



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Maja Carlsson

Rättssäkerhet vid gränsdragning av skatteplanering och skatteflykt

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Ellika Sevelin

Termin: VT 2018

Innehåll

SUMMARY

SAMMANFATTNING

FÖRORD

FÖRKORTNINGAR

1	INLEDNING	1
1.1	Syfte och frågeställning	1
1.2	Metod och material	1
1.3	Disposition	2
1.4	Avgränsningar	2
2	DEFINITION OCH INNEBÖRD AV SKATTEBROTT, SKATTEPLANERING SAMT SKATTEFLYKT	4
2.1	Skattebrott	4
2.2	Skatteplanering	5
2.3	Skatteflykt	5
3	SKATTEFLYKTLAGEN	7
4	DEN ALLMÄNNA GENERALKLAUSULEN OCH DESS INNEBÖRD	9
4.1	Den allmänna generalklausulen	9
4.2	Innebörden	10
4.2.1	Rättshandlingen	10
4.2.2	Väsentlig skatteförmån	11
4.2.3	Identitetsrekvisitet – medverkan	11
4.2.4	Det övervägande skälet	12
4.2.5	Lagstiftningens syfte	12
5	RÄTTSSÄKERHET	14
5.1	Definition	14
5.2	Förutsebarhetsprincipen	15

6	SKATTEFLYKT MED INTERNATIONELLA INFALLSVINKLAR OCH REFORMER FÖR FRAMTIDEN	16
7	ANALYS	18
7.1	Staten och medborgarna i en förtroenderelation	18
7.2	Förutsebarheten	18
7.3	Allmän generalklausul med rättssäkerhet som följd	20
7.3.1	Rättssäkerhet trots globalisering	20
7.3.2	Skatteplanering i förhållande till neutralitetsprincipen	20
7.4	Bekämpandet av skatteflykter – nationellt och internationellt	21
7.5	Skatteplaneringens påverkan	22
8	SLUTSATS	24
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	25

Summary

Tax evasion has through time been a topic that has caused a lot of discussion. This discussion has resulted in a tax evasion law, a cessation of the same and a reintroduction again. The questions that has come out of this discussion is if this tax evasion law is in law and order through the general clause which today represents the second paragraph.

With globalization and especially with Sweden's entry into the EU in 1995, Tax evasion found new ways to occur. The fact that tax evasion now could have international character has resulted in legal tax principles being pushed to the edge.

The second paragraph in the tax evasion law, also called the general clause, has not always been a matter of course. The application has been difficult and has resulted in legal tax principles not being met, amongst equal treatment, foreseeability but primarily the rule of law. This essay aims to see how Swedish legal order meets the requirement of the rule of law, including foreseeability and equal treatment in the limitation of tax planning and tax evasion on a Swedish national level. The rule of law has a very important role in the context of tax evasion and has therefore been criticized since the paragraph is very wide and general. I found that the rule of law includes a lot of other principles and even if those separately do not meet the requirements, the rule of law as a whole, has been able to meet the requirements. This is due to the fact, that the general clause has a very wide range, which makes it possible to capture all types of tax evasion independently of its character. I also found that the rule of law not only based on the general clause but also in the legislator's call to plan our taxes. If we are all allowed to tax plan by legal means in a wider range, there will be no reason to plan by illegal means instead. The security we know in managing the law is very important in the goal of meeting the requirement

of the rule of law by the borderline between tax planning and tax evasion on a Swedish national level.

Sammanfattning

Skatteflykt har med tiden blivit ett fenomen som skapat mycket diskussion. En diskussion som kom att resultera i en skatteflyktslag som infördes, ett upphörande av densamma och till slut åter ett införande. Den stora diskussionen har mynnat ut i frågan om lagen är rättssäker och detta genom den generalklausul som idag utgör lagens 2 §.

Med hänsyn till globaliseringen och framför allt i och med Sveriges inträdande i EU 1995, öppnades nya dörrar för skatteflykter. Omständigheten att de nu även kan vara av internationell karaktär har resulterat i att skatteflyktslagen och skatterättens principer har satts på sin spets.

Skatteflyktslagens 2 § även kallat den allmänna generalklausulen som idag är gällande, har inte alltid varit självklar. Tillämpningen av denna har varit svår och bidragit till att många utav de skatterättsliga principer som idag finns på området inte har kunnat uppfyllas, däribland, likabehandlingsprincipen, förutsebarhetsprincipen men framför allt rättssäkerhetsprincipen i sin helhet. Uppsatsen syftar till att se hur svensk rättsordning uppfyller kravet på rättssäkerhet, inbegripet förutsebarhet och likabehandling vid gränsdragning av skatteplanering och skatteflykt på ett svenskt nationellt plan. Rättssäkerhetens viktiga roll i skatteflyktens sammanhang har bidragit till att klausulen har kritiserats på grund av dess allmänna karaktär. Jag fann att rättssäkerhetsprincipen inbegriper en hel del andra rättsliga principer och att även om de var för sig inte till fullo har kunnat uppfyllas, så har rättssäkerheten idag i sin helhet i vart fall uppfyllts mer tack vare den allmänna generalklausulen. En klausul som med hänsyn till sitt vida omfång kan fånga upp alla typer av skatteflykter oberoende av karaktär. Jag kom också underfund med att rättssäkerheten inte bara grundar sig i den allmänna generalklausulen men också i lagstiftarens uppmaning om skatteplanering. Om vi tillåts att skatteplanera ytterligare så finns det

ingen anledning till att vilja skatteplanera på illegal väg. Den trygghet vi människor känner i hanteringen av rätten är således mycket viktig i målet om att uppfylla kravet på rättssäkerhet vid en gränsdragning mellan skatteplanering och skatteflykt på ett svenskt nationellt plan.

Förord

Tre år av studier har nu kommit till ända och resan hit har varit väl så krokig men väl så lärorik. Under dessa år har några personer varit särskilt viktiga, som givit mig den support och det stöd som behövts för att jag ska stå där jag står idag. Jag vill säga särskilt stort tack till min stora idol kära mor Jolanta samt underbara syster Ewa. Jag vill även säga tack till mina två bästa vänner, Sara Svensson som jag började denna resa med och Paulina Brabonjqi där båda har peppat mig i ur och skur.

Jag vill även tacka min käraste Axel Arinbjarnarson som fått stå ut alla dalar och toppar under denna resans gång och som alltid tror på mig. Till sist vill jag tacka min handledare Ellika Sevelin som har varit ett mycket bra bollplank och givit bra vägledning genom denna uppsats.

Förkortningar

SOU	Statens Offentliga Utredningar
Prop.	Proposition
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
SkbrL	Skattebrottslagen (1971:69)
RF	Regeringsformen (1974:152)
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
SvjT	Svensk Juristtidning

1 Inledning

Det är tidigt 1900-tal och industrialiseringen tar enorm fart med en florerande arbetskraft. I takt med entreprenörskap och det sociala reformprogrammet med en så kallad folkpension, börjar nu skattetrycket att öka. I Sverige har vi idag en progressiv beskattning, det vill säga ju högre inkomst ju högre skatt. Tack vare öppnade dörrar mot övriga världen, där internationella samarbeten och transaktioner tagit sig över tröskeln, har därför det svenska skattesystemet, bara under 1990-talet, haft en storskalig utveckling. De uppluckrade gränserna har bidragit inte bara till att skatteflykter och skattebrott blivit ett växande problem men även komplexiteten av dem. Detta har inneburit att lagstiftning på området har införts. Från den tidpunkt då lagen (1995:575) om skatteflykt infördes första gången kom den att få utstå en hel del ingripanden. Ingripanden vars innebörd har skapat frågetecken kring om rättssäkerheten verkligen efterlevts.

1.1 Syfte och frågeställning

Uppsatsen syfte består i att se hur svensk rättsordning uppfyller kravet på rättssäkerhet, inbegripet förutsebarhet och likabehandling vid gränsdragning av skatteplanering och skatteflykt på ett svenskt nationellt plan. Frågan är då om kravet uppfylls och i så fall hur.

1.2 Metod och material

För att kunna besvara min frågeställning har jag främst använt mig av gällande rätt för att skapa mig någon form av uppfattning om vad skatteflykt handlar om. Därefter har jag använt mig av lagkommentarer och lagens förarbeten så som SOU, propositioner, kurslitteratur men även avhandling

inom området. För att få en mer lättförståelig överblick, har Skatteverkets, Åklagarmyndighetens samt regeringens hemsida varit till stor hjälp. På området finns många artiklar i svensk juristtidning samt Skattenytt. Det har därför varit av stort värde att där följa diskussionen genom åren för att kunna se problematiken som uppsatsen har till syfte att behandla. Christian Dahlman och Josef Zila är två personer som lagt fram sina teorier om vad rättssäkerhet innebär. I denna uppsats har jag därför för avsikt att behandla dessa. Hänvisade källor i redan ovan nämnda källor har också varit ett sätt för mig att hitta på området.

1.3 Disposition

Jag kommer att inleda med att göra läsaren bekant med begrepp som skatteplanering, skatteflykt och avgränsningen till skattebrott på ett svenskt nationellt plan. Därefter kommer lagen mot skatteflykt att behandlas där syftet med beskattning särskilt ska tas upp. Då det varit en omdebatterad lag kommer jag att ta upp vad som varit problematiskt men också varför den har bearbetats genom tiderna. Skatteflyktslagen innefattar en allmän generalklausul som är central för uppsatsen varför dess rekvisit och innebörd ska redogöras. Då uppsatsen ska belysas ur ett rättssäkerhetsperspektiv går jag därefter vidare med principer som rättssäkerhet och förutsebarhet tillsammans med likabehandlingsprincipen. Jag avslutar med att sätta skatteflyktsproblematiken i lite utav en internationell kontext och vad vi idag tänkt på kring skatteflykt samt vilka reformer som gjorts.

1.4 Avgränsningar

Uppsatsen kommer endast att beröra skatteflykt och dess planering från ett svenskt nationellt plan samt enbart kort använda internationella företeelser som hjälpmedel för att förstå den nationella problematiken. Därav kommer

närmare ingående genomgång av internationell skatteflykt alltså inte göras. Skatteflyktslagen och dess lagstiftning i sin helhet omfattar en mängd olika relevanta principer så som legalitet, neutralitet, rättssäkerhet, förutsebarhet och likabehandling. Jag kommer dock i denna uppsats primärt att fokusera på rättssäkerheten, förutsebarhet och likabehandling även om resterande principer är väl så fundamentala inom det skatterättsliga området. Neutralitetsprincipen kommer kort nämnas och förklaras i en kontext av skatteplanering men djupare in på denna princip ska inte gås.

2 Definition och innebörd av skattebrott, skatteplanering samt skatteflykt

2.1 Skattebrott

För den som inte är införstådd med de skatterättsliga termerna, kan säkerligen beblandning och förvirring ske av begreppen skatteflykt respektive skattebrott. Vetskapen om att dessa två begrepp förutsätter olika omständigheter och således utgör två olika typer av skatterättsliga förfaranden, är viktig. Förfarandena regleras dessutom i två skilda lagar. Definitionen av skattebrott återfinns i 2 § Skattebrottslagen (1971:69)¹, där den:

”... som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras till det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan. ”

Skattebrott som ligger nära till hands är svartarbete, dvs. att som privatperson ta emot ersättning för ett utfört arbete utan att deklarerat för detta, eller för företag, inte bokföra alla inkomster vilket leder till att inkomsterna inte tas upp till beskattning. Skattebrotten kan i dagligt tal omnämnas som skattefusk.

¹ Citeras SkrbL.

2.2 Skatteplanering

De allmänt accepterade definitionen definieras i Eko-kommissionens betänkande där skatteplanering lyfts fram som att *”inom ramen för gällande lagstiftning och utan att komma i uppenbar konflikt med lagstiftarens syfte, välja mellan olika handlingsalternativ på ett sådant sätt att man får den lägsta skattekostnaden”*.²

Exempel på skatteplanering som vi kan komma i kontakt med är när en privatperson delar upp renoveringar på två år för att kunna använda mer ROT-avdrag eller att köpa en miljöbil. I näringsverksamheter kan verksamheten använda sig av periodiseringsfonder där denna typ av fond innebär en möjlighet att skjuta upp delar av beskattningen till ett senare år men även en möjlighet att balansera resultat där beskattningen kan jämnas ut mellan olika år.³ Skatteplanering av dessa slag är planering som lagstiftaren istället uppmanar till snarare än att begränsa.

2.3 Skatteflykt

Vi har nu konstaterat att vad vi i dagligt tal benämner som fusk avseende skatt inte nödvändigtvis innebär detsamma som att försöka undgå skatt. Skattebrott som syftar till att lämna oriktiga uppgifter genom att dölja förmögenhetstillgångar eller intäkter skiljer sig från skatteflykt eftersom skatteflykt innebär att vilja uppnå någon form av skattemässig lättnad genom avtal eller rättshandling som står i strid med lagstiftningens syfte.⁴ Skatteflykten har två olika typer av flyktåtgärder, genom skenavtal eller kringgående. Det är i detta område som det kan bli nog så knepigt att göra en distinktion mellan skatteflykt och skattebrott. Utmärkande för ett skenavtal är att rättshandlingarna är oriktigt angivna, förslagsvis att istället för att ange det som ett köp, ange det som gåva. Det innebär i praktiken att

² Se SOU 1983:41, s. 92.

³ Se Skatteverket.

⁴ SOU 1975:77 s. 46.

det föreligger ett avtal eller annan rättshandling som parterna i avtalet inte har för avsikt att fullgöra.⁵ Skenavtal kommer inte närmare behandlas i denna uppsatsen utan fokus kommer vara på kringgående av skatt. Ett kringgående utmärks av att det för den skattskyldige föreligger flera handlingsalternativ men valt det alternativ som för hen är i synnerhet gynnsam.

Skatteflyktslagen omfattar skatter som avser underlaget för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt. För att lagen ska vara tillämplig krävs att fyra rekvisit är uppfyllda enligt 2 §, också kallat den allmänna generalklausulen.

” Vid fastställandet av underlag ska hänsyn inte tas till en rättshandling, om

- 1. Rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,*
- 2. Den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna*
- 3. Skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och*
- 4. Ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet.”*

Närmare behandling av denna allmänna generalklausulens innebörd kommer att behandlas i avsnitt 4.

⁵ SOU 1975:77 s. 50.

3 Skatteflyktslagen

Redan 1928 gjordes en utredning där dåtidens skatteflyktsproblematik skildrades.⁶ Skatteflykt har sedan denna tid varit ett problem och som på senare tid allt växt sig starkare.⁷ Idag är skatteflyktslagen en egen lag och fungerar parallellt med inkomstskattelagen (1999:1229).⁸ Skatteflyktslagen rymmer både lättnader och åtstramningar där åtstramningarna huvudsakligen bidragit till att praxis inte har varit tillräcklig på området. Ett resultat av detta har medfört att praxis som funnits tidigare nästintill helt nu är förlegad. Rättssäkerhet kan skapas genom att solid praxis utformas och detta är inte möjligt om lagen ändras och dessutom blir obsolet. Detta är något som ur ett rättssäkerhetsperspektiv har blivit ett problem.⁹

Det svenska nationella skattesystemet har bland annat två syften, ett fiskalt syfte samt ett fördelningspolitiskt syfte. Det fiskala syftet eftersträvar indrivning av pengar till staten för kollektiva nyttigheter och det fördelningspolitiska syftets fokus är att jämna ut inkomst och förmögenhetsskillnader mellan olika medborgare.¹⁰ Det fiskala syftets största utmaning är att enligt vår Regeringsform (1974:152), få skatten i Sverige att kännas legitim att följa enligt legalitetsprincipen samt att skattebetalare ska känna sig och vara rättvist behandlade enligt likabehandlingsprincipen.¹¹ Det är också av stor vikt att följa den neutralitetsprincip som lever inom skatterätten, där reglerna i skatterätten ska vara neutrala oberoende av vilka handlingsalternativ som den skattskyldige står inför.¹²

Lagstiftaren sätter ramen för beskattningen och i viss mån är det eftersträvat att medborgarna ska planera sin skatt för att styra oss i vissa riktningar. En

⁶ Se SOU 1931:40 s. 353.

⁷ Se SOU 1975:77 s. 46.

⁸ Citeras IL.

⁹ Se Lodin m.fl., s 734.

¹⁰ Se Lodin m.fl., s. 2.

¹¹ Citeras RF.

¹² Se Lodin m.fl., s. 48.

skatteflyktslag har därför varit nödvändig för att sätta en gräns för vad som är legitim och illegal skatteplanering. Den svenska skatteflyktslagen har varit föremål för diskussion under mycket lång tid då ingripande efter ingripande i denna lag har varit ett faktum. Lagstiftningen på området har varit lite utav en berg -och dalbana då den infördes 1980 och ändrades 1983. Därefter kom den att upphävas 1992 och återinföras tre år senare 1995 med fyra efterföljande ändringar, 1998, 2004, 2008 och 2010.

När lagen 1992 upphävs och sedan återinförs i samband med ny regering 1995, gav rättssäkerhetens stora frågetecken sig åter tillkänna. Rättssäkerheten skulle sättas i främsta rummet och hoppet fanns där om att den allmänna generalklausulen nu skulle vara lösningen på bristande rättssäkerhet. Denna princip behandlas närmare i ett senare avsnitt, se avsnitt 5.

4 Den allmänna generalklausulen och dess innebörd

4.1 Den allmänna generalklausulen

När lagen om skatteflykt omarbetades av en expertgrupp inom företagsskatteberedningen 1975 fördes det fram ett förslag om att skapa en eventuell allmän generalklausul. En klausul, för att få önskad verkan, behövde göras mer generell och luckra upp den snävhet som tidigare varit då rättssäkerheten varit något som fått ta smällarna.¹³ Det skulle dröja till 1981 innan den allmänna generalklausulen skulle få sin genomslagskraft i det svenska skatteflyktssystemet.

Förslaget från expertgruppen inom företagsskatteberedningen beskriver den allmänna klausulen som fördelaktig avseende den allmänpreventiva effekten och att det var nödvändigt för att ens uppnå önskad verkan med lagstiftningen.¹⁴ Vid tidpunkten för utredningen som framlades 1975 var en lyckad skatteflykt ofta på basis av att en rättshandling ensamt var civilrättsligt hållbart men när dessa lades samman till en serie rättshandlingar kom de att ses som uppenbart obefogade. Det är tillåtet att var och en, fysisk som juridisk person, få värna om sin ekonomi på bästa sätt för att hålla skatterna på en befogad nivå. Därmed utgör inte själva omständigheten att en skattskyldig skatteplanerar, en skatteflykt.¹⁵

Tidigare har skatteflyktslagen haft en formulering avseende skatteflykt som gjorde det svårt för domstolarna att ingripa i solklara skatteflyktsfall då det

¹³ Se SOU 1975:77, s. 7.

¹⁴ Se SOU 1975:77, s. 7.

¹⁵ Se SOU 1975:77 s. 51 ff.

var på bekostnad av rättssäkerheten.¹⁶ Bakgrunden till den skatteflyktslag som kom 1981 var att tidigare lagstiftning endast hade riktat in sig på vissa typer av skatteflyktsförfaranden vilket i korta drag också är bakgrunden till varför behovet av en allmän generalklausul var för handen.¹⁷ Propositionen visar alltså ett resultat på att transparens och tydlighet skulle präglade denna allmänna skatteflyktsklausul så att inte den som tar sig an vanliga och normala transaktioner skulle omfattas. Syftet var att fånga in de skatteflyktsförfaranden som utmärktes av ett ”sammanhanget onormalt handlingssätt”.¹⁸

4.2 Innebörden

4.2.1 Rättshandlingen

Paragrafens första punkt avseende rättshandling har definitionen i HFD:s praxis och lagkommentar diskuterats något. Det är en definition som inte har någon särskild förklaring och definitionen har lånats av avtals -och förmögenhetsrättens område. Termen bör omfatta rättshandlingar av alla möjliga slag och detta även när skatteflykt är för handen.¹⁹ Några andra omständigheter som är viktiga att ta i beaktning är ren passivitet, och vem skatteförmånen tillför. Skatteförmånen måste tillföra den skatteskyldige själv och ren passivitet kan inte medföra att lagen tillämpas.²⁰ Hultqvist förklarar i sin artikel att Sverige genom tiderna har utvecklat två typer av verktyg för att kunna utröna ”rättshandlingars verkliga innebörd”. För att kunna utröna detta används bland annat en praxismetod och skatteflyktslagen som lagstiftaren har bidragit med.²¹ Vidare exemplifierar Hultqvist genom en rad rättsfall i sin artikel om hur HFD har resonerat kring hur en rättshandlingens verkliga innebörd ska bedömas. Det är alltså inte bara en rättshandling som ska bedömas, utan flera rättshandlingar i sitt

¹⁶ Se prop. 182/83:84 s. 10.

¹⁷ Se prop. 1982/83:84 s. 9.

¹⁸ Se prop- 1996/97:170 s. 11.

¹⁹ Se Carneborn, Christian, Uggla, Carl-Magnus, Skatteflyktslagen (1995:575) kommentaren till 2 § 1 p, Zeteo.

²⁰ Se Lodin m.fl., s. 735.

²¹ Skattenytt 2016, - *Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut*, s. 105.

sammanhang men också det faktum att det inte spelar någon roll om hur den skattskyldige själv har benämnt sin rättshandling.²² Detta fenomen benämns som genomsynsprincipen.²³

4.2.2 Väsentlig skatteförmån

Vidare i första punkten ska förfarandet medföra en väsentlig skatteförmån som då ska inbegripa allt som kan klassificeras som en lättnad eller en fördel vid en beskattning.²⁴ Detta har bedömts med utgångspunkt i de materiella reglerna i IL. Skatteflyktslagens funktion avseende detta rekvisit grundar sig i att lagen ska användas som ett rättelsemedel för de fall den skatt som är undandragen uppgår till ett visst belopp.²⁵ Återigen är det praxis uppgift att noggrant bestämma beloppet. Precis som Hultqvist och Rosander påpekar är det svårt att fastställa någon form av normal transaktion.²⁶ Dock ska det enligt förarbetena röra sig om ”ett beskattningsresultat som är klart förmånligare än som är normalt i jämförliga situationer”.²⁷

4.2.3 Identitetsrekvisitet – medverkan

Paragrafens andra punkt avser medverkan som också kallas identitetsrekvisitet. Tidigare har nämnts att ren passivitet inte kan omfattas av lagen. De svårigheter som skatteflyktskommittén lyfte fram avseende identitetsrekvisitet var när en annan person, som för en någon annans räkning, utan godkännande, utfört den transaktion det är frågan om. Detta fenomen medförde att domstolarna fann det besvärligt att tillämpa detta rekvisit. Lösningen kom att mynna ut i att den skattskyldige då både direkt och indirekt ska ha medverkat till rättshandlingen. I propositionen

²² Skattenytt 2016, *Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut*, s. 111 ff.

²³ Hesser, Torwald, Hessler, Henrik, *Skatterättslig generalklausul*, SvJT 1982, s. 328.

²⁴ Prop. 1982/83:84 s. 17; prop. 1996/97:170 s. 45.

²⁵ Se Lodin m.fl., s. 376.

²⁶ Se Skattenytt 2016, *Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut*, s. 122; Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, Jönköping 2007, s. 103.

²⁷ Se SOU 1975:77 s. 63.

exemplifieras detta genom en transaktion via en familjemedlem.²⁸ Detta aktuella identitetsrekvisit innebär därför nu också att den som erhåller förmån genom ställföreträdarens medverkan, eller om det för den skattskyldige funnits otvivelaktig möjlighet att inverka på den som företar rättshandlingen, medför att lagen blir tillämplig.²⁹

4.2.4 Det övervägande skälet

Paragrafens tredje punkt avser det övervägande skälet. Ett skäl som ska ha varit det övervägande till att förfarandet för att åta sig en skattelättnad har skett. En bedömning av detta måste göras av omständigheterna i övrigt och detta med objektiva ögon. Innan ändringen av lagen gjordes skulle skälet vara *huvudsakligt* men, för att kunna omfatta även fler situationer, ändrades det från det ”*huvudsakliga*” till det ”*övervägande skälet*.”³⁰ Detta innebär att oavsett om det finns fler skäl till att en transaktion har gjorts så är det fortfarande det övervägande skälet efter en sammantagen bedömning, som kommer avgöra vad som är legala och illegala intentioner med skatteplaneringen.³¹

4.2.5 Lagstiftningens syfte

Fjärde rekvisitet kan exemplifiera en del svårigheter i tillämpningen. Det ska fånga upp lagstiftningens syfte men varken lagstiftningen i sig eller förarbetena ger någon form av ledning i hur syftet ska fastställas. Innan omformuleringen 1998 uttrycktes detta sista rekvisit istället som ”lagstiftningens grunder”. Företrädare hos olika myndigheter så som Skatteverket, olika skattekonsulter men även företrädare hos domstolar, fann det svårt att kunna tillämpa även detta rekvisit, något som Regeringsrättens praxis också bekräftar.³² Målet var att få en allmän generalklausul vilket var

²⁸ Se Prop. 1996/97:170 s. 41.

²⁹ Se Lodin m.fl., s. 736.

³⁰ Se Prop. 1996/97:170 s. 44.

³¹ Se Lodin m.fl., s. 736.

³² Se Prop. 1996/97:170 s. 38.

svårt att uppnå då regeringen såg en ökad risk för olikformig tillämpning av paragrafen som helhet. Därför omformulerades detta rekvisit till ”lagstiftningens syfte”, vilket skulle omfatta fler fall och visa på den allmänna natur som klausulen egentligen skulle ha. Detta innebär vidare en vägledning i hur man ska komma fram till vad som är lagstiftningens syfte. Det är genom de allmänna principer vi har, inte genom förarbeten som ligger till grund för olika skattelagar.³³ Ett resultat av detta har varit att HFD:s domar varit av stor vikt för att se hur rekvisitet har bedömt utifrån vissa typer av prövade förfaranden.³⁴

³³ Se Lodin m.fl., s. 737.

³⁴ Se Carneborn, Christian, Uggla, Carl-Magnus, Skatteflyktslagen (1995:575) kommentaren till 2 § 1 p, Zeteo.

5 Rättssäkerhet

5.1 Definition

Rättssäkerhet är ett begrepp som inte innehar en tydlig definition och som istället innefattar en rad olika principer. Rättssäkerhetens innebörd utgörs av att det i en rättsordning finns ett skydd mot övergrepp för individer från samhället.³⁵ Rättssäkerhet faller in under, vad vi kallar för allmänna rättsprinciper och kan beskrivas som regler utan någon form av given rättsföljd. Vissa principer kan utrönas ur lagtext och vissa inte men huvudsakligen har många principer vuxit fram genom praxis. Eftersom den nya skatteflyktslagen har bidragit till en föråldrad praxis, har det därför varit av stor vikt att ny praxis skapas. Detta för att den skattskyldiga ska få en rimlig chans att se följderna av sina transaktioner. Detta möjliggör också för den skattskyldige att kunna utröna vad som skulle kunna vara eller inte vara skatteflykt.³⁶

Ovan nämndes att vissa principer inte kan utrönas genom lag men genom praxis. Två exempel på lagstadgade principer och som dessutom har ett mål om att uppfylla kravet om rättssäkerhet är retroaktivitetsförbudet och rätten till rättvis rättegång. I 2 kap 10 § 2 stycket RF, om grundläggande fri- och rättigheter, uttrycks just rättssäkerhet avseende skatt i form av ett retroaktivitetsförbud. ”Skatt eller statlig avgift får inte tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten.” Enligt 2 kap 11 § 2 stycket RF, ska en rättegång genomföras rättvist och inom skälig tid.

Då rättssäkerheten har en paraplyeffekt omfattar den även en legalitetsprincip som för skatterättens vidkommande är fundamental då beskattning inte kan ske utan stöd i lag, 1 kap 3 § RF. Denna legalitetsprincip går hand i hand med den förutsebarhetsprincip som även

³⁵ Se Åklagarmyndigheten.

³⁶ Se Lodin m.fl., s. 739.

den faller in under rättssäkerhetens vingar. En princip som ger oss medborgare vetskapen om vilka rättigheter och skyldigheter vi har. En annan mycket viktig princip för rättssäkerheten är likabehandlingsprincipen där fall med lika sakförutsättningar ska bedömas lika.

Rättssäkerhet har diskuterats på många håll där bland annat Josef Zila har framfört sin teori om rättssäkerhet. Han menar att rättssäkerhet i juridisk mening kan avse själva ”bestämtheten” i rätten eller också ligga i vilken attityd vi människor har till en viss åtgärd, dvs. vilken ”säkerhetskänsla” vi har i hanteringen av rätten.³⁷

5.2 Förutsebarhetsprincipen

John Locke (1632–1704) och Montesquieu (1689–1755) var två filosofer som utvecklade den goda rättsordningen. Enligt deras mening ska en god rättsordning inbegripa ett samhällskontrakt som innebär att ett samhälle ska kunna garanteras vissa rättigheter och skyldigheter för att en suverän inte ska kunna befalla hur som helst. Detta ska resultera i att medborgare av ett samhälle ska veta vad som gäller och på så sätt kan förutsebarhet uppnås.³⁸

Förutsebarhetsprincipen kan utrönas ur 8 kap 19 § RF, där det föreskrivs att alla nya lagar ska kungöras så fort så möjligt. Att misslyckas med att efterfölja denna princip kan ske på olika sätt så som att ha så pass oklara regler att de blir obegripliga, att reglera tillämpas på ett sätt som inte överensstämmer med dess språkliga innebörd eller att regler ändras allt för ofta. Människors beteende kommer bli svårare att styra om ändringar i reglering hela tiden sker.³⁹

³⁷ Zila, Josef, ”Om rättssäkerhet” SvJT 1990 s. 290.

³⁸ Dahlman, C., ”Rätt och Rättfärdigande - En tematisk introduktion i allmän rättslära”, s. 61.

³⁹ Dahlman, C., ”Rätt och Rättfärdigande - En tematisk introduktion i allmän rättslära”, s. 67.

6 Skatteflykt med internationella infallsvinklar och reformer för framtiden

När Sverige blev medlem i EU 1995 öppnades dörrarna upp mot världen och Sverige hade inte längre bara sina egna lagar att behaga utan även unionens gemensamma värderingar. Vyn ut mot resten av världen bjöd därför upp till unionens friheter så som arbetskraft, kapital, rörlighet och tjänster. En utveckling av samhället och tiden vi lever i, i stort, har bidragit till att skatteflykt även det har blivit något som tar sig över gränserna.

I skattenytt har bland annat Hultqvist delat med sig av sina reflektioner avseende den diskussion som fördes för ca 30 år sedan gällande ett avskaffande av den allmänna generalklausulen. Han menar på att det idag är positivt att ha en generalklausul av allmän karaktär då den bidrar till att kunna stå emot de hot som dagens globalisering idag genererar.⁴⁰

Redan 2006 kom de nordiska länderna överens om att dela med sig av information för att kunna bekämpa skatteflykten. Detta var ett projekt som varade fram till 2014 och genererade i efterhand ytterligare informationsavtal med övriga världen. De internationella avtalen mellan länderna gör att nationell lagstiftning kan få uppbackning på de luckor som finns och kan fyllas ut.⁴¹ Den 28 april 2016 publicerar Regeringen 12 åtgärder för att motverka bland annat skatteflykt.⁴² Översiktligt kan sägas att informationsbyte över gränser och deltagande i olika typer av avtal, ska göra att Sverige på så sätt ska kunna motarbeta skatteflykt. Den 5 december 2017 kom medlemsstaterna i EU överens om en svart lista. En lista vars syfte var att upprätta de jurisdiktioner som inte ville samarbeta på det

⁴⁰ Skattenytt 2016, *Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut*, s. 127. 2018-04-24

⁴¹ Se Regeringen: *”Regeringens arbete för att motverka skatteundandragande”*

⁴² Se Regeringen: *”Regeringens 12 åtgärder för att motverka skatteflykt, skatteundandragande och penningtvätt”*

skatterättsliga området. Regeringen menar att det är av stor vikt att minimera gråzoner och göra skattelagstiftningen enkel och tydlig men även att det ”ska vara lätt att göra rätt”.⁴³ Sommaren 2017 meddelade Europeiska kommissionen att nya direktiv avseende penningtvätt och finansiering av terrorism har införts med ytterligare skärpningar. Skärpningar som ska bidra till att skatteflykt förhindras genom en förbättrad transparens. Förste vice ordförande Frans Timmerman, menar på att ”tvättade pengar är som syre för terrorism och skatteflykt”. Ledamot av kommissionen Vera Jourová, meddelar att det finns ett samband mellan terrorism och skatteflykt genom tvättade pengar och att länder som är underutvecklade faller offer för denna typ av verksamhet.⁴⁴

⁴³ Se Regeringen: *”Regeringens 12 åtgärder för att motverka skatteflykt, skatteundandragande och penningtvätt”*.

⁴⁴ EU kommissionens pressmeddelande, *”Skärpta EU-regler för att motverka penningtvätt, skatteflykt och finansiering av terrorism”*, (IP/17/1732), Bryssel 26 juni 2017.

7 Analys

7.1 Staten och medborgarna i en förtroenderelation

Lojalitet mellan stat och medborgare genom den ”goda rättsstaten” genom ett samhällskontrakt, anser jag är en fundamental del på just det skatterättsliga området. Min uppfattning är att det fiskala syftet nådde sin kulm när den progressiva beskattningsutvecklingen var som störst. Detta kan ha bidragit till att lojaliteten en gång i tiden varit mindre gentemot staten än vad den är idag. Även om rättssäkerhet i sin juridiska mening har sin betydelse så finner jag på denna grund att bristen på lojalitet i samband med hög progressiv beskattning kan ha genererat att människan inte har känt den säkerhet i hanteringen av rätten som kanske borde ha gjorts. Tankarna om människans ”säkerhetskänsla” enligt Zila, har bidragit till att min uppfattning om vad som är rättssäkert, kommer mynna ut i att det mestadels är medborgarna som kommer avgöra vad som ska anses vara rättssäkert eller ej.

Att styra skatteplanering i olika riktningar genom exempelvis skattelättnad vid köp av miljöbil, möjlighet till RUT –och ROT-avdrag eller periodiseringsfonder för företag, anser jag är lagstiftarens sätt att visa på de förtroende som återges till medborgarna. Ett förtroende som jag anser genererar en dominoeffekt. Det driver medborgarna i en riktning av att vilja skatteplanera på ett legalt tillvägagångssätt, som således resulterar i en känsla av legitimitet, rättvis beskattning och som i sin tur istället leder till ökad rättssäkerhet.

7.2 Förutsebarheten

Rättssäkerheten involverar olika principer och däribland förutsebarhet. Min uppfattning är att de flesta medborgare vill värna om sin ekonomi. Av denna

anledning anser jag också att de automatiskt sätts i en position om att vilja vara angelägna om hur de ska planera sin skatt. Eftersom praxis på området har varit väl så viktigt när tidigare praxis blivit föråldrad, anser jag att förutsebarheten är en princip som, ju längre tiden går, uppfylls allt eftersom praxis skapas på området. Trots alla ingripanden i den allmänna generalklausulen, har det, enligt min uppfattning ändå varit nödvändigt för att kunna få de vida omfång klausulen idag har. Som mycket annat kräver även en lag bearbetning och lärdomar kommer med tiden. Klausulens vida omfång anser jag talar om för medborgarna att lagstiftaren är beredd på alla typer av legala som illegala skatteplaneringar och att rekvisitet ”det övervägande skälet” väl kommer skina igenom vid en eventuell bedömning. Även för gemeneman kan det då bli lite lättare att utröna vad som skulle kunna vara illegal respektive legal skatteplanering. Därmed är det också mer förutsebart.

Å andra sidan använder skatteflyktslagen en hel del principer, principer för att kunna avgöra vad som skulle kunna vara skatteflykt. Även om ordalydelsen är viktig, så är det ordalydelsen och dess allmänna egenskaper som hänvisar till principer och praxis vi har på området. Medborgare ska genom lag kunna veta vilka rättigheter och skyldigheter de har, vilket blir svårt att utröna vad skatteflykt är genom en ordalydelse om en allmän generalklausul använder sig till största delen av praxis och allmänna rättsprinciper. Av denna anledning anser jag att förutsebarheten möjligen inte helt kan uppfyllas. Även om det inte av gemeneman inte är rimligt att kräva kunskap om vare sig praxis eller allmänna rättsprinciper, så är min uppfattning att det inte är vem som helst som vill planera sin skatt illegalt. Rekvisitet det ”övervägande skälet” kommer då att förtydliga gränsdragningen mellan legala och illegala intentioner. Samtidigt är legalitetsprincipen en grundlagsstadgad princip som kanske bidrar till att vi till slut måste känna någon form av miniminivå av rättssäkerhet i form av säkerhetskänsla i hanteringen av rätten, och att det av den anledningen är okej att förutsebarheten inte är uppfyllt till 100 procent. Med detta sagt

finner jag att förutsebarheten, som är en paraplygren av rättssäkerheten möjligen få stå tillbaka och inte helt bli uppfyllt till förmån för rättssäkerheten i sin helhet.

7.3 Allmän generalklausul med rättssäkerhet som följd

7.3.1 Rättssäkerhet trots globalisering

Jag delar Hultqvists uppfattning om att globaliseringen har gjort det allt svårare att bemöta skatteflykter som är internationella och särskilt innan den allmänna generalklausulens tillkomst. Att den är av så allmän karaktär anser jag skapar ökad rättssäkerhet då nationella som internationella skatteflykter kan fångas upp och på så sätt bidra till att likabehandlingsprincipen efterföljs där lika fall får möjlighet att behandlas lika. De två rekvisit som jag finner till syvende och sist kommer att spela stor roll i avgörandet är *”det övervägande skälet”* och *”lagstiftningens syfte”*. Rekvisit som till sin formulering varit snävare men luckrats upp och gjorts just mer allmänna. Jag finner att det är två rekvisit som nu har möjlighet att syna skatteplanerarens initiala intentioner huruvida dem är av legal eller illegal, nationell eller internationell karaktär, vilket även praxis kan bekräfta då det varit problematiskt att tillämpa rekvisitens tidigare formuleringar. Med detta sagt anser jag att medborgarnas förtroende möjligen växer ytterligare och åter igen att lika fall får möjlighet att behandlas lika. Det är något jag tror leder till ökad rättssäkerhet som följd.

7.3.2 Skatteplanering i förhållande till neutralitetsprincipen

Även om neutralitetsprincipen inte avsevärt har behandlats i denna uppsats anser jag denna princip spelar väl så stor roll när det kommer till hur vi ställs inför den skatteplanering som är för handen. Den legala skatteplaneringen som lagstiftaren uppmanar till upplever jag egentligen

arbetar mot neutralitetsprincipen på just skatteplaneringens område. Ett område som egentligen driver skattebetalaren att välja ett alternativ före ett annat då det inom ramen är det mest förmånliga för hen. Eftersom det likväl faller inom ramen för vad som är legal skatteplanering anser jag ändå att neutralitetsprincipen är uppfyllt och endast inte är neutral så fort planeringen är utanför ramen.

Jag vill vidare notera att om det kan förväntas av oss medborgare att skatterna inte ska påverka den skattskyldiges val och hamna utanför den legala ramen så måste vi medborgare också kunna förlita oss på att lagstiftningen är rättssäker, legitim och förutsebar. Om det finns ett skattesystem som medborgarna vill ha kunskap om, känna sig säkra med, känna legitimitet inför och som även kan ge kollektiva nyttigheter samt förmåner i form av skattelättnader, så finns det ingen anledning att vilja använda sig av illegal skatteplanering. Min uppfattning är att den allmänna generalklausulen medför just det ovan nämnda, en ökat förverkligande av ännu fler principer och som i sig resulterar i en än mer ökad rättssäkerhet.

7.4 Bekämpandet av skatteflykter – nationellt och internationellt

Uppgiften att under 1990-talet förutspå vilken problematik som skulle uppstå, särskilt i samband med ett ingående i EU 1995, finner jag för skatteflyktens vidkommande har varit svår. Alla de ingripanden som skett i lagen så som upphävandet och återinförandet av denna, tror jag slutligen har varit ett nödvändigt ont för att komma fram till de resultat vi idag står med. Om det nu varit svårt att förutspå problematiken av internationell karaktär, lika lätt blir det då att göra en nationell lagstiftning med internationell påverkan förutsebar och rättssäker.

Det är ostridigt att EU:s medlemsländer samt EU som union också har ställts inför skatteflyktens problematik. EU:s och Regeringens tappra men även gedigna insats mot skatteflykt är ett steg i rätt riktning mot att kunna

bekämpa den. Det är min uppfattning att även skatteflykter vid motarbetning utvecklas och finslipas samt kan komma att bli allt mer komplexa. Jag finner därför att skatteflyktsproblematiken är och kommer vara ett ständigt och förevigat problem. Dock är engagemanget och de resurser som ligger till grund för detta motarbete är ett kvitto medvetenhet om problematikens utspridning men också att skatteflykt är ett problem som tas på allra största allvar. Bara de faktum att en sådan insats görs visar också på att stater värnar om inte bara sig själva men också sina medborgare, något som jag tror ökar rättssäkerheten som helhet ytterligare och för att inte tala om säkerhetskänslan för hanteringen av rätten.

För svenskt vidkommande anser jag att generalklausulen är lagstiftarens gensvar på medvetenhet om den svenska nationella skatteflyktens alla möjliga olika karaktärer. Vidare påvisar det också en flexibilitet och modernt tänkande men även att lagen kan anpassa sig till det samhälle vi idag lever med internationella inslag.

Men även om Sveriges medborgare finner rättssäkerhet i det nationella beskattningssystemet så är vi fortfarande medlemmar av en union som också måste återspegla rättssäkerhet. Jag är av uppfattningen att det är en allt tuffare uppgift att förhålla sig till då alla EU:s medlemsländer har olika skattesystem. Att kunna harmonisera dessa ur rättssäkerhetssynpunkt tror jag är en uppgift som kommer att ta mycket lång tid och bör ses över med försiktighet, särskilt med en växande terrorism.

7.5 Skatteplaneringens påverkan

Skatteplanering kan göras av både fysisk -och juridisk person. En juridisk person till skillnad från en fysisk person, anser jag kan påverka samhället som helhet mer. När bolaget genom skatteplanering får mer pengar kvar kan detta vara pengar som inte bara kan bidra till att utveckla företaget i sig men även skapa arbetstillfällen. Arbetstillfällen som genererar mer intäkter till staten genom skatt. Jag anser att själva uppmaningen om att planera sin skatt

alltså resulterar i goda följder för både Sverige som land men också oss medborgare och företagare samt att skatteplanering borde få göras i ännu större utsträckning än vad den gör idag. Möjlig skatteplanering på legal väg kan alltså således vara ett stort hjälpmedel för att öka ”människan säkerhetskänsla” till hanteringen av rätten ytterligare och skatteflykterna skulle kunna bli ett mindre problem.

8 Slutsats

Det är ostridigt att skatteflyktsproblematiken till stor del grundar sig i huruvida det återspeglar en rättssäkerhet eller ej. Förutsebarheten som ändå är en stor del av rättssäkerheten, finner jag till slut få ta ett kliv tillbaka. Ett kliv tillbaka till förmån för att rättssäkerheten i sin helhet ska kunna uppfyllas och detta genom en generalklausul av allmän karaktär. För att besvara min frågeställning finner jag att rättssäkerheten i gränsdragningen mellan skatteplanering och skatteflykt får ta avstamp i den allmänna generalklausulen. En klausul som trots alla de ingripanden som skett till slut uppfyllt rättssäkerhet genom att ha ett vidare omfång för att fånga alla typer av skatteflykter. Vidare anser jag att detta omfång bidrar till att rättssäkerhet uppfylls genom att likabehandlingsprincipen uppfylls. Vi kan alltså lita på att oavsett skatteflyktens karaktär, om den är nationell eller internationell, kan prövas likvärdigt. Jag finner vidare att rättssäkerheten inte bara grundar sig i den allmänna generalklausulen men också i lagstiftarens uppmaning om skatteplanering. Om vi tillåts att skatteplanera ytterligare, så finns det ingen anledning till att vilja skatteplanera på illegal väg. Människans säkerhetskänsla i hanteringen av rätten är således mycket viktig. Genom den allmänna generalklausulen är det därför möjligt att uppfylla den rättssäkerhet som vi vill eftersträva i gränsdragningen mellan skatteplanering och skatteflykt.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Lag (1995:575) mot skatteflykt

Lag (1971:69) om skattebrott

Regeringsformen (lag 1978:152)

Propositioner

Prop. 182/83:84

Prop. 1996/97:170

Utredningar

SOU 1931:40 - Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser angående beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag m.m. D. 1.

SOU 1975:77 – Allmän skatteflyktsklausul betänkande

SOU 1996:44 – Översyn av skatteflyktslagen reformerat förhandsbesked:
Delbetänkande

SOU 1983:41 – Kontroll av Rådgivare, Delbetänkande av Kommissionen
mot ekonomisk brottslighet

Litteratur

Dahlman, Christian: *Rätt och rättfärdigande: En tematisk introduktion i allmän rättslära*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2010.

Hesser, Torwald, Hessler, Henrik, *Skatterättslig generalklausul*, SvJT 1982, s. 328.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Sven-Olof, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa: *Inkomstskatt – En läro-och handbok i skatterätt*, Del 1, 16.1 uppl., Lund, 2017.

Påhlsson, Robert, *Skattenytt* 2016, s. 105, ”Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut”, Internet, Karnov.
(Se även under elektroniska källor)

Zila, Josef, "Om rättssäkerhet", SvJT 1990 s. 290.

Avhandling

Rosander, Ulrika: *Generalklausul mot skatteflykt*, 1a uppl., JIBS
Dissertation Series No. 040, 2007.

Elektroniska källor

Carneborn, Christian, Carl-Magnus Ugglå, Skatteflyktslagen (1995:575)
lagkommentar, Publicerad i Zeteo: 2017-09-28, Internet.
(Senast besökt 2018-04-17)

Påhlsson, Robert, Skattenytt 2016, s. 105, "Kringgående av
inkomstskattelag – en resa utan slut", Internet, Karnov.

[https://pro-karnovgroup-
se.ludwig.lub.lu.se/document/2050622/1?ft=Skattenytt+2016+s.+105%2C+
Kringgående+av+inkomstskattelag+-
+en+resa+utan+slut&hide_flash=1&page=1&rank=2](https://pro-karnovgroup-se.ludwig.lub.lu.se/document/2050622/1?ft=Skattenytt+2016+s.+105%2C+Kringgående+av+inkomstskattelag+-+en+resa+utan+slut&hide_flash=1&page=1&rank=2)

(Senast besökt 2018-04-24)

Regeringen, *Regeringens arbete för att motverka skatteundandragande*

[https://www.regeringen.se/artiklar/2016/04/regeringens-arbete-for-att-
motverka-skatteundandragande/](https://www.regeringen.se/artiklar/2016/04/regeringens-arbete-for-att-motverka-skatteundandragande/)

(senast besökt 2018-04-24)

Regeringen, *Regeringens 12 åtgärder för att motverka skatteflykt,
skatteundandragande och penningtvätt*

[https://www.regeringen.se/artiklar/2016/04/regeringens-10-atgarder-for-att-
motverka-skatteflykt-skatteundandragande-och-penningtvatt/](https://www.regeringen.se/artiklar/2016/04/regeringens-10-atgarder-for-att-motverka-skatteflykt-skatteundandragande-och-penningtvatt/)

(Senast besökt 2018-04-24)

Skatteverket, *periodiseringsfond*

[https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/startaochdrivaforetag/
enskildnaringsverksamhet/periodiseringsfond.4.361dc8c15312eff6fd2b8f2.h
tml](https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/startaochdrivaforetag/enskildnaringsverksamhet/periodiseringsfond.4.361dc8c15312eff6fd2b8f2.html)

(Senast besökt 2018-05-01)

Åklagarmyndigheten, *rättssäkerhet*

<https://www.aklagare.se/ordlista/r/rattssakerhet/>

(Senast besökt 2018-05-03)