
Regeringsrätten

RÅ 1993 ref. 17

Målnummer:	4409-1991	Avdelning:	
Avgörandedatum:	1993-01-28		
Rubrik:	Aktiebolag har beslutat lägga om räkenskapsår från 1/7 - 30/6 till kalenderår. Beslutet har fattats på bolagsstämma två dagar före det löpande räkenskapsårets utgång och registrerats hos Patent- och registreringsverket i oktober. Hinder har inte ansetts möta för bolaget att vid nästa års inkomsttaxering redovisa ett till 18 månader förlängt räkenskapsår.		
Lagrum:			
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1962 Fi 1185• RÅ 1967 Fi 1383• NJA 1979 s. 635• NJA 1979 s. 655		

REFERAT

Leasing Partner Data i Halmstad Aktiebolag beslutade vid extra bolagsstämma den 28 juni 1988 att bolagets räkenskapsår (den 1 juli - den 30 juni) skulle läggas om till kalenderår. Registrering skedde hos Patent- och registreringsverket, PRV, den 6 oktober 1988. Bolaget avgav vid 1989 års taxering en allmän självdeklaration för det förlängda räkenskapsåret den 1 juli 1987 - den 31 december 1988 och redovisade 0 kr i taxerad inkomst. Taxeringsnämnden godtog inte förlängningen, eftersom registrering skett efter utgången av det löpande räkenskapsåret. Bolaget bereddes tillfälle att inkomma med deklARATIONER omfattande tiden den 1 juli 1987 - den 30 juni 1988 och den 1 juli 1988 - den 31 december 1988. Bolaget taxerades dels för räkenskapsåret den 1 juli 1987 - den 30 juni 1988 med en taxerad inkomst på 519 680 kr, dels för räkenskapsåret den 1 juli 1988 - den 31 december 1988 med 0 kr i taxerad inkomst.

I besvär yrkade bolaget att taxeringen skulle fastställas enligt den ursprungligen upprättade deklARATIONEN för tiden den 1 juli 1987-31 december 1988. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. att beslut om ändring av räkenskapsåret fattats på bolagsstämma innan det tidigare gällande räkenskapsåret gått till ända samt att PRV godkänt och registrerat den insända årsredovisningen omfattande perioden den 1 juli 1987 - 31 december 1988. Vidare åberopade bolaget en omfattande rättsutredning inbegripande bl.a. rättsfallet RÅ 1967 not. Fi 1383 samt en dom av Kammarrätten i Sundsvall meddelad den 28 december 1990, mål nummer 4670-1990.

Länsrätten i Hallands län (1991-03-07, ordförande Törnros) yttrade: I fall då räkenskapsåret läggs om får enligt 12 § tredje stycket bokföringslagen (1976:125) räkenskapsåret utsträckas till att omfatta högst 18 månader. För aktiebolag gäller att räkenskapsårets omfattning skall framgå av bolagsordningen och att beslut om ändring av bolagsordning skall fattas på bolagsstämma. Enligt 9 kap. 14 § tredje stycket aktiebolagslagen (1975:1385), ABL, skall beslut om ändring av bolagsordningen genast anmälas för registrering och får - såvitt nu är aktuellt - inte verkställas förrän registrering skett. - Leasing Partner Data i Halmstad AB har på bolagsstämma den 28 juni 1988 beslutat ändra bolagsordningen avseende omläggning av räkenskapsåret från perioden den 1 juli - 30 juni till att avse kalenderår. Till följd härav har bolaget förlängt det pågående räkenskapsåret till att omfatta tiden den 1 juli 1987-31 december 1988. Ändringen av bolagsordningen har registrerats hos PRV den 6 oktober 1988. Frågan i målet blir då om denna förlängning av räkenskapsåret kan godtas i taxeringshänseende trots att ändringen av bolagsordningen avseende omläggning av räkenskapsår registrerats först sedan

det tidigare gällande räkenskapsåret löpt ut. - I av Riksskatteverket utfärdade anvisningar (RSV Dt 1987:6), som tillämpats vid 1989 års taxering, anvisas ingen lösning på den aktuella rättsfrågan. I senare utfärdade anvisningar (RSV Dt 1990:11) anför Riksskatteverket med hänvisning till 9 kap. 14 § tredje stycket ABL att bolag inte får tillämpa det nya räkenskapsåret förrän ändringen av bolagsordningen registrerats hos PRV. Registreringen bör således ha skett innan det gamla räkenskapsåret har gått ut. - Genom den av bolaget åberopade kammarrättsdomen har emellertid en förlängning av räkenskapsåret godtagits vid taxering under omständigheter som liknar dem i förevarande fall. Kammarrätten anförde därvid att en förlängning av räkenskapsår inte är samma sak som en omläggning av ett bolags räkenskapsår, utan endast innebär att det löpande räkenskapsåret under vissa omständigheter kan få en annan längd än normalt. Någon ändring av bolagsordningen torde därför inte krävas för förlängningen i sig. - Länsrätten delar kammarrättens bedömning som torde överensstämma med den rättspraxis som gällt i vart fall vid 1989 års taxering. Något hinder att godta bolagets förlängning av räkenskapsåret till att avse tiden den 1 juli 1987 - 31 december 1988 föreligger således inte. Annan anmärkning mot bolagets redovisning har inte anförts. Länsrätten finner därför att den ursprungligen upprättade deklarationen kan läggas till grund för taxering. Till följd härav skall den bolaget åsatta taxeringen undanröjas. - Länsrätten undanröjer den bolaget till statlig inkomstskatt åsatta taxeringen.

Skattemyndigheten i Hallands län yrkade i besvär hos kammarrätten att taxeringsnämndens beskattningsåtgärder skulle fastställas.

Kammarrätten i Göteborg (1991-08-29, Nilsson, Häggbom, referent, Lagercrantz): Från skattemyndighetens sida har anförts att beslutet om ändrat räkenskapsår, som fattats vid bolagsstämma i juni 1988, enligt 9 kap. 14 § tredje stycket ABL inte fått verkställas förrän registrering skett. Bolaget skulle därför taxeras för räkenskapsåret den 1 juli 1987-30 juni 1988, eftersom registreringen av beslutet om ändrat räkenskapsår inte skett förrän den 6 oktober 1988. - I en artikel i tidskriften Skattenytt år 1989, s. 211, har docenten Peter Melz anförts följande.

Enligt 11 kap. 3 § ABL skall årsredovisningshandlingar överlämnas till revisorerna minst en månad före ordinarie bolagsstämma, och enligt 9 kap. 5 § ABL skall stämma hållas inom sex månader efter utgången av räkenskapsåret. Detta skulle innebära att senast fem månader efter det "gamla" räkenskapsårets utgång skall bokslutet ha upprättats. Har det nya räkenskapsåret hunnit registreras dessförinnan bör något hinder att verkställa omläggningen genom att avstå från att upprätta bokslut för det "gamla" räkenskapsåret inte anses föreligga.

Kammarrätten finner för sin del att detta är en rimlig tolkning av verkställighetsförbudet i 9 kap. 14 § ABL. Registrering av ändringen i bolagsordningen skedde mindre än fyra månader efter utgången av det räkenskapsår som tidigare gällde. Bolaget kan därför inte anses ha handlat i strid mot 9 kap. 14 § ABL genom sin underlåtenhet att upprätta bokslut för räkenskapsår som skulle omfatta endast tiden fram till den 30 juni 1988. PRV har vidare godtagit den årsredovisning som bolaget upprättat för perioden den 1 juli 1987 - den 30 december 1988 och det har inte framkommit att bolagets revisorer eller bolagsstämman riktat någon anmärkning mot förfarings sättet. Omläggningen av räkenskapsåret på sätt som skett kräver vidare inte skattemyndighetens godkännande. Kammarrätten finner därför ingen grund för att åsätta bolaget taxering för perioden den 1 juli 1987 - 30 juni 1988. - Kammarrätten avslår överklagandet.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade Riksskatteverket att bolaget skulle taxeras i enlighet med taxeringsnämndens beslut.

Bolaget, som bestred ändringsyrkandet, yrkade ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., med 142500 kr, varav 63 750 kr avsåg tiden efter den 29 augusti 1991.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (1993-03-11, Tottie, Dahlman, Berglöf, Bækkevold) yttrade:

Inkomsttaxeringen

Bolaget beslöt på extra bolagsstämma den 28 juni 1988 genom ändring av bolagsordningen att lägga om sitt räkenskapsår från att avse tiden 1/7 - 30/6 till att gälla kalenderår. En sådan omläggning kräver enligt 12 § bokföringslagen inte något särskilt tillstånd.

För att åstadkomma denna omläggning lät bolaget förlänga det pågående räkenskapsåret till att omfatta även återstoden av kalenderåret 1988. Mot en sådan förlängning möter inte hinder vare sig i bokföringslagen eller i kommunalskattelagen. Bolagets årsredovisning i enlighet härmed har godtagits av PRV.

Sedan bolaget vid 1989 års taxering ingivit deklaration grundad på en årsredovisning avseende det förlängda räkenskapsåret 1/7 1987 - 31/12 1988 har fråga emellertid uppkommit om bestämmelserna i 9 kap. 14 § tredje stycket första meningen ABL utgör hinder mot att vid taxeringen godta förlängningen. I lagrummet sägs att beslut om ändring av bolagsordningen genast skall anmälas för registrering och - utom i fall varom här inte är fråga - ej får verkställas förrän registrering skett.

Varken av lagtexten eller dess motiv framgår närmare vilken innebörd det har att ett beslut ej får "verkställas" förrän registrering skett. Det torde inte heller vara möjligt att i alla hänseenden varom bolagsordningen skall ge besked ge uttrycket en och samma innebörd. När de bolagsrättsliga reglerna inte ger klart utslag åt något håll får frågan om registreringens betydelse bedömas med beaktande av syftet med registreringen, dvs. förutom laglighetsprövning främst möjlighet till insyn och kontroll.

Vid en sådan bedömning finns det enligt Regeringsrättens mening ingen anledning att anlägga ett strikt formellt synsätt så att hinder skulle möta mot att vidta varje åtgärd som grundar sig på en ändring i bolagsordningen som beslutats men ännu ej registrerats. I den nu aktuella frågan om registreringens betydelse vid ändring av räkenskapsår bör verkställighetshinder anses föreligga endast när fråga är om att i enlighet med en beslutad men ej registrerad ändring vidta åtgärder som har i princip definitiv karaktär, t.ex. att färdigställa - eller underlåta att färdigställa - ett årsbokslut e.d.

Den ifrågavarande ändringen av bolagsordningen har beslutats före utgången av det då löpande räkenskapsåret 1/7 1987 - 30/6 1988. Ändringen - som då annat inte påståtts får antas genast ha anmälts för registrering till PRV - har registrerats hos verket den 6 oktober 1988. Det har inte framkommit något som i enlighet med det tidigare anförda utgör hinder mot att, såsom bolaget avsett, tillämpa det nya räkenskapsåret så att bolaget vid 1989 års taxering får redovisa ett till 18 månader förlängt räkenskapsår. Riksskatteverkets överklagande skall därför inte bifallas.

Ersättningsfrågan

Regeringsrätten kan enligt 8 § lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. endast pröva bolagets framställning i vad avser kostnader som uppkommit i målet hos Regeringsrätten.

Enligt 4 § ersättningslagen får ersättning beviljas endast till den del det är oskäligt att kostnaden bärs av den skattskyldige med hänsyn till samtliga de faktorer som anges i paragrafen.

Med hänsyn till samtliga omständigheter i målet finner Regeringsrätten inte att det är oskäligt att bolaget bär sin kostnad.

Regeringsrätten fastställer kammarrättens dom.

Regeringsrätten, som avvisar bolagets framställning om ersättning för kostnader avseende processen i underinstanserna, bifaller inte bolagets yrkande om ersättning för sina kostnader i målet i Regeringsrätten.

Regeringsrådet Dahlman var skiljaktig såvitt gällde ersättningsfrågan i den del den avsåg kostnader för målet i Regeringsrätten och anförde: Enligt 4 §

ersättningslagen får ersättning beviljas endast till den del det är oskäligt att kostnaden bärs av den skattskyldige med hänsyn till samtliga de faktorer som anges i paragrafen, nämligen sakens beskaffenhet, kostnadens storlek, ärendets eller målets handläggning och utgång, den skattskyldiges personliga och ekonomiska förhållanden samt omständigheterna i övrigt.

Den i målet aktuella skattefrågan har med hänsyn till storleken av det skattebelopp som kunde komma i fråga och bolagets förhållanden i övrigt uppenbarligen varit av mycket stor betydelse för bolaget. Rättsfrågan i målet har varit komplicerad. Med hänsyn härtill och till skattemyndigheternas inställning i saken har bolaget haft behov av hjälp av juridisk och bokföringsteknisk sakkunskap i samband med målets handläggning. Bolagets kostnader för ombud och utredning i målet har varit mycket höga. Med den utgång i sakfrågan som framgår av Regeringsrättens dom har bolaget inte åsidosatt något som ålegat det utan har utan laga grund åsatts taxering till betydande belopp. Därvid har skattemyndigheterna genomgående och i alla instanser felaktigt hävdat att bolaget varit skyldigt att skattemässigt redovisa och deklarerat för tidsperioder som avvikit från det av bolaget i laga ordning valda förlängda räkenskapsåret. Bolagets i målet i huvudsaken förda talan har helt bifallits i samtliga domstolsinstanser. Bolaget är ett enmansägt fåmansföretag med ett aktiekapital om endast 50000 kr. Målet har tagits upp i Regeringsrätten med hänsyn till att sakfrågan äger allmän betydelse för aktiebolag. Kostnaderna för bolaget i samband med målets handläggning i Regeringsrätten har således främst varit föranledda av det allmänna intresset att få till stånd ett prejudicerande avgörande för sådana rättssubjekt. Med beaktande av det anförda bör ersättning enligt ifrågavarande lag kunna utgå utan hinder av att målet gäller ett företagsdrivande aktiebolag.

Med hänsyn till samtliga omständigheter i målet finner jag att det får anses vara oskäligt att bolaget bär kostnaderna för målet i Regeringsrätten. Bolaget bör därför beviljas ersättning för dessa. Vid bestämmande av det belopp, som bör tillkomma bolaget i detta hänseende, skall bl.a. beaktas att huvudparten av det arbete som totalt har nedlagts på den sak som målet gäller måste anses vara hänförligt till handläggningen i underinstanserna.

Jag beviljar bolaget ersättning enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m. m. för dess kostnader i målet i Regeringsrätten med skäligen 30 000 kr.

Föredraget 1993-01-28, föredragande Schön-Engqvist,

målnummer 4409-1991

Sökord: Beskattningsår - omläggning av räkenskapsår till kalenderår (utgör registrering hos PRV efter utgången av löpande räkenskapsår hinder mot att vid nästa års inkomsttaxering redovisa ett till 18 månader förlängt räkenskapsår?); Rättegångskostnader - ersättning enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Litteratur: NJA II 1910, s. 131 f.
SOU 1971:15, s. 239 f.
prop. 1975:103, s. 407 f., 556 f.
prop. 1975:104, s. 149-153
Kedner m.fl., Aktiebolagslagen, 4 uppl. 1991, del I, s. 253 ff., del II, s. 390 f.
SN 1989, s. 211ff. 294ff., 390 f., 618 f.
SN 1990, s. 46ff., 606ff, 610 f., 800ff,
Advokaten 1991, s. 390-391
Advokaten 1992, s. 152-154
