

Stockholm den 26 mars 2021

R-2020/2442

Till Finansdepartementet

Fi2020/04365

Sveriges advokatsamfund har genom remiss den 15 december 2020 beretts tillfälle att avge yttrande över betänkandet Det skatterättsliga företrädaransvaret – en översyn (SOU 2020:60).

### **Sammanfattning**

Advokatsamfundet ställer sig i huvudsak positivt till de förslag som lämnas i betänkandet.

Enligt Advokatsamfundet bör dock övervägas att ännu tydligare klargöra vad som ska beaktas vid bedömningen av om företrädaren varit grovt oaktsam. Vidare bör övervägas om nuvarande krav på uppsåt eller oaktsamhet skulle kunna ersättas med objektiva förutsättningar för ansvar, men med ett krav på insikt hos företrädaren.

Advokatsamfundet anser att den rättstillämpning som Skatteverkets rättsliga ställningstagande Tillfälliga anstånd och företrädaransvar (dnr 8-137725) ger uttryck för, bör införas i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.

### **Synpunkter**

#### Experternas särskilda yttrande

Advokatsamfundet får inledningsvis hänvisa till det särskilda yttrande som bifogats betänkandet av experterna Katarina Bartels, Mats Brockert och Patrick Krassén. Samfundet instämmer i de synpunkter som lämnas i yttrandet.

### Ytterligare klargöranden av de subjektiva rekvisiten

Av betänkandet framgår att utredningens uppdrag i första hand har varit att se till att bestämmelserna om företrädaransvar inte bidrar till att livskraftiga företag avvecklas i förtid på grund av att företrädaren befarar att denne ska drabbas av personligt ansvar för företagets skatteskulder. Därtill framgår av betänkandet (se t.ex. s. 18) att det i olika sammanhang riktats kritik mot att prejudikatbildningen på området inte har fått genomslag i underrätternas rättstillämpning, utan att den i stället är tämligen schematisk.

Advokatsamfundet instämmer i den uppfattningen. Denna schematiska rättstillämpning tycks i många fall närmast ha fått en sådan objektiv karaktär som regeringen eftersträvade när den föreslog att de subjektiva rekvisiten skulle tas bort (se t.ex. Roger Persson Österman och Carl Svernlöv, Skatterettsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?, utgiven av Svenskt Näringsliv, s. 35). Högsta förvaltningsdomstolen har emellertid redan i RÅ 2009 ref. 72, vilket därefter har upprepats i HFD 2018 ref. 4, framhållit att tillämpningen av bestämmelserna om företrädaransvar ska vara nyanserad och inte alltför restriktiv.

Av betänkandet framgår att utredningen anser att dess uppdrag – dvs. att se till att bestämmelserna om företrädaransvar inte bidrar till att livskraftiga företag avvecklas i förtid – bör lösas genom den nya bestämmelsen om rådrum samt med utökade möjligheter till befrielse från ansvar, och inte genom en reformering av de subjektiva rekvisiten (se s. 200).

För att rådrumsregeln ska kunna tillämpas och ha önskad effekt måste det dock vara tydligt vilka åtgärder som förväntas av företrädaren. Det finns annars en risk att företrädare undviker att ansöka om rådrum för att inte ådra sig Skatteverkets uppmärksamhet på grund av en osäkerhet kring om de åtgärder som kan vidtas under rådrumsperioden är tillräckliga för att undgå företrädaransvar. Vid bedömningen av om förutsättningar för företrädaransvar föreligger är det vidare Skatteverket som har bevisbördan, medan bevisbördan för att visa att det finns grund för befrielse åligger den enskilde. Utökade möjligheter till befrielse är därför, enligt Advokatsamfundets mening, inte heller tillräckligt för att kompensera för oförutsägbara eller otillräckliga bedömningar i ärenden om företrädaransvar. Advokatsamfundet anser av dessa skäl att de nya bestämmelserna om rådrum och utökade möjligheter till befrielse, varken var för sig eller tillsammans, är tillräckliga för att lösa problemet med onödig avveckling av livskraftiga företag.

Det nu föreslagna förtydligandet av 59 kap. 13 § SFL utgör endast en kodifiering av praxis. Det finns därmed en risk att någon verklig ändring av tillämpningen i förvaltningsdomstolarna inte kan förväntas genom detta förtydligande. Enligt Advokatsamfundets mening behöver ansvarsbestämmelsen i 59 kap. 13 § SFL därför förtydligas ytterligare. I det fortsatta lagstiftningsarbetet bör det övervägas att ytterligare klargöra vad som ska beaktas vid bedömningen av om företrädaren varit grovt oaktsam. Det bör då särskilt klargöras vad som avses med att företrädaren har ”gjort vad som rimligen kan begäras för att skydda var och en av borgenärerna”.

Det är givetvis en balansgång att så tydligt som möjligt redogöra för hur företrädaren förväntas agera utan att återgå till rent objektiva rekvisit, vilka ofrånkomligen innebär att bevisbördan förflyttas till företrädaren. Det är därför mycket viktigt att eventuella förtydliganden övervägs noga så att de uttrycks på ett sätt som inte leder till försämringar för den enskilde genom att bevisbördan övergår från Skatteverket till företrädaren.

Slutligen bör också förtydligas hur de subjektiva rekvisiten är avsedda att tillämpas i fall då skatter påförts en juridisk person genom omprövning och det därför är för sent att vidta några avvecklingsåtgärder för att undgå betalningsansvar. Det kan i detta sammanhang påpekas att HFD i RÅ 2008 ref. 75, som ett led i ansvarsprövningen, gjorde bedömningen att företrädaren haft insikt om de förhållanden som legat till grund för Skatteverkets beslut att påföra skatten. I underrätterna synes dock kravet på sådan insikt inte tillmätas någon avgörande betydelse, utan underrätterna hänvisar istället till HFD:s uttalande i 2008 års avgörande om att det ”bör räcka att domstolen kan konstatera att Skatteverkets fordran mot bolaget tillkommit i laga ordning”.

Enligt utredningens egen granskning (s. 137) bedömdes hälften av de slumpmässigt utvalda förvaltningsrättsdomarna avseende företrädaransvar sakna en sådan mer nyanserad tillämpning som krävs enligt RÅ 2009 ref. 72 och HFD 2018 ref. 4. Utredningens förhoppning (s. 19) att den vägledande rättspraxis som under mycket lång tid redan har utbildats ska kunna ge fortsatt vägledning för rättstillämpningen i underinstanserna vid ett behållande av de subjektiva rekvisiten (uppsåt/oaktsamhet), måste mot denna bakgrund ifrågasättas. Tvärtom finns det en stark anledning att befara att rättstillämpningen i underinstanserna kommer att fortsätta på den redan inslagna vägen med schematisk tillämpning av närmast objektiv karaktär och standardformuleringar.

Enligt Advokatsamfundet finns därför anledning att överväga att ersätta nuvarande krav på uppsåt eller oaktsamhet med objektiva förutsättningar för ansvar, men med ett krav på insikt hos företrädaren. Det ska dock understrykas att sådana regler måste utformas utan att de leder till försämringar för enskilda. Om detta kunde ske skulle det medföra en viktig förstärkning av rättssäkerheten och förutsebarheten på det aktuella området. Vägledning för ett sådant system skulle kunna hämtas t.ex. från någon av de återkravsbestämmelser som är vanligt förekommande på det offentlighetsrättsliga området (se t.ex. 108 kap. 2 § socialförsäkringsbalken). Visserligen innehåller också dessa återkravsbestämmelser vanligen ett subjektivt rekvisit i form av krav på insikt (”insett eller skäligen bort inse”), men det har inte framkommit kritik mot underrätternas tillämpning av dessa rekvisit av den omfattning som riktats mot underrätternas tillämpning av kraven på uppsåt/oaktsamhet i nu aktuella bestämmelser.

### Övrigt

Advokatsamfundet har i tidigare remissvar, avseende promemorian Ytterligare anpassningar av regelverket om tillfälliga anstånd (Fi2020/04865), konstaterat att det där hänvisas till Skatteverkets rättsliga ställningstagande Tillfälliga anstånd och företrädaransvar (tidigare dnr 8-137725, numera ersatt av dnr. 8-723825). Av

ställningstagandet framgår att Skatteverket som huvudregel inte kommer att ansöka om företrädaransvar för skatter och avgifter som omfattas av anstånd enligt lagen (2009:99) om anstånd med inbetalning av skatt i vissa fall. Undantag från huvudregeln kan enligt ställningstagandet göras, om någon uppenbarligen utnyttjat möjligheterna till att beviljas ett tillfälligt anstånd helt i strid med syftet med anståndsbestämmelserna, dvs. när en företrädare har agerat uppsåtligt kan det enligt Skatteverket bli aktuellt att ansöka om företrädaransvar gentemot en sådan företrädare. Advokatsamfundet angav i det hänvisade remissvaret att den rättstillämpning som ställningstagandet ger uttryck för av rättssäkerhetsskäl bör regleras i skatteförfarandelagen. Enligt samfundet finns ingen anledning att nu se annorlunda på saken.

SVERIGES ADVOKATSAMFUND

Mia Edwall Insulander