



Finansdepartementet
103 33 Stockholm

Fi.remissvar@regeringskansliet.se

LRF:s yttrande angående promemorian ”Det skatterättsliga företrädaransvaret – en översyn”

Lantbrukarnas Riksförbund (LRF) har beretts tillfälle att yttra sig över rubricerad promemoria och anför följande.

Bakgrund

Bestämmelserna om det skatterättsliga företrädaransvaret finns i 59 kap. 12–21 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. De innebär i huvudsak att en företrädare för en juridisk person som av uppsåt eller grov oaktsamhet inte har betalat den juridiska personens skatt eller avgift kan tillsammans med den juridiska personen bli skyldig att betala skatten eller avgiften. Om det finns särskilda skäl får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten.

Enligt direktiven ska utredningen se över vissa frågor som gäller det skatterättsliga företrädaransvaret. I uppdraget ingår att särskilt överväga om det finns behov av att ändra bestämmelserna om de subjektiva rekvisiten, uppsåt och grov oaktsamhet, om befrielse från betalningsskyldighet och om överenskommelser om betalningsskyldighet. Dessutom ska utredningen överväga om det finns behov av att ändra reglerna om anstånd som är till fördel för det allmänna. En central uppgift för utredningen är att säkerställa att företag som på sikt kan antas ha överlevnadsmöjligheter inte avvecklas i onödan på grund av risken att företrädaren annars blir betalningsskyldig. Samtidigt är strävan att bevara reglernas preventiva effekt och att systemet inte underlättar för företag som är på obestånd att fortsätta verksamheten med risk för att skatteskulderna ökar kraftigt.

Utredningen föreslår

– att de subjektiva rekvisiten ska kompletteras med en föreskrift om vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om företrädaren varit grovt oaktsam,

MARTIN MÖRMAN, skatteexpert martin.morman@lrf.se

- att den nuvarande regeln om befrielse från betalningsskyldighet får en ny utformning med ett delvis utökat tillämpningsområde, och
- att en företrädare efter ansökan ska, om inte särskilda skäl talar emot det, beviljas ett rådrom på två månader då företrädaren inte riskerar personligt betalningsansvar.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2022.

LANTBRUKARNAS RIKSFÖRBUND

Nedan presenterar LRF sina kommentarer till förslagen.

Allmänt om det skatterättsliga företrädaransvaret

Mot bakgrund av den starka kritik som riktats mot tillämpningen av reglerna om företrädaransvar har riksdagen i två tillkännagivanden begärt att regeringen ska se över reglerna om företrädaransvar och överväga om de behöver ändras för att öka rättssäkerheten och förutsägbarheten samt förbättra villkoren för företagare och företagande (kommittédirektiv 2019:74 s. 1).

LRF noterar att direktiven för utredningen om det skatterättsliga företrädaransvaret medfört att det inte ges möjlighet att se över regelsystemet i sin helhet. En sådan översyn hade varit önskvärd enligt LRF:s uppfattning.

Att som utredningen föreslår i princip endast kodifiera gällande rätt riskerar vidare att leda till att någon ändring av tillämpningen inte kommer att ske. Detta inte minst eftersom underinstanserna sannolikt anser sig följa rättspraxis.

Mot denna bakgrund anser LRF att det är motiverat att inskränka tillämpningsområdet för reglerna på sätt som berörs nedan. Vidare är det av stor vikt att förändringar görs i nuvarande befrielsegrunder och att en rådromsregel införs. LRF anser också att det är angeläget att en bred utredning snarast kan tillsättas med uppdrag att se över regelsystemet i sin helhet.

Kompletteringen av de subjektiva rekvisiten

En företrädare för en juridisk person som av uppsåt eller grov oaktsamhet inte har betalat den juridiska personens skatt eller avgift kan tillsammans med den juridiska personen bli skyldig att betala skatten eller avgiften. Om det finns

särskilda skäl får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten.

Utredningen föreslår att de subjektiva rekvisiten ska kompletteras med en föreskrift om vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om företrädaren varit grovt oaktsam.

Omständigheter som enligt förslaget särskilt ska beaktas är om företrädaren insett eller borde ha insett att den juridiska personen inte skulle kunna fullgöra sin betalningsskyldighet och att företrädaren inte har gjort vad som rimligen kan begäras för att skydda var och en av borgenärerna.

Enligt LRFs uppfattning bör det tydliggöras att i varje enskilt fall ska en individualiserad bedömning göras och denna ska ske utifrån företags normala rapporteringsrutiner inför till exempel styrelsemöten eller liknande. Det är vidare enligt LRFs uppfattning rimligt att normala företagsekonomiska åtgärder som vidtas för att komma tillrätta med den ekonomiska situationen för den juridiska personen, och därmed också kunna fullgöra sin betalningsskyldighet beaktas vid bedömningen. Det kan vara tillskjutande av egna medel, förhandlingar med leverantörer och finansiärer och andra liknande åtgärder.

Även om möjligheterna till befrielse utvidgas och en rådrumsregel införs förtar det inte behovet av att tillämpningsområdet för företrädaransvaret inskränks på sätt som diskuterats ovan. LRF har tagit del av ett förslag från Näringslivets skattedelegation:

”Vid bedömningen av om företrädare varit grovt oaktsam ska det särskilt beaktas om företrädaren

- insett eller utifrån sina förutsättningar måste ha insett att den juridiska personen inte skulle kunna fullgöra sin betalningsskyldighet, och
- inte vidtagit några åtgärder för att skydda var och en av borgenärerna eller för att den juridiska personen ska kunna fullgöra sin betalningsskyldighet.”

LRF ställer sig bakom detta förslag och anser att det bör genomföras.

Befrielse från betalningsskyldighet

Utredningen föreslår att den nuvarande regeln om befrielse från betalningsskyldighet får en ny utformning med ett delvis utökat tillämpningsområde. Detta är positivt.

Lagregleringen är rimlig men förslaget i 15§ andra stycket andra punkten bör ändras genom att ordet ”verksamma” stryks. Enligt LRFs uppfattning bör det för befrielse vara tillräckligt att avsikten varit att minska skadan om åtgärden kan

förmodas leda till detta. Det är att gå för långt att ha ett krav på att vidtagna åtgärder objektivt sett kan anses ha varit verksamma, det vill säga, resulterat i en minskning av skadan.

När det gäller författningskommentaren för detta lagrum och första punkten i samma stycke anges att en förutsättning för befrielse är att företrädaren inte haft som syfte att gynna sig själv framför borgenärerna eller vissa borgenärer på bekostnad av andra. LRF instämmer i detta. Enligt LRFs uppfattning bör detta synsätt gälla även för statens fordringar. Om en företrädare till exempel fortsätter att bedriva verksamheten i en juridisk person efter skattens förfallodag istället för att inleda en konkurs senast förfallodagen och det saknas medel att betala skatten på såväl förfallodagen som dagen för konkurs och detta inte försämrar statens möjlighet att få in skattebetalningarna bör detta normalt medföra hel befrielse från betalningsskyldighet. Det är i en sådan situation inte rimligt att staten hamnar i ett bättre läge än övriga borgenärer. Detta bör klargöras i lagstiftningsärendet.

En rådrumsregel

LRF är mycket positiva till införandet av en rådrumsregel. LRF har dock vissa synpunkter på utformningen av denna i förslaget.

Utredningen föreslår införandet av en ny rådrumsregel på två månader. Denna konstrueras så att efter ansökan ska Skatteverket bevilja rådrummet om inte särskilda skäl talar emot det. Vid bedömningen av om särskilda skäl talar emot rådrum ska två omständigheter enligt förslaget särskilt beaktas och LRF konstaterar att lagregleringen föreslås utformas med ordet ”och” vilket ger en antydning om en avsedd kumulativ effekt.

LRF anser att en sådan reglering bör undvikas eftersom avsikten uppenbarligen är att åstadkomma en schabloniserad och förutsägbar lagreglering. Frågan bör kommenteras och förtydligas i det kommande lagstiftningsärendet.

Enligt punkt två i lagförslaget (59 kap. 15a § SFL) ska särskilt beaktas om ”den juridiska personen eller företrädaren inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt SFL eller motsvarande skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig”.

I allmänmotiveringen (s. 271 – 274) anger utredningen att vid handläggningen av rådrum bör schabloner användas i så stor utsträckning som möjligt. Det anges ha administrativa fördelar och ge en god förutsägbarhet. Mot den bakgrunden anser utredningen att det är lämpligt att anknyta bedömningen av om det finns särskilda skäl för att inte bevilja en ansökan om rådrum till SFLs bestämmelse (9 kap. 1 § andra stycket 3 b SFL) om förutsättningarna för godkännande för F-skatt. Ledning vid rättstillämpningen kan då hämtas från förarbetena till den bestämmelsen kompletterad med Skatteverkets vägledande uttalanden anges det.

Punkten kommenteras i betänkandets författningskommentar (s. 323 - 324) på så sätt att hänsyn vid bedömningen inte ska tas till den skatteskuld som ansökan om rådrum avser. Hänsyn ska däremot tas till om ”det finns obetalda skatter eller avgifter av inte obetydlig storlek vid ansökningstillfället”, då bör det enligt utredningen föreligga särskilda skäl att inte bevilja ansökan.

Även redovisningsbrister ska beaktas utifrån Skatteverkets precisering. Utredningen lyfter också upp Skatteverkets allmänna råd om hur uttrycket ”i en utsträckning som inte är obetydlig” bör tillämpas vid en ansökan om godkännande för F-skatt respektive vad som gäller för återkallelse för F-skatt där formuleringen är ”obetydlig brist”. I båda fallen tillämpas en beloppsgräns på 20 000 kr på lite olika sätt. Utredningen skriver: ”Även en enstaka skuld på över 20 000 kronor bör beaktas vid prövningen av om det finns särskilda skäl mot att bevilja en ansökan om rådrum. Vägledning bör därför sökas i Skatteverkets allmänna råd om godkännande för F-skatt”.

LRF kan nu konstatera att utredningen i sin specialmotivering knyter an till en skatteskuld som finns vid ansökningstillfället. LRF kan ansluta sig till ett sådant synsätt. Denna inskränkning i tolkningen bör dock tydliggöras i lagregleringen. Detta även om Skatteverket i sin rättsliga vägledning för godkännande av F-skatt anger att en sökande normalt ska inte bli godkänd för F-skatt om sökanden vid prövningen av ansökan har avstämnda skatteskulder som överstiger 20 000 kr (SKV A 2012:6). Detta gäller oavsett om skulden är hänförlig till en eller flera betalningsbrister och oavsett om skulden är ny eller har funnits en längre tid.

Om avsikten är att även tidigare försenade skattebetalningar ska beaktas bör detta preciseras och diskuteras i propositionen med angivande av belopp, tidsperspektiv etc.

Enligt LRFs uppfattning kan knytningen av rådrumsregeln till reglerna om tilldelande av F-skatt ifrågasättas. Det bör då beaktas att de olika lagregleringarna har olika syften och att viktiga omständigheter skiljer sig åt. Således omfattar prövningen för F-skatt vanligen betydligt mindre belopp med tätare förfallotider än vad som är fallet vid företrädaransvar.

Det är vidare så att bedömningen vid godkännande av F-skatt inte enbart kopplas till beloppet 20 000 kr utan det är fler omständigheter som prövas. Vid ansökan om godkännande för F-skatt anser Skatteverket enligt sin rättsliga vägledning att nedanstående brister i redovisning och betalning var för sig inte är obetydliga:

- Skuldbelopp som överstiger 20 000 kr.
- Fyra eller fler brister i redovisning eller betalning oavsett skuldbeloppets storlek.
- Skuld som har ”rullats” i 12 månader i följd.
- Mervärdesskattedeklaration för helt beskattningsår har inte lämnats.

Frågan om hur dessa brister ska beaktas och påverka ansökan om rådrum berörs inte specifikt i SOU 2020:60. Det finns enbart en allmänt generell hänvisning till Skatteverkets allmänna råd. Hur tolkningen ska beakta även övriga delar av Skatteverkets ställningstagande bör klargöras i den fortsatta beredningen av förslaget om en sådan koppling fortfarande ska finnas.

När denna allmänna generella hänvisning görs hänvisas också till förarbetena till F-skattereformen. I dessa förarbeten framhölls att någon enstaka betalningsförsummelse inte ens vid stora skuldbelopp borde föranleda en återkallelse av F-skattsedeln. Först om betalning uteblivit vid fler än två tillfällen ansågs att en återkallelse borde kunna komma ifråga om inte betalningsdröjsmålet blev långvarigt (prop. 1991/92:112 s. 121).

Härefter kan konstateras att det således är korrekt att en beloppsgräns om 20 000 kr tillämpas idag av Skatteverket och också att F-skatteutredningen föreslagit att begreppet ”obetydlig” tas bort vid ansökan om att bli godkänd för F-skatt. Den omständigheten att det finns ett lagförslag som ändrar innebörden av F-skattereglerna gör också den föreslagna kopplingen tveksam.

Det kan vidare påpekas att F-skatteutredningen i sitt slutbetänkande bland annat markerade att bedömningen skulle vila på samtliga omständigheter i varje enskilt fall och att det naturligtvis kunde vara så att en betalningsskyldighet av skatt inte kunnat fullgöras av orsaker den enskilde inte själv kunde råda över. Då ska F-skatt godkännas anger F-skatteutredningen.

F-skatteutredningen anför vidare att om sökanden gjort upp en avbetalningsplan eller annan betalningsuppgörelse och det kan förutsättas att den totala skatteskulden blir betald inom rimlig tid och betalningsuppgörelsen följs kan det vara ett särskilt skäl att godkänna sökanden. Som rimlig tid bör normalt anses ett år, eller om det rör sig om ett förhållandevis stort belopp med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet den tid som har beslutats i betalningsuppgörelsen (SOU 2019:31 s. 304).

Det är mot den bakgrunden F-skatteutredningen föreslår att begreppet ”obetydlig” tas bort vid ansökan om att bli godkänd för F-skatt. Det kan därför ifrågasättas om en knytning till reglerna för godkännande av F-skatt är en sådan schablon som ger den förutsägbarhet som eftersträvas för rådrumsregeln.

LRF anser att rådrumsregeln istället bör knytas till en bedömning där skatteskulden, för att beaktas vid prövningen, bör stå i rimlig proportion till kravet enligt reglerna om företrädaransvar. Det är inte rimligt att ett skattekrav på 20 000 kr ska medföra att rådrum inte medges vid krav på flera miljoner enligt företrädaransvarsreglerna.

Utredningen anger vidare andra förhållanden än de två lagreglerade punkterna som kan påverka bedömningen av om särskilda skäl föreligger. ”Det bör dock vara förhållanden som starkt pekar mot att kravet på skötsamhet i ekonomiskt hänseende brister.”

”Försatt i konkurs” - LRF ifrågasätter om detta är ett förhållande som starkt pekar mot att kravet på skötsamhet brister, det är snarare så att det i många fall kan vara tvärtom.

”Involverad i ekonomisk brottslighet” - här bör klargöras att för att denna punkt ska kunna göras gällande vid bedömningen krävs en lagakraftvunnen dom som visar detta. Detta utgör ett grundläggande rättssäkerhetskrav.

Stockholm den 23 mars 2021

Victoria Bondesson
Enhetschef
Lantbrukarnas Riksförbund

Martin Mörman
Skatteexpert
Lantbrukarnas Riksförbund