel genom rättspraxis fått vidkännas åtskilliga inskränkningar. Av särskilt intresse ansågs rättsfallet NJA 1954 s. 421 vara, där hinder ej förelåg för ett upplöst bolag att föra talan om klander av förvaltarens redovisning.[9] Vad som gällde för redovisningsklander skulle, enligt Högsta domstolen, principiellt tillämpas även på talan om skyldighet för förvaltaren att utge skadestånd. Samma ordning skulle dessutom gälla beträffande skadestånd som riktades mot rättens ombudsman. När det gällde frågan om vem som var behörig att företräda det upplösta bolaget fann Högsta domstolen vidare att i den mån det tillåts att ett upplöst aktiebolag för talan bör den situationen om möjligt inte uppkomma, att bolaget därför att det saknar ställföreträdare är förhindrat att tillvarata sina rättigheter.

I RÅ 84 1:87 var frågan i vad mån en verkställande direktör hade rätt att, efter aktiebolagets upplösning genom konkurs, ansöka om återställande av försutten tid för besvär avseende bolagets mervärdesskatt m.m. Regeringsrätten hänvisade till den huvudregel som framkom av 1979 års rättsfall ovan och att undantag från denna gjorts i praxis. Därefter konstaterades att någon omständighet på grund varav i det förevarande målet undantag skulle göras från huvudregeln inte förelåg. På grund av detta och då den verkställande direktören inte heller för egen del kunde tillerkännas någon talerätt kunde hans ansökan om återställande av försutten tid inte tas upp till prövning.[10]

2.2 Undantag (1) – eventuell efterutdelning

RÅ 1996 not. 192 gällde mål angående redovisning av mervärdesskatt. Det aktuella aktiebolaget hade upplösts under målets handläggning i kammarrätten. Riksskatteverket, som överklagat kammarrättens dom som innebar att bolaget var berättigat till avdrag för ingående mervärdesskatt för vissa redovisningsperioder, yrkade att domen skulle undanröjas p.g.a. att bolaget saknat rättskapacitet och därmed partshabilitet. Regeringsrätten höll dock inte med om detta utan fastställde kammarrättens domslut. I domskälen hänvisade Regeringsrätten till den

[9] Högsta domstolen konstaterade dessutom att även genom konkurs upplösta aktiebolag i några fall tillåtits vara part i rättegång (Arbetsdomstolens domar 1973 nr 9 och 10, NJA 1974 s. 13 och 295).

[10] Lehrberg finner det anmärkningsvärt att Regeringsrätten drog så långtgående slutsatser av aktiebolagets upplösning att den inte ens tillät bolaget att överklaga beslut om påförande av mervärdesskatt, skattetillägg och förseningsavgift, se vidare Lehrberg 1990 s. 169.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:45

huvudregel med undantag som framkom av 1979 års rättsfall ovan. Därefter konstaterades att den skattefordran som var aktuell i målet avsåg redovisningsperioder som gått till ända före konkursutbrottet samt att den skatt som kunde komma att återbetalas till bolaget kunde medföra ny utdelning i konkursen. Det upplösta bolaget ansågs därför ha partshabilitet i processen.

Även RÅ 2002 not. 179 avser undantag från huvudregeln p.g.a. eventuell efterutdelning. I detta fall hade aktiebolaget överklagat skattemyndighetens beslut att inte medge bolaget visst avdrag vid inkomstbeskattningen samt nedsättning av utgående mervärdesskatt. Länsrätten avslog bolagets överklagande varefter bolaget överklagade länsrättens dom. Kammarrätten avvisade dock överklagandet eftersom bolaget dåmera var upplöst genom underskottskonkurs och därför saknade partshabilitet. Regeringsrätten konstaterade i sina domskäl, med hänvisning till RÅ 1996 not. 192 ovan (där i sin tur alltså hänvisning skett till 1979 års rättsfall ovan), att ett bifall till det upplösta bolagets talan kunde innebära att skatt återbetalades med ny utdelning till följd. Det upplösta bolaget ansågs därför ha partshabilitet i processen. Målen visades åter till kammarrätten för ny handläggning.

2.3 Undantag (2) – eventuellt ställföreträdaransvar

Reglerna om ställföreträdaransvar har ändrats fr.o.m. den 1 januari 2004 och innebär numera, enligt 12 kap. 7 § skattebetalningslagen, att prövning av frågan skall ske i länsrätt som första instans, till skillnad mot tidigare då prövningen skedde i de allmänna domstolarna. Ställföreträdaren ges vidare rätt, enligt 6 kap. 1 § 5 st. taxeringslagen, att få den underliggande skattefrågan prövad i länsrätten oavsett om företaget i fråga har försatts i konkurs och konkursen avslutats utan överskott. Sistnämnda bestämmelse, som motiverats av rättssäkerhetsskäl, kan sägas utgöra en kodifiering av rättsfallet RÅ 2000 ref. 41, men är alltså inte begränsad till enbart konkurser.[11]

I RÅ 2000 ref. 41 hade ett aktiebolags konkurs avslutats utan överskott under pågående process i länsrätt. Kammarrätten hade därefter avvisat bolagets överklagande av länsrättens dom p.g.a. att rättskapacitet och därmed partshabilitet saknades. Staten hade vidare i tingsrätt stämt de tidigare styrelseledamöterna avseende företrädaransvar enligt den gamla mervärdesskattelagen (1968:430). Målet i tingsrätten var vilande i avvaktan på beslut i mervärdesskattefrågan. Regeringsrätten hänvisade till den huvudregel med undantag som framkom av bl.a. 1979 års fall och RÅ 1996 not. 192 ovan och konstaterade att en fortsatt process i skattefrågan saknade betydelse för bolaget eftersom ett bifall till bolagets talan inte skulle innebära att någon ytterligare egendom tillfördes bolaget eller konkursboet. Däremot fann Regeringsrätten att det var ovisst om ställföreträdarna hade möjlighet att få skattefrågan prövad i tingsrätten. Denna ovisshet innebar att ställföreträdarna ansågs ha ett betydande intresse av att få skattefrågan prövad. Även rättssäkerhetsskäl talade för att en sådan prövning skulle kunna ske. Regeringsrätten fann med hänsyn till detta att bolaget skulle tillerkännas partshabilitet i processen och återförvisade målet till kammarrätten för prövning av skattefrågan i sak.

[11] Se prop. 2002/03:128 s. 38 f. och även Börje Leidhammar, Skattenytt 2004 s. 373 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:45

Även i RÅ 2003 not. 25 återförvisades målet, med hänvisning till RÅ 2000 ref. 41, till kammarrätten för prövning i sak (i tingsrätt pågick process om ställföreträdaransvar). Nämnas skall även RÅ 2003 not. 29 med samma utgång. Regeringsrätten fann att kammarrätten hade åsidosatt sin kommunikationsplikt till det upplösta bolaget. Om kommunikation hade skett skulle bolaget haft möjlighet att inkomma med uppgifter som kunnat utgöra särskilda skäl för partshabilitet (process om ställföreträdaransvar pågick).

Avslutningsvis skall även rättsfallet RÅ 2003 ref. 54 (resningsärende) nämnas i korthet. Mot bakgrund både av att länsrätten inte prövat de omständigheter som legat till grund för påförande av avgiftstillägg *och* till att dessa omständigheter även legat till grund för talan om företrädaransvar som väckts mot bolagets f.d. styrelseledamot fann Regeringsrätten att synnerliga skäl för överprövning i länsrätt förelåg. Det aktuella målet behandlas närmare i avsnitt 4 och 5 nedan.

Sammanfattningsvis kan konstateras att Regeringsrätten i taxeringsprocessen anammat den huvudregel om bristande partshabilitet för aktiebolag upplösta genom konkurs som uttalats i NJA 1979 s. 700 och i likhet med Högsta domstolen funnit att särskilda skäl kan motivera undantag från huvudregeln. Utöver undantagsfallet för att efterutdelning kan bli aktuell p.g.a. återbetalning av skatt till bolaget finns dock mig veterligen inte något ytterligare exempel från Regeringsrättens praxis av aktuellt intresse. Undantaget för eventuellt ställföreträdaransvar har, som framgått ovan, kodifierats genom senare lagändringar.

3 Huvudregeln och Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna

Även om denna framställning har avgränsats till att behandla partshabiliteten i taxeringsprocesser för aktiebolag upplösta genom underskottskonkurs anser jag det finnas fog för en mer övergripande diskussion kring förhållandet mellan den huvudregel som behandlats i föregående avsnitt och den rätt till domstolsprövning som följer av artikel 6:1 i Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna.[12] Huvudregeln är trots allt allmänt hållen och innebär i grunden en begränsning av rätten till domstolsprövning. I nästa avsnitt förs också en diskussion kring samma artikel, men då med särskild inriktning på de svenska avgifts- och skattetilläggen.

I Europakonventionens artikel 6:1, första meningen, föreskrivs att var och en skall, vid prövningen av hans civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till en rättvis och offentlig förhandling inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag.

Danelius framhåller att det måste finnas en grundläggande rätt till domstolsprövning för att de i artikeln angivna garantierna skall bli effektiva.[13] Det skulle, som Europadomstolen uttryckt det, vara orimligt att i artikel 6:1 i detalj beskriva de processuella garantier som parterna skall åtnjuta i ett anhängigt mål utan att först skydda vad som gör det faktiskt möjligt att dra fördel av sådana garantier, nämligen tillträde till domstol.[14] Rätten till domstolsprövning är dock enligt Danelius inte absolut och undantagslös utan får begränsas på olika sätt under för-

[12] Konventionen har sedan flera år status som svensk lag, se vidare i Danelius 2002 s. 36 ff.
[13] Se Danelius 2002 s. 151.
[14] Se Danelius 2002 s. 151 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:45

utsättning att begränsningarna tjänar ett legitimt ändamål och står i rimlig proportion till detta ändamål.[15] Beträffande processhabilitet har t.ex. Europakommissionen uttalat att en reglering av rätten för t.ex. omyndiga och konkursgäldenärer att väcka talan vid domstol är normal och i princip förenlig med artikel 6 när syftet är legitimt och medlen är proportionerliga.[16]

Enligt min mening synes den svenska regleringen av upplösta konkursbolags partshabilitet kunna stå i överensstämmelse med artikel 6:1 i fråga om rätten till prövning av en persons civila rättigheter och skyldigheter. Huvudregeln är förvisso att en sådan rätt *inte* finns, men genom åren har en mängd undantag från denna tillskapats genom rättspraxis, som väl just kan ses som ett uttryck för en sådan proportionalitet som nyss beskrivits. Ett problem är dock, som jag ser det, att regleringen av frågan inte är särskilt tydlig, vilket påverkar förutsebarheten negativt. Huvudregeln om att partshabilitet inte föreligger anses sålunda *följa av* bestämmelsen i 13 kap. 49 § ABL om att ett bolag som försatts i konkurs är upplöst när konkursen avslutas utan överskott, medan undantagen från huvudregeln, bortsett från den kodifiering som skett beträffande ställföreträdaransvar (se ovan), följer av rättspraxis utbildad under lång tid.

Rättsutvecklingen i frågan har, enligt min mening, nu kommit till en punkt där en kodifiering av huvudregeln med undantag för särskilda skäl (eventuellt genom exemplifiering) bör övervägas. Eftersom det just handlar om en begränsning av möjligheten till domstolsprövning borde en uttrycklig lagregel dessutom stå i bättre/tydligare överensstämmelse med Europakonventionen än vad som är fallet idag. En översyn av lagstiftningen bör för övrigt inte bara begränsas till upplösta aktiebolag på grund av underskottskonkurser, utan även innefatta andra situationer där aktiebolag, och för den delen andra juridiska personer, har upplösts.[17] I ett sådant sammanhang blir det dessutom viktigt att göra en avvägning av det upplösta bolagets anspråk på rättsskydd kontra motpartens intresse av att inte tvingas föra en lång och kostsam process utan möjlighet att som vinnande part få ersättning för sina kostnader.[18]

4 Närmare om de aktuella målen avseende partshabilitet

Det har som bekant förts en omfattande diskussion angående de svenska skattetilläggens förhållande till artikel 6 i Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna.[19] Enligt senare rättspraxis från såväl Högsta domstolen och Regeringsrätten (NJA 2000 s. 622, RÅ 2000 ref. 66 I, RÅ 2001 not. 10) som Europadom-

[15] Se Danelius 2002 s. 152.

[16] Se Danelius 2002 s. 154.

[17] För t.ex. upplösta dödsbon finns det inte heller någon uttrycklig bestämmelse om tillfällig parts habilitet, som dock kan aktualiseras om t.ex. en ny tillgång eller skuld uppdagas, se Lehrberg 1990 s. 138 f.

[18] Jfr Högsta domstolens (majoritetens) uttalanden i NJA 1999 s. 237, Heuman 2000 s. 202 ff. samt Lehrberg 1990 s. 274 ff.

[19] Se t.ex. Stig Alexandersson, Europakonventionens betydelse i mål gällande skattetillägg, Juridisk Tidskrift 1998-99, s. 251–263, Petter Asp, Skattetilläggens förenlighet med Europakonventionen, Juridisk Tidskrift 2000-01, s. 606–620, Christina Moëll & Roger Persson Österman, Till vägledning för rättstillämpningen: skattetilläggsmålen i Regeringsrätten, Skattenytt 2001, s. 262–275, Natalie Kamtsan & Börje Leidhammar, Beviskrav i skatteprocess avseende eftertaxering och skattetillägg, Juridisk Tidskrift 2002–2003, s. 232–241, Johan Munck, Domar av Europadomstolen angående skattetillägg, Juridisk Tidskrift 2002-03, s. 417–426, Magnus Alhager, Något om skattetillägg och rättssäkerhet med anledning av ny lagstiftning, Skattenytt 2003, s. 613-630, samt Christina Moëll, Proportionalitetsprincipen i skatterätten, Juristförlaget i Lund 2003, s. 234-247.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:45

stolen (mål nr 34619/97 och 36985/97, Janosevic respektive Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige) framgår att den aktuella artikeln är tillämplig på förfarandet avseende skattetillägg eftersom detta innefattar en anklagelse om brott.[20]

I RÅ 2002 ref. 76 (Västberga Taxi AB) har därefter prövats om ett aktiebolag som upplösts efter avslutad konkurs, och där avgifts- och skattetillägg påförts, var berättigat till domstolsprövning:

> Omständigheterna i det aktuella fallet (avsåg flera mål) var följande. Skattemyndigheten hade bl.a. beslutat att påföra bolaget arbetsgivaravgifter och avgiftstillägg samt mervärdesskatt och skattetillägg. Bolaget överklagade myndighetens beslut hos länsrätten. Efter överklagandet försattes bolaget i konkurs som avslutades utan överskott. Länsrätten avvisade överklagandet p.g.a. att bolaget saknade rättskapacitet och därmed partshabilitet. Kammarrätten fann inte skäl att göra en annan bedömning än länsrätten. I sitt överklagande till Regeringsrätten yrkade bolaget att Regeringsrätten skulle undanröja kammarrättens beslut och pröva målet i sak.
>
> I domskälen hänvisade Regeringsrätten till den huvudregel om partshabilitet som uttalats i RÅ 2000 ref. 41, d.v.s. att sådan behörighet inte föreligger för bolag som upplösts genom underskottskonkurs. I rättspraxis hade dock, konstaterade Regeringsrätten, vissa undantag från huvudregeln gjorts. Förhållandena hade då i regel varit sådana att det av särskilda skäl bedömts ligga i bolagets eller dess motparts intresse att en tvist får prövas av domstol efter det att bolaget formellt upplösts.[21] Bolaget hade dock inte gjort gällande och det hade inte heller framkommit att särskilda skäl av det slag som framkommit i rättspraxis förelåg i det aktuella fallet.
>
> Frågan var då, menade Regeringsrätten, om det förhållandet att bolaget har påförts skatte- och avgiftstillägg kunde anses medföra att bolaget hade rätt till en sådan domstolsprövning. Härvid konstaterades att Regeringsrätten i RÅ 2000 ref. 66 I funnit att förfarandet med skattetillägg omfattades av art. 6 i Europakonventionen och att den enskilde måste ha möjlighet att få saken prövad av en domstol som fullt ut kunde tillgodose rättssäkerhetsgarantierna i art. 6.
>
> Av detta följde, menade Regeringsrätten, att en skattskyldig *alltid* är berättigad till en överprövning i förvaltningsdomstol av påförda skatte- och avgiftstillägg.[22] Denna princip fick anses gälla även i fråga om ett bolag som upplösts efter avslutad konkurs och som av den anledningen saknade rättskapacitet och partshabilitet.
>
> För att bolaget skulle kunna tillförsäkras en rättssäker prövning av skatte- och avgiftstilläggen var det enligt Regeringsrätten nödvändigt att även skattemyndighetens beslut i fråga om bl.a. påförda skatter överprövades. Med hänsyn till det anförda skulle bolaget, trots att det var upplöst, tillerkännas rättskapacitet och därmed partshabilitet i de överklagade målen. Regeringsrätten upphävde kammarrättens och länsrättens beslut och återförvisade målen till länsrätten för ny handläggning.

I kölvattnet av det aktuella rättsfallet, som innebar att det upplösta bolaget ansågs ha rätt till domstolsprövning såväl av avgifts- och skattetilläggen som de grundläggande taxeringsbesluten, har alltså ett antal mål om partshabilitet för upplösta bolag avgjorts. En gemensam nämnare för dessa är att det varit fråga om aktiebolag som upplösts efter avslutad konkurs och att avgifts- eller skattetillägg påförts dessa. Som nämndes inledningsvis kommer jag först att lämna en redogörelse för de aktuella målen, medan mina kommentarer till dessa följer i nästa avsnitt.

> RÅ 2003 not. 173, RÅ 2003 not. 182 och RÅ 2004 not. 119 utgör snarast avgöranden till direkt följd av 2002 års avgörande. I dessa fall hade det upplösta bolaget vägrats dom-

[20] Se även Danelius 2002 s. 148 f. och 164.
[21] Se vidare i avsnitt 2 ovan.
[22] Min kursivering.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:45

stolsprövning p.g.a. att inte partshabilitet förelåg. Regeringsrätten fann dock i samtliga fall, med hänvisning till just RÅ 2002 ref. 76, att bolaget hade rätt till överprövning i länsrätt av skattemyndighetens beslut. Tilläggas kan att i det första fallet, RÅ 2003 not. 173, hade länsrätten avvisat överklagandet p.g.a. att ombudet hade ingivit en fullmakt av det sedermera upplösta bolaget och därmed saknade behörighet att föra talan. Regeringsrätten fann dock, mot bakgrund av att partshabilitet förelåg för bolaget, att ombudet var behörigt att föra bolagets talan.[23]

I RÅ 2003 ref. 53 hade bolaget överklagat skattemyndighetens beslut att inte medge avdrag för viss ingående mervärdesskatt, att höja bolagets underlag för arbetsgivaravgifter samt påföra bolaget skatte- och avgiftstillägg. Bolaget överklagade myndighetens beslut till länsrätten som dock lämnade bolagets talan utan bifall. Bolaget hade då försatts i konkurs och sedan bolaget fullföljt sin talan till kammarrätten avslutades konkursen utan överskott. Kammarrätten avvisade bolagets överklaganden p.g.a. bolaget saknade rättskapacitet och därmed partshabilitet. I sitt överklagande till Regeringsrätten anförde bolaget bl.a. att ett bifall till bolagets talan i skatte- och avgiftsprocessen skulle innebära att bolaget inte längre skulle ha hos kronofogdemyndighet restförd skuld.

I domskälen redogjorde Regeringsrätten inledningsvis, med hänvisning till NJA 1979 s. 700 och RÅ 84 1:87, för den huvudregel om bristande partshabilitet för upplösta bolag med undantag för särskilda skäl som behandlats i avsnitt 2 ovan. Därefter framhölls, med hänvisning till Högsta domstolens uttalanden i NJA 1999 s. 237, att det visserligen kunde sägas att om ett förfarande, när ett bolag upplöses, hade fortskridit så långt att domen därefter hade överklagats av någondera parten, det kunde framstå som oskäligt att avbryta processen och på så sätt förhindra en överprövning av länsrättens avgörande. Det borde dock, menade Regeringsrätten, även i en sådan situation finnas särskilda skäl av sådant slag som nyss nämnts för att låta rättegången fortgå.[24] Några sådana skäl för avsteg från huvudregeln hade inte framkommit i målet.

Därmed återstod enligt Regeringsrätten att avgöra om påförda skatte- och avgiftstillägg medförde att bolaget med tillämpning av Europakonventionens regler *likväl* var berättigat till prövning i kammarrätten.[25] Härvid konstaterade Regeringsrätten, med hänvisning till RÅ 2002 ref. 76 ovan, att en skattskyldig alltid är berättigad till överprövning av skattetillägg och att detta även gällde ifråga om bolag upplösta genom konkurs. Av artikel 6 i konventionen följer dock, menade Regeringsrätten, inte någon rätt till domstolsprövning i mer än en instans. Den som av domstol dömts för brottslig gärning har dock enligt art. 2 i det sjunde tilläggsprotokollet till konventionen rätt till överprövning i högre domstol. Undantag får, enligt samma bestämmelse, göras i fråga om *mindre grova gärningar.*

Regeringsrätten kunde inte se att en ytterligare domstolsprövning skulle fylla något rimligt syfte för bolaget eller annan, varför det kunde ifrågasättas om den aktuella bestämmelsen i konventionen skulle anses tillämplig i ett fall som det förevarande. I den mån så skulle vara fallet gjorde dock Regeringsrätten följande överväganden.

Eftersom systemet med skattetillägg har ansetts innefatta anklagelse för brott enligt art. 6 i konventionen var sannolikt även art. 2 i det sjunde tilläggsproto-

[23] Jfr med NJA 1979 s. 700 i avsnitt 2 ovan där företrädare (firmatecknare) för bolaget utsetts på bolagsstämma efter bolagets upplösning.

[24] Även här kan hänvisas till Högsta domstolen uttalanden i NJA 1999 s. 237.

[25] Min kursivering.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:45

kollet tillämplig. Samtidigt fanns inte något avgörande av Europadomstolen beträffande den senare artikeln. I doktrinen och den officiella kommentaren till det sjunde tilläggsprotokollet har dessutom uttalats att med mindre grova gärningar avses sådana överträdelser som inte kan bestraffas med fängelse.[26] Regeringsrätten fann därför att oavsett om artikel 2 skulle anses tillämplig på skattetillägg eller inte så skulle en skattskyldig inte kunna grunda någon rätt till prövning i två domstolsinstanser på Europakonventionens regler.

Bolaget kunde i enlighet med det anförda, sedan det upplösts, inte längre vara part i den hos kammarrätten förda processen. Regeringsrätten fastställde därför kammarrättens beslut.

I RÅ 2003 not. 185 hade bolaget överklagat skattemyndighetens beslut att inte medge bolaget vissa kostnadsavdrag vid inkomstbeskattningen m.m. samt påförda avgiftstillägg. Länsrätten hade sedan i sin tur förelagt bolaget att ange yrkandena och grunderna härför, vid påföljd att överklagandet annars inte skulle tas upp till prövning. Senare avvisades bolagets överklagande med motiveringen att bolaget inte följt förläggandet. Sedan bolaget därefter överklagat länsrättens beslut till kammarrätten upplöstes bolaget genom avslutad konkurs. Kammarrätten avvisade bolagets överklagande p.g.a. att bolaget saknade rättskapacitet och därmed partshabilitet.

I likhet med rättsfallen ovan redogjorde Regeringsrätten för den huvudregel med undantag för särskilda skäl som behandlats i avsnitt 2 ovan. Vidare konstaterades, i likhet med RÅ 2003 ref. 53 ovan, att även om en process fortskridit så långt att beslut meddelats i första instans och beslutet sedan överklagats så måste det finnas särskilda skäl för att processen skall få fortgå.

Frågan var då om de påförda avgiftstilläggen medförde att bolaget p.g.a. Europakonventionens regler skulle vara berättigat till prövning i kammarrätten. Regeringsrätten konstaterade härvid att en skattskyldig i enlighet med tidigare praxis alltid är berättigat till domstolsprövning av påförda skattetillägg och att detta även gäller bolag upplösta efter avslutad konkurs (se RÅ 2002 ref. 76 ovan), men att det inte föreligger rätt till prövning i mer än en instans (se RÅ 2003 ref. 53 ovan). Bolaget hade gjort gällande att någon domstolsprövning inte skulle ha ansetts ägt rum eftersom länsrätten avvisat dess överklagande. Regeringsrätten menade dock att rätten till domstolsprövning inte utgjorde en *ovillkorlig rätt* att få till stånd en prövning i sak.[27] Den sträcker sig inte längre än till att säkerställa att ett sådant bolag har möjlighet att uppträda som part i en domstolsinstans i det fall det annars skulle ha förlorat den möjligheten av den anledning att det upplösts. En process där länsrätt avvisat överklagandet p.g.a. brister i förutsättningarna för en saklig prövning, vilka inte hängde samman med bolagets upplösning, innebar inte att rätten till domstolsprövning kränkts.

Med hänsyn till detta och då det inte heller i övrigt framkommit något sådant förhållande som medförde att avsteg borde göras från huvudregeln om att partshabilitet inte föreligger för upplösta bolag fastställdes kammarrättens beslut att avvisa bolagets talan.

RÅ 2003 ref. 54, avslutningsvis, avsåg ett resningsärende. Resning får beviljas i mål eller ärende om det p.g.a. något särskilt förhållande finns synnerliga skäl att pröva saken på nytt.

---

[26] Se Explanatory Report on Protocol No. 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, punkt 21.

[27] Min kursivering.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:45

I det aktuella målet hade skattemyndigheten höjt bolagets underlag för arbetsgivaravgifter och påfört avgiftstillägg. Bolaget överklagade myndighetens beslut till länsrätten som dock avvisade överklagandet eftersom bolaget dåmera upplösts genom avslutad konkurs och inte hade partshabilitet. Beslutet vann laga kraft. Därefter hade talan om ställföreträdaransvar väckts mot bolagets f.d. styrelseledamot. Dessutom hade Regeringsrätten genom sitt avgörande i RÅ 2000 ref. 41 kommit fram till att eventuellt ställföreträdaransvar utgjorde ett särskilt skäl för undantag från huvudregeln om bristande partshabilitet för upplöst bolag.[28] Med bl.a. detta rättsfall till grund hade bolaget ansökt om resning. Kammarrätten fann dock att ändrad rättspraxis inte i sig utgör grund för resning och att bolaget genom ordinärt överklagande hade kunnat få talerättsfrågan prövad i högre instans. Ansökningen avslogs därför. Kammarrättens beslut överklagades av bolaget till Regeringsrätten.

I domskälen hänvisade Regeringsrätten, i likhet med rättsfallen ovan, till den rättspraxis som hade utbildats i fråga om huvudregel och undantag avseende partshabilitet för upplösta bolag respektive den rätt till domstolsprövning som följde med påförda avgifts- och skattetillägg. Med hänsyn till att länsrätten inte i sak prövat de omständigheter som legat till grund för påförandet av avgiftstillägg *och* till att dessa omständigheter även låg till grund för den talan om ställföreträdaransvar som väckts mot bolagets f.d. styrelseledamot, fann Regeringsrätten att det förelåg synnerliga skäl för att få till stånd en överprövning i domstol av skattemyndighetens beslut.[29] Målen visades därför åter till länsrätten för en prövning i sak.

5 Kommentarer till de aktuella målen

En första fråga som skall behandlas med anledning av de aktuella målen är vilka gränser som Regeringsrätten nu satt upp i förhållande till RÅ 2002 ref. 76 (Västberga Taxi AB). Enligt sistnämnda avgörande föreligger alltså som utgångspunkt *alltid en rätt* för en skattskyldig till överprövning i domstol av påfört avgifts- eller skattetillägg, och detta oavsett om bolaget upplösts genom konkurs. Eftersom RÅ 2003 not. 173, RÅ 2003 not. 182 och RÅ 2004 not. 119 snarast utgör rena följdavgöranden till RÅ 2002 ref. 76 lämnas dessa åt sidan.

Av RÅ 2003 ref. 53 framgår till att börja med att även om utgångspunkten (enligt 2002 års fall) är att också ett genom konkurs upplöst aktiebolag alltid har rätt till domstolsprövning av påförda avgifts- eller skattetillägg, så är denna rätt *begränsad till en prövning i första instans.* Rätt till domstolsprövning i flera instanser kan inte grundas på Europakonventionens regler enligt Regeringsrätten.

Av RÅ 2003 not. 185 framgår vidare att även om ett genom konkurs upplöst aktiebolag har rätt till domstolsprövning i första instans av påförda avgifts- eller skattetillägg, så är denna rätt *inte en ovillkorlig rätt.* Om en domstolsprövning inte kunnat äga rum p.g.a. brister i förutsättningarna för en saklig prövning, som inte hänger samman med bolagets upplösning, så har enligt Regeringsrätten inte rätten till domstolsprövning kränkts.

Av RÅ 2003 ref. 54, slutligen, framgår att påförda avgifts- eller skattetillägg *i kombination* med särskilt skäl för undantag från huvudregeln (i det aktuella fallet talan om ställföreträdaransvar) kan utgöra *synnerliga skäl för resning,* med följd att

[28] Se vidare i avsnitt 2 ovan.

[29] Min kursivering.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:45

ett genom konkurs upplöst aktiebolag får rätt till domstolsprövning i underinstans. Däremot framgår inte om omständigheterna var för sig, d.v.s. att avgifts- eller skattetillägg påförts respektive att ett undantag från huvudregeln förelåg, kunde utgöra synnerliga skäl för resning.

En andra fråga som skall utredas är vilket förhållande som råder mellan de aktuella målen och den huvudregel med undantag som behandlats i avsnitt 2 och 3 ovan.

Av de aktuella målen synes, enligt min bedömning, framgå att Regeringsrätten inte är av uppfattningen att påförda skatte- eller avgiftstillägg är att klassificera som ett sådant undantagsfall från huvudregeln om bristande partshabilitet som framkommit i tidigare rättspraxis. I t.ex. RÅ 2003 ref. 53 uttalade Regeringsrätten, efter att ha konstaterat att det *inte* framkommit något sådant förhållande som utgör särskilda skäl för undantag från huvudregeln, att det återstod att avgöra om påförda skatte- och avgiftstillägg medförde att bolaget med tillämpning av Europakonventionen *likväl* var berättigat till domstolsprövning. Det synsätt som här kommer till uttryck borde, enligt min mening, kunna förklaras med att de undantagsfall från huvudregeln som utbildats i tidigare rättspraxis snarast har utgjort resultatet av en skälighetsbedömning/behovsprövning av det upplösta bolagets (eller annan persons) anspråk på rättssäkerhet i det enskilda fallet, medan det i fråga om påförda skatte- och avgiftstillägg följer en direkt rätt till domstolsprövning för det upplösta bolaget i enlighet med Europakonventionen.[30]

Med hänsyn till det anförda borde gällande rättsläge kunna sägas vara följande. Huvudregeln är att partshabilitet inte föreligger för aktiebolag upplösta genom avslutad konkurs. Undantag från huvudregeln får i enlighet med tidigare rättspraxis endast göras om det föreligger särskilda skäl. I fråga om påförda skatte- eller avgiftstillägg gäller tvärtom som huvudregel, med vissa begränsningar, att rätt till domstolsprövning alltid föreligger.

Beträffande just påförda skatte- eller avgiftstillägg, kan noteras att rätten till domstolsprövning är begränsad till första instans, medan någon motsvarande begränsning inte synes föreligga i fråga om de undantagsfall från huvudregeln som beskrivits ovan, t.ex. vid talan mot själva konkursbeslutet eller klander av konkursförvaltarens slutredovisning. En sådan skillnad kan möjligen uppfattas som omotiverad, särskilt som det i båda fallen handlar om den grundläggande rätten till domstolsprövning, varför båda fallen också, i enlighet med vad som anförts ovan, borde omfattas av art. 6 i Europakonventionen. Förklaringen till denna skillnad synes ha sin grund i att Regeringsrätten, i RÅ 2003 ref. 53, fann att en ytterligare domstolsprövning inte verkade fylla något rimligt syfte för vare sig bolaget eller någon annan.[31]

6 Avslutning

Denna artikel har varit avgränsad till att behandla genom konkurs upplösta aktiebolags partshabilitet i taxeringsprocessen, men jag har också kommit att beröra vad som i övrigt gäller beträffande partshabiliteten för upplösta konkursbolag. Utifrån den utredning som gjorts ovan vill jag avsluta denna artikel med att, lik-

[30] Jfr Högsta domstolens uttalanden i NJA 1999 s. 237 angående upplösta bolags anspråk på rättsskydd.

[31] Man kan fråga sig vad som gäller för ett sådant fall som prövades i resningsmålet RÅ 2003 ref. 54 ovan, där alltså *både* ett undantagsfall från huvudregeln *och* påfört avgiftstillägg var aktuellt. Hur skall detta hanteras vid ett eventuellt överklagande i underinstans?

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:45

som i avsnitt 3 ovan, uppmana lagstiftaren till en översyn av frågan om rätten till domstolsprövning för upplösta bolag. Beträffande aktiebolag som upplösts genom konkurs har rättsutvecklingen kommit till en punkt där den huvudregel med undantag som utbildats i rättspraxis borde kodifieras genom lagstiftning. Detta skulle skapa en bättre förutsebarhet för den enskilde och stå i tydligare överensstämmelse med art. 6 i Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna. En sådan översyn bör för övrigt även inkludera frågan om partshabilitet för upplösta bolag där avgifts- eller skattetillägg påförts.

Jesper Öberg är jur. dr och universitetslektor i finansrätt vid juridiska fakulteten, Stockholms universitet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:45