



Högsta domstolen  
Box 2066  
103 12 STOCKHOLM

## PR ./ riksåklagaren ang. bokföringsbrott

*(Svea hovrätts dom den 3 mars 2017 i mål B 6170-16)*

Efter att ha meddelat prövningstillstånd med utgångspunkt i hovrättens bedömning att PR av oaktsamhet åsidosatt SM AB:s bokföringsskyldighet har Högsta domstolen förordnat att riksåklagaren ska inkomma med svarsskrivelse i målet. Jag vill anföra följande.

Jag har inhämtat yttrande från Ekobrottsmyndigheten. Till yttrandet har fogats promemorian Ringa bokföringsbrott och den särskilda åtalsprövningsregeln (Ekobrottsmyndigheten, Aktuella rättsfrågor ARF 2014:5) och promemorian Bokföringsbrott vid försenad eller utebliven årsredovisning i aktiebolag (Ekobrottsmyndigheten, Aktuella rättsfrågor ARF 2016:4 vilken ersätter ARF 2014:5). Ekobrottsmyndighetens yttrande med bilagor bifogas.

### Inställning

Jag bestrider ändring av hovrättens dom.

### Bakgrund

I Ekobrottsmyndighetens yttrande redogörs för omständigheterna i målet. Jag får i denna del hänvisa till yttrandet.

### Grunder

#### Den rättsliga regleringen

Enligt 11 kap. 5 § brottsbalken döms den för bokföringsbrott som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt, om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen. På brottet kan följa

fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, böter eller fängelse i högst sex månader.

I 11 kap. 8 § andra stycket brottsbalken återfinns en åtalsprövningsregel enligt vilken bokföringsbrott som är ringa får åtalas av åklagare endast om åtal av särskilda skäl är påkallat från allmän synpunkt.

I samband med omfattande ändringar i strafflagen under 1940-talet ansåg Lagrådet att bestämmelsen om ringa bokföringsbrott skulle utmönstras. Lagrådet konstaterade att ansvar för bokföringsbrott förutsatte att ställningen och rörelsens gång inte kunde i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen. Eftersom mera obetydliga oriktigheter och oordentligheter i bokföringen inte skulle föranleda ansvar ansåg Lagrådet att det knappast fanns skäl att behålla böter i straffskalan. Vidare ansågs det vara av vikt att straffhotet inte försvagades genom möjligheten till bötesstraff. Bestämmelsen om ringa brott kom emellertid att behållas. Departementschefen uttalade att möjligheten att döma till böter bara förelåg då brottet var ringa och syntes bära bibehållas med hänsyn till att fall kunde förekomma som vore synnerligen ömmande (se NJA II 1942 s. 510 f.).

Fram till den 1 juli 2005 var ringa fall av bokföringsbrott ett renodlat bötesbrott. Straffet skärptes då så att straffmaximum numera är sex månaders fängelse. Avsikten med straffskärpningen var emellertid inte att ändra gränsdragningen mellan bokföringsbrott av normalgraden och det ringa brottet (se prop. 2004/05:69, s. 30).

I departementspromemorian Bokföringsbrott och brott mot borgenärer (Ds 2002:57) hade föreslagits att beteckningen ringa bokföringsbrott skulle tas bort och ersättas av en särskild straffskala för brott av mindre allvarlig art. Avsikten med förslaget var inte att ändra gränsdragningen mellan brott av normalgraden och det lindrigare brottet. Förslaget kom inte att genomföras men det kan ändå finnas skäl att nämna att i promemorian uttalades att av särskild betydelse vid bedömningen av om gärningen är mindre allvarlig var verksamhetens omfattning. I en verksamhet med blygsam omfattning, få affärstransaktioner och få eller inga anställda kan brottet i många fall framstå som mindre allvarligt. Samtidigt måste hänsyn tas till bristernas beskaffenhet (s. 108).

I boken Bokföringsbrott och bokföringslagen, Sigurd Elofsson, Rolf Holmquist, Johan Lindmark och Christine Andersson, 4 uppl., 2017, uttalas att omständigheter som i praxis talar för att ett bokföringsbrott är ringa kan vara om gärningen skett i en verksamhet med liten omsättning, om åsidosättandet är mindre allvarligt och mera av ordningskaraktär, om brottet har begåtts vid enstaka tillfällen samt om det har begåtts av oaktsamhet eller uppsåtligen utan förslagenhet. Det faktum att det inte förekommer någon bokföring alls talar för att brottsligheten inte är att anse som ringa, trots att omsättningen och antalet

affärshändelser har varit tämligen blygsamma. Vidare uttalas att åtal för ringa bokföringsbrott har varit ovanliga och i de fall ett bokföringsbrott har bedömts som ringa har det under senare år nästan alltid handlat om en försenad eller utebliven årsredovisning. I sammanhanget noteras att ringa bokföringsbrott efter den 1 juli 2013 får åtalas av åklagare endast om detta är påkallat av särskilda skäl (s. 102).

I NJA 2004 s. 618 dömdes den tilltalade för bokföringsbrott av normalgraden bestående i att han, i egenskap av företrädare för ett aktiebolag, vid två tillfällen underlåtit att inom föreskriven tid upprätta årsredovisning för bolaget. Årsredovisning hade det första året upprättats tre månader för sent. Motsvarande försening det andra året var fyra månader. Högsta domstolen uttalade att rörelsens ekonomiska resultat och ställning i ett aktiebolag inte kan i huvudsak bedömas utan årsredovisningen. Av hänsyn till de olika intressenter som är beroende av årsredovisningen måste också krävas att den verkligen föreligger inom den föreskrivna tiden. När det gällde frågan om brotten var att anse som ringa uttalade Högsta domstolen följande.

Det är visserligen att beakta att rörelsen hade relativt blygsam omfattning, att förseningen första gången berodde på en missuppfattning samt att förseningarna inte var längre än tre respektive fyra månader. Å andra sidan måste också beaktas att årsredovisningen är en viktig del av bokföringen, särskilt i ett fall som detta där rörelsen var nystartad och dessutom snart fick ekonomiska svårigheter. Till detta kommer att förseningen upprepades. Vid en samlad bedömning är brotten inte att anse som ringa.

Här kan noteras att enligt de årsredovisningar som målet gällde hade aktiebolaget under de två räkenskapsår åtalet avsåg en omsättning uppgående till 162 000 respektive 1 063 829 kronor. Av årsredovisningarna framgick vidare att bolaget inte, under något av åren, haft några anställda och inte betalat ut några löner eller andra ersättningar.

I NJA 2007 s. 451 var frågan i målet om det bokföringsbrott som den tilltalade gjort sig skyldig till var att bedöma som ringa. Högsta domstolen uttalade att bestämmelserna om bokföringsbrott har en central roll i arbetet med att motverka ekonomisk brottslighet och andra oegentligheter i näringsverksamhet. Att bokföringsskyldigheten fullgörs på ett riktigt sätt angavs vara viktigt för en rad olika intressegrupper i samhället. Bokföringen är dessutom många gånger en förutsättning för att kunna utreda om brott har begåtts. Det fanns därför enligt Högsta domstolen skäl för att se allvarligt på bokföringsbrott och att ställa starka krav för att ett sådant brott ska bedömas som ringa. Om någon bokföring inte alls förekommit bör utrymmet för att betrakta brottet som ringa vara synnerligen begränsat och i det fall brottet dessutom begåtts i ett aktiebolag torde det endast under mycket speciella omständigheter kunna rubriceras som ringa. När det gäller bedömningen i målet uttalade Högsta domstolen följande.

P.B. har under tiden den 7 september 2001 till den 18 maj 2004 helt åsidosatt aktiebolagets bokföringsskyldighet. Någon löpande bokföring har inte skett och någon årsredovisning har inte upprättats. Även om antalet transaktioner som skulle ha bokförts varit mycket begränsat har det inte varit helt obetydligt. Inte heller omsättningen har varit helt obetydlig, låt vara att även den varit blygsam. Vid en samlad bedömning av omständigheterna och med särskilt beaktande av intresset att verksamhet i aktiebolagsform bedrivs på ett korrekt sätt kan den brottslighet som P.B. gjort sig skyldig till inte bedömas som ringa. Han skall därför dömas för bokföringsbrott av normalgraden.

Här kan noteras att aktiebolagets enda intäkt var en ersättning för en filmoption på 26 000 kronor, vilken föranlett att en skatteskuld uppkom. Vidare hade den tilltalade fört över sitt privata telefonabonnemang på bolaget som därmed erhållit telefonräkningar som emellertid den tilltalade själv betalade. Eftersom bolaget inte hade någon löpande bokföring och inte upprättade någon årsredovisning hade förseningsavgifter påförts.

I det betänkande som föregick införandet av åtalsprövningsregeln i 11 kap. 8 § andra stycket brottsbalken hade föreslagits att enbart den omständigheten att en årsredovisning eller ett årsbokslut inte har upprättats inte skulle utgöra bokföringsbrott, om det av övrig bokföring gick att i huvudsak bedöma verksamhetens ställning eller resultat. I propositionen konstaterades att det är angeläget att bokföringsskyldigheten uppfylls och att reglerna om årsredovisning och årsbokslut respekteras. Bokföringen angavs vara av betydelse inte endast för företagets intresser. Att inte ha en bokföring som är korrekt, fullständig och upprättad i rätt tid utgör därtill i många fall hinder mot en riktig beskattning och skapar utrymme för ekonomisk brottslighet och andra oegentligheter i näringsverksamheten. Även med detta sagt ansåg regeringen i likhet med utredningen att den straffrättsliga regleringen av försenade årsredovisningar och årsbokslut borde göras mindre sträng vid kortvariga och enstaka förseningar (se prop. 2012/13:61 s. 35).

Regeringen kom emellertid att avfärda avkriminaliseringsalternativet och i stället föreslå en åtalsprövningsregel. I detta avseende uttalades bl.a. följande (se a. prop. s. 36).

Som påpekas av flera remissinstanser är det angeläget att den löpande bokföringen avslutas på ett korrekt sätt och i rätt tid. Årsredovisningen är en viktig handling; dels innehåller den information som inte finns i den löpande bokföringen, dels utgör den en möjlighet för utomstående att kontrollera företagets ekonomiska resultat och ställning. Det är årsredovisningen som revideras och läggs fram vid bolagsstämman. Årsredovisningen ska även offentliggöras och bolaget kan tvångslikvideras om den inte upprättas. Även årsbokslutet kan vara en betydelsefull källa till ekonomisk information.

Att upprätta de handlingar som avslutar och sammanställer den löpande redovisningen utgör alltså en väsentlig del av bokföringsskyldigheten. Om för sent upprättade årsredovisningar och årsbokslut avkriminaliserades, skulle detta leda till att de grundläggande förutsättningarna för straffansvar för bokföringsbrott

ändrades genom att den del av bokföringen som torde vara av störst värde för intressenterna skulle falla utanför det straffbara området. Däremot skulle vid en sådan avkriminalisering kortare eftersläpningar i den löpande bokföringen alltså kunna bedömas utgöra brott, vilket framstår som mindre konsekvent. Det skulle också rimma illa med vikten av att den avslutande redovisningen finns tillgänglig för externa intressenters granskning en viss tid efter räkenskapsårets utgång. Regeringen är därför inte beredd att föreslå en avkriminalisering. Det finns i stället anledning att - som många remissinstanser förordar - närmare överväga möjligheten att införa en regel om särskild åtalsprövning för bokföringsbrott som är ringa.

När det gäller lagföring av den ringa formen av bokföringsbrott uttalades i propositionen följande (se a. prop. s. 37).

Enligt uppgift från Ekobrottsmyndigheten har åtal för ringa bokföringsbrott fram till Högsta domstolens avgörande år 2004 varit relativt sällan förekommande. Därefter har de ringa bokföringsbrott som lett till åtal eller strafförelägganden närmast uteslutande utgjorts av för sent upprättade årsredovisningar. Såvitt känt är det Ekobrottsmyndighetens uppfattning att om förseningen understiger tre månader talar det mesta för att brottet kan bedömas som ringa.

Med särskild åtalsprövning för bokföringsbrott som är ringa undviker man alltså att de mer obetydliga fallen åtalas. Den som blivit endast kortvarigt försenad med att upprätta årsredovisningen eller årsbokslutet kommer därmed inte normalt sett inte att drabbas av en straffrättslig reaktion. .-.-.-

Med anledning av synpunkter från Lagrådet framhöll regeringen att den föreslagna åtalsprövningsregeln medför en stark presumtion mot åtal när det gäller de fall som regeln tar sikte på – kortare och enstaka förseningar med upprättandet av årsredovisningar och årsbokslut (a. prop. s. 37).

I författningskommentaren uttalades att Högsta domstolen, i rättsfallen NJA 2004 s. 618 och NJA 2007 s. 451, vid bedömningen av om ett bokföringsbrott ska anses vara ringa eller av normalgraden har beaktat förseningarnas längd och om det rört sig om upprepade förseningar. Vidare har hänsyn tagits till storleken på omsättningen och antalet transaktioner samt om verksamheten varit nystartad. Också den associationsrättsliga formen konstateras kunna ha betydelse. Därefter kommenteras i vilka fall åtal bör anses vara av särskilda skäl påkallat från allmän synpunkt vid bokföringsbrott som är att anse som ringa. Som huvudregel bör så anses vara fallet vid upprepade gärningar som var och en inte uppfyller förutsättningarna för att åtalas som brott av normalgraden. Förutsättningar att väcka åtal föreligger som regel vid mer eller mindre systematiska eller upprepade brister i den allmänna laglydnaden och efterlevnaden av de krav som ställs på den som bedriver bokföringsskyldig verksamhet (a. prop. s. 61).

Som nämnts uttalar Elofsson m.fl. att en av de omständigheter som i praxis talar för att brottet är att bedöma som ringa är att åsidosättandet av bokförings-

skyldigheten är mindre allvarligt. I detta sammanhang uttalas bl.a. följande (a.a., s. 103).

Med att åsidosättandet varit mindre allvarligt menas att förseningen inte varit alltför lång. Det är svårt att ange en yttersta gräns för tidsutdräkten, men förseningar som överstiger fem månader torde normalt inte kunna bedömas som ringa brott (enligt 25 kap. 11 § 2 p. ABL ska Bolagsverket besluta om tvångslikvidation om det inte kommit in någon årsredovisning inom elva månader efter räkenskapsårets utgång).

Om förseningen understiger tre månader är utrymmet för att bedöma brottet som ringa betydligt större än om förseningen ligger i intervallet tre till fem månader. Om årsredovisning överhuvudtaget inte upprättats bör det knappast finnas något utrymme för att bedöma brottet som ringa.

Efter införandet av åtalsprövningsregeln tog Ekobrottsmyndigheten till stöd för sina åklagare fram en promemoria i vilken synpunkter lämnades på tillämpningen av åtalsprövningsregeln (ARF 2014:5, senare ersatt av ARF 2016:4). I ett avsnitt redovisar Ekobrottsmyndigheten, med utgångspunkt i domstolspraxis, sin syn på rubriceringsfrågan enbart utifrån hur mycket för sent årsredovisningen upprättats. Om förseningen understiger tre månader bör bokföringsbrottet bedömas som ringa och normalt föreligger här en presumtion för att inte väcka åtal. I de fall förseningen överstiger tre månader men inte fem månader får en bedömning ske av om bokföringsbrottet är ringa eller av normalgraden främst utifrån sådant som omsättningen och antal transaktioner. Om förseningen överstiger fem månader anser Ekobrottsmyndigheten att brottet normalt att bedöma som bokföringsbrott av normalgraden.

Enligt 25 kap. 11 § första stycket 2 aktiebolagslagen (2005:551) ska Bolagsverket besluta att ett aktiebolag ska gå i likvidation om bolaget inte till verket inkommit med årsredovisning och revisionsberättelse inom elva månader från räkenskapsårets utgång. Motsvarande bestämmelse återfanns i 13 kap. i 1975 års aktiebolagslag. Fram till i mitten av 1990-talet krävdes för att dåvarande Patent- och registreringsverket (PRV) skulle kunna försätta ett aktiebolag i likvidation att bolaget inte hade gett in årsredovisning för något av de två senaste räkenskapsåren. Anledningen till att reglerna skärptes var att de dåvarande reglerna inte ansågs vara tillräckligt effektiva. I propositionen uttalades att inte varje dröjsmål bör föranleda ett likvidationsbeslut. En likvidation angavs vara en mycket långtgående åtgärd som i det enskilda fallet kan leda till betydande kapitalförstöring. Kortare dröjsmål kan ofta antas bero på mindre försummelser som inte står i proportion till verkningarna av ett likvidationsbeslut. Tvångslikvidation skulle därför komma till användning enbart vid något längre uppehåll. En tidsfrist på 15 månader angavs vara alltför lång. Detta då det ansågs angeläget att likvidationsbestämmelserna är utformade så att bolagen förmås att ge in redovisningshandlingarna medan dessa fortfarande har aktualitet. Vidare angavs det, av hänsyn till tredje man, vara viktigt att aktiebolag, som inte har förmåga att följa grundläggande aktiebolagsrättsliga regler, avvecklas så snart

som möjligt. Enligt regeringens mening borde därför ett bolag som har dröjt över ett år från räkenskapsårets utgång med att ge in årsredovisning kunna förpliktas att träda i likvidation. Eftersom likvidationsbeslutet föregås av ett likvidationsföreläggande bestämdes fristen för att ge in årsredovisning till elva månader.

### **Min bedömning**

Högsta domstolen har meddelat prövningstillstånd med utgångspunkt i hovrättens bedömning att PR av oaktsamhet åsidosatt SM AB:s bokföringsskyldighet.

PR har åsidosatt aktiebolagets bokföringsskyldighet genom att upprätta årsredovisning drygt åtta och en halv månad för sent. Åsidosättandet har tveklöst inneburit att rörelsens ekonomiska resultat och ställning inte kunnat i huvudsak bedömas.

PR har således gjort sig skyldig till bokföringsbrott. Frågan målet gäller är om bokföringsbrottet är att anse som ringa. Vid bedömningen av rubriceringsfrågan är utgångspunkten att det finns skäl att se allvarligt på bokföringsbrott och att ställa starka krav för att ett sådant brott skall bedömas som ringa. Detta slår Högsta domstolen fast i NJA 2007 s. 451.

PR har åsidosatt bokföringsskyldigheten i ett aktiebolag. I det nyss nämnda rättsfallet NJA 2007 s. 451 dömde Högsta domstolen den tilltalade för bokföringsbrott som inte var att bedöma som ringa. Vid denna bedömning beaktade Högsta domstolen särskilt intresset av att verksamhet i aktiebolagsform bedrivs på ett korrekt sätt.

I det nu aktuella målet avser åsidosättandet av bokföringsskyldigheten för sent upprättad årsredovisning. Årsredovisningen utgör en, i synnerhet för företagens intressenter, mycket viktig del av bokföringen. Aktiebolagets räkenskapsår löpte ut den 31 augusti 2012 varför den löpande bokföringen skulle ha avslutats med årsredovisning före den 1 mars 2013. Årsredovisningen undertecknades av PR den 18 november 2013. Förseningen har varat i drygt åtta och en halv månad. Här bör noteras att förseningen varat så länge att Bolagsverket initierat ett tvångslikvidationsförfarande (se utdrag från ärendeförteckning i bolagsregistret, förundersökningsprotokollet, s. 33). Bolagsverket har att inleda ett sådant förfarande redan vid förseningar på fem månader (25 kap. 11 § första stycket 2 aktiebolagslagen).

Aktiebolaget hade det nu aktuella räkenskapsåret en omsättning uppgående till 203 201 kronor. Omsättningen har således varit relativt blygsam, men långt ifrån obetydlig. PR har uppgett att det förekommit cirka 15-30 transaktioner i bolaget det aktuella räkenskapsåret. Antalet affärshändelser har således varit begränsat men kan inte anses som obetydligt. Aktiebolaget har under räkenskapsåret i medeltal haft en anställd.

Tingsrätten och hovrätten har inte ifrågasatt PRs uppgifter om att han hade en överenskommelse med revisorn HK om att lämna allt material till denne och att han det aktuella året lämnade materialet i god tid. Han ringde till HK och stämde av att allt var bra och ansåg sig ha saknat särskild anledning att tro att det inte skulle fungera. PR hävdar att dessa omständigheter ska beaktas även vid bedömningen av om bokföringsbrottet är att anse som ringa.

Allmänt sett kan sägas att det avgörande för vilken svårhetsgrad ett brott är att hänföra till i allmänhet är omständigheter vid brottet av objektiv betydelse. Vid straffmätningen inom en given straffskala är däremot ofta omständigheter av subjektiv betydelse av avgörande vikt (se Berggren m.fl. Brottsbalken [version 1 januari 2017, Zeteo], kommentaren till 29 kap 1 § under rubriken Gradindelade brott). Visserligen kan vid bedömningen av om ett bokföringsbrott är att anse som ringa beaktas om brottet begåtts uppsåtligen eller av medveten eller omedveten oaktsamhet. Uppsåtliga och medvetet oaktsamma gärningar torde emellertid generellt sett sällan kunna bedömas som ringa brott. De fall som det då kan vara fråga om är sådana där omständigheterna av objektiv betydelse starkt talar för att brottet är att anse som ringa. När det gäller gärningar avseende för sent upprättad årsredovisning är ett tydligt exempel att det endast är fråga om ett kortare dröjsmål. Som framgått i det föregående redovisas i propositionen till åtalsprövningsregeln i 11 kap. 8 § andra stycket brottsbalken Ekobrottsmyndighetens uppfattning att om förseningen understiger tre månader talar det mesta för att brottet kan bedömas som ringa.

I det nu aktuella målet är det fråga om en lång försening, drygt åtta och en halv månad. Vid tiden för gärningen hade PR enligt egen uppgift drivit bolag under flera års tid och han hade under denna tid även andra bolag än SM AB. Han har berättat att han känt till att årsredovisning ska upprättas, men inte vetat vilka frister som gällt. Som nämnts utgör årsredovisningen en viktig och oundgänglig del av ett företags bokföring. Att årsredovisning ska upprättas för aktiebolag och inom vilken tid så ska ske får därför anses höra till baskunskaperna för en företagare. PR har inte hävdat att det förelegat några särskilda personliga omständigheter som kan förklara att han inte förmått att se till att årsredovisningen upprättats i tid. Vad han anfört om att han över huvud taget inte känt till vilka frister som gällt och att han litat på revisorn kan enligt min mening knappast påverka bedömningen av om bokföringsbrottet är att bedöma som ringa.

Vid en samlad bedömning av omständigheterna anser jag att det bokföringsbrott som PR gjort sig skyldig till inte är att anse som ringa. Påföljden bör bestämmas till villkorlig dom och dagsböter.



## **Processfrågor**

### **Bevisning**

I Högsta domstolen åberopas samma muntliga bevisning som i hovrätten. Således åberopas förhör med PR. Förhöret bör förebringas genom uppspelning av det förhör som hölls i tingsrätten.

Som skriftlig bevisning åberopas årsredovisningen och förvaltningsberättelsen avseende det aktuella räkenskapsåret (förundersökningsprotokollet, s. 12-19).

I det föregående har utifrån uppgifter i bolagsregistret konstaterats att förseningen varat så länge att Bolagsverket initierat ett tvångslikvidationsförfarande. Detta förhållande torde vara ostridigt, varför utdraget från bolagsregistret inte åberopas som skriftlig bevisning.

### **Målets fortsatta handläggning**

Enligt min mening bör målet kunna avgöras utan huvudförhandling.

Noteras kan att Högsta domstolen har meddelat prövningstillstånd i ytterligare två mål som avser frågan om bokföringsbrott avseende för sent upprättad årsredovisning är att anse som brott av normalgraden eller ringa brott. Enligt min mening bör samtliga tre mål kunna avgöras av samma sats utan huvudförhandling.

Kerstin Skarp

Lars Persson

#### Kopia till:

Ekobrottsmyndigheten, Huvudkontoret, Rättsenheten (EBM2017-607)  
Ekobrottsmyndigheten, Mångdbrottsenheten i Stockholm (EB-5481-15)  
Utvecklingscentrum Stockholm