

Målnummer:	4450-06	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2007-02-28		
Rubrik:	När mer än en tidsfrist för att lämna självdeklaration försuttit kan Skatteverket påföra flera förseningsavgifter i samma beslut.		
Lagrum:	5 kap. 9 § och 11 § taxeringslagen (1990:324)		
Rättsfall:			

REFERAT

Skatteverket beslutade den 23 november 2004 att påföra I.J. förseningsavgift med 3 000 kr. Som grund för beslutet anfördes bl.a. följande. Den som inte inom föreskriven tid kommit in med självdeklaration skall påföras förseningsavgift. Sådan avgift påförs med 1 000 kr för andra än aktiebolag och ekonomiska föreningar. Om någon självdeklaration inte kommit in inom tre månader från den tidpunkt då självdeklaration senast skulle ha lämnats in skall ytterligare en förseningsavgift tas ut. Har ytterligare två månader förflutit utan att självdeklaration har kommit in skall en tredje avgift tas ut. Förseningsavgift skall också påföras den som kommit in med självdeklaration med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen inte är ägnad att ligga till grund för taxering. I.J:s deklaration skulle ha kommit in den 3 maj 2004, vilket den också gjorde, men utan redovisning av hans näringsverksamhet. Deklarationen har ett så bristfälligt innehåll att den inte kan ligga till grund för taxering. Förseningsavgift skall därför påföras med 3 000 kr.

I.J. överklagade Skatteverkets beslut och yrkade att förseningsavgift inte skulle påföras.

Länsrätten i Stockholms län (2005-12-07, ordförande Ahlgren) yttrade efter att ha redogjort för tillämpliga bestämmelser: Den självdeklaration som inkom i tid får anses ha haft ett innehåll som var så bristfälligt att den uppenbarligen inte kunde ligga till grund för taxering (jfr RÅ 2003 not. 165). Detta har heller inte ifrågasatts av I.J. Den kompletterande blankett som medfört att deklaration kunnat läggas till grund för taxering har inkommit först den 18 november 2004. Deklaration kan sammantaget inte anses ha inkommit i tid och grund för att påföra aktuella förseningsavgifter har förelegat. Det har heller inte framkommit skäl som innebär att det kan anses ursäktligt eller annars oskäligt - i den mening som avses i 5 kap. 14 § taxeringslagen (1990:324), TL - att ta ut förseningsavgifterna. Överklagandet skall således avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

I.J. överklagade länsrättens dom och yrkade att han skulle befrias från förseningsavgift eller att denna skulle sättas ned till en fjärdedel.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (2006-05-10, Gäverth, Schön-Engqvist, referent, Silfverhjälm) yttrade: Av handlingarna i målet framgår att I.J., som bedriver åkeriverksamhet, först den 18 november 2004 inkom med redovisning av näringsverksamheten (blankett N1). I övriga delar var deklarationen inlämnad i rätt tid. Skatteverket hade dessförinnan uppmärksammat bristen och med anledning därav utfärdat en förfrågan daterad den 13 oktober 2004, varigenom I.J. ombads komma in med uppgifter om näringsverksamheten. Skatteverket beslutade den 23 november 2004, såvitt nu är ifråga, att påföra I.J. förseningsavgift med (3 x 1 000 =) 3 000 kr. - Lika med länsrätten finner

kammarrätten att I.J., genom att inte lämna fullständig redovisning av näringsverksamheten senast den 3 maj taxeringsåret, har lämnat en sådan bristfällig deklaration att fog funnits för att påföra honom förseningsavgift med 1 000 kr. Vad härefter avser uttaget av en andra och en tredje förseningsavgift gör kammarrätten följande bedömning. - Bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift i 5 kap. TL har, genom lagstiftning som skall tillämpas första gången vid nu ifrågavarande taxering, fått en delvis annorlunda utformning jämfört med vad som gällde tidigare. Beträffande förseningsavgifterna gäller numera, enligt 5 kap. 11 § första stycket TL, att ytterligare en förseningsavgift skall tas ut, om den deklarationsskyldige inte har kommit in med en självdeklaration inom tre månader från den tidpunkt då självdeklarationen senast skulle ha lämnats. Enligt andra stycket skall en tredje förseningsavgift tas ut, om därefter ytterligare två månader förflutit utan att självdeklarationen har kommit in. - Ordalydelsen i 5 kap. 11 § TL kan, enligt kammarrättens mening, tolkas på två olika sätt. Den ena tolkningen innebär att bestämmelsen skall förstås så att Skatteverket måste fatta beslut för varje försutten tidsperiod innan ny förseningsavgift kan tas ut. Den andra tolkningen, som i tillämpliga delar överensstämmer med den praxis som utvecklats enligt tidigare lydelse av 5 kap. 5 § TL, innebär att Skatteverket vid ett och samma tillfälle kan ta ut förseningsavgift uppgående till tre sådana, dvs. 3 x 1 000 kr under förutsättning av att samtliga perioder då har gått till ända. Förarbetena ger enligt kammarrättens mening inte klart besked angående vilken av nämnda tolkningar som är avsedd. - Av förarbetena framgår dock att den förstnämnda tolkningen medför praktiska tillämpningsproblem och betydande merarbete för Skatteverket. Den tolkningen innebär vidare, enligt kammarrättens mening, bl.a. att Skatteverket vid en ordinär omprövning året efter taxeringsåret, i de fall där deklaration inte har lämnats och förseningsavgift tidigare inte påförts, inte kan påföra mer än en förseningsavgift. En sådan konsekvens av bestämmelsen torde inte ha varit avsedd. - För den förstnämnda tolkningen talar däremot att det aktuella lagrummet enligt ett förarbetsuttalande (se prop. 2002/03:106 s. 190) kan jämföras med den förseningsavgift som utgår enligt 8 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554), där det emellertid anges att underrättelse skall sändas ut innan förseningsavgift påförs. För den förstnämnda tolkningen talar också med styrka att systemet med förseningsavgifter, enligt nämnda förarbeten, bör innehålla ett incitament att lämna deklarationen så fort som möjligt (a. prop. s. 189). Det kan i detta hänseende även noteras att dåvarande Riksskatteverket i lagstiftningsärendet uppmärksammade att fristerna för när den andra och tredje förseningsavgiften skall tas ut av administrativa skäl borde förlängas något jämfört med vad som hade föreslagits i departementspromemorian, En ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter, Ds 2000:70 (a. prop. s. 190). Enligt kammarrättens mening talar övervägande skäl för att bestämmelsen skall förstås så att påförande av ytterligare förseningsavgift förutsätter att en förseningsavgift redan tagits ut. - I förevarande fall har I.J. först genom Skatteverkets förfrågan den 13 oktober 2004 uppmärksamats på den bristfälliga deklarationen, vid vilken tidpunkt uttag av en andra och tredje förseningsavgift förlorat sin karaktär av incitament att förmå honom att så fort som möjligt lämna deklarationen. Mot bakgrund av det ovan anförda finner kammarrätten att Skatteverket saknat fog för att genom beslut den 23 november 2004 ta ut en andra och en tredje förseningsavgift. - Även med beaktande av vad I.J. nu anfört, instämmer kammarrätten i länsrättens bedömning att grund för hel eller delvis befrielse från förseningsavgiften ej föreligger. - Kammarrätten bifaller delvis överklagandet och förklarar, med ändring av länsrättens dom och Skatteverkets beslut, att förseningsavgift skall påföras I.J. med endast 1 000 kr.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att I.J. skulle påföras förseningsavgift med 3 000 kr i enlighet med verkets beslut. Verket anförde bl.a. följande. Enligt de regler som gällde före 2004 års taxering skulle en förseningsavgift om 500 kr påföras om deklaration inte lämnats inom föreskriven tid. Förseningsavgiften fyrdubblades om deklaration inte lämnats senast den 1 augusti under taxeringsåret. Reglerna tillämpades så att

förseningsavgift påfördes först när det stod klart huruvida avgift skulle tas ut med 500 kr eller 2 000 kr. Regeringsrätten synes ha godtagit tolkningen i rättsfallet RÅ 2003 not. 165. I förarbetena till de nu gällande bestämmelserna finns inget uttalande som ger stöd för att lagstiftaren velat ändra på den tidigare rådande ordningen. Bestämmelserna ger ett incitament att lämna deklarationen i god tid för undvikande av ytterligare förseningsavgift.

I.J. yttrade sig inte över Skatteverkets överklagande.

Regeringsrätten (2007-02-28, Sandström, Dexe, Nord, Lundin, Fernlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Målet gäller om Skatteverkets beslut om förseningsavgift, då flera tidsfrister försuttits, skall fattas efter varje försutten frist eller om flera förseningsavgifter kan påföras i ett beslut.

Enligt 5 kap. 9 § TL skall en särskild avgift (förseningsavgift) tas ut om den som är skyldig att lämna en självdeklaration inte har kommit in med en sådan inom föreskriven tid. En självdeklaration skall inte anses ha kommit in om innehållet är så bristfälligt att den uppenbarligen inte kan läggas till grund för taxering. Förseningsavgift tas enligt 5 kap. 10 § ut med 5 000 kr av aktiebolag och ekonomiska föreningar och med 1 000 kr av andra deklarationsskyldiga.

I 5 kap. 11 § första stycket TL anges att ytterligare en förseningsavgift skall tas ut om den deklarationsskyldige inte har kommit in med en självdeklaration inom tre månader från den tidpunkt då självdeklaration senast skulle ha lämnats. I paragrafens andra stycke anges att en tredje förseningsavgift skall tas ut om ytterligare två månader förflutit utan att självdeklarationen har kommit in.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Uttaget av förseningsavgifter har enligt ordalydelsen i bestämmelserna gjorts beroende endast av att viss tid förflutit från den tidpunkt då deklarationen rätteligen skulle ha getts in och inte av någon ytterligare omständighet. Det anges således inte att Skatteverket först måste fatta ett beslut om att påföra en förseningsavgift efter en försutten frist innan en ny förseningsavgift kan tas ut. Det finns inte heller skäl att läsa in några andra krav i lagtexten än de som framgår av ordalydelsen.

Skatteverket har således haft grund för att påföra tre förseningsavgifter i en situation som den här aktuella. Med hänsyn till i målet föreliggande omständigheter bör emellertid I.J. med stöd av 5 kap. 14 § TL helt befrias från avgifterna.

Regeringsrättens avgörande. Med ändring av underinstansernas avgöranden undanröjer Regeringsrätten de påförda förseningsavgifterna.

Föredraget 2007-02-07, föredragande Björnsson, målnummer 4450-06

Sökord: Förseningsavgift

Litteratur: Prop. 2002/03:106 s. 188 ff.
