

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2003-05-07

Närvarande: f.d. justitierådet Hans Danelius, regeringsrådet Gustaf Sandström, justitierådet Dag Victor.

Enligt en lagrådsremiss den 16 april 2003 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
2. lag om ändring i taxeringslagen (1990:324),
3. lag om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., och
4. lag om ändring i tullagen (2000:1281).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Åsa Ärlebrant.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen

12 kap.

6 – 6 b §§

De föreslagna bestämmelserna innebär att de nuvarande förutsättningarna för s.k. företrädaransvar ändras. Enligt vad som anges i remissen är avsikten att "så långt som möjligt återställa rättsläget till

vad som gällde före skattebetalningslagens tillkomst utan att återinföra de straffrättsliga rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet”.

Enligt 77 a § uppbördslagen (1953:272), som gällde fram till den 1 november 1997, kunde en företrädare för en juridisk person åläggas personligt betalningsansvar, om företrädaren uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att inbetala ett skattebelopp på föreskriven tid och i föreskriven ordning. I skattebetalningslagen, som trädde i kraft den 1 november 1997, intogs inte något krav på uppsåt eller grov oaktsamhet som förutsättning för sådant betalningsansvar, men det gjordes i 12 kap. 6 § andra stycket ett undantag från detta ansvar om det, innan skatten skulle ha betalats, hade vidtagits sådana åtgärder som krävdes för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärers intressen. Vidare kunde företrädaren enligt samma paragrafs fjärde stycke helt eller delvis befrias från betalningsskyldighet om det fanns särskilda skäl för sådan befrielse.

Enligt propositionen med förslag till skattebetalningslagen var avsikten med den nya regleringen inte att åstadkomma någon ändring i sak av förutsättningarna för företrädarens betalningsskyldighet (prop. 1996/97:100 s. 443 och 592). I NJA 2000 s. 132 uttalade emellertid Högsta domstolen att den nya formuleringen i 12 kap. 6 § skattebetalningslagen tydde på en viss skärpning av betalningsansvaret och att det väl kunde tänkas att regleringen i praktiken kunde medföra att företrädare blev betalningsskyldiga i större utsträckning än tidigare.

Trots att någon saklig ändring inte var åsyftad fann alltså Högsta domstolen att den nya regleringen i praktiken kunde komma att i vissa fall medföra ett utvidgat ansvar. Detta sammanhängde med att de systematiska ändringar av regleringen som gjordes när skatte-

betalningslagen infördes kunde väntas vid tillämpningen på enskilda fall få en betydelse som inte med säkerhet kunde bedömas i förväg.

Om det nu anses föreligga ett behov av att återställa tidigare rättsläge och förslaget inte har något annat syfte, skulle det ha kunnat förväntas att förslaget skulle utformas i nära anknytning till den tidigare gällande regleringen. Det nu framlagda förslaget avviker emellertid i viktiga hänseenden från den tidigare regleringen.

Som förklaring till avvikelserna anges i remissen endast att de tidigare använda subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet är av straffrättslig karaktär och bör undvikas eftersom straffsanktionen för underlåtenhet att betala innehållen källskatt har avskaffats. Lagrådet har för sin del svårt att förstå att detta skulle kunna vara något avgörande argument för att avvika från den tidigare regleringen på det sätt som nu föreslås. Även de nu föreslagna rekvisiten "insett eller skäligen borde ha insett" är ju uppsåts- och oaktsamhetsrekvisit. Och det är inte heller ovanligt att sådana rekvisit används även på andra rättsområden än straffrätten.

Den i sak mest påtagliga skillnaden mellan äldre rätt och den reglering som nu föreslås är att det enligt äldre rätt krävdes grov oaktsamhet för att betalningsansvar skulle kunna komma i fråga, medan förslaget vid en normal läsning innebär att det skall räcka med vanlig oaktsamhet ("skäligen borde ha insett"). Även om oaktsamhetsbedömningen inte avser samma förhållanden enligt de olika regleringarna, talar den skillnaden för att den föreslagna regleringen innebär ett vidare betalningsansvar än som förelåg enligt äldre rätt. Såvitt kan utläsas av remissen har emellertid avsikten varit att det tidigare kravet på grov oaktsamhet i sak skall upprätthållas genom att det tillfogas föreskrifter om att betalningsskyldighet inte skall föreligga om åtgärder vidtagits för en samlad avveckling av skulderna eller om

underlåtenheten att betala varit ursäktlig. Enligt Lagrådet framstår det som mycket osäkert om införandet av dessa föreskrifter verkligen kan antas medföra att tillämpningsområdet enligt förslaget kommer att bli detsamma som enligt äldre rätt. Enbart den omständigheten att en oaktsamhet inte varit grov innebär ju inte att den varit ursäktlig.

Undantaget från ansvar när underlåtelser varit ursäktlig utgör också en nyhet i förhållande till äldre rätt. I betydande utsträckning torde det emellertid motsvaras av den redan då föreliggande möjligheten att jämka eller efterge betalningsskyldigheten om det föreligger särskilda skäl. En sådan möjlighet till befrielse – helt eller delvis – från betalningsskyldighet vid särskilda skäl finns även i det nu framlagda förslaget. Enligt motiven skall i den delen äldre praxis vara vägledande. Som exempel på omständigheter som skall beaktas anges ålder och sjukdom. På vilket sätt eller på vilka grunder sådana omständigheter bör tillmätas relevans om de inte påverkar ursäktligheten framgår emellertid inte.

Det föreslagna systemet framstår alltså som oklart och svåröverskådligt. Sådana synpunkter som Lagrådet framförde i anslutning till förslagen om undantag och befrielse från särskild avgift i det nyligen framlagda förslaget om administrativa avgifter på skatte- och tullområdet gör sig gällande även i detta sammanhang (se prop. 2002/03:106, särskilt s. 340 f. samt regeringens ställningstagande i anslutning därtill på s. 143).

Sammanfattningsvis anser Lagrådet att förslaget bör utformas i närmare anknytning till tidigare gällande rätt om avsikten endast är att återställa tidigare rättsläge. Något hinder mot att därvid återgå till att använda uttrycken uppsåt och grov oaktsamhet finns enligt Lagrådets mening inte.

Som redovisats i remissen har det rått osäkerhet om hur reglerna om företrädaransvar skall tillämpas när det förekommit flera beskattningsbeslut. I 6 § tredje stycket föreslås nu en huvudregel av innebörd att betalningsskyldighet är knuten till den ursprungliga förfalldagen. Därmed avses den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha betalats enligt vad som anges i 10 och 16 kap. I fjärde stycket preciseras vad som skall anses som ursprunglig förfalldag när en ändring av ett beskattningsbeslut avser mer än en redovisningsperiod och när det är fråga om slutlig skatt.

Syftet med huvudregeln i 6 § tredje stycket synes vara att slå fast vilka försummade skatteinbetalningar som företräddaren ansvarar för. Eftersom företräddaren inte har ett längre gående ansvar än den juridiska personen, kan regeln läsas så att den ger en möjlighet för företräddaren att freda sig med att det vid den avsedda tidpunkten fanns ett överskott på den juridiska personens skattekonto svarande mot den ytterligare skatt som följer av t.ex. ett senare omprövningsbeslut (ett överskott som inte finns kvar när inbetalning med anledning av omprövningen aktualiseras). Frågan är emellertid inte belyst i motiven, och Lagrådet finner dess innebörd böra klargöras (jfr i sammanhanget 17 kap. 1 §).

7 §

I paragrafen föreslås att handläggningen av mål om företrädaransvar överflyttas från allmän domstol till allmän förvaltningsdomstol. Lagrådet finner inte att övertygande skäl har anförts för en sådan förändring. Vissa av de problem som förändringen medför illustreras av vad Lagrådet anför nedan i anslutning till 7 c och 7 e §§.

7 c §

I paragrafens första stycke anges att det, innan en fråga om betalningsskyldighet enligt 6 eller 6 a § väckts vid domstol, kan fattas beslut om att träffa överenskommelse om betalningsskyldigheten. Vad som avses torde vara att en överenskommelse får ingås under tiden fram till dess att talan väcks vid domstol. Eftersom det enligt nu gällande ordning är möjligt att även under ett pågående förfarande vid allmän domstol ingå en förlikning, innebär den nu föreslagna bestämmelsen en inskränkning, som sammanhänger med att förfarandet föreslås övergå till allmän förvaltningsdomstol. För att onödiga eller kostsamma processer skall kunna undvikas finns det goda skäl som talar för att en uppgörelse skall kunna träffas med företrädaren även efter det att en process inletts. I uppgörelsen kan i sådana fall ingå som villkor att talan i målet skall återkallas och uppgörelsen få effekt först sedan målet avskrivits.

I första stycket anges i en andra mening två fall då det skall anses föreligga förutsättningar att träffa en överenskommelse. Under 1 behandlas fallet att "det kan anses ekonomiskt fördelaktigt för det allmänna" att ingå en överenskommelse. Formuleringen kan ge det felaktiga intrycket att staten skall söka få till stånd överenskommelser som ger staten mer skatt än som kan förväntas komma att bestämmas av domstol vid en rättslig prövning. Under 2 anges att "det annars finns skäl för begränsning av betalningsskyldigheten". Inte heller detta synes vara en lämplig formulering, eftersom det ibland kan komma i fråga att träffa avtal som innebär ett fastställande – och inte en begränsning – av den betalningsskyldighet som följer av lag. Lagrådet, som inte finner det påkallat att i lagen söka precisera förutsättningarna för att en överenskommelse av detta slag skall få ingås av staten, förordar att meningen utgår.

I andra stycket anges i en andra mening att en överenskommelse inte får träffas om statens fordran mot den juridiska personen har preskriberats. Lagrådet finner att detta fall inte behöver omnämnas särskilt, bl.a. eftersom fallet omfattas av första meningen i stycket där det anges att en överenskommelse inte får träffas om det framstår som olämpligt. Andra meningen kan därför utgå.

Paragrafen kan med hänsyn till vad nu sagts förkortas och få följande lydelse:

”Överenskommelse får träffas om betalningsskyldigheten, om inte detta med hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt. Överenskommelsen ingås av den eller de myndigheter som regeringen bestämmer. Om talan om betalningsskyldighet enligt 6 eller 6 a § har väckts vid domstol när överenskommelsen ingås, får överenskommelsen verkan först sedan talan i målet återkallats och målet avskrivits.”

7 e §

Om företrädarens betalningsskyldighet grundas på en överenskommelse enligt 7 c § föreligger enligt 11 kap. 1 § tredje stycket ett beskattningsbeslut när överenskommelsen har fullföljts i alla delar. Ett sådant beslut skall inte kunna omprövas eller överklagas. Något behov av att ange att en fullföljd överenskommelse får laga kraft finns inte.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna

Av remissen framgår att syftet med den nu föreslagna regleringen är att återställa rättsläget till vad som gällde före skattebetalningens

tillkomst men utan att återinföra de tidigare rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet. Som Lagrådet framhållit i anslutning till 12 kap. 6 – 6 b §§ är det emellertid tvivelaktigt om detta syfte uppnåtts genom de föreslagna bestämmelserna. Om det emellertid skulle vara riktigt att, som regeringen uttalade i prop. 1996/97:100, reglerna i skattebetalningslagen i sak överensstämmer med reglerna i upp-
bördslagen, kan det inte uteslutas att de nu föreslagna bestämmelserna någon gång skulle kunna leda till en skärpning av ansvaret i förhållande till den nuvarande regleringen.

Det skulle under sådana förhållanden kunna övervägas att i övergångsbestämmelserna införa en allmän regel om att en retroaktiv tillämpning av de nya bestämmelserna inte får ske om detta skulle leda till ett strängare ansvar än enligt äldre bestämmelser. Om det inte anses påkallat att beröra frågan i övergångsbestämmelserna, kan resultatet förväntas bli att domstolar, med tillämpning av 2 kap. 10 § regeringsformen och med samma resonemang som i NJA 2000 s. 132, ändå inte kommer att tillämpa de nya bestämmelserna retroaktivt i fall då en sådan tillämpning skulle leda till ett för företrädaren mera oförmånligt resultat än enligt tidigare gällande regler.

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.