

Ringa bokföringsbrott och den särskilda åtalsprövningsregeln

- Fullbordanstidpunkten
 - Normalbrott/ringa brott
 - Huvudsaksrekvisitet
 - Åtalsprövningsregeln
-

Aktuella rättsfrågor ARF 2014:5

September 2014



Ekobrottsmyndigheten
Swedish Economic Crime Authority

Innehållsförteckning

1	Inledning	3
2	En särskild åtalsprövningsregel för ringa bokföringsbrott.....	3
3	Tidpunkt för brottets fullbordan alternativt när börjar preskriptionstiden löpa vid försenad årsredovisning	3
4	Praxis vad gäller bokföringsbrott bestående i att inte inom föreskriven tid upprätta årsredovisning. Normalbrott eller ringa brott?.....	4
	4.1 Praxis från HD.....	4
	4.2 Praxis från hovrätterna – efter 1 juni 2013.....	4
5	Något om bedömning av huvudsaksrekvisitet vid avsaknad av årsredovisning.....	6
6	Den särskilda åtalsprövningen vid bokföringsbrott som är ringa	7



Vice överåklagare Bengt Lindholm

Överåklagarens kansli

Ert datum

Dnr

EBM A-2014/0471

1 Inledning

Den 1 juni 2013 infördes en åtalsprövningsregel för ringa bokföringsbrott, 11 kap. 8 § BrB. Åtalsprövningsregeln innebär att bokföringsbrott som är ringa enbart får åtalas av åklagare om det är av särskilda skäl påkallat från allmän synpunkt.

I denna ARF ges några synpunkter på tillämpningen av åtalsprövningsregeln. Exempelen som nämns avser fall av försenad eller utebliven årsredovisning i aktiebolag.

2 En särskild åtalsprövningsregel för ringa bokföringsbrott

Den 1 juni 2013 infördes en åtalsprövningsregel för ringa bokföringsbrott enligt vilken åtal endast får väckas om det är av särskilda skäl påkallat från allmän synpunkt. Åtal som väckts före den 1 juni 2013 påverkas inte av lagändringen.

Syftet med ändringen är att göra den straffrättsliga regleringen av försenade årsredovisningar och årsbokslut mindre sträng. I förarbetena anges att med en åtalsprövningsregel för bokföringsbrott som är ringa kommer de lindrigaste överträdelserna inte att leda till åtal. Det nämns även att den som blivit endast kortvarigt försenad med att upprätta årsredovisning eller årsbokslut normalt sett inte kommer att drabbas av en straffrättslig sanktion.

3 Tidpunkt för brottets fullbordan alternativt när börjar preskriptionstiden löpa vid försenad årsredovisning

Till bokföringsskyldigheten för bl.a. aktiebolag hör att avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning samt att upprätta och offentliggöra den enligt bestämmelserna i årsredovisningslagen, se 6 kap. 1-2 §§ bokföringslagen. Underlåtenhet att inom föreskriven tid upprätta årsredovisning kan således utgöra bokföringsbrott (NJA 2004 s. 618). I NJA 2009 s. 3, som gällde frågan om en revisor genom att avge en s.k. ren revisionsberättelse kunde medverka till bokföringsbrott avseende årsredovisningen för det granskade räkenskapsåret, slog HD fast att bokföringsbrottet är såväl fullbordat som avslutat när årsredovisningen upprättats och föreligger för revisorn i ett sådant skick att denne i överensstämmelse med god revisionsred kan lämna sin revisionsberättelse.

Målet diskuteras i en promemoria, RättsPM 2009:2. I promemorian dras slutsatsen att bokföringsbrott, som består i underlåtenhet att upprätta årsredovisning, fullbordas senast vid utgången av fristen enligt årsredovisningslagen, dvs. sex veckor före ordinarie bolagsstämma. Även preskriptionsfristen börjar löpa den dagen. Enligt promemorian saknar framläggandet av årsredovisningen på ordinarie bolagsstämma senast vid utgången av fristen enligt aktiebolagslagen, dvs. inom sex månader från räkenskapsårets utgång, relevans för frågan om ansvar för bokföringsbrott. I ett hovrättsavgörande från senare tid (Hovrätten över Skåne och Blekinge, dom den 15 januari 2014, mål B 2126-13) har dock en annan ståndpunkt intagits. För att undvika oklarheter kring fullbordanstidpunkten bör gärningsbeskrivningen, i de



vanligt förekommande fall där både fristen enligt årsredovisningslagen och enligt aktiebolagslagen passerats och där preskription inte är aktuellt, därför utformas på ett sådant sätt att brottstiden omfattar också tiden för den senare fristens utgång.¹

4 Praxis vad gäller bokföringsbrott bestående i att inte inom föreskriven tid upprätta årsredovisning. Normalbrott eller ringa brott?

4.1 Praxis från HD

HD (NJA 2004 s 618) ansåg att ett bokföringsbrott var av normalgraden där i ett aktiebolag inlämnande av årsredovisningen försenats med tre respektive fyra månader för två räkenskapsår trots att rörelsen haft en relativt blygsam omfattning. I domskälen angav HD bl.a. följande när det gäller frågan om brotten var ringa. Å ena sidan var 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 inom kort tid hade ekonomiska svårigheter. Till detta lades även att förseningen upprepades. Vid en samlad bedömning bedömdes att brotten inte var att anse som ringa.

HD (NJA 2007 s 451) ansåg inte att ett bokföringsbrott var ringa i ett aktiebolag där ingen löpande bokföring skett och ingen årsredovisning upprättats. I bolaget hade enbart en filmoption om 26 000 kr som intäkt, som tagits upp i deklaration varvid en skatteskuld uppkom. I bolaget fanns även ett telefonabonnemang. HD anförde i skälen följande. Även om antalet transaktioner som skulle bokförts varit mycket begränsat har det inte varit helt obetydligt. Inte heller omsättningen var helt obetydlig, låt vara att även den varit blygsam. Vid en samlad bedömning av omständigheterna och med särskilt beaktande av att verksamheten i ett aktiebolag bedrivs på ett korrekt sätt ansåg HD att den brottslighet som P.B. gjort sig skyldig till inte kunde bedömas som ringa.

4.2 Praxis från hovrätterna - efter 1 juni 2013²

Bokföringsbrott av normalgraden

Hovrätten över Skåne och Blekinge har i en dom 2014-06-02 (B202-14) fastställt tingsrättens dom där ett bokföringsbrott bestående i försenad årsredovisning (omkring fyra månader) i ett aktiebolag bedömdes som ett bokföringsbrott av normalgraden. Omsättning var över 7 miljoner kronor och i bolaget fanns 20 – 30 anställda.

¹ I något enstaka fall där det föreligger risk för preskription kan det få praktisk betydelse om preskription börjar löpa från fristen enligt årsredovisningslagen eller enligt aktiebolagslagen. I de fallen måste frågan om preskription ägnas särskild uppmärksamhet.

² Här har enbart tagits upp vissa av de vid tiden för upprättandet av denna ARF kända hovrättsdomarna. Urvalet har tagit sin utgångspunkt i vad som, trots den begränsade praxisen, kan antas spegla domstolarnas syn på typiska fall av bokföringsbrott vid försenad eller utebliven årsredovisning i aktiebolag.



Hovrätten för Västra Sverige har i en dom 2014-07-03 (B 2768-14) fastställt tingsrättens dom där ett bokföringsbrott bestående i försenad årsredovisning för två räkenskapsår med 9 månader respektive 5 månader i ett aktiebolag bedömdes som bokföringsbrott av normalgraden.

Hovrätten för Västra Sverige har i en dom 2014-07-16 (B 1467-14) fastställt tingsrättens dom där ett bokföringsbrott bestående i försenad årsredovisning för två räkenskapsår i ett aktiebolag bedömdes som bokföringsbrott av normalgraden. Årsomsättningen i bolaget var omkring 500 000 kronor och bokföringens omfattning omkring 50 verifikat per år.

Svea hovrätt har i en dom 2014-06-10 (B 531-17) ändrat tingsrättens dom så att bokföringsbrottet bedömdes som normalbrott och bestämde påföljden till villkorlig dom och dagsböter. I aktiebolaget hade årsredovisning inte upprättats för ett räkenskapsår. Årsomsättningen var 50 000 – 100 000 kronor och omfattningen av bokföringen 5 – 10 verifikat. Hovrätten ändrade tingsrättens dom med motiveringen att då det var ett aktiebolag och årsredovisning överhuvudtaget inte upprättats var brottet inte att anse som ringa trots att verksamheten varit av begränsad omfattning.

Ringa bokföringsbrott³

Svea hovrätt har i en dom 2014-04-04 (B 12039 -13) ogillat ett åtal för bokföringsbrott (normalgraden) avseende ett aktiebolag där årsredovisning inte upprättats för ett räkenskapsår. Hovrätten har i domen inledningsvis hänvisat till HD:s uttalande (NJA 2004 s. 618) om att ett aktiebolags ekonomiska resultat och ställning inte i huvudsak kan bedömas utan en årsredovisning. Hovrätten konstaterar därefter att aktuellt aktiebolag i princip var ett vilande bolag utan omsättning. Även med beaktande av detta så ansåg hovrätten att det är fråga om ett bokföringsbrott men att det skulle bedömas som ett ringa bokföringsbrott. Åtalet ogillades sedan på grund av att preskription inträtt. I hovrättens dom tas inte upp om det fanns några affärshändelser eller omständigheter som skulle ha redovisats i en årsredovisning.

³ Ett hovrättsfall, Göta hovrätt 2014-04-30 (B 3512-12) har inte tagits med i redovisningen då det inte speglar domstolarnas nuvarande syn på typiska fall av bokföringsbrott vid försenad årsredovisning i aktiebolag. I rättsfallet var det fråga om ett aktiebolag där årsredovisning var försenad med omkring 8 månader. Bolaget hade en nettoomsättning på över två miljoner kr och flera anställda. Hovrätten ändrade tingsrättens dom så att bokföringsbrottet bedömdes som ringa och då preskription inträtt ogillades åtalet. Hovrätten var inte enig och i en skiljaktig mening så anslöt sig en ledamot till tingsrättens bedömning om att det var ett bokföringsbrott av normalgraden. I den skiljaktiga meningen angavs särskilt att avsikten med införandet av den särskilda åtalsregeln inte kan antas ha varit att utvidga utrymmet för att bedöma bokföringsbrott som ringa. Den skiljaktiga ledamoten angav bl.a. följande skäl till att brottet inte skulle bedömas som ringa. Det var fråga om en längre försening, verksamheten hade nyligen börjat bedrivas i aktiebolagsform och bolaget hade under det aktuellt räkenskapsåret en inte obetydlig omsättning. Den skiljaktiga meningen speglar väl domstolarna nuvarande praxis vid bokföringsbrott bestående i försenad årsredovisning.



Var går då gränsen mellan ringa bokföringsbrott och bokföringsbrott av normalgraden i fall då årsredovisningen i ett aktiebolag är försenad eller utebliven?

Det kan först konstateras att syftet med nu aktuell lagändring är att göra den straffrättsliga regleringen av försenade årsredovisningar och årsbokslut mindre sträng. Avsikten är att de lindrigaste överträdelserna inte ska leda till åtal. Det nämns i förarbetena särskilt att den som blivit endast kortvarigt försenad med att upprätta årsredovisning eller årsbokslut kommer normalt sett inte att drabbas av en straffrättslig sanktion. Av detta kan dras slutsatsen att enbart kortvariga förseningar med inlämnade av årsredovisning utgör ett ringa brott där den särskilda åtalsprövningsregeln blir tillämplig, se om detta nedan under den särskilda åtalsprövningen.

I en hovrättsdom har det, vid en kortvarig försening (fyra månader) avseende ett räkenskapsår i ett aktiebolag som haft en omsättning på över 7 miljoner kronor och 20 – 30 anställda, ansetts att det var ett bokföringsbrott av normalgraden⁴. Är det fråga om förseningar av årsredovisningen för flera räkenskapsår så har i flera hovrättsdomar bokföringsbrotten ansetts vara av normalgraden.

Vid helt utebliven årsredovisning så går av HD:s praxis att utläsa att redan då det i ett aktiebolag funnits ett mycket begränsat antal affärshändelser - en filmoption om 26 000 kr som intäkt som tagits upp i deklaration varvid en skatteskuld uppkom och ett telefonabonnemang – så bedömdes inte brottet som ringa. I en dom från en hovrätt har dock bokföringsbrottet ansetts som ringa i ett vilande aktiebolag utan omsättning där årsredovisning uteblivit. Hovrättens tar inte upp om det fanns några affärshändelser eller omständigheter som skulle ha redovisats i en årsredovisning. Mot bakgrund av HD:s praxis så bör utrymmet vara mycket begränsat för att betrakta en utebliven årsredovisning i ett vilande aktiebolag som ett ringa brott.

5 Något om bedömning av huvudsaksrekvisitet vid avsaknad av årsredovisning

I NJA 2004 s. 618 har angivits att ett aktiebolags ekonomiska resultat och ställning inte i huvudsak kan bedömas utan en årsredovisning. Denna slutsats motiverades i rättsfallet enligt följande.

I årsredovisningen skall ingå en balansräkning och en resultaträkning. Balansräkningen skall i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Ställda panter och ansvarsförbindelser skall tas upp inom linjen. Resultaträkningen skall i sammandrag redovisa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret. (Se 2 kap. 1 § samt 3 kap. 1 och 2 §§ årsredovisningslagen.) Balansräkningen och resultaträkningen har således till syfte att visa rörelsens ekonomiska ställning respektive resultat och de utgör för detta ändamål nödvändiga delar av bokföringen. Att den löpande bokföringen i vissa fall kan ge upplysningar som kan användas för att bedöma rörelsens ställning eller resultat innebär inte att årsredovisningen kan undvaras. Det kan t.ex. anmärkas att i årsredovisningen hänsyn skall tas till vissa förhållanden som blir kända först efter räkenskapsårets utgång, se 2 kap. 4 § första stycket 3

⁴ Se även nedan under 4 om när åtal kan vara påkallat ur allmän synpunkt.



b) årsredovisningslagen. Ytterligare bör anmärkas att en årsredovisning skall omfatta en förvaltningsberättelse, i vilken det bl.a. skall lämnas upplysningar om sådana förhållanden som inte skall redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna men som är viktiga för bedömningen av företagets ställning och resultat samt sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut (6 kap. 1 § årsredovisningslagen).

Det får således anses 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 verkliga föreligger inom den föreskrivna tiden.

Mot denna bakgrund kan dras slutsatsen att avsaknad av årsredovisning i ett aktiebolag normalt medför att huvudsaksrekvisitet är uppfyllt.

6 Den särskilda åtalsprövningen vid bokföringsbrott som är ringa

Här anges i vilka fall åtal kan vara påkallat ur allmän synpunkt. Därefter så anges något om hur den särskilda åtalsprövningsregeln kan tillämpas enbart utifrån en bedömning av förseningens längd med att ge in årsredovisningen.

När åtal kan vara påkallat ur allmän synpunkt

Enligt åtalsprövningsregeln får bokföringsbrott som är ringa enbart åtalas av åklagare om det är av särskilda skäl påkallat från allmän synpunkt. Utformningen av den särskilda åtalsprövningsregeln innebär en stark presumtion mot åtal, se prop. 2002/03:54 s. 14 f.

Åtal bör som huvudregel anses vara av särskilda skäl påkallat från allmän synpunkt vid upprepade gärningar som var och en inte uppfyller förutsättningarna för att åtalas som brott av normalgraden. En sådan situation kan vara om årsredovisningen eller årsbokslutet för flera olika bolag som företräds av samma person eller personer under ett och samma år upprättats för sent, men där respektive försening inte är sådan att brotten är att bedöma som brott av normalgraden. En annan situation är upprepade förseningar. Har det företag som personen företräder tidigare upprättat årsredovisningen eller årsbokslutet för sent och förseningen inte lett till åtal mot den personen, ska detta beaktas om en försening inträffar på nytt.⁵ Vid prövningen bör även beaktas omsättningen, antal transaktioner, om verksamheten varit nystartad, om den haft ekonomiska svårigheter samt associationsform.

Som framgår av redovisad praxis är det ofta en sammanvägning av omständigheterna som avgör om åtal av särskilda skäl anses påkallat.

Bedömningen av åtalsprövningsregeln enbart utifrån förseningens längd

Vid en bedömning enbart utifrån förseningens längd;

⁵ Dessa exempel på särskilda skäl lämnas i författningskommentaren till prop. 2012/13:61.



1. Om förseningen understiger tre månader bör bokföringsbrottet bedömas som ringa och normalt föreligger här en presumtion för att inte väcka åtal.⁶
2. Om 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. Bedöms bokföringsbrottet som ringa får åtalsprövningen avgöras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet enligt vad som anges ovan.
3. Om förseningen överstiger fem månader är brottet normalt att bedöma som bokföringsbrott av normalgraden.⁷
4. Har årsredovisning inte upprättats⁸ är utrymmet mycket begränsat för att bedöma bokföringsbrottet som ringa.⁹

⁶ Denna bedömning påverkas inte av om aktiebolaget lämnat en försenad årsredovisning och därefter, under tidsperioden, gått i konkurs.

⁷ Har Bolagsverket inte fått in årsredovisning inom elva månader från räkenskapsårets utgång ska beslut fattas om tvångslikvidation.

⁸ Det är oftast då vid anmälningstillfället fråga om en prognos men i vissa fall där bokföring överhuvudtaget inte upprättats är förutsättningar för att en årsredovisning kommer att upprättas mycket små.

⁹ Se ovan hovrättsdom avseende ett vilande aktiebolag utan omsättning.