

Mötesanteckningar från dialogmöte med rådgivare den 22 mars 2024

1 Inledning

Skatteverket redogjorde för syftet med dialogmöten och erfarenheter från tidigare genomförda möten. Skatteverket har goda erfarenheter från de dialogmöten som genomförts sedan januari 2020. Dialogerna har bidragit till förtydliganden och ställningstaganden men bidrar också till ökad förståelse för varandras villkor. Anmälda ämnen som inte blir föremål för dialog bidrar i vissa fall till en utvecklad rättslig information på Skatteverkets webbplats eller dialog med förslagslämnaren. Se bifogat bildspel i bilaga.

Information om dialogmöten och formulär för anmälan av ämne finns på Skatteverkets webbplats. Förslag på ämnen kan lämnas löpande under året.

Nästa dialogmöte är planerat till den 11 oktober 2024.

Mötesanteckningar från genomförda möten finns samlade på Skatteverkets webbplats.

2 Oriktig uppgift – den enskildes uppgiftsskyldighet och Skatteverkets utredningsskyldighet

Skatteverket höll inledningsvis en genomgång av begreppet oriktig uppgift och hur Skatteverket ser på frågorna om den enskildes uppgiftsskyldighet och Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet. Se bifogat bildspel i bilaga.

2.1 Allmänt om begreppet oriktig uppgift

Om Skatteverket kan bevisa att en person har lämnat en oriktig uppgift till ledning för beskattningen kan det resultera i ett beslut om skattetillägg och ett beslut om efterbeskattning. Begreppet oriktig uppgift spelar även en viktig roll vid bedömningen av brott enligt Skattebrottslagen.

Begreppet oriktig uppgift utgör alltså en gemensam nämnare för beslut om skattetillägg, efterbeskattning och skattebrott. Bedömningen av den oriktiga uppgiften ska vara objektiv och neutral i förhållande till vad den oriktiga uppgiften ska användas till. Effekten av den oriktiga uppgiften får därefter bedömas utifrån reglerna i 49 kap. SFL (skattetillägg) och 66 kap. SFL (efterbeskattning). En oriktig uppgift innebär t.ex. inte med automatik att skattetillägg ska tas ut eftersom det i 49 kap. SFL finns undantagsregler som säger att skattetillägg i vissa fall inte ska tas ut även om en oriktig uppgift har lämnats samtidigt som det under vissa förutsättningar kan finnas skäl att medge hel eller delvis befrielse från ett

skattetillägg. När det gäller beslut om efterbeskattning så förutsätts utöver den oriktiga uppgiften att det finns ett orsakssamband mellan den oriktiga uppgiften och det felaktiga beskattningsbeslut som ska omprövas.

2.2 Den enskildes uppgiftsskyldighet

Den enskilde har en omfattande skyldighet att lämna korrekta uppgifter till ledning för beskattningen. Som framgår av 31 kap. 3 § SFL ska den deklarationskyldige förutom vissa i lagen uppräknade uppgifter även lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt. Brister det i uppgiftslämnandet kan en sådan oriktig uppgift vara lämnad som medför att den enskilde riskerar att få betala ett skattetillägg (prop. 2010/11:165 s. 817).

För att kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet förväntas det att den uppgiftsskyldige har eller kan skaffa sig sådana kunskaper om gällande skatteregler som gör att hen kan fullgöra uppgiftsskyldigheten på ett riktigt sätt. Av RÅ 2000 ref. 66 framgår att den skattskyldige i regel måste ha en uppfattning om vilka uppgifter som är väsentliga för bedömningen av ett yrkande om hen inte vill riskera att oriktigt uppgiftslämnande ska anses föreligga.

Uppgiftsskyldigheten förstärks av ett antal förarbetsuttalanden som bl.a. säger att:

- Den skattskyldige har en skyldighet att öppet redovisa sådana tveksamma frågor som kan ha betydelse för en riktig taxering (prop. 1971:10 s. 266 och prop. 2002/03:106 s. 116)
- Den skattskyldige måste upplysa om intäkter som han anser vara skattefria men där det finns utrymme för olika uppfattningar i frågan (prop. 2001/02:25 s. 163)
- Så snart en uppgiftslämnare i en deklaration eller annan handling ger intryck av att ha lämnat alla upplysningar av betydelse medan i själva verket någon relevant uppgift har utelämnats har en oriktig uppgift lämnats (prop. 2002/03:106 s. 116).

Många gånger kan det vara så att lämnade sidouppgifter i en deklaration främst har till syfte att övertyga Skatteverket om att en skattefråga ska bedömas på ett visst sätt medan uppgifter som talar för en annan rättslig bedömning kan vara utelämnade eller ha tonats ned.

Till stor del handlar uppgiftslämnandet om kommunikation mellan den skattskyldige och Skatteverket. Uppgifterna kan lämnas på olika sätt och vara mer eller mindre tydliga. Även hur uppgifterna presenteras har betydelse. Att tänka på är att den uppgiftsskyldige har all kunskap om en viss avdragspost eller inkomstpost samtidigt som den handläggare som granskar deklarationen har begränsad tid på sig att tolka och ta ställning till lämnade deklaraionsuppgifter. Det innebär att de uppgifter som lämnas i deklarationen bör vara lämnade på ett så tydligt och fullständigt sätt som möjligt så att handläggaren vid en normal granskning kan ta ställning till beskattningsfrågan.

2.3 Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet

Att en förvaltningsmyndighet ska se till att ett ärende blir utrett i den omfattning som dess beskaffenhet kräver framgår av 23 §. Även av 40 kap. 1 § SFL framgår att Skatteverket ska se till att ärendena blir tillräckligt utredda.

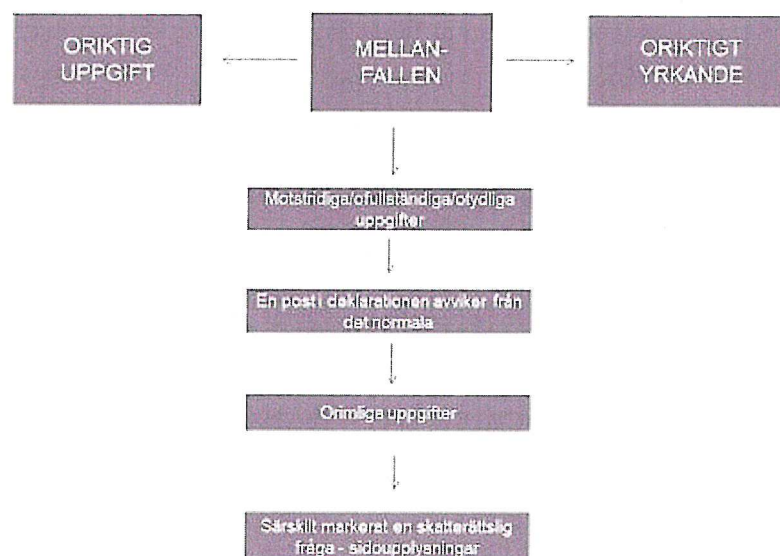
Normalt innebär denna allmänna utredningsskyldighet inte att Skatteverket måste påbörja en utredning i alla fall då en deklaraionsuppgift kan ifrågasättas.

Vid bedömningen om en oriktig uppgift har lämnats brukar man däremot säga att Skatteverket har en särskild utredningsskyldighet vilket innebär att Skatteverket har en skyldighet att rätta felaktigheter eller inleda en utredning om en felaktighet.

Samtidigt finns det en begränsning i detta utredningsansvar på så sätt att den särskilda utredningsskyldigheten endast kan väckas av de uppgifter som har lämnats till ledning för beskattningen t.ex. i en deklaraion. Det innebär att t.ex. kontrolluppgifter, kontrollmaterial och uppgifter i föregående års deklaraion som inte har lämnats till ledning för beskattningen inte är sådant material som ska beaktas vid bedömningen om Skatteverket har fullgjort sin särskilda utredningsskyldighet och detta oberoende av att sådant material klart kan visa att en oriktig uppgift har lämnats.

I vissa fall kan den uppgiftsskyldige hänvisa till andra uppgifter som t.ex. uppgifter i föregående års deklaraion. Även sådant material kan ingå i Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet men det förutsätter att uppgifterna finns tillgängliga hos Skatteverket och att hänvisningen är tydlig och avgränsad.

2.4 Mellanfallen



Om det helt saknas uppgifter om en viss fråga i deklARATIONEN har normalt en oriktig uppgift lämnats. Fråga uppkommer i sådant fall inte om Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet. Däremot gäller att det av Skatteverkets utredning klart ska framgå att den uppgiftsskyldige inte har rätt till ett visst avdrag eller ska beskattas för en viss inkomst.

Är det istället så att den felaktiga uppgiften tillsammans med övriga uppgifter i deklARATIONEN utgör ett tillräckligt underlag för ett riktigt beslut har vi med ett öppet yrkande att göra och skattetillägg ska då inte tas ut (49 kap. 5 § andra stycket 2 SFL). Det innebär att den uppgiftsskyldige i princip kan överlämna till Skatteverket att göra den rättsliga bedömningen.

Samtidigt finns det olika ”mellansituationer” där det kan vara oklart om uppgifterna i deklARATIONEN är sådana att de ska hänföras till oriktig uppgift eller oriktig/öppet yrkande.

I RÅ 81 1:25 skriver Högsta förvaltningsdomstolen följande om dessa mellanfall:

”Avvägningen mellan vad som är att karaktärisera som oriktig uppgift i sak och vad som faller under kategorin oriktigt yrkande har visat sig vara en bland de största svårigheterna vid tillämpning av skattetilläggsreglerna.

Otvivelaktigt finns det s.k. **mellanfall** där oriktigheten går att hänföra till båda de här diskuterade slagen.

Någon klar linje för bedömningen av dessa mellanfall synes inte vara möjlig att utstaka. En riktning när man har att göra med mellanfallen bör vara **risken** för att oriktigheten kommer att vilseleda taxeringsmyndigheten med avseende på de faktiska förutsättningar som försakat det oriktiga yrkandet.”

Det kan konstateras att bedömningen av dessa mellanfall inte har blivit lättare med tiden. Ofta har Skatteverket och uppgiftslämnaren olika uppfattningar om lämnade uppgifter är tillräckliga för att väcka Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet. Inte minst gäller det när den uppgiftsskyldige har lämnat sidouppgifter i deklARATIONEN.

I bilden ovan har ett försök gjorts att identifiera några typsituationer av mellanfall där frågan är om lämnade uppgifter är tillräckliga för att väcka Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet.

a) **Motstridiga/ofullständiga/otydliga uppgifter.**

Att deklARATIONSUPPGIFTER som är otydliga, motstridiga eller där den uppgiftsskyldige särskilt har markerat en frågeställning kan väcka Skatteverkets utredningsansvar framgår bl.a. av RÅ 2003 ref. 4.

Exempel på motstridiga uppgifter finns i RÅ 2002 ref. 20 och RÅ 2005 not.4. Den förstnämnda domen avsåg ett bolag som i deklARATIONEN gjorde avdrag med 11 819 895 kr för ”bokförda intäkter som inte är skattepliktiga” samtidigt som bolaget i räkenskaps-schemats resultaträkning redovisade rörelseintäkter om totalt 5 151 376 kr. Högsta förvaltningsdomstolen fann att motsägelsen i deklARATIONEN innebar att det framstod som närmast uteslutet att Skatteverket skulle godta deklARATIONEN utan ytterligare utredning.

b) En post i deklarationen avviker från det normala.

I vissa fall kan Skatteverket påbörja en utredning av den anledningen att redovisningen av en viss deklaraionspost avviker från vad som är normalt i motsvarande situation. Frågan blir om redan en sådan avvikelse från det normala kan väcka Skatteverkets utredningsskyldighet?

Här finns bl.a. ett antal domar från HFD som handlar om nedskrivning av anläggningstillgångar som felaktigt inte har återförts till beskattning. Av deklaraionsuppgifterna framgick tydligt att nedskrivning gjorts och att beloppet inte hade återförts till beskattning i därför avsedda rutor. HFD menar att rätt till sådant avdrag endast föreligger i ett fåtal sällan förekommande situationer vilket i sig talar för att något är fel i deklarationen. Men samtidigt finns det situationer då avdraget skulle kunna vara riktigt och eftersom det i deklarationen inte fanns några uppgifter som talar emot en sådan avdragsrätt så ansågs en oriktig uppgift vara lämnad (RÅ 2007 ref. 65, RÅ 2004 ref.11 och RÅ 2005 ref. 7). I RÅ 2003 ref. 4 blev däremot bedömningen att någon oriktig uppgift inte var lämnad eftersom uppgifterna i deklarationen på ett tillräckligt tydligt sätt motsade att avdragsrätt kunde föreligga.

En annan dom av intresse är RÅ 2004 ref. 106 där det var fråga om ett bolag som felaktigt hade underlåtit att minska omkostnadsbeloppet för avyttrade näringsfastigheter med tidigare medgivna värdeminskningssavdrag.

I bl.a. dessa domar har HFD myntat vissa uttryck som fått stor spridning och som ofta återkommer i andra domar när det handlar om Skatteverkets utredningsansvar:

- Med hänsyn till det anförda framstår det som närmast uteslutet att avdraget skulle godtas av Skatteverket utan närmare utredning
- Det framstår därför inte som uteslutet att Skatteverket hade kunnat godta yrkandet utan särskild utredning.

c) Orimliga uppgifter. Jämför här 49 kap. 5 § andra stycket 2 SFL.

Ett exempel på dom är RÅ 2008 ref. 51 där den uppgiftsskyldige gjort avdrag för resor till och från arbetet med 148 352 kr samtidigt som tjänsteinkomsten uppgick till 221 795 kr. Rätteligen skulle reseavdraget vara 14 835 kr. HFD menade att det framstod som närmast uteslutet att yrkandet, med hänsyn till beloppets storlek och dess relation till redovisad löneinkomst, skulle godtas av Skatteverket utan närmare utredning.

d) Särskilt markerat en skatterättslig fråga – sidoupplýsningar.

I vissa fall kan fråga uppkomma om lämnade sidoupplýsningar är så tydliga att de väcker Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet eller om det finns sådana brister i upplýsningsslämmandet att en oriktig upplýsning ska anses vara lämnad.

Exempel på situationer:

- a) Är det så att sidoupplýsningarna innehåller felaktiga upplýsningar eller saknar upplýsningar som är väsentliga för bedömningen av skattefrågan har normalt en oriktig upplýsning

lämnats. Som framgår av prop. 2003/03:106 s. 116 har en oriktig uppgift lämnats om uppgiftslämnaren i en deklaration eller annan handling ger intryck av att ha lämnat alla upplysningar av betydelse medan i själva verket någon relevant uppgift har utelämnats.

- b) I andra fall kan det vara så att lämnade uppgifter i sig är tillräckliga för att Skatteverket ska kunna göra en korrekt bedömning av skattefrågan. Även om det i sådant fall normalt är frågan om ett öppet yrkande så kan det ändå finnas situationer då det kan ifrågasättas om den enskilde verkligen har fullgjort sin uppgiftsskyldighet.

Exempelvis kan ett bolag bifoga en årsredovisning till deklarationen där en jämförelse mellan en deklaraionspost och årsredovisningen klart visar att det finns en felredovisning i deklarationen.

Här måste man skilja mellan två situationer. I det ena fallet har bolaget i deklarationen gjort en direkt hänvisning till vissa uppgifter i årsredovisningen och det är då givet att Skatteverket ska till sig dessa uppgifter vid bedömningen om en oriktig uppgift har lämnats.

Är det istället så att bolaget inte har gjort någon hänvisning till vilken eller vilka uppgifter i årsredovisningen som Skatteverket ska titta på är Skatteverkets uppfattning att det normalt inte ligger inom ramen för en normal granskning att jämföra alla uppgifter i deklaraionsblanketten mot uppgifterna i årsredovisningen för att eventuellt hitta något som är fel. Några rättsfall som behandlar denna fråga är KR i Stockholm med mål nr 3626-20 och 3002-20.

Se vidare i rättslig vägledning - [Skatteverkets skyldighet att utreda](#) | [Rättslig vägledning](#) | [Skatteverket](#)

Även i andra fall kan det finnas anledning att ifrågasätta om uppgifter har lämnats på ett så tydligt och strukturerat sätt att uppgifterna kan sägas utgöra ett öppet yrkande.

I Rättsliga vägledning skriver Skatteverket bl.a. att:

Skatteverket ska uppmärksamma t.ex. otydligheter eller motsägelser när deklaraioner granskas. Detta krav är dock inte obegränsat. En deklaration kan först vid en mycket ingående granskning visa sig innehålla uppgifter som sammantagna skulle ha gett Skatteverket anledning att ifrågasätta t.ex. ett avdragsyrkande. För att uppgiftsskyldigheten ska anses fullgjord förutsätts därför att uppgifter som rör en konkret frågeställning lämnas så strukturerat att Skatteverket får en rimlig möjlighet att vid en normal granskning uppmärksamma t.ex. en skatterättslig frågeställning eller motsägelse. Det får nämligen anses vara den uppgiftsskyldigas sak att öppet redovisa tveksamma frågor (prop. 1971:10 s. 266).

Att så är fallet framgår även av Högsta förvaltningsdomstolens praxis, som bl.a. säger att man ska utgå ifrån vad Skatteverket kan upptäcka vid en normal granskning av deklaraioner (RÅ 2003 ref. 22). Den uppgiftsskyldiga kan därför inte anses ha fullgjort sin uppgiftsskyldighet om uppgifter som rör en fråga har lämnats på olika ställen i en deklaration på ett sådant sätt att det krävs en ingående granskning för att en

skatterättslig frågeställning eller en motstridighet ska kunna identifieras (uppgiftssplitning). På sidan [Skatteverkets skyldighet att utreda](#) behandlas denna fråga mer ingående, bl.a. vad som kan anses ingå i uttrycket ”normal granskning”.

Sammantaget är alltså Skatteverkets bedömning att det kan finnas situationer då den särskilda utredningsskyldigheten inte väcks trots att det i deklARATIONEN finns tillräckligt med uppgifter för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt beskattningsbeslut. Motiveringen är att den enskildes uppgiftsskyldighet inte bara innebär att den uppgiftsskyldige ska lämna tillräckligt med uppgifter utan även att uppgifterna ska lämnas på ett sådant strukturerat sätt att Skatteverket vid en normal granskning ska kunna upptäcka och använda uppgifterna vid bedömningen av en skattefråga. Om uppgifterna lämnas på ett alltför ostrukturerat sätt ökar risken för ett felaktigt beskattningsbeslut och det bör falla tillbaka på uppgiftslämnaren vid bedömningen om en oriktig uppgift har lämnats (jfr. RÅ 81 1:25).

Det kan noteras att det inte finns någon dom från HFD som särskilt berör denna frågeställning.

2.5 Vilken betydelse har det att deklaraionsuppgifterna kompletteras efter det att en oriktig uppgift har lämnats?

En fråga som diskuterades under mötet var vilken betydelse det har om den uppgiftsskyldige efter det att en deklARATION med en oriktig uppgift har lämnats kommer in med sådana kompletterande uppgifter som skulle ha väckt Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet om uppgifterna hade lämnats redan i deklARATIONEN.

Skatteverkets uppfattning i denna fråga framgår av ställningstagandet - ([Skattetillägg när en uppgiftsskyldig gör en komplettering efter att en oriktig uppgift har lämnats | Rättslig vägledning | Skatteverket](#)).

Som framgår av ställningstagandet är Skatteverkets bedömning att frågan om en oriktig uppgift har lämnats enbart ska göras utifrån de uppgifter som har lämnats i deklARATIONEN eller annars under förfarandet. Det innebär att en senare inkommen komplettering inte påverkar bedömningen av den oriktiga uppgiften och att det därför inte går att läka en oriktig uppgift.

En annan sak är att kompletteringen, när det är fråga om att ta ut ett skattetillägg, kan betraktas som en rättelse på eget initiativ enligt 49 kap. 10 § SFL och att skattetillägg därför inte får tas ut. Skulle en inkommen komplettering inte anses utgöra en rättelse kan det enligt ställningstagandet bli aktuellt med hel eller delvis befrielse från ett skattetillägg.

2.6 Övriga frågor

Under mötet diskuterades olika frågor kopplade till genomgången ovan bl.a. vad gäller de uppgifter som måste lämnas för att en uppgiftslämnare ska anses ha fullgjort sin uppgiftsskyldighet.

Vidare diskuterades vilka förväntningar som kan ställas på Skatteverkets handläggare i olika avseende samtidigt som det påpekade att Skatteverkets beslutsmotivering vad gäller den oriktiga uppgiften och varför befrielse från skattetillägg helt eller delvis inte medges skulle kunna förbättras.

3 Fusioner och regleringen kring överlåtelse av verksamhet i 5 kap. 38 § ML jämfört med artikel 19 i mervärdesskattedirektivet

Denna punkt inleddes med att Emil Frennberg från Deloitte gick igenom ett bildspel som han tagit fram. Se bilaga. Utgångspunkten för diskussionen var sedan ett antal frågeställningar som framgick i bildspelet.

Samtliga punkter avhandlades. Skatteverkets uppfattning framgår normalt av Rättslig vägledning och i rättsliga ställningstaganden. En synpunkt som framfördes var dock om det skulle kunna förtydligas i Rättslig vägledning kring hur Skatteverket ser just på fusioner och regleringen gällande överlåtelse av verksamhet i 5 kap. 38 § ML. En annan synpunkt som framfördes var om det går att mildra tillämpningen av konkurrensnedvridningsrekvisitet på så sätt att en liten skillnad i avdragsrätt inte skulle medföra att konkurrensrekvisitet ska anses uppfyllt och om Skatteverket kan förtydliga hur man ser på detta. Skatteverket tar med sig lämnade synpunkter och funderar vidare kring på vilket sätt det skulle kunna gå att göra den rättsliga informationen tydligare.



Dialogmöte mellan rådgivare och Skatteverket

22 mars 2024
Tomas Algotsson och Mats Nilsson
Rättsavdelningen

Innehåll och syfte med dialogmöte med rådgivare

- Dialog om frågor där rättsläget är oklart.
- Ambitionen med dialogmötena är att de ska leda till förbättrad rättslig information som ger en ökad förutsägbarhet för privatpersoner och företag och en enhetlig rättstillämpning på Skatteverket.
- Exempel på önskade effekter
 - Färre frågor till Skatteverket
 - Färre fel i lämnade deklarerationer och färre utredningar/processer.
 - Utvecklad Rättslig vägledning
 - Ställningstaganden
 - Regelförändringar
 - Ökad förståelse för varandras villkor
- Första dialogmötet januari 2020



Planering av dialogmöte

- **Ta fram lämpliga ämnen**

Rådgivare, revisorer m.fl. och Skatteverket ska initiera ämnen.
Löpande anmälan via webbplatsen
Internt inom Skatteverket på samma sätt.
Inte diskussioner om enskilda ärenden/processer

- **Likabehandlingsprincipen**

Öppen inbjudan
Inga fasta deltagare
Mötesanteckningar på webben

Nästa möte den 11 oktober.
Välkommen med ämnen redan nu!



Genomförandet

- **Öppen diskussion på mötet**

- Aktiva och delaktiga
- Inte bindande svar på mötet

- **Transparens - alla ska kunna ta del av ämnena**

- Mötesanteckningar

- **Begär ordet i chatten**

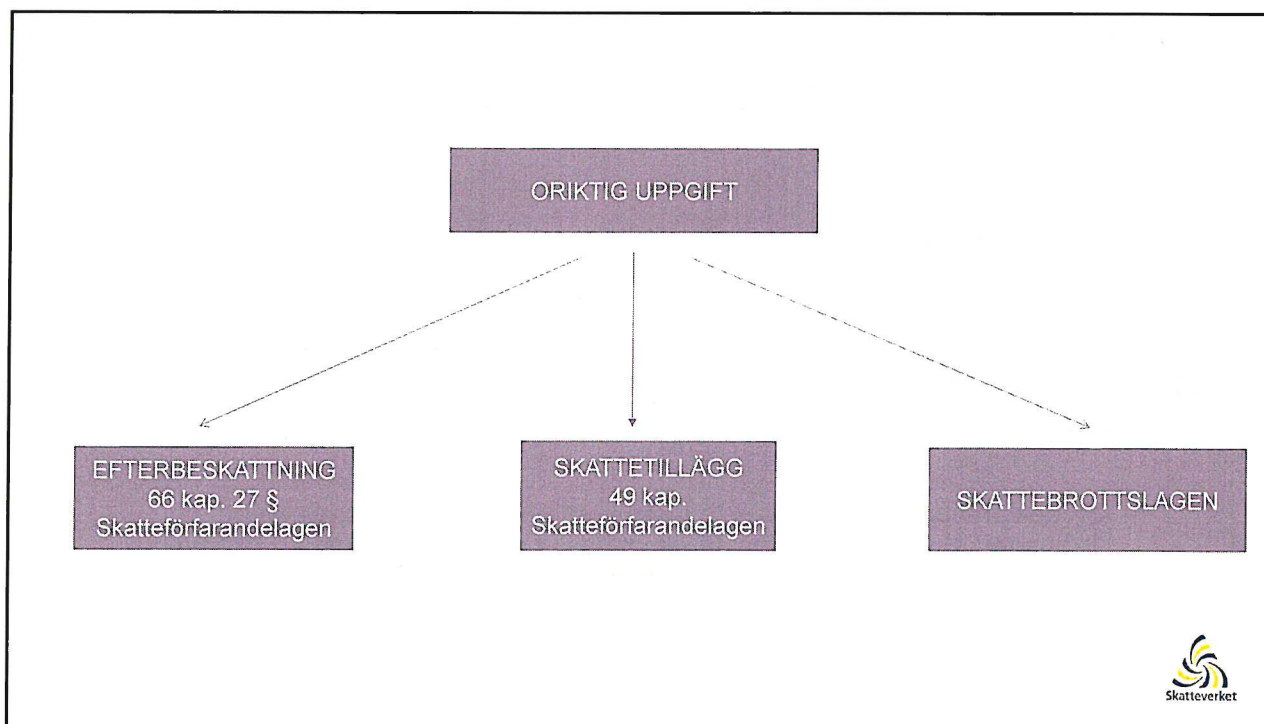




Dialogmöte med rådgivare

Oriktig uppgift – den enskildes
uppgiftsskyldighet och Skatteverkets
utredningsskyldighet

22 mars 2024



DEN ENSKILDES DEKLARATIONS OCH UPPGIFTSSKYLDIGHET



Den enskildes uppgiftsskyldighet

- Uppgiftsskyldigheten är ytterst beroende av den materiella skattelagstiftningen.
- 31 kap. 3 § SFL – Den som är deklarationsskyldig ska också lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst.
- En deklarationsskyldig som inte lämnar en uppgift som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt beslut anses ha lämnat en **oriktig uppgift** och riskerar att få betala skattetillägg. Bestämmelsen är alltså av central betydelse. Den lyfts därför fram och placeras i en egen paragraf (prop. 2010/11:165 sid. 817).



RA 2000 ref 66

”Den svenska taxeringen bygger till stor del på uppgifter från den enskilde och vitsordande från dennes sida av uppgifter som inhämtats från annat håll. Skattetillägget avser att ge uttryck åt bl.a. kravet på noggrannhet vid fullgörande av deklarationsplikten och därmed sammanhängande uppgiftsskyldighet. Slarv kan i princip inte godtas. Vidare måste den skattskyldige i regel ha en uppfattning om vilka uppgifter som är väsentliga för bedömningen av ett yrkande om han inte vill riskera att oriktigt uppgiftslämnande anses föreligga och skattetillägg påförs”



Uppgiftsskyldigheten forts.

- Den skattskyldige har som nyss påpekats skyldighet att öppet redovisa sådana tveksamma frågor som kan ha betydelse för en riktig taxering (prop. 1971:10 s. 266)
- Likaså måste han upplysa om intäkter som han anser vara skattefria men där det finns utrymme för olika uppfattningar i frågan (prop. 2001/02:25 s. 163)
- En skattskyldig är skyldig att öppet redovisa tveksamma frågor som kan ha betydelse för åsättande av en riktig taxering (prop. 2002/03:106 s. 116)



Uppgiftsskyldigheten forts.

- En oriktig uppgift föreligger när den skattskyldige lämnar en felaktig sakuppgift som skall ligga till grund för skattemyndighetens bedömning. Även förtigande eller vilseledande av en omständighet kan vara att betrakta som en oriktig uppgift. Så snart en uppgiftslämnare i en deklARATION eller en annan handling ger intryck av att ha lämnat alla upplysningar av betydelse medan i själva verket någon relevant uppgift har utelämnats har en oriktig uppgift lämnats (prop. 2002/03:106 s. 116)



SKATTEVERKETS SÄRSKILDA UTREDNINGSSKYLDIGHET



Skatteverkets utredningsskyldighet

49 kap. 5 § andra stycket SFL

En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om

1. Uppgiften tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut, eller
 2. Uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.
- Skattemyndigheten skall se till att ärendena blir tillräckligt utredda. Är uppgifterna i självdeklarationen **otydliga** eller **motstridiga** eller har den skattskyldige **särskilt markerat** en skatterättslig frågeställning **kan** skattemyndighetens utredningsansvar aktualiseras (RÅ 2003 ref. 4)



Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet vid bedömningen om en oriktig uppgift har lämnats

- Endast deklarationen med ev. bilagor som lämnats till ledning för den egna beskattningen kan väcka Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet
- Uppgifter i föregående års deklARATION, kontrollmaterial, kontrolluppgift, m.m. kan alltså inte väcka Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet
- Den slutliga bedömningen om en oriktig uppgift har lämnats görs normalt när utredningen är klar och utredningsmaterial har tillförts ärendet. Viktigt är att handläggaren vid bedömningen om oriktig uppgift lämnats bortser från detta utredningsmaterial och endast gör sin bedömning utifrån de uppgifter som finns i deklarationen

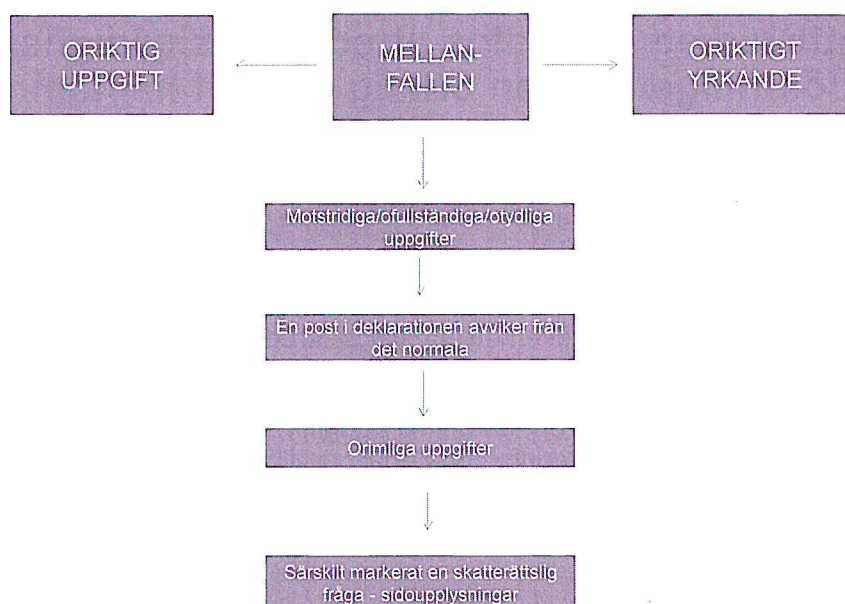


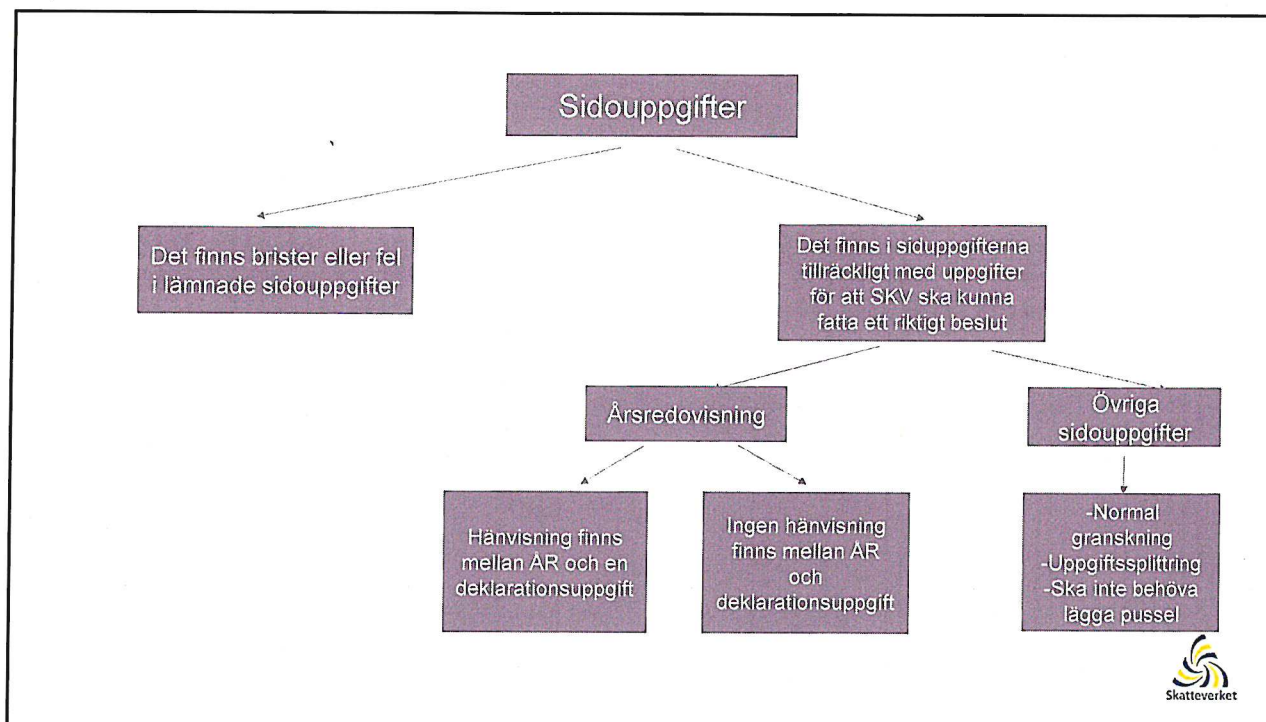
RÅ 81 1:25 - Mellanfallen

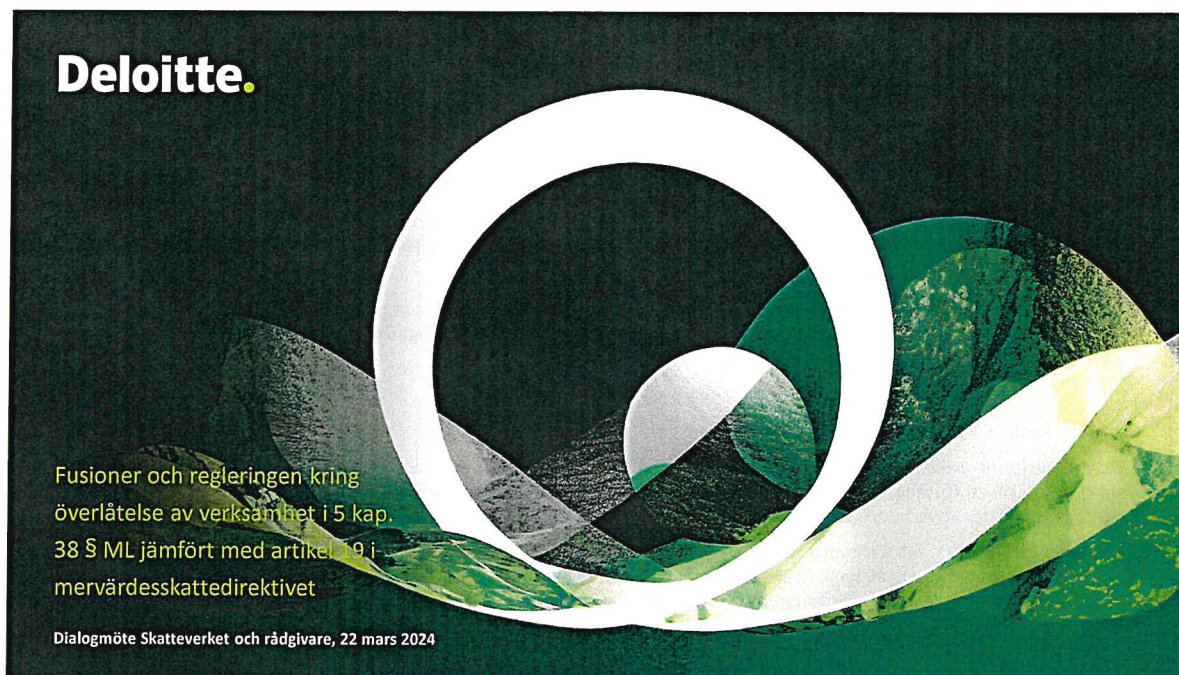
”Avvägningen mellan vad som är att karaktärisera som oriktig uppgift i sak och vad som faller under kategorin oriktigt yrkande har visat sig vara en bland de största svårigheterna vid tillämpning av skattetilläggsreglerna.

Otvivelaktigt finns det s.k. **mellanfall** där oriktigheten går att hänföra till båda de här diskuterade slagen.

Någon klar linje för bedömningen av dessa mellanfall synes inte vara möjlig att utstaka. En riktpunkt när man har att göra med mellanfallen bör vara **risken** för att oriktigheten kommer att vilseleda taxeringsmyndigheten med avseende på de faktiska förutsättningar som förorsakat det oriktiga yrkandet.”







1

Fusioner och regleringen kring överlåtelse av verksamhet i 5 kap. 38 § ML

Frågeställning

Kan en fusion där det upplösta bolagets verksamhet inte drivs vidare ändå utgöra en ej beskattningsbar transaktion enligt 5 kap. 38 § ML? Hur förhåller sig den svenska lagtexten till direktivet?

2

Fusioner och regleringen kring överlåtelse av verksamhet i 5 kap. 38 § ML

Den rättslig regleringen

5 kap. 38 § ML

En sådan överlåtelse av tillgångar i en verksamhet som sker i samband med att verksamheten överlåts eller i samband med fusion eller liknande förfarande, anses inte som en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster.

Första stycket gäller under förutsättning att den skatt som annars skulle ha tagits ut på överlåtelsen skulle vara avdragsgill för mottagaren av tillgångarna eller att mottagaren skulle vara berättigad till återbetalning av denna skatt.

Artikel 19 och 29 mervärdesskattedirektivet

Vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot ersättning eller gratis eller som tillskott till ett företag, får medlemsstaterna anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe.

Medlemsstaterna får, i fall där mottagaren inte till fullo är beskattningsbar, vidta de åtgärder som är nödvändiga för att hindra snedvridning av konkurrensen. De får också anta de åtgärder som är nödvändiga för att förhindra skatteundragande eller skatteflykt genom utnyttjande av denna artikel.

Fusioner och regleringen kring överlåtelse av verksamhet i 5 kap. 38 § ML 3

3

Fusioner och regleringen kring överlåtelse av verksamhet i 5 kap. 38 § ML

Den rättslig regleringen

En motsvarande bestämmelse infördes redan i samband med att lagen (1968:430) om mervärdesskatt trädde ikraft den 1 januari 1969

8 §.

Från skatteplikt undantages

10) varulager, inventarium och annan tillgång som tillhör verksamhet, när överlåtelse sker i samband med överlåtelse av verksamheten eller del därav, fusion eller liknande förfarande

Fusioner och regleringen kring överlåtelse av verksamhet i 5 kap. 38 § ML 4

4

Fusioner och regleringen kring överlåtelse av verksamhet i 5 kap. 38 § ML

Syftet med bestämmelserna

Kungl. Maj:ts proposition nr 100 år 1968 s. 114

Förslaget innehåller ytterligare ett särskilt undantag från skattskyldighet. Det gäller överlåtelse av till driften hörande maskiner, inventarier, varulager och andra tillgångar i samband med överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren, fusion eller annan liknande transaktion. En beskattning i dessa fall anser utredningen onödig. Däremot är det av både skattetekniska och konkurrensmässiga skäl motiverat att andra försäljningar av till driften hörande maskiner och inventarier omfattas av säljarens skattskyldighet.

Prop. 1989/90:111 s. 117

Skälen för undantaget beträffande verksamhets tillgångar är i första hand av praktisk natur. Den som övertar en verksamhet eller del av verksamhet har i allmänhet rätt till avdrag för ingående skatt. Statsverket skulle således inte tillföras ytterligare medel om ifrågavarande transaktioner var skattepliktiga. Härtill kommer att en sådan skatteplikt skulle medföra problem i de fall det i en överlåtelse av detta slag ingår från skatteplikt undantagna varor och i de fall den överlåtna verksamheten endast delvis medför skattskyldighet.

Fusioner och regleringen kring överlåtelse av verksamhet i 5 kap. 38 § ML 5

5

Fusioner och regleringen kring överlåtelse av verksamhet i 5 kap. 38 § ML

Syftet med bestämmelserna

C-497/01, Zita Modes, p. 39

Bestämmelsen syftar till att göra det möjligt för medlemsstaterna att underlätta överlåtelser av företag eller delar av företag genom att förenkla överlåtelserna och undvika att belasta mottagarens likviditet med en oproportionellt stor skattebörda som mottagaren under alla omständigheter skulle ha fått tillbaka senare genom avdrag för den ingående mervärdesskatten.

SOU 1994:88 s. 183

Den svenska bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML leder till samma resultat som EG-regeln i artikel 5.8; dvs. de ifrågavarande transaktionerna undantas från beskattning.

Fusioner och regleringen kring överlåtelse av verksamhet i 5 kap. 38 § ML 6

6

Fusioner och regleringen kring överlåtelse av verksamhet i 5 kap. 38 § ML

Praxis

C-497/01, Zita Modes

Begreppet "överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav" är ett gemenskapsrättsligt begrepp.

Begreppet "ska tolkas så att det omfattar överlåtelse av en hel affärsrörelse eller en självständig del av ett företag, inklusive materiella tillgångar och, i förekommande fall, immateriella tillgångar som tillsammans utgör ett företag eller del av ett företag som kan bedriva en självständig ekonomisk verksamhet. Begreppet skall dock inte omfatta enbart överföring av tillgångar, såsom försäljning av ett varulager.

De överföringar som avses är sådana då mottagaren har för avsikt att driva affärsrörelsen eller den del av företaget som har överförts och inte endast omedelbart avveckla den ifrågavarande verksamheten och, i förekommande fall, sälja lagret.

RÅ 2001 not. 99

En företagsöverlåtelse anses normalt föreligga om det som överlåtelsen omfattar behåller sin identitet i den meningen att de aktiviteter som bedrevs av överlåtaren med hjälp av det överlätna fortsätts eller återupptas av förvärvaren. Detta kan också uttryckas så att fråga skall vara om överföring av en pågående verksamhet eller ett i drift varande företag ("a going concern"). Som del av verksamhet anses en tillgång eller ett kollektiv ("aggregate" eller "amalgam") av tillgångar (och i förekommande fall personal) som i princip kan fortsätta att fungera som en enhet och bidra till att realisera ett specifikt verksamhetsmål.

Fusioner och regleringen kring överlåtelse av verksamhet i 5 kap. 38 § ML 7

7

Fusioner och regleringen kring överlåtelse av verksamhet i 5 kap. 38 § ML

Praxis

SRN 2001-01-15

Innebörden av det tilltänkta förfarandet är att bolaget A upphör med den del av bolagets verksamhet som omfattar uthyrning av några maskiner till bolag B och avyttrar dessa tillgångar till sistnämnda bolag. Detta sistnämnda bolag kommer härefter att fortsätta att använda maskinerna i sin ordinarie verksamhet vilken är en annan än den som bolaget A använt maskinerna i. Den tilltänkta överlåtelsen kan med detta synsätt inte anses utgöra en sådan verksamhetsöverlåtelse som omfattas av undantaget.

Fusioner och regleringen kring överlåtelse av verksamhet i 5 kap. 38 § ML 8

8

Fusioner och regleringen kring överlåtelse av verksamhet i 5 kap. 38 § ML

Rättslig vägledning

Tillämpningen av 5 kap. 38 § ML är sparsamt behandlad i Skatteverkets rättsliga vägledning

Det ska vara fråga om

- överlåtelse av tillgångar i samband med att en verksamhet överläts, eller i samband med fusion eller liknande förfarande
- att den ingående skatten som skulle tagits ut på överlåtelsen skulle vara avdragsgill för mottagaren av tillgångarna eller att mottagaren skulle ha rätt till återbetalning av den ingående skatten.

Dessutom krävs att verksamheten ska fortsätta efter överlåtelsen. Denna avsikt ska kunna styrkas.

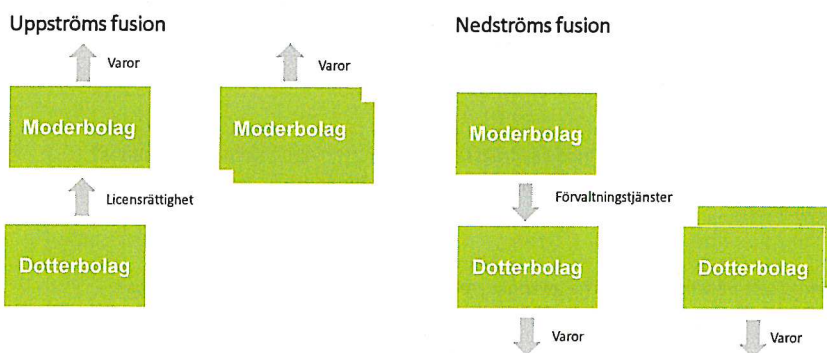
Det är inte fråga om en verksamhetsöverlåtelse när överlåtaren har bedrivit verksamheten utätriktat och förvärvaren enbart kommer att använda de tillgångar som överläts som interna tillgångar i en annan verksamhet som förvärvaren bedriver.

Fusioner och regleringen kring överlåtelse av verksamhet i 5 kap. 38 § ML 9

9

Fusioner och regleringen kring överlåtelse av verksamhet i 5 kap. 38 § ML

Exempel



Fusioner och regleringen kring överlåtelse av verksamhet i 5 kap. 38 § ML 10

10

Fusioner och regleringen kring överlåtelse av verksamhet i 5 kap. 38 § ML

Frågor

1. Utgör en fusion där det överlevande bolaget inte driver verksamheten vidare utan använder de tillgångar som överläts som interna tillgångar en ej beskattningsbar transaktion enligt 5 kap. 38 § ML?
2. Om en fusion alltid utgör en ej beskattningsbar transaktion så länge som konkurrensnedvridningsrekvisitet i 5 kap. 38 § andra stycket ML är uppfyllt, är den svenska regleringen i så fall i överensstämmelse med motsvarande reglering i mervärdesskattedirektivet?
3. Om överlåtelsen av tillgångarna till följd av fusionen inte uppfyller villkoren för att utgöra en ej beskattningsbar transaktion, skulle då en vederlagsfri överlåtelse av tillgångarna (som ofta är fallet vid en fusion) ses som ett uttag som det överlåtande bolaget ska uttagsbeskattas för? Hur ska i så fall parterna gå till väga för att undvika att fusionen får negativa momskonsekvenser?

Fusioner och regleringen kring överlåtelse av verksamhet i 5 kap. 38 § ML 11

11

Tillämpning av konkurrensnedvridningsrekvisitet i 5 kap. 38 § andra stycket ML

1. Vad gäller vid tillämpning av konkurrensnedvridningsrekvisitet i 5 kap. 38 § andra stycket ML när överlåtelsen t.ex. omfattar egenupparbetade, momspliktiga tillgångar men där kostnaderna i hög grad inte varit belastade med moms?
2. Går det att mildra tillämpningen så att en liten skillnad i avdragsrätt inte gör att överlåtelsen ska beskattas? Jfr t.ex. justeringsreglernas bestämmelse om att förändringen i avdragsrätt är mindre än fem procentenheter. Proportionalitet?
3. Ser Skatteverket något annat sätt på vilket effekterna av konkurrensnedvridningsrekvisitet kan mildras?

Fusioner och regleringen kring överlåtelse av verksamhet i 5 kap. 38 § ML 12

12

Deloitte.

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTTL), its global network of member firms, and their related entities (collectively, the "Deloitte organization"). DTTL (also referred to as "Deloitte Global") and each of its member firms and related entities are legally separate and independent entities, which cannot obligate or bind each other in respect of third parties. DTTL and each DTTL member firm and related entity is liable only for its own acts and omissions, and not those of each other. DTTL does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about to learn more.

Deloitte provides industry-leading audit and assurance, tax and legal, consulting, financial advisory, and risk advisory services to nearly 90% of the Fortune Global 500® and thousands of private companies. Our people deliver measurable and lasting results that help reinforce public trust in capital markets, enable clients to transform and thrive, and lead the way toward a stronger economy, a more equitable society, and a sustainable world. Building on its 175-plus year history, Deloitte spans more than 150 countries and territories. Learn how Deloitte's approximately 457,000 people worldwide make an impact that matters at www.deloitte.com.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL"), its global network of member firms or their related entities (collectively, the "Deloitte organization") is, by means of this communication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser.

No representations, warranties or undertakings (express or implied) are given as to the accuracy or completeness of the information in this communication, and none of DTTL, its member firms, related entities, employees or agents shall be liable or responsible for any loss or damage whatsoever arising directly or indirectly in connection with any person relying on this communication. DTTL and each of its member firms, and their related entities, are legally separate and independent entities.

© 2024 For more information, contact Deloitte AB.

