

Några reflexioner kring ett rättsfall

Av departementsrådet Göran Wahlgren

Den 24 april 1974 meddelade regeringsrätten dom i en skattefråga av principiellt intresse, nämligen frågan huruvida ett aktiebolag i egenskap av sådant kan driva rörelse fastän det ännu inte existerar. Den skattskyldige, N, hade drivit rörelse under egen firma med räkenskapsår den 1 februari — den 31 januari. Genom avtal den 30 december 1967 hade N överlätit rörelsen till firman N AB (namnet fingerat), om vars bildande överenskommit genom en samma dag upprättad stiftelseurkund. Konstituerande stämma hölls den 21 mars 1968, och aktiebolaget registrerades den 1 april 1968. Regeringsrätten konstaterar i domen:

I målet är icke visat annat än att N, såsom han uppgivit, före den 31 januari 1968 förlängt det då löpande räkenskapsåret till att omfatta tiden den 1 februari 1967 — den 31 juli 1968.

Genom avtalet den 30 december 1967 hade N överlätit rörelsen till firman N AB, om vars bildning överenskommit genom en samma dag upprättad stiftelseurkund, såsom apportegendom och likvid för 248 av bolagets 250 aktier. Aktiebolaget har kommit till stånd vid konstituerande stämma den 21 mars 1968 samt därpå registrerats den 1 april 1968. Därmed har bolaget faktiskt övertagit N:s rörelse. Enligt avtalet den 30 december 1967 skall emellertid överlåtelsen av rörelsen till bolaget anses ha skett från och med den 1 februari 1967, det vill säga från det löpande räkenskapsårets början. I förevarande mål har icke framkommit anledning att i taxeringshänseende ej godtaga att aktiebolaget skall anses ha drivit rörelsen under hela beskattningsåret den 1 februari 1967 — den 31 juli 1968 och i konsekvens därmed att N i enlighet med deklarationen under 1967 från bolaget uppburit en inkomst av tjänst om 15 000 kronor.

Enligt 28 § första stycket lagen (1944:705) om aktiebolag kan ett aktiebolag inte förvärva rättigheter eller ikläda sig skyldigheter innan det registrerats. Lagen utgår således från den grundsatsen att aktiebolaget vinner den rättssubjektivitet, som avses med bolagsbildningen, först genom registreringen. Aktiebolagslagen innehåller dessutom speciella föreskrifter om ansvar för åtgärder som vidtagits å bolagets vägnar före bolagsbildningen (28 § första och andra styckena). Dessa föreskrifter har tillkommit till skydd för aktieägare och borgenärer¹ och torde få anses ha den innebörden att aktiebolaget som sådant inte kan ha existerat före registreringen. Vidare synes kunna fordras att för aktiebolag, som övertar rörelse, upprättas ingångsinventarium och därmed sammanhängande balansräkning².

¹ Stenbeck — Wijnbladh — Nial: Aktiebolagslagen, 5:e uppl. s. 69.

² Hemberg — Sillén: Bokföringslagen, 7:e uppl. s. 32.

Aktiebolagslagen regler om bolagsbildning torde inte sätta andra civilrättsliga regler ur funktion. Ingår fastighet i rörelse som skall övertagas av aktiebolag, krävs således överlåtelse av fastigheten enligt de regler som gäller härför. Finns skulder i rörelsen, torde rörelsedrivaren bli befriad från ansvar endast i den mån han följer de regler om överförande av skulder som finns (medgivande av från borgenären etc.) I detta sammanhang intar beskattningsregler en särskilt intressant ställning. Det allmännas anspråk på skatter förekommer i många olika former – såsom t ex krav på arbetsgivares och skattskyldigs inbetalning av preliminär skatt, krav på betalning av kvarstående skatt, som hänförs till taxeringsbeslut, men också i form av sk latent skatteskuld. Det är inte möjligt att inom ramen för denna artikel göra en analys av den enskilde medborgarens ”skuldsituation” i förhållande till det allmänna med utgångspunkt i en jämförelse mellan de traditionellt civilrättsliga begreppen fordrings uppkomst och fordrings förfallande till betalning å ena sidan och de inom skatterätten förekommande förutsättningarna för skatteanspråk å andra sidan. Det samma gäller givetvis en analys av de förutsättningar – fortfarande i form av en jämförelse med civilrätten – under vilka skatteskuld kan ”överföras” från ett skatte- subjekt till ett annat. I åtskilliga situationer finns särskilda regler om ansvar för skat- teskulder.

Med utgångspunkt i det här aktuella rättsfallet och mot bakgrunden av de nys redovisade civilrättsliga grundsatserna vid överföring av skuld från ett rättssubjekt till ett annat (jag talar här givetvis inte om det obligationsrättsliga förhållande som finns mellan ”överlåtare” och ”övertagare” utan om förhållandet till fordringshava- ren) anser jag att man i ett vidare perspektiv bör kunna diskutera frågan om det allmännas ställning som ”fordringshavare” gentemot den enskilde rörelseidkare som enligt civilrättsliga grundsatser har varit rättssubjekt före aktiebolagets bildande och då också varit särskilt skattesubjekt (dvs måste anses ha bedrivit rörelse under en- skild firma och gett upphov till skatteanspråk emot sig).³ Enligt skatterättsliga principer tillåts överföring av den latent skatteskulden från ett skattesubjekt till ett annat under vissa villkor. Vid andra typer av skatteanspråk är läget ovisst. I det här aktuella rättsfallet rör det sig om en typ av skatteanspråk som inte direkt faller in under något av de slag jag nämnt i det föregående, men som kan uttryckas i de skillnader i skattemässig behandling som föreligger när rörelse drivs i enskild firma å ena sidan och som aktiebolag (eller handelsbolag) å andra sidan – t ex rätten att ta ut lön till den reelle ägaren (eller dennes make) och bokföra detta som omkost- nad i rörelsen. Det finns således en mängd aspekter på sk retroaktiv bolagsbildning. Min avsikt här har endast varit att rikta uppmärksamheten mot hela detta problem- komplex, som förvisso inte är enkelt.

Jfr Stenbeck m fl Aktiebolagslagen 6:e upplagan s 74 (5:e upplagan s 72), Åke Hellner Bolagsbildning ur skatterättslig synvinkel s 81 och Claes Sandels i SN 1972 s 183 samt RÅ 1943 Fi 1037, 1959 Fi 485 och 1963 Fi 285. Red.

³ Se sid 243 i Kungl. Maj:ts remiss till lagrådet den 23 augusti 1974 av förslag till ny aktiebolagslag.