

REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr
3474-06

meddelad i Stockholm den 23 juni 2009

KLAGANDE

Erika Insurance Management AB, 556496-2347
Box 55569
102 04 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 7 april 2006 i mål nr 2628-05, se bilaga

SAKEN

Skattetillägg

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Med bifall till överklagandet undanröjer Regeringsrätten det påförda skattetillägget.

YRKANDEN M.M.

Erika Insurance Management AB (bolaget) överklagar kammarrättens dom och yrkar att skattetillägget undanröjs, alternativt reduceras eller beräknas efter 20 procent. Till stöd för sin talan hänvisar bolaget till vad som tidigare anförts och tillägger bl.a. följande när det gäller frågan om behörig undertecknare av deklARATIONEN. Skatteverket synes mena att i det här sammanhanget är uppgifter i allmänhet till ledning för taxeringen att jämställa med avlämnandet av deklARATIONEN. Det finns emellertid inget uttryckligt stöd för att så skulle vara

Dok.Id 72632

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Telefon
08-561 676 00
E-post: regeringsratten@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
09:00-12:00
13:00-15:00

Mål nr
3474-06

fallet. Av förarbetena till lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK, (prop. 2001/02:25 s. 86) kan konstateras att deklarationsskyldigheten inte har fullgjorts då deklARATIONEN inte har undertecknats av behörig firmatecknare, varav följer att skattetillägg inte kan påföras. Taxeringslagen (1990:324), TL, behandlar frågan om lämnande av andra uppgifter än självdeklaration vid utredning i taxeringsärenden. Det är i det sammanhanget presumtionsregeln i 7 kap. 3 § andra stycket TL gäller. I fråga om deklarationslämnande, som behandlas i LSK, finns ingen sådan regel. I motivuttalanden i samband med presumtionsregelns införande sägs att skattetillägg kan komma ifråga även vid skriftliga meddelanden från annan person än den som är formellt behörig (prop. 1971:10 s. 205). Det är högst sannolikt att med skriftliga meddelanden då inte åsyftades deklARATIONEN som sådan. Syftet torde ha varit att beakta praktiska konsekvenser i samband med förfrågningar m.m. och att det då kan finnas anledning att se formkravet vad gäller uppgiftslämnandet ur en delvis annan synvinkel. Lagstiftaren har följaktligen föreskrivit att sanktionsavgifter kan komma ifråga vid oriktiga uppgifter till ledning för taxeringen, såvida det inte är uppenbart att uppgiftslämnaren inte har behörighet att företräda den skattskyldige. Härav följer dock inte att deklarationsskyldigheten kan fullgöras av en inte behörig person. För sanktionen förseningsavgift finns en uttrycklig bestämmelse om att avgiften förutsätter en behörigen undertecknad deklARATIONEN. Det saknas anledning att anta att det skulle gälla någon annan ordning för skattetillägg.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. Bolagets självdeklaration har skrivits under av ekonomichefen, trots att denne saknat sådan behörighet. Den oriktiga uppgiften har således inte lämnats av en sådan ställföreträdare som avses i 19 kap. 1 § 4 LSK. I 7 kap. 3 § andra stycket TL finns dock en bestämmelse enligt vilken uppgifter som lämnats för en skattskyldig som är juridisk person anses ha lämnats av den skattskyldige, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknar behörighet att företräda den skattskyldige. I författningskommentaren till bestämmelsen i dess ursprungliga avfattning (116 a § i 1956 års taxeringslag) uttalades att en juridisk person inte ska kunna gå fri från skattetillägg för oriktig uppgift som medvetet lämnats av formellt obehörig person. Vidare uttalades att presumptionen ska vara att den som lämnar en uppgift för en juridisk persons räkning också ska anses ha haft behörighet att göra detta, men att undantag gjorts för sådana fall där det är uppenbart att den som lämnat meddelandet har saknat behörighet därtill (prop. 1971:10 s. 268). Frågan om deklarationsskyldigheten kan anses ha fullgjorts har ingen betydelse i det nu aktuella målet. Deklarationsskyldigheten regleras i LSK och i den lagen finns ingen motsvarighet till 7 kap. 3 § andra stycket TL. Att deklarationsskyldigheten inte anses fullgjord enligt LSK utgör inget hinder mot att skattetillägg tas ut i ett fall som detta.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Enligt 4 kap. 3 § LSK ska en självdeklaration vara egenhändigt underskriven av den som är skyldig att lämna deklarationen eller av den som är behörig ställföreträdare enligt 19 kap. 1 §. Enligt 19 kap. 1 § 4 LSK ska, beträffande juridiska personer, skyldigheten att lämna uppgifter enligt lagen fullgöras av en ställföreträdare.

Av 4 kap. 2 § TL framgår att Skatteverket vid viss tid varje taxeringsår ska fatta taxeringsbeslut på grundval av de uppgifter som lämnats enligt LSK samt vad som i övrigt framkommit vid utredning enligt 3 kap. TL.

Enligt 5 kap. 1 § första och andra styckena TL, i den vid 2003 års taxering tillämpliga lydelsen, ska skattskyldig som på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en uppgift till ledning för taxeringen och uppgiften befinns oriktig, påföras skattetillägg. Enligt 5 kap. 2 § TL ska skattetillägg också tas ut om skönstaxering har beslutats på grund av utebliven självdeklaration och en självdeklaration inte har kommit in trots att ett föreläggande sänts ut till den skattskyldige.

I 7 kap. 3 § första stycket TL stadgas att vid bedömningen av vem som är behörig ställföreträdare för skattskyldig enligt TL ska 19 kap. 1 § LSK tillämpas. Enligt den förstnämnda paragrafens andra stycke ska uppgifter som lämnats för en skattskyldig som är juridisk person anses ha lämnats av den skattskyldige, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige.

Skyldigheten att lämna självdeklaration kan inte fullgöras genom ombud, jfr. lagen (2005:1117) om deklarationsombud och 10 kap. 25 § tredje stycket skattebetalningslagen (1997:483). Deklarationen ska vara underskriven av den skattskyldige själv. Har en självdeklaration undertecknats av annan än den skattskyldige eller legal ställföreträdare för denne anses deklarationsskyldigheten inte fullgjord. Den som inte har undertecknat sin självdeklaration och därför inte fullgjort sin deklarationsskyldighet föreläggs att underteckna deklarationen. Kommer deklarationen inte in medför det att den skattskyldige ska skönstaxeras samt påföras skattetillägg och förseningsavgift (prop. 2001/02:25 s. 86, jfr RKR R75 1:28 och RÅ 1976 Aa 77).

Av handlingarna i målet framgår att bolagets ursprungligen ingivna självdeklaration innehöll ett yrkande om avdrag för förlust vid försäljning av aktier som föranledde en förfrågan från Skatteverket. Som ett resultat av förfrågan gavs en ny deklaration in av bolaget. Samtidigt upplyste bolaget om att det omfrågade avdragsyrkandet frånfölls och att den tidigare ingivna deklarationen inte var undertecknad av en behörig ställföreträdare. Skatteverket lade emellertid uppgifterna i den ursprungligen ingivna deklarationen till grund för grundläggande beslut om årlig taxering. Genom det nu överklagade omprövningsbeslutet vägrade Skatteverket det yrkade avdraget samt påförde skattetillägg. Den senare ingivna deklarationen ansågs inte som själv rättelse enligt 5 kap. 4 § TL eftersom den inkom först efter Skatteverkets förfrågan.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

I målet är ostridigt att ekonomichefen som undertecknade den först ingivna deklarationshandlingen inte var behörig ställföreträdare för bolaget. Kravet på egenhändigt undertecknande är ett formkrav som endera är uppfyllt eller inte. Vad som kan presumeras med stöd av regeln i 7 kap. 3 § andra stycket TL är att uppgifter lämnats för en viss skattskyldigs räkning, inte att en deklaration är avgiven av rätt person. Vidare är presumtionsregeln i TL inte tillämplig vid bedömningen av frågan huruvida en självdeklaration är behörigen ingiven enligt LSK.

Bolagets deklarationsskyldighet kan således inte anses ha fullgjorts genom den först ingivna deklarationen. Däremot hade Skatteverket med stöd av den angivna presumtionsregeln anledning att anta att en deklaration lämnats av bolaget och taxeringsförfarandet kunde därför inledas med den som grund. Innan Skatteverket fattade något beslut om bolagets taxering har emellertid bolaget gett in den nya deklarationen och upplyst Skatteverket om hur det förhöll sig med ställföreträderskapet. Vid tidpunkten för Skatteverkets taxeringsbeslut måste det därför ha varit uppenbart för verket att den som undertecknat den första deklarationen saknade behörighet att företräda bolaget. Mot den angivna bakgrunden kan de uppgifter som lämnades av bolagets ekonomichef i den första deklarationen inte anses utgöra oriktiga uppgifter enligt bestämmelserna i TL. Grund för påförande av skattetillägg saknas därmed varför skattetillägget ska undanröjas.

Mål nr
3474-06

Lennart Hamberg

Carl Gustav Fernlund

Annika Brickman

Margit Knutsson

Skiljaktig mening, se protokoll

Henrik Jermsten

Lena Björner

Föredragande regeringsrätts-
sekreterare

Avd. II

Föredraget 2009-04-29