



Högsta domstolen
Box 2066
103 12 STOCKHOLM

Överklagande av hovrättsdom – bokföringsbrott

Klagande

Riksåklagaren

Motpart

PW

Ombud och offentlig försvarare: Advokaten AS

Saken

Bokföringsbrott

Dom

Hovrätten för Västra Sveriges dom den 19 mars 2015 i mål B 2912-14

Yrkande

Jag yrkar att Högsta domstolen ändrar hovrättens dom och dömer PW för bokföringsbrott.

Den överklagade hovrättsdomen

Enligt åtalet har PW varit företrädare för en brittisk juridisk person som drivit bokföringsskyldig verksamhet från fast driftställe i Göteborg. PW påstås ha gjort sig skyldig till bokföringsbrott genom att uppsåtligen eller av oaktsamhet ha åsidosatt bolagets bokföringsskyldighet genom att dels ha bokfört vissa rörelsefrämmande kostnader, dels ha underlåtit att bokföra utgående mervärdesskatt. Hovrätten har ogillat åtalet då man inte ansett det klarlagt att bolaget varit etablerat i Sverige på ett sådant sätt att bokföringsskyldighet föreläggat.

Målet gäller straffansvar för bokföringsbrott avseende påstått åsidosättande av bokföringsskyldighet som åvilat en utländsk juridisk person, vilken inte anmälts för registrering enligt 15 § lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. I mål av detta slag aktualiseras bl.a. frågor om (1) det utländska bolaget varit etablerat i Sverige eller om det endast varit fråga om ett tillfälligt tillhandahållande av tjänst i EU-rättslig mening, om (2) bokföringsskyldighet förelegat och om (3) hänvisningen i 11 kap. 5 § brottsbalken till åsidosättande av bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) innebär att det strider mot den straffrättsliga legalitetsprincipen att tillämpa bestämmelsen på åsidosättande av en utländsk juridisk persons bokföringsskyldighet.

Praxis är inte enhetlig när det gäller synen på de angivna frågorna. Enligt min mening skulle en prövning av Högsta domstolen vara av vikt för ledning av rättstillämpningen.

Grunder för överklagandet, m.m.

Jag hemställer om anstånd med att utveckla grunderna för överklagandet och att ange skälen för prövningstillstånd till måndagen den 4 maj 2015.

Kerstin Skarp

Lars Persson

Kopia till:

Ekobrottsmyndigheten, Huvudkontoret, Rättsenheten (EBM B-2015/0047)
Ekobrottsmyndigheten, Första ekobrottskammaren i Göteborg (EB-4248-09)
Utvecklingscentrum Stockholm



Högsta domstolen
Box 2066
103 12 STOCKHOLM

Utveckling av grunderna för talan i Högsta domstolens mål nr B 2048-15

Överklagandet

Den 16 april 2015 överklagade jag Hovrätten för Västra Sveriges dom av den 19 mars 2015 i mål nr B 2912-14 till Högsta domstolen. Jag har beviljats anstånd med att utveckla grunderna för överklagandet till och med den 13 maj 2015.

Bakgrund

Åtalet och tingsrättens dom

PW åtalades för grovt bokföringsbrott. I målet påstås att PW som företrädare för NI Ltd. som drivit bokföringsskyldig verksamhet från fast driftställe i Göteborg, uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosatt bolagets bokföringsskyldighet genom att under tiden den 1 juli 2004 till den 31 december 2009 dels bokföra rörelsefrämmande kostnader om ca 900 000 kronor, dels underlåta att bokföra utgående mervärdesskatt om ca 350 000 kronor.

Tingsrätten dömde PW för bokföringsbrott av normalgraden. Åtalet avseende de tre första åren ogillades på grund av preskription. Efter att ha funnit visat att bolaget haft ett fast driftställe i Göteborg uttalade tingsrätten bl.a. följande.

...- De bokförda kostnader som åklagaren har gjort gällande är rörelsefrämmande är närmare bestämt (i) hyreskostnad för lokal i privatbostaden, (ii) kostnad för pensionsförsäkring och (iii) kostnader för resor där PW rest tillsammans med sin familj. Det är, som tidigare blivit nämnt, klart att PW varit företrädare för Bolaget under aktuell tid.

Vad först gäller de bokförda resekostnaderna följer redan av PWs egna uppgifter om att de har varit av privat karaktär att kostnaderna inte har varit avdragsgilla i Bolagets verksamhet och att han har varit medveten om det. Hans uppgifter får stöd av den skriftliga bevisningen. Beträffande bokförd hyreskostnad för lokal talar det faktum att de kostnader som avses är för PWs med familj privata bostad starkt för att det rör sig om en i verksamheten främmande kostnad. Till det kommer att av beslagsprotokollen framgår att något bokföringsunderlag för Bo-

lagets kunder inte fanns i bostaden. PWs invändning om att en viss del av bostaden var använd endast som lokal i verksamheten är därigenom motbevisad. Det är i stället styrkt att posten blivit felaktigt bokförd i verksamheten. När det slutligen gäller pensionsförsäkringen är genom MHs uppgifter, som det saknas anledning att ifrågasätta, utrett att det rörde sig om en kapitalförsäkring för PW, och också i den delen är således visat att Bolaget bokfört kostnader som inte rörde verksamheten.

Vid den ovan gjorda bedömningen att verksamheten haft fast driftställe i Sverige följer att utgående mervärdesskatt borde ha blivit bokförd i verksamheten. Beloppen är inte ifrågasatta. Åklagarens påstående är således även styrkt till den delen.

Tingsrätten ansåg det vidare visat att det inte går att följa verksamhetens förlopp när kostnader betecknas fel i bokföringen. De aktuella posternas storlek i jämförelse med den samlade omsättningen under åren visade enligt tingsrätten att rörelsens förlopp inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen. Tingsrätten hade svårt att se att PW begått gärningen i annat än skatteundandragande syfte. Det ansågs därmed visat han begått gärningen uppsåtligt.

När det gäller påföljden förordnades att ett tidigare utdömt fängelsestraff skulle avse även den nya brottsligheten.

Tingsrättens ordförande var skiljaktig och ville ogilla åtalet.

Hovrättens dom

Efter att PW överklagat tingsrättens dom ogillade hovrätten åtalet.

I hovrätten yrkade PW i första hand att åtalet skulle avvisas. Enligt PW var svensk domstol inte behörig att pröva åtalet eftersom näringsverksamheten bedrivits genom ett brittiskt bolag, delvis utom riket, och det inte meddelats något åtalsförordnande. Hovrätten ansåg att svensk domstol var behörig att pröva åtalet och motiverade beslutet att avslå avvisningsyrkandet på följande sätt.

Av utredningen i målet framgår till en början att PW stadigvarande hade bostad och tillgång till CAB:s kontor i Göteborg under nu aktuell tid. Det framgår också att möten med bolagets kunder ägde rum på detta kontor och att även en viss del av kundernas bokföring, material hänförligt till bolagets verksamhet, samt PWs dator förvarades där. Genom den skriftliga bevisningen är vidare utrett att bolaget vid korrespondens använde sig av två olika postadresser i Sverige, att i bolagets bokföring som enda lokalkostnad tagits upp PWs privatbostad i Sverige och som enda lönekostnad lönen till PW. Hovrätten anser att det härigenom framgår att PW stadigvarande har bedrivit bolagets verksamhet från bostaden och kontoret i Göteborg på så sätt att bolaget vid den aktuella tiden ska anses ha haft fast driftställe och bedrivit näringsverksamhet i Sverige. Denna bedömning förändras inte av det förhållandet att visst bokföringsarbete rent faktiskt har utförts vid vistelser i Portugal och Storbritannien.

Därefter prövar hovrätten frågan om bolaget varit bokföringsskyldigt i Sverige. Hovrätten konstaterar att det inte finns någon bestämmelse i bokföringslagen (1999:1078) som uttryckligen anger att utländska juridiska personer är bokföringsskyldiga. Vidare konstaterades att det i 2 kap. 7 § bokföringslagen anges att det i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. finns bestämmelser om bokföringsskyldighet för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag. Hovrätten uttalar att begreppet näringsverksamhet har en innebörd som i stor utsträckning överensstämmer med det EU-rättsliga begreppet etablering. Ett tillfälligt erbjudande av tjänster från en tjänsteleverantör etablerad i en annan medlemsstat uppfyller vanligtvis inte kravet på varaktighet och utgör därför inte i Sverige bedriven näringsverksamhet. Filiallagen är inte tillämplig i sådana fall, vilket framgår av 2 § andra stycket filiallagen. Gränsdragningen mellan etablering och tillhandahållande av tillfällig tjänst är enligt hovrätten inte oproblematiskt. Hovrätten hämtar ledning i frågan i avgöranden från EU-domstolen och uttalar i detta avseende att om ett företag etablerar sig i ett EU-land anses det drivas genom en fast verksamhetspunkt i detta land under obegränsad tid. Etablering kräver sålunda integrering i en medlemsstats ekonomi, inbegripet anskaffning av kunder i den medlemsstaten med stadigvarande verksamhetsäte där som bas. Viktiga bedömningsfaktorer anges vara, inte bara hur länge verksamheten utövas, utan även om den bedrivs kontinuerligt, regelbundet eller periodiskt. Enligt EU-domstolen är det avgörande kriteriet för om bestämmelserna om tjänster är tillämpliga att den berörda aktörens deltagande i det ekonomiska livet i värdmedlemsstaten inte får vara stadigvarande och kontinuerligt. Hovrätten fortsätter enligt följande.

.-.- Tjänsteutövare har dock rätt att skaffa sig t.ex. ett kontor som behövs för att utföra de aktuella tjänsterna utan att därmed automatiskt anses etablerad i värdlandet (se Schnitzer). I samma dom konstaterade EU-domstolen att en verksamhet, även om den utförs i en annan medlemsstat under flera år, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, kan anses utgöra tillhandahållande av tjänster. Som exempel angavs återkommande tillhandahållande av tjänster över en längre period såsom konsult- och rådgivningsverksamhet. EU-domstolens slutsats var att enbart den omständigheten att en ekonomisk aktör som är etablerad i en medlemsstat regelbundet tillhandahåller identiska eller liknande tjänster i en annan medlemsstat inte räcker för att han ska anses etablerad i denna medlemsstat.

Det framgår av utredningen att bolaget, som har haft sitt säte i Storbritannien (EU/EES), har bedrivit näringsverksamhet i Sverige och att denna inte har bedrivits genom t.ex. en filial. Det finns flera omständigheter som talar för att bolaget har varit etablerat i Sverige och därför borde ha bedrivit sin verksamhet på det sätt som filiallagen anvisar. Således har ägarna till bolagets kunder i stor utsträckning varit svenska, möten med kunderna har ägt rum på det kontor som bolaget disponerade i Sverige och kundernas bokföring har även återfunnits här. Att bolaget har haft tillgång till kontor i Sverige och att verksamheten, som bestått i tillhandahållande av bokföringstjänster, har bedrivits här under en längre tid är dock förhållanden som enligt EU-domstolens avgöranden inte utesluter att fråga varit om tillhandahållande av tjänst.

Hovrättens bedömning är därför att det inte är klarlagt att bolaget har varit etablerat i Sverige på ett sådant sätt att bolaget har omfattats av skyldigheterna i filiallagen. I stället är det hovrättens bedömning att annat inte är visat än att förhållandena har varit sådana att undantagsbestämmelsen i 2 § andra stycket filiallagen har varit tillämplig. Hovrätten anser inte heller att det enligt bokföringslagen har förelegat någon uttrycklig bokföringsskyldighet för bolagets verksamhet i Sverige under den tid som omfattas av åtalet. Det skulle enligt hovrättens mening strida mot den s.k. legalitetsprincipen att tillämpa bestämmelserna i 2 kap. bokföringslagen analogt. Åtalet för bokföringsbrott ska därför ogillas.

Ekobrottsmyndighetens yttrande

Vice chefsåklagaren Lars Lithner och kammaråklagaren Jim Westerberg, Ekobrottsmyndigheten, Första ekobrottskammaren i Göteborg, begärde att riksåklagaren skulle överklaga hovrättens dom till Högsta domstolen. Överåklagaren Fredrik Jonasson vid Ekobrottsmyndigheten har i ett eget yttrande tillstyrkt att domen överklagas.

Ekobrottsmyndigheten lyfter fram tre frågor som det vore av vikt för ledning av rättstillämpningen att Högsta domstolen prövade. Det gäller (1) innebörden av kravet på att utländska företag ska bedriva näringsverksamhet i Sverige genom en filial, dvs. när en verksamhet kan anses etablerad här, (2) bokföringsskyldighet för i Sverige bedriven verksamhet av ett utländskt företag och (3) om legalitetsprincipen hindrar att döma den som i ett utländskt företag åsidosätter bokföringsskyldigheten för bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § brottsbalken.

Enligt Ekobrottsmyndigheten finns det behov av ett vägledande avgörande från Högsta domstolen eftersom praxis talar i olika riktningar.

Ekobrottsmyndighetens yttrande bifogas.

Grunder för överklagandet

Rättsfrågorna i målet

Målet gäller åsidosättande av bokföringsskyldighet som påstås ha åvilat en utländsk juridisk person i en situation där filial inte anmälts för registrering enligt 15 § lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. (filiallagen). Som framgår av mitt överklagande anser jag att målet rymmer tre principiellt intressanta rättsfrågor.

Den första frågan gäller skiljelinjen mellan att ett utländskt bolag ska anses ha varit etablerat i Sverige respektive att det endast varit fråga om ett tillfälligt tillhandahållande av tjänst i EU-rättslig mening. Den andra frågan gäller om bokföringsskyldighet förelegat. Den tredje frågan slutligen gäller om hänvisningen i bestämmelsen om bokföringsbrott till åsidosättande av bokförings-

skyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) innebär att det strider mot den straffrättsliga legalitetsprincipen att tillämpa bestämmelsen på åsidosättande av en utländsk juridisk persons bokföringsskyldighet.

Etablering eller tillfälligt tillhandahållande av tjänst?

Hovrättens bedömning

Hovrättens har ogillat åtalet på grund av att det inte ansetts klarlagt att det brittiska bolaget varit etablerat i Sverige på ett sådant sätt att bolaget har omfattats av skyldigheterna i filiallagen. I stället är det hovrättens bedömning att annat inte är visat än att förhållandena har varit sådana att undantagsbestämmelsen i 2 § andra stycket filiallagen har varit tillämplig.

Undantagsbestämmelsen i 2 § andra stycket filiallagen

Enligt 1 § första stycket filiallagen gäller lagen formerna för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag och utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare. I bestämmelsens andra stycke stadgas att för verksamhet som omfattas av lagen gäller även andra föreskrifter om näringsverksamhet i Sverige.

Av 2 § första stycket filiallagen följer att ett utländskt företag ska bedriva sin näringsverksamhet i Sverige genom (1) ett avdelningskontor med självständig förvaltning (filial), (2) ett svenskt dotterföretag, eller (3) en agentur med verksamhet i Sverige. I paragrafens andra stycke anges att första stycket inte gäller om näringsverksamheten omfattas av bestämmelserna om fri rörlighet för varor och tjänster i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt eller motsvarande bestämmelser i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

Förarbetena till undantagsbestämmelsen

Undantagsbestämmelsen i 2 § andra stycket filiallagen infördes genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 juli 2011. Av propositionen till lagändringen framgår att Europeiska kommissionen hade inlett ett överträdelseärende mot Sverige i anledning av att den ansåg att den svenska regleringen i viss utsträckning kunde strida mot EU-rätten. Kommissionen hävdade bland annat att kravet på etablering genom filial i Sverige stred mot friheten att tillhandahålla tjänster. Kravet på att tjänsteleverantörerna ska ha ett fast driftsställe i form av en filial, om de inte särskilt begär och beviljas undantag, ansågs i praktiken göra det omöjligt för företag lagligen etablerade i andra medlemsstater att tillhandahålla sina tjänster i Sverige. Enligt kommissionen stred det svenska kravet sannolikt även mot etableringsfriheten, eftersom det kunde begränsa näringsidkares rätt att välja den rättsliga form som är lämpligast för dem för att utöva sin verksamhet (se prop. 2010/11:87, s. 17).

I propositionen uttalades att begreppet näringsverksamhet i filiallagen ska tolkas på samma sätt som i annan svensk civilrättslig lagstiftning. Verksamheten måste således uppfylla vissa krav på yrkesmässighet, självständighet och varaktighet. Begreppet näringsverksamhet konstaterades ha en innebörd som i stor utsträckning överensstämmer med det EU-rättsliga begreppet etablering. Filiallagen behandlar därför främst frågor om etablering i Sverige. Vidare uttalades att ett tillfälligt erbjudande av tjänster från en tjänsteleverantör etablerad i annan medlemsstat vanligtvis inte uppfyller kravet på varaktighet och utgör därför inte i Sverige bedriven näringsverksamhet. Filiallagen är i sådana fall inte tillämplig. I undantagsfall kan det dock inte uteslutas att ett tillhandahållande av tjänster uppfattas som i Sverige bedriven näringsverksamhet utan att tillhandahållaren har någon avsikt att etablera sig här i landet. Detta angavs exempelvis kunna vara fallet om en tillfällig verksamhet pågår under förhållandevis lång tid. I propositionen uttalas sedan följande (se a. prop., s. 29).

En tjänsteleverantör som är etablerad i en annan medlemsstat och som inte vill etablera sig i Sverige har rätt att tillfälligt tillhandahålla tjänster i Sverige. Om tillhandahållandet i sådana fall uppfattas som i Sverige bedriven *näringsverksamhet* utan att det för den saken är fråga om *etablering* i EU-rättslig mening, riskerar lagen att kunna uppfattas som att tjänsteleverantören måste etablera sig genom filial här i landet. En sådan tolkning av lagen skulle stå i konflikt med EU-rätten. Filiallagen ska därför ändras så att det tydligt framgår att tjänsteleverantörer som är etablerade i andra medlemsstater har möjlighet att tillfälligt erbjuda sina tjänster i Sverige utan att vara etablerade genom filial här i landet. Det krav på klarhet och förutsebarhet som följer av EU-rätten torde kräva detta. Enligt regeringens bedömning bör denna ändring vara tillräcklig för att tydligt avgränsa lagens tillämpningsområde till sådana situationer som kan tänkas falla under EU-rättens etableringsbegrepp. .-.-. Att tillfälligt tillhandahållande av tjänster i EU-rättslig mening inte omfattas av filiallagens krav, får närmast ses som ett klarläggande av det rättsläge som redan får anses råda. .-.-.

I det betänkande som låg till grund för lagändringarna hade föreslagits att det skulle införas en presumtionsregel (innefattande en tidsgräns på ett år) som vägledning för gränsdragningen mellan tillhandahållande av tjänst och etablering. Någon sådan regel kom emellertid inte att införas. Regeringen ifrågasatte såväl möjligheten som lämpligheten att i svensk författning införa en rättsregel som innebär en uttolkning av EU-rättens innehåll, som ensidigt införs i Sverige och som har sin grund i just en allmän tidsgräns. Regeringen såg en överhängande risk att en allmän tidsgräns, som enligt rådande EU-rättspraxis inte kan tillämpas i syfte att skilja mellan etablering och tillhandahållande av tjänster, skulle bli normerande. Även med beaktande av möjligheten att begära förhandsavgöranden från EU-domstolen ansågs det föreligga en påtaglig risk för uppkomsten av motstridiga rättskällor, varför regeringen bedömde att risken var uppenbar att en presumtionsregel kunde komma att vara till mer skada än nytta (se a. prop., s. 36 f.).

EU-fördraget om Europeiska unionens funktionssätt

I artiklarna 49–55 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) behandlas frågan om etableringsrätt och etableringsfrihet inom EU. Bestämmelserna innebär att juridiska personer och egenföretagare i en av EU:s medlemsstater har rätt att starta och utöva verksamhet i övriga medlemsstater. Enligt artikel 49 ska inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Förbudet anges även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att upprätta kontor, filial eller dotterbolag. Etableringsfriheten innefattar rätt att starta och utöva verksamhet på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare.

Bestämmelserna om tjänster återfinns i artiklarna 56–62 i EUF-fördraget. Enligt artikel 56 ska inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster inom unionen förbjudas beträffande medborgare i medlemsstater som har etablerat sig i en annan medlemsstat än mottagaren av tjänsten. Vidare anges följande i artikel 57 tredje stycket.

Utan att det påverkar tillämpningen av bestämmelserna i kapitlet om etableringsrätt får den som tillhandahåller en tjänst tillfälligt utöva sin verksamhet i den medlemsstat där tjänsten tillhandahålls på samma villkor som denna stat uppställer för sina egna medborgare.

EU-domstolens praxis

EU-domstolen har ett antal gånger uttalat sig om gränsdragningen mellan etablering och tjänst (se bl.a. domarna i mål C-221/89 Factortame, mål C-55/94 Gebhard, mål C-131/01 Kommissionen mot Italien och mål C-215/01 Schnitzer).

I förhandsavgörandet i Gebhard-målet uttalade EU-domstolen att begreppet etablering är ett mycket vittomfattande begrepp som innebär en möjlighet för medborgare i gemenskapen att stadigvarande och kontinuerligt delta i det ekonomiska livet i en annan medlemsstat än ursprungsstaten och dra fördel av det. Begreppet främjar således det ekonomiska och sociala utbytet inom gemenskapen på den fria yrkesutövningens område. Vidare uttalades att frågan om tillhandahållandet av en tjänst är av tillfällig karaktär ska avgöras utifrån en bedömning av tillhandahållandets varaktighet, hur ofta det äger rum, dess regelbundenhet och dess kontinuitet. Den som tillhandahåller tjänster kan i värdmedlemsstaten förse sig med nödvändig infrastruktur för att kunna fullgöra tjänsten (t.ex. ett kontor eller en byrå). Slutligen uttalades att en medborgare i en medlemsstat som stadigvarande och kontinuerligt utövar yrkesverksamhet i en annan medlemsstat, där han från en stadigvarande plats för affärsverksamhet vänder sig till bland andra medborgare i denna stat, omfattas av bestämmelserna i kapitlet om etableringsrätt och inte av kapitlet om tjänster (se främst punkterna 25, 27, 28 och 39).

I Schnitzer-målet hade ett företag som var etablerat i Portugal mot vederlag utfört arbeten i Tyskland. EU-domstolen konstaterade att det rörde sig om tjänster för vilka bestämmelserna i kapitlet om tjänster gällde, om inte företaget borde anses vara etablerat i Tyskland (se punkt 26). Efter att ha redovisat relevanta delar ur Gebhard-domen uttalade EU-domstolen följande (punkterna 30 – 33).

30. Sålunda kan begreppet ”tjänster” i den mening som avses i fördraget omfatta tjänster av helt olika slag, däribland tjänster som tillhandahålls under en längre tid, till och med flera år, när det exempelvis är fråga om tjänster som tillhandahålls i samband med uppförandet av en stor byggnad. Tjänster i den mening som avses i fördraget kan också bestå i tjänster som mer eller mindre ofta eller regelbundet, även under en lång period, tillhandahålls av en i en medlemsstat etablerad ekonomisk aktör till personer som är etablerade i en eller flera andra medlemsstater, till exempel verksamhet som består i rådgivning eller i att lämna upplysningar mot vederlag.

31. Bestämmelserna i fördraget ger ingen ledning när det gäller att rent abstrakt bestämma efter vilken tid eller över vilken frekvens som tillhandahållandet av en tjänst eller en viss typ av tjänster i en annan medlemsstat inte längre kan anses som tillhandahållandet av en tjänst i den mening som avses i fördraget.

32. Enbart den omständigheten att en ekonomisk aktör som är etablerad i en medlemsstat mer eller mindre ofta eller regelbundet tillhandahåller identiska eller liknande tjänster i en annan medlemsstat utan att där ha en infrastruktur som gör det möjligt för honom att där stadigvarande och kontinuerligt bedriva yrkesverksamhet och att utifrån denna infrastruktur vända sig till bland andra medborgarna i denna medlemsstat, räcker följaktligen inte för att han ska anses etablerad i denna medlemsstat.

33. Av handlingarna i målet vid den nationella domstolen framgår inte, vilket det dock ankommer på den nationella domstolen att undersöka, att det portugisiska företaget i Tyskland har en infrastruktur som gör att det kan anses etablerat i denna medlemsstat eller att företaget olagligt undandrar sig sina skyldigheter enligt den nationella lagstiftningen i nämnda medlemsstat.

Noteras bör att EU-domstolen redovisar innehållet i punkt 32 i domslutet, som en del av svaret på den fråga som föranlett förhandsavgörandet.

Fast driftställe

Som framgått i det föregående har hovrätten, vid sin prövning av det av PW framställda avvisningsyrkandet, funnit att han stadigvarande bedrivit bolagets verksamhet från bostaden och kontoret i Göteborg på så sätt att bolaget vid den aktuella tiden ska anses ha haft fast driftställe och bedrivit näringsverksamhet i Sverige. Det finns därför skäl att något redogöra för innebörden av det skatterättsliga begreppet fast driftställe.

Av 6 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) framgår att utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga i Sverige. Enligt 6 kap. 11 § första stycket

1 innebär detta att den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för bl.a. inkomst från ett fast driftställe i Sverige.

Begreppet fast driftställe definieras i 2 kap. 29 § inkomstskattelagen. Av paragrafens första stycke följer att med fast driftställe för näringsverksamhet avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Enligt andra stycket innefattar uttrycket fast driftställe särskilt plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad, plats för utvinning av naturtillgångar, plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet och fastighet som är lagertillgång i näringsverksamhet.

Definitionen av begreppet fast driftställe fick i stora drag sin nuvarande utformning i mitten av 1980-talet. Bestämmelsen återfanns då i kommunalskattelagen (1928:370). I förarbetena till lagändringen uttalades bl.a. följande (se prop. 1986/87:30 s. 42).

Jag föreslår i det följande att bestämmelserna om fast driftställe i 61 § KL upphör som en följd av den slopade utbobeskattningen. Våra interna regler i fråga om beskattningsrätten till inkomst av rörelse bör då anpassas till vad som gäller internationellt.

Vid utformningen av de interna skattskyldighetsreglerna bör framför allt två förhållanden beaktas. Det ena är att den interna beskattningsrätten bör vara så vidsträckt att den motsvarar den som tillkommer oss enligt de dubbelbeskattningsavtal vi ingår. Det andra är att de interna reglerna bör bygga på samma principer som OECD:s modellavtal, vilket numera alltid ligger till grund för de dubbelbeskattningsavtal Sverige ingår. Detta underlättar tillämpningen av såväl de interna reglerna som dubbelbeskattningsavtalen.

Den interna beskattningsrätten bör i likhet med vad som föreskrivs i OECD:s modellavtal omfatta verksamhet som bedrivs från fast driftställe här i riket.

Vid 1990 års skattereform ändrades definitionen i kommunalskattelagen på så sätt att ordet ”rörelse” byttes ut mot ”näringsverksamhet”. Det har ifrågasatts om begreppet näringsverksamhet i detta sammanhang innefattar all form av näringsverksamhet eller om det är fråga om ett mer inskränkt rörelsebegrepp. Frågan aktualiserades i rättsfallet RÅ 2009 ref. 91, där Regeringsrätten fann att det är det vidare begreppet som avses (se Andersson m.fl., Inkomstskattelagen – En kommentar [1 juli 2014, Zeteo], kommentaren till 2 kap. 29 § tredje stycket).

I syfte att undvika internationell dubbelbeskattning publicerar Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) sedan lång tid tillbaka en modell för dubbelbeskattningsavtal mellan länder avseende skatt på inkomster och kapital. Den senaste versionen publicerades år 2014 (Model Tax Convention on Income and on Capital).

I OECD:s modellavtal återfinns definitionen av fast driftställe i artikel 5. Definitionen överensstämmer till stor del med definitionen i inkomstskattelagen. Artikel 5 p.1 i modellavtalet lyder på följande sätt.

For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

Till modellavtalet finns kommentarer som kan vara vägledande även när det gäller den svenska lagstiftningen (se Andersson m.fl., a.a., kommentaren till 2 kap. 29 § andra stycket).

I kommentaren till artikel 5 p. 1 konstateras att här ges en allmän definition av begreppet fast driftställe. Definitionen anges innefatta följande villkor (kommentaren st. 2).

- the existence of a “place of business”, i.e. a facility such as premises or, in certain instances, machinery or equipment;
- this place of business must be “fixed”, i.e. it must be established at a distinct place with a certain degree of permanence;
- the carrying on of the business of the enterprise through this fixed place of business. This means usually that persons who, in one way or another, are dependent on the enterprise (personnel) conduct the business of the enterprise in the State in which the fixed place is situated.

Min bedömning

Hovrätten har funnit utrett att ägarna till bolagets kunder i stor utsträckning varit svenska, att bolaget disponerat ett kontor i Göteborg, att möten med bolagets kunder ägt rum på detta kontor och att kundernas bokföring förvarades där. Hovrätten fann vidare att bolaget vid korrespondens använde sig av två olika postadresser i Sverige, att i bolagets bokföring som enda lokalkostnad tagits upp PWs privatbostad i Sverige och som enda lönekostnad lönen till PW.

Utifrån de redovisade utredda förhållandena har hovrätten ansett att bolaget haft fast driftställe och bedrivit näringsverksamhet i Sverige. Jag delar denna uppfattning. Hovrätten har emellertid, utifrån en tolkning av EU-domstolens praxis, kommit fram till att det inte är klarlagt att bolaget varit etablerat i Sverige på ett sådant sätt att det har omfattas av skyldigheterna i filiallagen. Hovrätten har i stället ansett att det i EU-rättslig mening varit fråga om tillhandahållande av tjänst. I den frågan har jag en annan uppfattning än hovrätten. Skälen för detta är följande.

I förhandsavgörandet i Gebhard-målet lade EU-domstolen grunden för hur bedömningen av om det är fråga om etablering eller tjänst ska göras. Här uttalades att frågan om tillhandahållande av en tjänst är av tillfällig karaktär ska avgöras utifrån en bedömning av tillhandahållandets varaktighet, hur ofta det äger rum, dess regelbundenhet och dess kontinuitet. Den som tillhandahåller tjänster

kan i värdmedlemsstaten förse sig med nödvändig infrastruktur som t.ex. ett kontor. Om en medborgare i en medlemsstat stadigvarande och kontinuerligt utövar yrkesverksamhet i en annan medlemsstat, där han från en stadigvarande plats för affärsverksamhet vänder sig till bland andra medborgare i denna stat, är det fråga om etablering och inte tjänst.

EU-domstolen har senare i domen i Schnitzer-målet ytterligare preciserat rättsläget. Domstolen uttalar att begreppet ”tjänster” även kan omfatta tjänster som tillhandahålls under en längre tid, till och med flera år, när det exempelvis är fråga om tjänster som tillhandahålls i samband med ett stort byggprojekt. Här bör noteras att det ska vara fråga om ett enda projekt, varför verksamheten kan anses som tillfällig och den som tillhandahåller tjänsterna kan också ordna med för projektets genomförande nödvändig infrastruktur som t.ex. ett kontor.

I Schnitzer-domen uttalar EU-domstolen vidare att tjänster också kan bestå i tjänster som mer eller mindre ofta eller regelbundet, även under en lång period, tillhandahålls av en i en medlemsstat etablerad ekonomisk aktör till personer som är etablerade i en eller flera andra medlemsstater, till exempel verksamhet som består i rådgivning mot vederlag. I det sammanhanget konstateras att bestämmelserna i fördraget inte ger någon ledning när det gäller att rent abstrakt bestämma efter vilken tid eller över vilken frekvens som tillhandahållandet av en tjänst i en annan medlemsstat inte längre kan anses som tillhandahållandet av en tjänst i den mening som avses i fördraget. Därefter gör domstolen det för målet centrala uttalandet att enbart den omständigheten att en ekonomisk aktör mer eller mindre ofta eller regelbundet tillhandahåller tjänster i en annan medlemsstat, följaktligen inte räcker för att han ska anses etablerad i denna medlemsstat. Detta gäller emellertid endast under förutsättning att den ekonomiska aktören inte där har en infrastruktur som gör det möjligt att stadigvarande och kontinuerligt bedriva yrkesverksamhet och vända sig till bland andra medborgarna i denna medlemsstat. EU-domstolen konstaterade att det i målet ankom på den nationella domstolen att undersöka om det portugisiska företaget i Tyskland hade en infrastruktur som gjorde att det kunde anses etablerat i denna medlemsstat.

I det nu aktuella målet har PWs brittiska bolag disponerat ett kontor i Göteborg. Möten med bolagets kunder hölls på detta kontor och kundernas bokföring förvarades där. Bolaget använde sig av två postadresser i Sverige. Enligt bolagets bokföring hade som enda lokalkostnad tagits upp PWs privatbostad i Sverige och som enda lönekostnad lönen till PW.

I likhet med hovrätten anser jag att utredningen visar att PW stadigvarande har bedrivit bolagets verksamhet från Göteborg. Bolaget har tillhandahållit bokföringstjänster till kunder, vars ägare i stor utsträckning varit svenska, under en längre tid. Eftersom bolaget haft en infrastruktur, ett kontor, som gjort det möjligt att stadigvarande och kontinuerligt bedriva verksamhet i Sverige riktad mot

svenska kunder anser jag att EUF-fördragets kapitel avseende tjänster inte kan anses tillämpligt på bolagets verksamhet. Bolaget får i stället anses ha varit etablerat i Sverige. Undantaget i 2 § andra stycket filiallagen är därmed inte tillämpligt, varför bolaget omfattas av filiallagens regler.

Har bokföringsskyldighet förelegat?

Filiallagen

Filiallagen ersatte lagen (1968:555) om rätt för utlänning och utländskt företag att idka näring här i riket. Enligt 1968 års lag fick utländska företag idka näring här i riket i den utsträckning och under de villkor som framgick av lagen. Lagen byggde på ett prövningsförfarande som utmynnade i ett positivt eller negativt beslut om näringstillstånd. I filiallagen ersattes kravet på näringstillstånd med ett registreringsförfarande.

Som framgått i det föregående följer av 1 § första stycket filiallagen att lagen gäller formerna för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag och utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare. I paragrafens andra stycke stadgas att för verksamhet som omfattas av lagen gäller även andra föreskrifter om näringsverksamhet i Sverige. I propositionen till filiallagen uttalades i specialmotiveringen till andra stycket att de rättssubjekt som omfattas av lagen givetvis var underkastade reglerna om bokföring i den då gällande bokföringslagen (se prop. 1991/92:88 s. 26).

Enligt 2 § första stycket filiallagen ska ett utländskt företag bedriva sin näringsverksamhet i Sverige genom (1) ett avdelningskontor med självständig förvaltning (filial), (2) ett svenskt dotterföretag, eller (3) en agentur med verksamhet i Sverige.

Enligt 4 § första stycket filiallagen ska utländska företag anses som svenska rättssubjekt vid bedömning av om de i ett rättsförhållande, som gäller av dem i Sverige bedrivna näringsverksamhet, lyder under svensk lag och av om de i ett sådant rättsförhållande är skyldiga att svara inför svensk domstol eller underkasta sig svensk myndighets avgörande.

I 5 § första stycket filiallagen stadgas att ett utländskt företags verksamhet genom filial i Sverige ska drivas under en firma som innehåller ordet filial. Enligt 8 § första stycket ska filialen stå under ledning av en verkställande direktör. Av 10 § första stycket följer att den verkställande direktören är ansvarig för filialens verksamhet och att det utländska företaget ska utfärda fullmakt för verkställande direktören att i alla frågor, som rör verksamheten i Sverige, handla på det utländska företagens vägnar samt mottaga stämning för det utländska företaget.

Av 11 § filiallagen följer att filialen ska ha en egen bokföring, som är skild från det utländska företags bokföring i övrigt. För filialens bokföring och revision gäller enligt 14 § första stycket i tillämpliga delar detsamma som för ett svenskt företag av motsvarande slag. Innehållet i 11 § motsvarar i allt väsentligt det som stadgades i 11 § första stycket lagen (1955:383) om rätt för utländska bolag och föreningar att idka näring här i riket. I propositionen till 1955 års lag uttalade departementschefen att vad beträffar bokföring, redovisning och revision avvek de föreslagna reglerna från den eljest i förevarande hänseende gällande principen att företagets hemlands lag ska vara normerande (se NJA II 1955 s. 282 f.).

Enligt 15 § första stycket filiallagen ska den som utsetts till verkställande direktör göra anmälan om filialen till registreringsmyndigheten. Av 17 § följer att om anmälningsskyldigheten fullgjorts och något hinder inte finns, ska den anmälda filialen registreras i filialregistret.

Av 26 § filiallagen framgår att näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare ska ha en egen bokföring som är skild från verksamheten i utlandet. Denna bestämmelse som avser fysiska personer tillkom på inrådan av Lagrådet. I lagrådsremissens lagförslag fanns ingen motsvarighet till bestämmelserna i 11 – 13 §§ som gäller utländska företag. Lagrådet uttalade att det kunde diskuteras om den allmänna hänvisningen i 1 § andra stycket gav fysiska personer tillräcklig vägledning om hur bokföringsskyldigheten ska fullgöras. Enligt Lagrådet synes det i och för sig klart att bokföringslagens regler ska tillämpas på verksamhet som bedrivs här av en i utlandet bosatt fysisk person. Tvekan angavs emellertid uppstå om en näringsidkare, som bedriver verksamhet såväl inom som utanför Sverige, ska låta all verksamhet omfattas av bokföringslagens regler eller om bokföringslagen bara ska gälla den svenska delen av verksamheten. För att undanröja denna osäkerhet föreslogs att det skulle införas en uttrycklig föreskrift om att näringsverksamheten i Sverige ska ha en egen bokföring som är skild från verksamheten i utlandet. Enligt Lagrådet skulle då komma att följa av den allmänna bestämmelsen i 1 § andra stycket att bokföringslagen blir tillämplig på den svenska delen av verksamheten (se a. prop. s. 50 f.).

I detta sammanhang bör också filiallagens bestämmelser om straff och vite nämnas. Enligt 29 § 1 filiallagen döms den till böter som för ett utländskt företags räkning driver eller förestår näringsverksamhet i Sverige utan att verkställande direktör utsetts. Vidare får registreringsmyndigheten vid vite förelägga verkställande direktören för filial att fullgöra skyldighet att bl.a. göra anmälan enligt 15 §. Straffbestämmelsen tillkom efter att Lagrådet framhållit att ett utländskt företag utan sanktioner skulle kunna driva näringsverksamhet i Sverige trots att lagens bestämmelser om registrering och verkställande direktör inte iakttagits. Detta skulle kunna tänkas utnyttjas av mindre seriösa företagare. Enligt Lagrådets mening kunde det inte uteslutas att en i Sverige bosatt fysisk

person i syfte att undandra sig olika skyldigheter valde att förvärva ett utländskt bolag och bedriva sin verksamhet här genom detta bolag (se a. prop. s. 24).

Bokföringslagen

I och med ikraftträdandet av 1999 års bokföringslag samlades bestämmelserna om kretsen av bokföringsskyldiga i en och samma lag. Reglerna återfinns i lagens 2 kap. Kapitlet innehåller sju paragrafer. Här kan noteras att rubriken för 1 – 5 §§ lyder ”När juridiska personer är bokföringsskyldiga”. Rubriken för 6 § är ”När fysiska personer är bokföringsskyldiga” och för 7 § ”Bokföringsskyldighet för utländska filialer m.m.”.

Enligt 2 kap. 1 § är juridiska personer bokföringsskyldiga, om inte annat anges i 2–5 §§. Huvudregeln är således att alla juridiska personer är bokföringsskyldiga oavsett om de bedriver näringsverksamhet eller inte. Fysiska personer är däremot bokföringsskyldiga endast om de bedriver näringsverksamhet.

I propositionen till bokföringslagen uttalas att bokföringsskyldiga juridiska personers bokföring ska omfatta all verksamhet som den juridiska personen bedriver. Detta anges gälla även i de fall bokföringsskyldigheten enbart beror på att den juridiska personen bedriver ett visst slag av verksamhet (till följd av bestämmelserna i 2–3 §§). Bokföringsskyldigheten avser då även annan verksamhet än denna. I Nilsson/Törnings kommentar till bokföringslagen uttalas, i anslutning till konstaterandet att ett företag är bokföringsskyldigt för hela sin näringsverksamhet, att det inte finns någon territoriell begränsning i bokföringslagen vad gäller det svenska företagets egna verksamhet. Eftersom en filial till ett svenskt företag är en del av det svenska företagets verksamhet träffas den därför som utgångspunkt fullt ut av BFL (se prop. 1998/99:130 s. 376 samt Nilsson Peter och Törning Eva, Bokföringslagen – En kommentar, [version den 1 mars 2012, Zeteo], efter kommentaren till 4 kap. 5 §, under rubriken Bokföringsskyldighet hos filialer i utlandet).

I 2 kap. 7 § bokföringslagen föreskrivs följande.

I lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. finns bestämmelser om bokföringsskyldighet för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag och utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare.

Enligt propositionen till bokföringslagen finns i paragrafen en erinran om bestämmelserna om bokföringsskyldighet i filiallagen. Vidare konstateras att sådan näringsverksamhet enligt 11 och 26 §§ filiallagen ska ha en egen bokföring skild från verksamheten i utlandet. I övrigt gäller i huvudsak bokföringslagens regler. Det noterades också att i Redovisningskommitténs slutbetänkande Översyn av redovisningslagstiftningen (SOU 1996:157) föreslogs inte någon bestämmelse med motsvarande innehåll som 2 kap. 7 §. Bestämmelsen fanns

däremot med i den promemoria med utkast till lagrådsremiss som utarbetades inom Justitiedepartementet under beredningen av slutbetänkandet. (se a. prop. s. 382).

Jan Bjuvberg i Svensk Skattetidning

Docenten Jan Bjuvberg har i två artiklar i Svensk Skattetidning bl.a. diskuterat frågan om utländska företag är bokföringsskyldiga för fasta driftställen i Sverige som inte anmälts för registrering enligt filiallagen. Artikeln ”Bokföringsskyldighet för fasta driftställen” återfinns i nr 8/2013 (s. 563 ff.) och artikeln ”Bokföringsbrott i fast driftställe – några kommentarer med anledning av två brottmålsdomar” återfinns i nr 1/2015 (s. 48 ff.).

I 2013 års artikel konstaterar Bjuvberg att ett fast driftställe i 2 kap. 29 § inkomstskattelagen (1999:1229) definieras som en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Enligt Bjuvberg ligger det i sakens natur att det är ett utländskt subjekts svenska verksamhet som avses. I bestämmelsens andra stycke anges att uttrycket fast driftställe särskilt innefattar bl.a. utländska filialer. Att en filial ska ha en egen bokföring, som är skild från det utländska företaget i övrigt framgår uttryckligen av 11 § filiallagen. Av 1 § andra stycket filiallagen framgår att för en verksamhet som omfattas av denna lag gäller även andra föreskrifter om näringsverksamhet i Sverige. Enligt Bjuvberg betyder detta bl.a. att bokföringslagens regler om bokföringsskyldighet ska tillämpas av utländska företags svenska filialer. Ett fast driftställe som är registrerat som filial ska därför följa svenska regler om bokföringsskyldighet.

Bjuvberg uttalar att situationen emellertid är mer oklar för ett utländskt företags verksamhet här, som inte är filialregistrerat. Att filialregistrering inte har skett anges kunna ha olika anledningar. En kan vara att det utländska subjektet helt enkelt inte har uppfattat att det bedriver näringsverksamhet här eller inte anser sig bedriva sådan verksamhet här. En annan kan vara att det är fråga om ett utländskt företag utanför EES-området som bedriver en byggentreprenad här som inte omfattas av kravet på filial. En sådan verksamhet kan däremot mycket väl uppfylla definitionen i 2 kap. 29 § inkomstskattelagen. Enligt Bjuvberg följer det kanske viktigaste undantaget av bestämmelserna om fri rörlighet för varor och tjänster i EUF-fördraget. Verksamhet som faller in under dessa bestämmelser omfattas enligt 2 § andra stycket filiallagen inte av kravet på filial. En sådan verksamhet kan mycket väl vara ett fast driftställe enligt definitionen i inkomstskattelagen.

Bjuvberg uttalar att frågan om bokföringsskyldighet föreligger för ett fast driftställe som inte är filialregistrerat inte är diskuterad tidigare, varken i förarbeten, rättspraxis eller doktrin. Enligt Bjuvberg stödjer uttalanden i förarbetena till bokföringslagen att även utländska företag som motsvarar svenska juridiska personer och som bedriver näringsverksamhet här bör omfattas av bokförings-

skyldigheten även i situationer när verksamheten inte har filialregistrerats. Skälen för varför juridiska personer som inte bedriver näringsverksamhet ska vara bokföringsskyldiga har däremot inte någon bärighet för att en sådan skyldighet ska föreligga. Frågan om borgenärsskydd och skydd för ägare m.m. till utländska juridiska personer är inte en fråga för det svenska rättsväsendet. Sammanfattningsvis anser Bjuvberg att ett utländskt företag inte uttryckligen är bokföringsskyldigt enligt bokföringslagen.

Bjuvberg anser vidare att det inte heller är möjligt att ålägga fasta driftställen som inte är filialregistrerade någon bokföringsskyldighet genom en tillämpning av filiallagen, eftersom dessa inte omfattas av bestämmelserna däri. Ett fast driftställe här som inte är filialregistrerat blir alltså inte bokföringsskyldigt enligt bokföringslagen via filiallagen. Detta anges åtminstone gälla för utländska företags svenska verksamheter som uttryckligen är undantagna från tillämpningen av filiallagen enligt bestämmelser däri. I detta sammanhang uttalar Bjuvberg att regeln i 4 § filiallagen framförallt tar sikte på lagvalsfrågor, dvs. är av internationellt privaträttslig karaktär, samt att systematiken i filiallagen talar för att 4 § endast är avsedd att gälla för subjekt som bedriver verksamhet i någon av de former som krävs enligt filiallagen.

Bjuvberg är av uppfattningen att ett utländskt företag som bedriver näringsverksamhet i Sverige bör vara bokföringsskyldigt i samma utsträckning som svenska företag. Bokföringsskyldigheten bör följa av bokföringslagen. Det är enligt Bjuvberg möjligt men olämpligt att tillämpa bokföringslagen analogt när det gäller utländska företag som driver näringsverksamhet här. Bjuvbergs artikel utmynnar i förslaget att det diskuterade problemet, bokföringsskyldighet för utländska företag som bedriver verksamhet här som inte är filialregistrerad, åtgärdas genom att det klagörs i bokföringslagen att alla subjekt som bedriver näringsverksamhet i Sverige också omfattas av bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen.

I 2015 års artikel kommenterar Bjuvberg två brottmålsdomar i vilka 2013 års artikel åberopats (Hovrätten för Västra Sveriges dom den 3 april 2014 i mål B 3091-12 och Örebro tingsrätts dom den 5 juni 2014 i mål B 1544-14). Båda målen gällde bokföringsbrott och domstolarna har prövat frågan om ett utländskt subjekt med fast driftställe i Sverige som inte är filialregistrerat är bokföringsskyldigt. Hovrätten fann att så var fallet, medan tingsrätten var av motsatt uppfattning. Jag återkommer till dessa domar i det följande när det gäller frågan om prövningstillstånd.

Min bedömning

Som framgått i det föregående återfinns bokföringslagens regler om kretsen bokföringsskyldiga i 2 kap. När det gäller juridiska personer är huvudregeln att alla juridiska personer är bokföringsskyldiga oavsett om de bedriver närings-

verksamhet eller inte (1 §). Det måste anses ligga i sakens natur att bestämmelsen endast är avsedd att gälla inhemska rättssubjekt.

Bestämmelserna i 2 kap. 2 – 5 §§ bokföringslagen innehåller vissa undantag från juridiska personers bokföringsskyldighet. Fysiska personers bokföringsskyldighet regleras i 6 §.

Rubriken före kapitlets sjunde och sista paragraf lyder ”Bokföringsskyldighet för utländska filialer m.m.”. I paragrafen slås fast att det i filiallagen finns bestämmelser om bokföringsskyldighet för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag och utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare. Som nämnts framgår av 1 § första stycket filiallagen att lagen reglerar formerna för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av bl.a. utländska företag. När det gäller formerna för bokföringen följer av 11 § filiallagen att filialen ska ha en egen bokföring, som är skild från det utländska företagens bokföring i övrigt. För filialens bokföring och revision gäller enligt 14 § första stycket i tillämpliga delar detsamma som för ett svenskt företag av motsvarande slag.

Enligt min mening får utländska juridiska personer som bedriver näringsverksamhet i Sverige anses åläggas bokföringsskyldighet direkt genom 2 kap. 7 § bokföringslagen. I paragrafen anges bl.a. utländska företag som en del av den krets rättssubjekt som enligt bestämmelserna i 2 kap. är bokföringsskyldiga. I filiallagen regleras sedan endast formerna för hur bokföringsskyldigheten ska fullgöras. Här bör också noteras 2 kap. 7 § enligt sin rubrik gäller bokföringsskyldighet.

För det fall bokföringsskyldighet inte skulle anses kunna härledas direkt ur 2 kap. 7 § bokföringslagen utan i stället följa av filiallagens bestämmelser kan följande sägas.

Av 1 § andra stycket filiallagen följer att för verksamhet som omfattas av lagen gäller även andra föreskrifter om näringsverksamhet i Sverige. Enligt första stycket omfattar lagen näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av bl.a. utländska företag. Som framgått i det föregående uttalades i förarbetena till 1 § andra stycket filiallagen att de rättssubjekt som omfattas av lagen är underkastade reglerna om bokföring i bokföringslagen. Med det nu anlagda synsättet skulle därför utländska juridiska personer som bedriver näringsverksamhet i Sverige åläggas bokföringsskyldighet genom bestämmelsen i 1 § andra stycket.

Oavsett om bokföringsskyldighet anses följa av 2 kap. 7 § bokföringslagen eller av 1 § andra stycket filiallagen kan den enligt min mening inte vara avhängig om den utländska juridiska personen efterkommit de formkrav som uppställs i filiallagen om bl.a. firma, utseende av verkställande direktör och att göra anmälan om filial till registreringsmyndigheten.

I detta sammanhang bör också nämnas Lagrådets uttalanden i anslutning till 26 § filiallagen. Lagrådet uttalade att det i och för sig är klart att bokföringslagens regler ska tillämpas på verksamhet som bedrivs här av en i utlandet bosatt fysisk person. Det ansågs emellertid tveksamt om 1 § andra stycket gav fysiska personer tillräcklig vägledning om hur bokföringsskyldigheten ska fullgöras. För att undanröja denna osäkerhet föreslogs att det skulle införas en uttrycklig föreskrift om att näringsverksamheten i Sverige ska ha en egen bokföring som är skild från verksamheten i utlandet. Bestämmelsen i 26 § kom således att komplettera den allmänna bestämmelsen i 1 § andra stycket när det gäller hur bokföringsskyldigheten ska fullgöras. Här bör inskjutas att motsvarande bestämmelse för filialer i 11 § filiallagen fyller samma funktion som 26 §. Bestämmelsen reglerar således hur bokföringsskyldigheten ska fullgöras.

Sammanfattningsvis anser jag att en utländsk juridisk person som bedriver näringsverksamhet i Sverige är bokföringsskyldig. Detta framgår direkt av 2 kap. 7 § bokföringslagen. Om så inte bedöms vara fallet får bokföringsskyldigheten anses följa av 1 § andra stycket filiallagen. För frågan om bokföringsskyldighet saknar det betydelse om det utländska företaget underlåter att följa filiallagens regler om formerna för verksamheten. Bokföringsskyldigheten ska enligt 11 § fullgöras genom att den utländska juridiska personen har en särskild bokföring för den i Sverige bedrivna verksamheten.

Som framgått i det föregående har hovrätten funnit utrett att PW stadigvarande har bedrivit det brittiska bolagets verksamhet från bostaden och kontoret i Göteborg på så sätt att bolaget vid den aktuella tiden ska anses ha haft fast driftställe och bedrivit näringsverksamhet i Sverige. Jag delar denna uppfattning. Bolaget har därmed varit skyldigt att följa bokföringslagens regler när det gäller den svenska delen av sin verksamhet.

Den straffrättsliga legalitetsprincipen

Förarbeten och doktrinen om bokföringsbrottet och utländska juridiska personer

Bestämmelsen om bokföringsbrott i 11 kap. 5 § brottsbalken ändrades i vissa avseenden genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 juli 2005. I propositionen till lagändringarna övervägdes om kretsen av bokföringsskyldiga som omfattas av straffansvar borde förändras; några ändringar kom dock inte att genomföras. Vid genomgången av det dåvarande rättsläget konstaterades att kretsen bokföringsskyldiga anges i 2 kap. bokföringslagen. Därvid redovisades att det i filiallagen finns bestämmelser om bokföringsskyldighet för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag och utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare (se prop. 2004/05:69, s. 19 f.).

I kommentaren till brottsbalken konstateras att i bestämmelsen om bokföringsbrott anges som subjekt den som åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen. Som gärningsman vid bokföringsbrott ifrågakommer alltså i första hand den som själv är bokföringsskyldig enligt den lagen, dvs. den som är näringsidkare. Vidare anges följa av allmänna principer att den som är legal ställföreträdare för en juridisk person, med vars verksamhet följer bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen, kan vara gärningsman vid sådant brott. Bokföringsskyldigheten beträffande juridiska personer är utsträckt till att i princip omfatta alla juridiska personer, oavsett om de utövar näringsverksamhet eller inte. Vidare konstateras att en fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldig för denna och att det i filiallagen finns bestämmelser om bokföringsskyldighet för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag och utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare (se . Berggren, Nils-Olof m.fl, Brottsbalken – En kommentar, [version den 1 juli 2014, Zeteo], kommentaren till 11 kap. 5 §, första stycket, under rubriken Bokföringsskyldighet).

Christina Andersson/Anna-Lena Dahlqvist/Sigurd Elofsson uttalar följande om bokföringsskyldighet för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag (se Andersson/Dahlqvist/Elofsson, Bokföringsbrott och bokföringslagen, 3 uppl., 2011, s. 23).

I 2 kap. 7 § BFL hänvisas till att det i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. (filiallagen) finns bestämmelser om bokföringsskyldighet för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag och utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare.

Hänvisningen i 2 kap. 7 § BFL till de kompletterande bestämmelserna i filiallagen medför att ett åsidosättande av filiallagens bestämmelser om bokföring är att anse *som ett åsidosättande av bokföringslagens bestämmelser om bokföring*, vilket i sin tur innebär att bestämmelserna om bokföringsbrott i 11 kap. 5 § BrB är tillämpliga vid ett åsidosättande av filiallagens regler.

Filiallagen innehåller associationsrättsliga bestämmelser och vissa kompletterande regler som rör bokföringsskyldighet och revision. Utöver bestämmelserna i filiallagen gäller svenska regler för den i Sverige bedrivna verksamheten precis som för vilken svensk näringsverksamhet som helst (1 § 2 st. filiallagen).

Legalitetsprincipen – regler, praxis och doktrin

Inom straffrätten har legalitetsprincipen en central roll. Principen ställer krav på lagstiftningen som sådan och innebär att straff inte får ådömas utan direkt stöd i lag eller annan författning. Principen syftar till att garantera enskildas rättssäkerhet genom att ställa sådana krav på lagstiftningen att medborgarna ska kunna förutse i vilka fall straffrättsliga åtgärder kan komma i fråga.

Legalitetsprincipen har lagfästs i 1 kap. 1 § brottsbalken och kommer också till uttryck i 2 kap. 10 § första stycket regeringsformen, artikel 7.1 i den europeiska konventionen (d. 4 nov. 1950) om skydd för de mänskliga rättigheterna och de

grundläggande friheterna samt i artikel 49.1 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna.

Högsta domstolen har tillämpat den straffrättsliga legalitetsprincipen i bl.a. rättsfallen NJA 1994 s. 480, NJA 1995 s. 84, NJA 2000 s. 490, NJA 2001 s. 623, NJA 2004 s. 97, NJA 2007 s. 227, NJA 2008 s. 376, NJA 2012 s. 105, NJA 2012 s. 764 och NJA 2014 s. 737.

Legalitetsprincipen brukar anses innefatta ett föreskriftskrav, ett retroaktivitetsförbud, ett analogiförbud och ett obestämdhetsförbud (se Asp/Ulväng/Jareborg, Kriminalrättens grunder, 2 uppl., 2013, s. 46).

Föreskriftskravet innefattar ett krav på stöd i en föreskrift för att brott ska föreligga och för att straff ska kunna utdömas. Petter Asp/Magnus Ulväng/Nils Jareborg uttalar att föreskriftkravet och analogiförbudet från ett förutsebarhetsperspektiv kan sägas förutsätta varandra. Detta eftersom kännedom om existerande regler är av litet värde om de regler som finns, även om de bara tar sikte på vissa gärningar, kan komma att tillämpas även på helt andra gärningar (se a.a., s. 46 f.).

Högsta domstolen har i rättsfallet NJA 1994 s. 480 uttalat följande när det gäller legalitetsprincipens analogiförbud.

Av legalitetsprincipen följer att ett straffbud inte får tillämpas analogiskt. Däremot utgör den inte hinder mot att ett straffbud tolkas enligt vedertagna grundsatser, så att dess rätta mening utröns. En sådan tolkning måste ske med försiktighet, och en tolkning som vunnit hävd i rättspraxis bör inte frångås utan tungt vägande skäl.

Högsta domstolen har i NJA 2012 s. 764 utvecklat det ovan redovisade uttalandet på följande sätt.

7. När som här ett lagbud kan tolkas på två sätt uppkommer frågan vilket av dessa sätt som, i ljuset av relevanta legalitetshänsyn, ska anses vara lagbudets rätta mening. Av det av HD i 1994 års fall uttalade försiktighetskravet bör följa, att ett val av det tolkningsalternativ som är mest oförmånligt för den enskilde förutsätter att detta vid en naturlig läsning av lagtexten framstår som klart mer närliggande än den andra tolkningsmöjligheten.

Straffbestämmelsen om bokföringsbrott i 11 kap. 5 § brottsbalken är ett s.k. blankettstraffstadgande, vilket innebär att själva straffbestämmelsen inte innehåller någon fullständig brottsbeskrivning, utan dess närmare innehåll, vad gäller bokföringsskyldighetens innebörd och omfattning, bestäms av annan lagstiftning som straffbestämmelsen hänvisar till.

Blankettstraffbud anses principiellt godtagbara och anses inte typiskt sett strida emot analogi- eller obestämdhetsförbuden. I NJA 2012 s. 105, som gällde till-

lämpning av straffrättens legalitetsprincip, uttalar Högsta domstolen att legalitetsprincipen inte utgör något hinder mot s.k. blankettstraffbud. Den omständigheten att det kan fordras efterforskning och överväganden om vad som gäller innebär inte att kravet på tydlighet och precision i straffbestämmelser ska anses eftersatt.

Avslutningsvis kan nämnas att professor Josef Zila i Stockholms tingsrätts mål B 5398-12 gett in ett utlåtande avseende frågan om bestämmelsen om bokföringsbrott i 11 kap. 5 § brottsbalken är tillämplig i fall där gärningen skett inom en filial av ett utländskt företag (utlåtandet, som undertecknats i december 2013, åberopades av försvaret vilket framgår av tingsrättens dom den 17 januari 2014). Zilas slutsats var att en tillämpning av bestämmelsen om bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § brottsbalken i nuvarande lydelse på gärningar som sker i utländska filialers verksamhet måste starkt ifrågasättas utifrån den straffrättsliga legalitetsprincipen. Zila har vidare gett in ett utlåtande beträffande samma fråga i Göteborgs tingsrätts mål B 12931-11. I det utlåtandet var Zilas slutsats att en tillämpning av bestämmelsen om bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § brottsbalken i nuvarande lydelse på gärningar som sker i utländska filialers verksamhet måste anses strida mot den straffrättsliga legalitetsprincipen (utlåtandena bifogas. Jag återkommer till målen i det följande när det gäller frågan om prövningstillstånd).

Min bedömning

Den straffrättsliga legalitetsprincipen ställer krav på lagstiftningen som sådan och innebär att straff inte får ådömas utan direkt stöd i lag eller annan författning. Principen syftar till att garantera enskildas rättssäkerhet genom att ställa sådana krav på lagstiftningen att medborgarna ska kunna förutse i vilka fall straffrättsliga åtgärder kan komma i fråga. Vid prövningen i det nu aktuella målet måste utgångspunkten således tas i bestämmelsen om bokföringsbrott.

Enligt 11 kap. 5 § brottsbalken döms den för bokföringsbrott som har åsidosatt bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen.

Reglerna om kretsen av bokföringsskyldiga återfinns i 2 kap. bokföringslagen. Den som vill ta reda på om ett utländskt företag är bokföringsskyldigt för näringsverksamhet i Sverige bör således ta del av dessa bestämmelser. Som tidigare nämnts anser jag att utländska juridiska personer som bedriver näringsverksamhet i Sverige får anses åläggas bokföringsskyldighet direkt genom 2 kap. 7 § bokföringslagen. Med detta synsätt uppkommer inte någon konflikt med legalitetsprincipen.

För det fall att bokföringsskyldigheten i stället skulle anses följa av bestämmelsen i 1 § andra stycket filiallagen skulle det kunna hävdas att hänvisningen i 11 kap. 5 § brottsbalken till åsidosättande av bokföringsskyldighet enligt bokfö-

ringslagen innebär att det strider mot legalitetsprincipen att tillämpa bestämmelsen på åsidosättande av en utländsk juridisk persons bokföringsskyldighet.

Om bokföringsskyldighet för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag inte skulle anses följa av 2 kap. 7 § bokföringslagen så innebär bestämmelsen i vart fall en hänvisning till att det i filiallagen finns bestämmelser om sådan bokföringsskyldighet. Av 11 § filiallagen följer att bokföringsskyldigheten ska fullgöras genom att den utländska juridiska personen har en särskild bokföring för den i Sverige bedrivna verksamheten. För filialens bokföring gäller enligt 14 § första stycket i tillämpliga delar detsamma som för ett svenskt företag av motsvarande slag. Utländska bolag som närmast motsvarar svenska aktiebolag ska således tillämpa bokföringslagens regler vid bokföringens utförande.

Om bokföringsskyldigheten för utländska juridiska personer skulle anses åläggas i 1 § andra stycket filiallagen kan jag inte se att det förhållandet skulle innebära att det strider mot legalitetsprincipen att tillämpa bestämmelsen om bokföringsbrott på åsidosättande av ett sådant rättssubjekts bokföringsskyldighet. Begreppet ”bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen” i 11 kap. 5 § brottsbalken måste enligt min mening, i och med hänvisningen till filiallagen i 2 kap. 7 § bokföringslagen och att de materiella reglerna om bokföringens utförande återfinns i bokföringslagen, anses inkludera den bokföringsskyldighet som åvilar utländska juridiska personer som bedriver näringsverksamhet i Sverige. Vid en naturlig läsning av lagtexten anser jag att en sådan tolkning är klart mera närliggande än den motsatta tolkningsmöjligheten.

Vid bedömningen bör också beaktas att 11 kap. 5 § brottsbalken i rättspraxis tolkas så att bestämmelsen anses omfatta utländska juridiska personers åsidosättande av bokföringsskyldighet avseende i Sverige bedrivna näringsverksamhet. Även i doktrinen har saken uppfattats på detta sätt. Ingen tvekan kan heller råda om att lagstiftaren avsett att utländska bolag som åsidosätter bokföringsskyldigheten i sin svenska verksamhet ska kunna dömas för bokföringsbrott.

Sammanfattningsvis menar jag att det inte kan anses strida mot den straffrättsliga legalitetsprincipen att i ett fall som det nu aktuella döma för bokföringsbrott bestående i att en utländsk juridisk person som bedrivit näringsverksamhet i Sverige åsidosatt den bokföringsskyldighet som gällt för den svenska delen av verksamheten.

Frågan om svensk domstols behörighet

PW har såväl i tingsrätten som hovrätten yrkat att åtalet ska avvisas eftersom det inte har meddelats något åtalsförordnande och svensk domstol inte är behörig att pröva åtalet. Båda domstolarna har avslagit avvisningsyrkandet då de funnit att PW genom det brittiska bolaget bedrivit verksamhet i Sverige. Jag delar domstolarnas uppfattning i detta avseende.

Övriga förutsättningar för straffansvar

I likhet med tingsrätten anser jag det utrett att PW åsidosatt bolagets bokföringsskyldighet på det sätt som anges i åtalet. Jag delar också tingsrättens uppfattning att dels åsidosättandet av bokföringsskyldigheten fått till följd att rörelsens förlopp inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen, dels PW begått gärningen med uppsåt.

PW bör således dömas för bokföringsbrott. Det görs inte gällande att brottet är att bedöma som grovt.

Påföljdsfrågan

När det gäller påföljden förordnade tingsrätten att ett tidigare utdömt fängelsestraff skulle avse även den nya brottsligheten (se nedan). Åklagaren överklagade inte tingsrättens dom.

Som framgår av Ekobrottsmyndighetens yttrande avtjänar PW för närvarande ett straff efter dom från Hovrätten över Västra Sverige genom vilken han dömdes för medhjälp till grovt bokföringsbrott och medhjälp till grovt skattebrott till fängelse ett år sex månader. Enligt uppgift från Kriminalvården har PW påbörjat avtjänande av fängelsestraffet den 2 december 2014.

PW dömdes vidare av Göteborgs tingsrätt för medhjälp till grovt bokföringsbrott, medhjälp till grovt skattebrott och medhjälp till skattebrott särskilt till fängelse nio månader. Enligt uppgift har domen överklagats av PW. Åklagaren har överklagat anslutningsvis.

Med hänsyn till bestämmelsen om reformatio in pejus i 51 kap. 25 § första stycket rättegångsbalken (och 55 kap. 15 § första stycket 2 rättegångsbalken) anser jag att påföljden bör bestämmas i enlighet med vad tingsrätten förordnat.

Processfrågor

Frågan om prövningstillstånd

Prövningstillstånd får enligt 54 kap. 10 § första stycket 1 rättegångsbalken meddelas om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas av Högsta domstolen (prejudikatdispens). För att bevilja prövning enligt denna punkt krävs alltså att ett avgörande av Högsta domstolen blir av generell betydelse för bedömningen av framtida mål som innehåller liknande frågeställningar (se Fitger m.fl., Rättegångsbalken, version oktober 2014, Zeteo, kommentaren till 54 kap 10 §).

Målet gäller ett åtal för bokföringsbrott där det påstås att den tilltalade åsidosatt bokföringsskyldighet som åvilat en utländsk juridisk person, vilken inte anmäls för registrering enligt 15 § filiallagen. Frågorna i målet är (1) skiljelinjen

mellan att ett utländskt bolag ska anses ha varit etablerat i Sverige respektive att det endast varit fråga om ett tillfälligt tillhandahållande av tjänst i EU-rättslig mening (2) om bokföringsskyldighet förelegat och (3) om hänvisningen i 11 kap. 5 § brottsbalken till åsidosättande av bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) innebär att det strider mot den straffrättsliga legalitetsprincipen att tillämpa bestämmelsen på åsidosättande av en utländsk juridisk persons bokföringsskyldighet.

Som framgår av Ekobrottsmyndighetens yttrande är praxis i mål av den nu aktuella typen inte enhetlig.

Av de domar som tas upp i och bifogas Ekobrottsmyndighetens yttrande har fällande domar meddelats i Svea hovrätts dom den 13 mars 2015 i mål B 1283-14 och i Hovrätten för Västra Sveriges dom den 3 april 2014 i mål B 3091-12. I båda dessa mål har hovrätten funnit att det utländska bolaget varit etablerat i Sverige, att bolaget varit bokföringsskyldigt trots att filial inte anmälts för registrering enligt filiallagen och att det inte strider mot legalitetsprincipen att tillämpa bestämmelsen om bokföringsbrott.

I Svea hovrätts dom i mål 1283-14 ändrades Stockholms tingsrätts dom i mål B 5398-12. Som nämnts i det föregående hade försvaret åberopat ett utlåtande av professor Josef Zila avseende frågan om bestämmelsen om bokföringsbrott i 11 kap. 5 § brottsbalken är tillämplig i fall där gärningen skett inom en filial av ett utländskt företag. Tingsrätten hade ogillat åtalet med hänvisning till legalitetsprincipen och uttalat att en tolkning av 2 kap. 7 § bokföringslagen, i enlighet med den av lagstiftaren avsedda, kunde anses stå i strid lagrummets ordalydelse. Straffbestämmelsen i 11 kap. 5 § brottsbalken borde därför enligt tingsrätten inte tillämpas vid åsidosättande av bokföringsskyldighet enligt filiallagen. Hovrätten fann däremot att legalitetsprincipen inte hindrar att den som åsidosätter bokföringsskyldigheten i en filial döms för bokföringsbrott. Enligt hovrätten innebär hänvisningen i 2 kap. 7 § bokföringslagen (till filiallagen) att ett åsidosättande av filiallagens bestämmelser om bokföring är att anse som ett åsidosättande av bokföringslagens bestämmelser. De tilltalade har överklagat hovrättens dom till Högsta domstolen som ännu inte fattat beslut i frågan om prövningstillstånd.

Hovrätten för Västra Sveriges dom i mål B 3091-12 är en av de domar som docenten Jan Bjuvberg kommenterar i den artikel från år 2015 som nämnts i det föregående. I domen konstaterar hovrätten att det i målet aktuella bolaget haft sitt säte på Mauritius. Under förutsättning att bolaget bedrivit näringsverksamhet i Sverige var det enligt hovrätten bokföringsskyldigt enligt filiallagen. Detta angavs gälla även om bolaget underlåtit att fullgöra sin registreringskyldighet enligt filiallagen. Hovrätten hänvisade i detta avseende bl.a. till Bjuvbergs artikel från år 2013. I 2015 års artikel uttalar Bjuvberg att hans uppfattning, såsom den uttryckts i 2013 års artikel, är att ett utländskt bolag som inte

har registrerat sin svenska näringsverksamhet som filial enligt filiallagen inte kan anses vara bokföringsskyldigt enligt denna lag och inte heller enligt bokföringslagen. Även i detta mål åberopade försvaret ett utlåtande av professor Josef Zila angående legalitetsprincipen (utlåtandet gavs in till Göteborgs tingsrätt). I denna del uttalade hovrätten att den tilltalade invänt att underlåtenhet att föra bok enligt filiallagen inte är ett brott mot bokföringslagens bestämmelser. Hovrätten konstaterade att det i 2 kap. 7 § bokföringslagen hänvisas till att det i filiallagen finns bestämmelser om bokföringsskyldighet för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av bl.a. utländska företag. Denna hänvisning innebär enligt hovrätten att ett åsidosättande av filiallagens bestämmelser om bokföring är att anse som ett åsidosättande av bokföringslagens bestämmelser. Hovrättens dom överklagades till Högsta domstolen som den 4 mars 2015 beslutade att inte meddela prövningstillstånd.

I en dom den 27 mars 2015 ogillade Göta hovrätt ett åtal om bl.a. grovt bokföringsbrott (mål B 2017-14). Hovrätten fann utrett att det i målet aktuella utländska företaget hade bedrivit näringsverksamhet från ett fast driftställe i Örebro och att företaget hade etablerat sin verksamhet där på ett sådant sätt att det varit skyldigt att göra en anmälan om registrering enligt filiallagen. Hovrätten uttalade vidare följande.

Av 11 § filiallagen framgår att en filial ska ha en egen bokföring som är skild från det utländska företags bokföring i övrigt. För filialens bokföring och revision gäller annars huvudsakligen detsamma som för ett svenskt företag av motsvarande slag (14 § filiallagen). Det sagda innebär att bokföringslagens bestämmelser ska tillämpas av utländska företags svenska filialer. Enligt hovrättens mening finns det starka skäl som talar för att detta bör anses gälla även om skyldigheten att anmäla filialen till registrering har åsidosatts (jfr 15-17 och 30 §§ filiallagen angående registreringskyldighet).

Som framgår av tingsrättens dom är rättsläget emellertid oklart när det gäller bokföringsskyldighet för oregistrerade filialer till utländska företag (jfr Bjuvberg, Bokföringsskyldighet för fasta driftställen, SvSkt 2013:8, s. 563 ff.). I målet har inte framkommit omständigheter som visar att EK likväl haft insikt om eller varit likgiltig till att det skulle föreligga en skyldighet att här i landet bokföra inträffade affärshändelser och bevara räkenskapsinformation enligt vad som anges i åtalen. Med hänsyn till det oklara rättsläget kan EK underlåtenhet att fullgöra bokföringsskyldigheten inte heller bedömas som straffbar oaktsamhet. Av nu angivna skäl ska EKeras, i enlighet med tingsrättens dom, frikännas från ansvar för grovt bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll.

Hovrättens dom har vunnit laga kraft.

Den dom som överklagats till Göta hovrätt var den dom från Örebro tingsrätt som Bjuvberg kommenterar i den artikel från innevarande år som nämnts i det föregående (tingsrättens dom den 5 juni 2014 i mål B 1544-14). Tingsrätten uttalade att det utländska företaget borde ha registrerat en filial i Sverige men att så inte skett. Med hänvisning till Bjuvbergs artikel från 2013 ogillade tings-

rätten åtalet för bokföringsbrott, eftersom det utländska företaget inte ansågs ha varit bokföringsskyldigt då det inte registrerat filial enligt filiallagens regler.

Enligt min mening är samtliga de tre rättsfrågor som aktualiseras i målet intressanta från prejudikatsynpunkt. Frågan om skiljelinjen mellan att ett utländskt bolag ska anses ha varit etablerat i Sverige respektive att det varit fråga om ett tillhandahållande av tjänst i EU-rättslig mening ska prövas utifrån artiklarna 49 och 57 i EUF-fördraget och EU-domstolens praxis. EU-domstolen har i sina avgöranden i Gebhard- och Schnitzer-målen angett hur denna bedömning ska göras. I det nu aktuella målet har hovrätten ansett att det brittiska bolaget inte varit etablerat i Sverige trots att PW stadigvarande under en längre tid har bedrivit bolagets verksamhet från Göteborg och haft en infrastruktur där; det har i stället enligt hovrätten varit fråga om tillhandahållande av tjänster. Som framgått i det föregående följer visserligen av Schnitzer-avgörandet att enbart den omständigheten att en ekonomisk aktör mer eller mindre ofta eller regelbundet tillhandahåller tjänster i en annan medlemsstat inte räcker för att denne ska anses etablerad i denna medlemsstat. Detta gäller emellertid endast under förutsättning att den ekonomiska aktören inte har en infrastruktur där.

Enligt uppgift från Ekobrottsmyndigheten torde det visserligen inte finnas något annat hovrättsavgörande där motsvarande tolkning gjorts av EU-domstolens praxis. Det kan dock konstateras att den nu aktuella undantagsbestämmelsen i 2 § andra stycket filiallagen infördes genom lagstiftning som trädde i kraft så sent som år 2011. Bestämmelsen, som innebar ett förtydligande av vad gällt sedan tidigare, har inneburit att gränsdragningen mellan de EU-rättsliga begreppen etablering och tillfälligt tillhandahållande av tjänst uppmärksammats allt mer. Enligt min mening skulle en prövning av den aktuella frågan vara av vikt för ledning av rättstillämpningen.

Som framgått i det föregående hävdar docenten Jan Bjuvberg i artiklar i Svensk Skattetidning åren 2013 och 2015 att utländska juridiska personer som bedriver näringsverksamhet i Sverige, men inte har registrerat en svensk filial, inte är bokföringsskyldiga när det gäller den svenska verksamheten. Bjuvbergs artikel från 2013 har uppmärksammats av domstolarna. Som framgått i det föregående har en tingsrätt ogillat ett åtal för bokföringsbrott med hänvisning till artikeln. En hovrätt har utifrån artikeln funnit att rättsläget är oklart när det gäller bokföringsskyldighet för oregistrerade filialer till utländska företag. Med hänsyn härtill anser jag att en prövning av denna fråga skulle vara av vikt för ledning av rättstillämpningen.

Den sista frågan gäller om hänvisningen i bestämmelsen i 11 kap. 5 § brottsbalken till åsidosättande av bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen innebär att det strider mot den straffrättsliga legalitetsprincipen att tillämpa bestämmelsen på åsidosättande av en utländsk juridisk persons bokföringsskyldighet. Här finns det såvitt känt inget hovrättsavgörande där åtalet ogillats med

hänvisning till legalitetsprincipen. Däremot finns det ett sådant tingsrättsavgörande. Vidare finns det utlåtanden från professor Josef Zila i vilka slutsatsen är att en tillämpning av bestämmelsen om bokföringsbrott i dess nuvarande lydelse på gärningar som sker i utländska filialers verksamhet måste starkt ifrågasättas utifrån den straffrättsliga legalitetsprincipen. Utlåtandena har åberopats av försvaret i åtminstone två hovrättsmål. Legalitetsprincipen har en central position och är av stor vikt inom straffrätten. Mot bakgrund av det sagda anser jag att en prövning av den aktuella frågan skulle vara av vikt för ledning av rättstillämpningen.

Det bör noteras att frågorna om bokföringsskyldighet och legalitetsprincipen endast torde komma att prövas om Högsta domstolen har en annan uppfattning än hovrätten i frågan om skiljelinjen mellan etablering och tillfälligt tillhandahållande av tjänst. Som framgått anser jag emellertid att den sistnämnda frågan i sig är intressant från prejudikatsynpunkt. Vidare är min uppfattning att en tolkning utifrån EU-domstolens praxis bör leda till att de omständigheter som hovrätten funnit utredda i målet innebär att det brittiska bolaget varit etablerat i Sverige.

Sammanfattningsvis anser jag att prövningstillstånd bör meddelas i målet.

Frågan om förhandsavgörande av EU-domstolen

Enligt artikel 267 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt är EU-domstolen behörig att meddela förhandsavgöranden angående tolkningen av fördragen och giltigheten och tolkningen av rättsakter som beslutats av unionens institutioner, organ eller byråer. Av artikeln framgår vidare att när en sådan fråga uppkommer i ett ärende vid en domstol i en medlemsstat, mot vars avgöranden det inte finns något rättsmedel enligt nationell lagstiftning, ska den nationella domstolen föra frågan vidare till EU-domstolen.

En domstol som är sista instans kan i vissa lägen på egen hand tolka en gemenskapsrättslig regel och underlåta att begära förhandsbesked. En nationell domstol behöver t.ex. inte förelägga EU-domstolen en gemenskapsrättslig fråga om den aktuella gemenskapsrättsliga bestämmelsen redan har blivit föremål för en tolkning från EU-domstolens sida eller om den korrekta tolkningen av gemenskapsrätten är så uppenbar att det inte finns utrymme för något rimligt tvivel (se prop. 2005/06:157 s. 12 och Bernitz/Kjellgren, Europarättens grunder, 5 uppl., 2014, s. 232 f.).

EU-domstolen har ett antal gånger uttalat sig om gränsdragningen mellan etablering och tjänst, främst genom Gebhard- och Schnitzer-avgörandena. Enligt min mening har de frågor som målet aktualiserar redan besvarats av EU-domstolen i de två nämnda avgörandena. Enbart den omständigheten att en ekonomisk aktör mer eller mindre ofta eller regelbundet tillhandahåller tjänster i en annan medlemsstat räcker inte för att denne ska anses etablerad i denna

medlemsstat. Detta gäller emellertid endast under förutsättning att den ekonomiska aktören inte har en infrastruktur där. Med hänsyn härtill anser jag att det inte finns skäl för Högsta domstolen att begära att EU-domstolen ska meddela förhandsavgörande.

Bevisning

Jag att få återkomma med bevisuppgift till dess att Högsta domstolen har tagit ställning i tillståndsfrågan.

Kerstin Skarp

Lars Persson

Bilagor:

1. Ekobrottsmyndighetens yttrande med däri angivna bilagor
2. Professor Josef Zilas yttrande i Stockholms tingsrätts mål B 5398-12
3. Professor Josef Zilas yttrande i Göteborgs tingsrätts mål B 12931-11

Kopia till:

Ekobrottsmyndigheten, Huvudkontoret, Rättsenheten (EBM B-2015/0047)
Ekobrottsmyndigheten, Första ekobrottskammaren i Göteborg (EB-4248-09)
Utvecklingscentrum Stockholm