



## Innehållsförteckning

1	Bakgrund .....	3
2	Allmänna utgångspunkter .....	3
3	Vad utmärker brott .....	3
3.1	Allmänt .....	3
4	Varningssignaler.....	5
5	Revisorns handlingsplikt och anmälningsskyldigheten .....	6
5.1	Allmänt .....	6
5.2	Kan misstänkas .....	8
5.2.1	Allmänt.....	8
5.2.2	Graden av misstanke .....	8
5.3	Personkretsen/inom ramen för bolagets verksamhet.....	9
5.4	Det misstänkta brottet är obetydligt.....	10
5.5	Skadan ersatts/bristen avhjälppts.....	11
5.6	Anmälan gjorts.....	13
5.7	Anmälan innehåll .....	13
5.8	Skyldigheten att avgå.....	14
6	Exempel.....	14
7	Till vilken åklagarmyndighet ska anmälan göras.....	28
7.1	Ekobrottsmyndighetens ansvarsområde .....	28
8	Underhandskontakter .....	30
9	Brottmålsprocessen .....	31
9.1	Förundersökningen .....	31
9.2	Förundersökningsprotokollet.....	32
9.3	Åtalet .....	32
9.4	Huvudförhandlingen .....	32
9.5	Domen .....	33
9.6	Överklagandet.....	33
9.7	Ytterligare om brottmålsprocessen och revisorns roll.....	34
10	Källor.....	35

# 1 Bakgrund

Promemorian *Revisorers åtgärder vid misstanke om brott*<sup>1</sup> har tagits fram av den samrådsgrupp som bildats av Ekobrottsmyndigheten och FAR och som fortlöpande överväger hur samverkan mellan revisorer och åklagare kan utvecklas i anledning av anmälningsskyldigheten. Inom ramen för gruppens arbete har även en blankett för revisorns anmälan enligt 9 kap. 42 – 44 §§ ABL tagits fram. Blanketten finns tillgänglig på Ekobrottsmyndighetens hemsida ([www.ekobrottsmyndigheten.se](http://www.ekobrottsmyndigheten.se))

## 2 Allmänna utgångspunkter

Syftet med denna promemoria är att belysa regelverket ur praktisk synvinkel. FAR har gett ut RevU 4 Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt där viss vägledning finns. I promemorian hänvisas till lämplig litteratur där vägledning kan fås.

Promemorian inleds med ett avsnitt om vad som utmärker brott i allmänhet. I bilaga 1 beskrivs särskilt de brott som omfattas av anmälningsskyldigheten. Där finns också ett särskilt avsnitt om penningtvätt. Under rubriken varningssignaler pekas på vissa förhållanden som revisorn bör vara särskilt uppmärksam på. Därefter följer den centrala delen i promemorian, nämligen hur anmälningsskyldigheten kan tillämpas i praktiken. Den framställningen konkretiseras med ett antal typfall.

Vidare berörs frågan till vilken åklagarmyndighet anmälan ska göras och utrymmet för revisorn att under hand ta kontakt med åklagare innan anmälan görs. Promemorian avslutas med en översiktlig beskrivning av brottmålsprocessen.

För tydlighetens skull bör också följande framhållas. Promemorian begränsas till frågeställningar som rör anmälningsskyldigheten medan revisionsverksamhet i allmänhet lämnas utanför framställningen. Detta innebär bl.a. att frågan om vad en revisionsberättelse ska innehålla inte tas upp i promemorian.

Det är även viktigt att framhålla att de överväganden som görs i de olika exemplen endast tar sikte på de skyldigheter för revisorn som följer av det aktuella regelverket. Framställningen är således inte uttömmande när det gäller åtgärder av olika slag från revisorns sida som kan aktualiseras i de olika fallen. Uppgifter finns även i handböcker utgivna av Holmqvist, Lindmark, Elofsson, Andersson m.fl. om bokföringsbrott, skattebrott och brotten i näringsverksamhet.

## 3 Vad utmärker brott

### 3.1 Allmänt

I straffstadgandet för ett brott beskrivs hur en gärning ska vara beskaffad för att falla in under respektive straffbud. Straffstadgandets ordalydelse anger ramen för vad som är den straffbara handlingen. En s.k. analogisk tolkning, dvs. att stadgandet tillämpas utanför dess ordalydelse, är således inte tillåten.

---

<sup>1</sup> EBM2020-596

I ett straffstadgandes brottsbeskrivning anges de förutsättningar som ska vara uppfyllda för att brottet ska anses vara begånget. Förutsättningarna brukar benämnas *rekvisit*. För att någon ska kunna dömas för ett brott måste samtliga rekvisit vara uppfyllda.

Man brukar skilja mellan *objektiva* och *subjektiva* rekvisit. De objektiva rekvisiten rör kraven på den brottsliga handlingen. Den kan bestå i ett handlande eller i en underlåtenhet att handla. Eventuellt kan det också finnas krav på att ytterligare omständigheter ska föreligga. Skulle vad som fordras i objektivet hänseende inte vara uppfyllt, föreligger inte något brott.

De subjektiva rekvisiten rör den misstänktes egen insikt ("vett och vilja"). Det krävs antingen uppsåt (*dolus*) eller oaktsamhet (*culpa*) som i vissa fall måste vara grov. Straffansvar förutsätter att de objektiva rekvisiten är täckta av subjektiva rekvisit. För att någon ska kunna dömas för ett brott, måste det således kunna visas att den misstänkte haft uppsåt eller visat oaktsamhet i de fall detta är tillräckligt för straffansvar i förhållande till den brottsliga handlingen som den beskrivs i straffstadgandet.

Det är dock som regel inte en uppgift för revisorn att ta ställning till om det subjektiva rekvisitet är uppfyllt. En annan sak är att revisorn i sin anmälan bör ta med omständigheter som kan ha betydelse för bedömningen av detta rekvisit. Som exempel kan nämnas dokumentation som visar att den misstänkte känt till att det ifrågasatta förfarandet.

I sammanhanget bör nämnas att konkursförvaltare enligt bestämmelser i konkurslagen har en anmälningsskyldighet för brott som i vissa avseenden påminner om revisorns anmälningsskyldighet.

I handboken RUBICON (Rutiner, brottsutredningar i konkurs) från 1994 uppmärksammades särskilt frågan om utformningen av en konkursförvaltares anmälan till åklagaren om ifrågasatt brottslighet i samband med en konkurs (7 kap. 16 § konkurslagen). Beträffande konkursförvaltarens bedömning av det subjektiva rekvisitet angavs att "anmälan torde normalt förutsätta åtminstone att subjektiv täckning<sup>2</sup> kan förekomma". (Det aktuella avsnittet finns även i en uppdaterad version på Ekobrottsmyndighetens hemsida [www.ekobrottsmyndigheten.se](http://www.ekobrottsmyndigheten.se)).

Samma synsätt borde kunna anläggas beträffande revisorns anmälningsskyldighet. Detta skulle i så fall innebära att revisorn kan underlåta anmälan i de fall det är *uppenbart* att uppsåt eller oaktsamhet inte föreligger.

I bilaga 1 redogörs för rekvisiten för de brott som omfattas av anmälningsskyldigheten. Där lämnas också ett antal exempel på brott i aktiebolag.

Av brottsbeskrivningen framgår när ett brott anses fullbordat. I vissa fall bestraffas emellertid också brott som påbörjats men inte fullbordats (förberedelse, stämpling och försök till brott). Revisorns anmälningsskyldighet omfattar endast fullbordade brott.

För brotten finns också en *preskriptionstid* angiven, dvs. inom vilken tid en misstänkt måste få del av ett åtal för att straffansvar ska kunna utkrävas. Det är inte samma preskriptionstid för alla brott. Ju högre straffmaximum är för ett brott desto längre är preskriptionstiden.

---

<sup>2</sup> Med "subjektiv täckning" menas att de objektiva rekvisiten i ett straffstadgande ska vara täckta av antingen uppsåt eller oaktsamhet

Grovt bedrägeri har en preskriptionstid på 10 år, medan preskriptionstiden för ringa bokföringsbrott endast är två år. Vilka preskriptionstider som gäller framgår av 35 kap. brottsbalken. I skattebrottslagen finns också preskriptionsbestämmelser. De brott som revisorerna har möjlighet att upptäcka vid sin granskning torde dock vara så "färska" att frågan om preskription knappast aktualiseras.

## 4 Varningssignaler

Avsikten är inte att revisorn i sitt revisionsarbete ska "leta efter brott", utan endast att han eller hon ska överväga om förhållanden som iakttagits under revisionsarbetet, bl.a. vid granskning av bokföringen och styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning, kan ge upphov till misstanke om brott.

Det torde främst vara i samband med granskning av verifikationer och annan räkenskapsinformation som revisorn kan göra iakttagelser som gör att en styrelseledamot eller bolagets verkställande direktör kan misstänkas för brott.

Några varningssignaler som revisorn bör vara uppmärksam på är t.ex.:

- En omotiverat stor kontantkassa enligt bokföringen kan t.ex. antyda att uttag av bolagets tillgångar inte har bokförts på korrekt sätt. Ett negativt kassasaldo, å andra sidan, ska naturligtvis alltid föranleda närmare granskning.
- Användning av bokföringsorder trots att annat verifikat, som har närmare samband med affärshändelsen, borde ha funnits kan indikera att verkliga intäkter eller kostnader döljs.
- Knapphändiga, ofullständiga verifikationer, som inte gör det möjligt att närmare klargöra vilka varor eller tjänster som har tillhandahållits eller tillgodogjorts, kan antyda att det inte rör sig om verkliga intäkter eller kostnader. Iakttagelser av detta slag kan naturligtvis utgöra grund för misstanke om bokföringsbrott.
- Bedrägeri- eller förskingningsbrott kan ibland döljas bakom oriktiga rubriceringar på affärshändelser i bolagets räkenskaper. Uppgivna kostnader för "marknadsföringsåtgärder" kan i själva verket innebära att bolaget betalat mutor.
- En otillfredsställande redovisning av bolagets tillgångar eller skulder kan naturligtvis ge upphov till misstankar om att dessa i verkligheten är lägre respektive högre än som uppgivits. Det är vanligt förekommande att förundersökningar som inletts med anledning av konkursförvaltares anmälan, avslöjar att den tillgångsmassa som ska svara mot bolagets registrerade aktiekapital i realiteten aldrig har funnits och att bolaget därför borde ha begärts i likvidation redan kort tid efter dess bildande. Ett aktiebolag bildas normalt genom att aktieägarna satsar kontanta medel, varvid dessa ska betalas in på ett konto hos en bank som därefter lämnar ett bankintyg om att inbetalning skett. Intyget sänds sedan till Bolagsverket tillsammans med andra bolagsbildningshandlingar för att möjliggöra en registrering av aktiebolaget. Men ofta är tillvägagångssättet så att efter att bankintyget erhållits, så tas det inbetalda beloppet omedelbart ut och ersätts av en fordran eller annan tillgång som vid närmare betraktande visar sig vara värdelös. Det förekommer också att bolagsbildning sker genom att apportegendom tillförs bolaget som också den, trots revisorsintyg, visar sig vara betydligt mindre värd än vad som uppgivits.

- Svårigheter att etablera och bibehålla en fortlöpande kontakt med bolagets företrädare liksom en ovilja från bolagets sida att vidta åtgärder med anledning av revisorns påpekanden, kan göra att det finns anledning att närmare fundera över om det kan finnas en brottslig bakgrund.

## 5 Revisorns handlingsplikt och anmälningsskyldigheten

### 5.1 Allmänt

Reglerna om revisorns handlingsplikt regleras i 9 kap. 42-44 §§ Aktiebolagslagen (ABL) och lyder enligt följande:

**42 §** En revisor ska vidta de åtgärder som anges i 43 och 44 §§, om han eller hon finner att det kan misstänkas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brott enligt någon av följande bestämmelser:

1. 9 kap. 1, 3 och 9 §§, 10 kap. 1, 3, 4 och 5 §§ samt 11 kap. 1, 2, 4 och 5 §§ brottsbalken, 2. 2, 4, 5 och 10 §§ skattebrottslagen (1971:69), och
3. 3-5 §§ och, om brottet inte är ringa, 7 § lagen (2014:307) om straff för penningtvättsbrott.

En revisor ska även vidta de åtgärder som anges i 43 och 44 §§, om han eller hon finner att det kan misstänkas att någon inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brott enligt 10 kap. 5 a-5 e §§ brottsbalken.

Om revisorn finner att en misstanke av det slag som avses i första eller andra stycket bör föranleda honom eller henne att lämna uppgifter enligt 4 kap. 3 och 6 §§ lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism, ska dock åtgärder enligt 43 och 44 §§ inte vidtas.

*Lag (2017:649).*

**43 §** En revisor som finner att det föreligger sådan brottsmisstanke som avses i 42 § ska utan oskäligt dröjsmål underrätta styrelsen om sina iakttagelser.

Någon underrättelse behöver dock inte lämnas, om det kan antas att styrelsen inte skulle vidta några skadeförebyggande åtgärder med anledning av underrättelsen eller en underrättelse av annat skäl framstår som meningslös eller stridande mot syftet med underrättelseskyldigheten.

*Lag (2009:76).*

**44 §** Senast fyra veckor efter det att styrelsen har underrättats enligt 43 § första stycket ska revisorn i en särskild handling till åklagare redogöra för misstanken samt ange de omständigheter som misstanken grundar sig på.

Första stycket gäller inte om

1. den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpats,
2. det misstänkta brottet redan har anmälts till Polismyndigheten eller åklagare, eller
3. det misstänkta brottet är obetydligt.

I de fall som avses i 43 § andra stycket ska revisorn, om anmälan om det misstänkta brottet inte redan har lämnats till Polismyndigheten eller åklagare, utan oskäligt dröjsmål lämna en sådan handling som anges i första stycket.

När den handling som anges i första stycket har lämnats, ska revisorn genast pröva om han eller hon ska avgå från sitt uppdrag. *Lag (2014:602)*.

Förarbetena till regleringen om revisorns åtgärder vid misstanke om brott ger föga vägledning hur reglerna ska tillämpas i praktiken. Vissa uttalanden av allmän karaktär finns men de flesta tillämpningsfrågorna lämnas obesvarade. Det finns således ett behov av klarläggande uttalanden på området.

Det kan i praktiken vara svårt att hålla isär de olika förutsättningarna som kan vara för handen i det enskilda fallet om en brottsanmälan ska göras. Ofta blir det fråga om en helhetsbedömning. Detta framstår som särskilt tydligt när det gäller om brottet ska anses obetydligt och skadan ersatts eller bristen avhjälpes. En inte ovanlig situation torde vara att ett fel avhjälpes endast till viss del eller att det rättas till något senare än vad lagens bokstav kräver.

Innan de olika åtgärder som revisorn kan vara skyldig att vidta närmare diskuteras finns det skäl att lägga fast vissa principer för vad som bör gälla på området. För att göra sådana överväganden tydligare kan det vara lämpligt att diskutera i termerna *handlingsplikt* och *anmälan*. Med handlingsplikt förstås här de åtgärder av olika slag som en revisor kan vara skyldig att vidta innan en anmälan till åklagare görs. Den valda terminologin innebär att anmälan ska göras först när alla de åtgärder som handlingsplikten kan kräva har vidtagits och inte lett till önskat resultat. Anmälan ska således ses som det yttersta alternativ som revisorn har att tillgripa när alla andra alternativ uttömts. Detta synsätt torde vara mest förenligt med syftet med lagstiftningen, nämligen att förebygga brottslighet i aktiebolag. Om man ser tillämpningsfrågorna i detta perspektiv kommer åtgärder som revisorn kan vara skyldig att vidta innan anmälan görs, d.v.s. enligt revisorns handlingsplikt, också att vara av intresse. Det nu redovisade synsättet kommer att vara styrande för förslagen till lösningar på de exempel som redovisas.

Huvudregeln är att en revisor är skyldig att underrätta styrelsen om sina iakttagelser utan oskäligt dröjsmål. Ett visst dröjsmål som ger revisorn möjlighet att närmare utreda omständigheterna får förekomma. Underrättelsen behöver inte lämnas på något särskilt sätt men det torde oftast vara lämpligast att lämna den skriftligen. Består styrelsen av flera personer, får det anses tillräckligt att underrättelsen lämnas till en av dessa.<sup>3</sup> Det torde dock vara mest lämpligt att underrättelsen lämnas till styrelsens ordförande.

Det bör dock särskilt framhållas att någon underrättelse inte behöver lämnas, om det kan antas att styrelsen inte skulle vidta några åtgärder med anledning av underrättelsen eller en underrättelse av annat skäl framstår som meningslös eller stridande mot syftet med underrättelseskyldigheten. I sådana fall ska revisorn utan oskäligt dröjsmål avgå från sitt uppdrag och lämna en anmälan till åklagaren om inte anmälan om det misstänkta brottet redan gjorts till polis eller åklagare (se också under punkt 5.8 Skyldigheten att avgå).

---

<sup>3</sup> Prop. 1997/98:99 sid. 271

Om revisorn finner att brottet inbegriper ekonomiska transaktioner som föranleder revisorn att lämna uppgifter enligt penningtvättslagen får inte styrelsen eller någon utomstående underrättas om iakttagelserna. Någon anmälan enligt ABL ska därför inte göras.

Det är naturligt att handlingsplikten inträder när den uppkomna misstanken grundar sig på iakttagelser gjorda vid revisionen. En särskild fråga är om revisorn ska vara skyldig att reagera också när han eller hon erhållit de upplysningar som brottsmisstanken grundar sig på i samband med att revisorn fullgör något annat uppdrag än revisionsuppdraget. Om en revisor när han eller hon fullgör ett konsultuppdrag för bolaget får kännedom om förhållanden som ska anmärkas på i revisionsberättelsen, torde revisorn knappast kunna bortse från dessa vid fullgörandet av revisionsuppdraget. På samma sätt är det knappast rimligt att begränsa revisorns handlingsplikt när det gäller anmälningsskyldigheten till enbart sådant som han eller hon fått kännedom om vid revisionen. Upplysningar om bolagets förhållanden som revisorn fått när han eller hon har utfört uppdrag åt någon annan bör dock inte föranleda någon handlingsplikt, om revisorn på grund av den tystnadsplikt som följer av det andra uppdraget är förhindrad att använda upplysningarna vid revisionen av bolaget.<sup>4</sup>

## 5.2 Rekvisitet ”kan misstänkas”

### 5.2.1 Allmänt

Vad som avses med begreppet *kan misstänkas* finns inte närmare utvecklat i några juridiska handböcker eller motsvarande litteratur. Förklaringen till att frågan getts så litet utrymme torde vara att frågeställningar av detta slag lämpar sig dåligt för juridiska handledningar. Omständigheterna varierar från fall till fall och en situation är nästan aldrig den andra lik. Därför är det knappast möjligt att i en handledning ge svar på den fråga som normalt ställs, nämligen om nivån *kan misstänkas* ha uppnåtts i det enskilda fallet. Vad en handledning i stället kan ge är vägledande uttalanden av mer allmän karaktär. Den kan också anvisa en arbetsmetodik vid prövningen av graden av misstanke. (jfr ovan sidan 4).

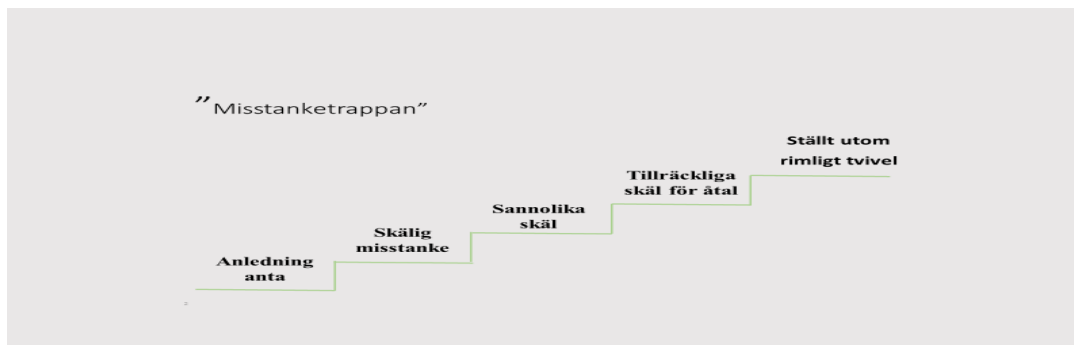
### 5.2.2 Graden av misstanke

*Kan misstänkas* innebär en förhållandevis låg grad av misstanke. Det är svårt att med ord beskriva vad som krävs för att nivån ska anses uppnådd i det enskilda fallet.

---

<sup>4</sup> Prop. 1997/98:99 s. 160





De olika misstankegraderna kan belysas med följande exempel. En förundersökning ska inledas om det finns *anledning anta* att ett brott som hör under allmänt åtal har förövats. Då förundersökningen kommit så långt att någon *skäligen kan misstänkas* ska denna person underrättas om brottsmisstanken vid förhör. Den som är på *sannolika skäl* misstänkt för brott får under vissa ytterligare förutsättningar anhållas och häktas. För att en åklagare ska få väcka åtal krävs att åklagaren ska kunna förvänta sig en fällande dom; åklagaren ska ha *tillräckliga skäl* för åtalet. En domstol ska meddela en fällande dom om den finner det *ställt utom rimligt tvivel* att den tilltalade begått den åtalade gärningen.

Som framgår av skissen innebär *kan misstänkas* en obetydligt högre grad av misstanke än *anledning anta* som är den lägsta grad av misstanke som man laborerar med i brottsutredningar. Det betyder att revisorns anmälningsskyldighet inträder redan på ett mycket tidigt stadium i misstanketrappan och att revisorn därför inte behöver fundera på om en brottsutredning kommer att leda till en fällande dom.

### 5.3 Personkrets som omfattas av anmälningsskyldigheten

I förarbetena till ändringarna i aktiebolagslagen uttalas angående personkretsen/inom ramen för bolagets verksamhet bl.a. följande (prop. 1997/98:99 s. 163–164).

En särskild fråga är om revisorns handlingsplikt ska inträda så snart någon inom bolaget kan misstänkas för brott av det nu angivna slaget eller om handlingsplikten ska gälla enbart vid brott från styrelseledamöternas eller den verkställande direktörens sida. Enligt regeringens mening bör regelverket för närvarande inte omfatta brottsmisstankar som avser någon annan person än en styrelseledamot eller den verkställande direktören. Detta är med hänsyn till revisorsuppdragets syfte och omfattning en naturlig lösning. Såsom några remissinstanser varit inne på kan det visserligen övervägas att utsträcka handlingsplikten till sådana fall då misstankar riktas mot annan bolagets ställföreträdare, t.ex. en särskild firmatecknare. Regeringen anser sig dock inte ha tillräckligt underlag för att nu föreslå något sådant.

En ytterligare förutsättning för att en handlingsplikt av det diskuterade slaget ska inträda bör enligt regeringens mening vara att det är fråga om misstankar rörande handlingar som har begåtts inom ramen för bolagets verksamhet. Vad som har förekommit utanför bolaget, exempelvis i någon annan syssla som en styrelseledamot ägnar sig åt eller i någon syssla han ägnar sig åt på sin fritid, bör alltså falla utanför revisorns handlingskyldighet.

När det gäller den personkrets som omfattas av anmälningsskyldigheten har regleringen utformats så entydigt att några tillämpningsproblem knappast torde uppkomma (se exempel 11 nedan). Detsamma torde gälla för gränsdragningen mellan handlingar som begåtts inom ramen för bolagets verksamhet och sådant som förekommit utanför bolaget.

När det gäller mutbrott och bestickning saknar det enligt 9 kap. 42 § aktiebolagslagen betydelse vem det är som har gjort sig skyldig till det misstänkta brottet. Den misstänkta personen behöver inte med nödvändighet vara anställd av bolaget, utan det kan vara fråga om t.ex. en uppdragstagare eller en person som är anställd av eller ställföreträdare för ett dotterföretag. Det misstänkta brottet måste dock ha begåtts inom ramen för bolagets verksamhet (se exempel 22 nedan).

#### 5.4 Rekvisitet "...Det misstänkta brottet är obetydligt..."

I förarbetena till lagstiftningen (prop. 1997/98:99, s. 171) finns följande uttalande.

Regeringen anser att det bör finnas ett visst utrymme för revisorn att underlåta att göra anmälan och avgå, när det *misstänkta brottet* framstår som mindre allvarligt. För de intressen som revisorn i första hand ska tillgodose - bolagets och dess intressenters - kan en polisutredning med de effekter som en sådan kan innebära för omvärldens förtroende för bolaget få skadeverkningar som inte står i proportion till nyttan av utredningen. Det finns ett behov av en undantagsregel för sådana fall. En sådan undantagsregel bör emellertid kunna utnyttjas endast beträffande misstankar om brott som är av mindre omfattning och som från aktieägar- och borgenärsperspektiv framstår som betydelselösa.

Som framgår ger uttalandena i förarbetena inte särskilt mycket vägledning. Mot den bakgrunden finns det skäl att med utgångspunkt för fortsatta övervägandena lägga fast vissa principer.

Om man som exempel utgår från bedrägeribrottet finns detta i tre svårighetsgrader, nämligen bedrägligt beteende, bedrägeri av normalgraden och grovt bedrägeri. Revisorns anmälningsskyldighet omfattar inte den lindrigaste formen, bedrägligt beteende, som i lagtexten beskrivs på följande sätt.

Är brott som sägs i 9 kap. 1 § brottsbalken (dvs. bedrägeri) med hänsyn till skadans omfattning och övriga omständigheter att anse som ringa, döms enligt 9 kap. 2 § brottsbalken för bedrägligt beteende till böter eller fängelse i högst sex månader.

Också beträffande övriga brott som anmälningsskyldigheten omfattar gäller ofta att den lindrigaste varianten av brottet ("ringa brott") inte omfattas av anmälningsskyldigheten. När det gäller försvårande av skattekontroll är det till och med så att ringa fall är undantagna från det straffbara området.

Hade lagstiftarens avsikt varit att uttrycket *det misstänkta brottet är obetydligt* skulle ha samma innebörd som att brottet är *ringa* torde lagtexten i aktiebolagslagen ha utformats så att detta tydligt framgick. Eftersom så inte är fallet är en rimligare tolkning vara att det är brott av normalgraden som ska vara obetydligt. En sådan tolkning är mest förenlig med ordalydelsen i bestämmelserna, eftersom det är det anmälda brottet som ska vara obetydligt och anmälningsskyldigheten inte innefattar bedrägligt beteende. Med detta synsätt skulle ett bedrägeri kunna vara obetydligt trots att det beloppsmässigt väsentligt överstiger värdegränsen mellan bedrägligt beteende och bedrägeri av normalgraden.

Den fråga som då naturligen inställer sig är hur stora belopp det kan vara frågan om för att brottet fortfarande ska kunna bedömas som obetydligt. Det är svårt att ge något entydigt svar på den frågan. Ett brott som inte berör bolagets ekonomi eller intressenternas intressen i väsentlig grad kan vara obetydligt. Bedömningen ska då göras från det perspektiv som bolagets aktieägare, borgenärer och andra intressenter har. Har bolagets ekonomiska resultat eller ställning påverkats i sådan omfattning att en initierad

bedömare med vetskap om brottet skulle göra en annan ekonomisk bedömning av bolaget, kan brottet inte anses som obetydligt.

Även om effekten i förhållande till bolagets ekonomiska förhållanden skulle vara av mindre betydelse - eller rent av betydelselös - behöver brottet således inte vara obetydligt. Om till exempel en verkställande direktör förskingrat en viss summa är det inte enbart den ekonomiska förlusten som är avgörande utan också förfaringssättet i sig. Ägare och övriga intressenter torde normalt inte acceptera en verkställande direktör som ägnar sig åt förskingring. En annan sak är att ju mer blygsamt beloppet är desto lättare torde det vara att avhjälpa skadan. Revisorn kan i så fall underlåta anmälan bara på den grunden att skadan är avhjälpt, men således inte med åberopande av att brottet skulle vara obetydligt.

## 5.5 Skadan ersatts/bristen avhjälpes

Revisorn behöver inte avgå och göra anmälan om den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen avhjälpes.

Möjligheten till avhjälpande innefattar inte någon möjlighet att skjuta upp åtgärderna någon längre tid. Kan avhjälpandet inte komma till stånd inom fyra veckor anses i princip att bolagets intressenter är bäst skyddade om saken utreds snarast.

Innan frågan om vad ett avhjälpande innebär utvecklas närmare finns det skäl att särskilt framhålla den möjlighet till frivillig rättelse som lämnas i skattebrottslagen. Om frivillig rättelse har gjorts föreligger inte något brott. Frågan om skadan har ersatts aktualiseras då överhuvudtaget inte. Frivillig rättelse enligt skattebrottslagen innebär följande.

Den som frivilligt vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp, döms inte till ansvar enligt 2 - 8 § skattebrottslagen. Det finns skäl att här påpeka att det är redovisningen av skatten som är avgörande för om rättelse har ägt rum och inte om betalning skett. Den kan tilläggas att om den frivilliga rättelsen har inkommit efter att Skatteverket givit en offentlig information om en generell kontroll av inom området som rättelsen avser så är tidsfristen 2 månader från utgången av den månad då informationen lämnades. Motsvarande regel har införts i Skattebrottslagen som innebär att Skatteverket kan tidsbegränsa en persons möjligheter att vidta åtgärder att rätta tidigare felaktigheter för att undgå ansvar.

Ansvar inträder inte heller enligt 10 § skattebrottslagen (försvårande av skattekontroll) för den som frivilligt uppfyller den skyldighet som där avses, vilket betyder att den som upprättar bokföringen i efterhand inte kan fällas till ansvar för försvårande av skattekontroll.

I handboken Skattebrott och skattelagarna<sup>5</sup> har närmare utvecklats vad som gäller beträffande frivillig rättelse (sid. 105 ff.) Frågan om frivillig rättelse behandlas också i exempel 17 nedan.

När det så gäller frågan om avhjälpande finns följande vägledning att hämta ur förarbetena där bl.a. följande uttalas beträffande den frågan.<sup>6</sup>

---

5 Skatt och skattebrott, Rolf Holmqvist, Johan Lindmark Nordstedts Juridik 2012

6 Prop. 1997/98:99 sid 280

Ett avhjälpande har i princip enbart betydelse för civilrättsliga förhållanden. Någon möjlighet att vidta rättelse i straffrättsligt hänseende finns inte, utom i vissa undantagsfall (se t.ex. skattebrottslagen). Rättelsen får alltså i de flesta fall endast den verkan att revisorns anmälningsskyldighet upphör. Gärningsmannen löper fortfarande samma risk att åtalas, för det fall brottet uppdragas på annat sätt. Med avhjälpande avses enligt lagtexten att "den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpats". Det kan t.ex. krävas att en felaktig deklaration kompletteras med riktiga uppgifter så att en eftertaxering kan komma till stånd. En vilseledande ansökan om bidrag som har föranlett utbetalning måste kompletteras och felaktigt uppburet belopp återbetalas. Ett förskingrat belopp måste återbetalas. En undermålig bokföring måste ordnas upp. Förhållandena måste kort sagt återställas sådana de skulle ha varit om brottet inte hade kommit till stånd. Det bör understrykas att det många gånger inte är möjligt att åstadkomma ett adekvat avhjälpande. Vid ett brott som svindleri kan det många gånger vara omöjligt att på ett tillfredställande sätt identifiera den som har lidit skada; ett avhjälpande av skadan är då inte heller praktiskt möjligt. Mannamån mot borgenärer torde inte kunna avhjälpas på annat sätt än genom att bolaget försätts i konkurs. Även i fråga om oredlighet mot borgenärer torde möjligheterna till avhjälpande vara begränsade. Vid bestickning är det uppenbarligen inte tillräckligt att ett erbjudande om muta återtas eller att en erlagd muta återbetalas; för att effekterna av handlingen helt ska undanröjas måste också den affärsförbindelse i vilken åtgärden ingick avbrytas. Om ett adekvat avhjälpande inte är möjligt eller inte går att åstadkomma på två veckor, är revisorn skyldig att avgå och göra anmälan till åklagare.

När man överväger vad det i praktiken innebär att den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen avhjälpats, kan ett angreppssätt vara att göra skillnad mellan de fall då skadan kan uppskattas till ett visst penningbelopp och de fall då detta inte är möjligt.

I den första gruppen finns fall då det är någorlunda enkelt att avgöra om skadan ersatts. Har som exempel en verkställande direktör förskingrat en miljon kronor ska detta belopp naturligtvis återbetalas.

I gruppen finns också fall då det kan vara svårt att ersätta skadan trots att den kan uppskattas till ett visst penningbelopp. Ett exempel på en sådan situation är att verkställande direktören tagit upp ett lån för bolaget i en bank och i låneansökan kraftigt förskönat bolagets ekonomiska ställning. Om banken hade känt till bolagets verkliga ställning skulle lånet inte ha beviljats. För att skadan då ska anses ersatt torde det krävas antingen att lånet omedelbart återbetalas eller att fullgod säkerhet ställs, något som torde vara svårt om bolagets ekonomiska ställning är så besvärande som exemplet förutsätter.

Ett annat exempel är att ett bolag i samband med en nyemission utgett ett prospekt som senare visar sig innehålla oriktiga uppgifter om bolagets ekonomiska ställning. Förekomsten av betydande skulder har förtigits. Innehållet i prospektet har förlätt en stor personkrets (såväl fysiska som juridiska personer) att delta i nyemissionen. För att skadan i en sådan situation ska anses ersatt torde det krävas att bolaget återbetalar de belopp som betalats in, eller i allt fall skillnaden mellan det belopp som erlagts och det lägre pris som köparen varit villig att betala om denne känt till de rätta förhållandena. Förutom de ekonomiska svårigheter som torde vara förknippade med återbetalning i ett fall som detta finns också praktiska problem när det rör sig om återbetalning till en så stor personkrets som det kan vara fråga om.

I detta sammanhang bör följande framhållas. Om revisorn vid sin granskning av prospektet - innan detta offentliggjorts - upptäckt de vilseledande uppgifterna och stoppat prospektet hade anmälningsskyldigheten inte aktualiserats eftersom brottet inte

fullbordats. Om förfarandet istället hade bedömts som bedrägeri hade anmälnings-skyldigheten inte heller aktualiserats då brottsligheten stannat vid förberedelse eller försök, vilket inte omfattas av anmälnings-skyldigheten.

När det gäller den andra huvudgruppen, dvs. de fall då effekterna av brottet inte kan uppskattas till något visst belopp, torde det i första hand vara brister i bokföringen som tilldrar sig intresset. Vilka brister det är och hur lång tid det tar att åtgärda dessa är då av central betydelse. Med tanke på att det rör sig om brister av skiftande slag och också om kombinationer av brister är det svårt att göra några enkla och tydliga uttalanden på området.

Som framhållits tidigare kan den som upprättar bokföringen i efterhand inte fällas till ansvar för försvårande av skattekontroll om inte andra rekvisit än att bokföringen är upprättad försent är aktuella. (jfr vad som ovan sagts om frivillig rättelse, sidan 11).

För bokföringsbrott gäller att de gärningar som begås under ett räkenskapsår tillsammans utgör ett bokföringsbrott. Vissa fel och brister i den löpande bokföringen som rättas i bokslutsarbetet är i och med rättelsen inte längre att anse som brott. Till de fel och brister som inte kan läkas hör att man bokför för sent. Brottet består i att man inte haft bokföring vid den tidpunkt då sådan skulle ha förelegat. Detta går inte att avhjälpa. Därmed inte sagt att de menliga verkningarna av för sent upprättad bokföring inte skulle kunna avhjälpas. Om bokföringen upprättas i efterhand och revisorn vid en fördjupad granskning finner att någon skada inte orsakats bolaget eller dess intressenter bör bristen kunna anses avhjälpd i och med att bokföringen har upprättats i efterhand.

Tidsgränsen för anmälan om fyra veckor medför emellertid att omfattande bokföringsbrott inte går att rätta, dvs. avhjälpa inom tidsfristen. Huvudregeln är då att sådana brott ska anmälas till åklagare. Som nämnts tidigare är en inte ovanlig situation att bolaget endast delvis hunnit avhjälpa bristen inom tidsfristen. I en sådan situation bör det vara möjligt för revisorn att underlåta att göra en anmälan under förutsättning att resterande skada eller men framstår som betydelselösa för bolaget och intressenterna. En tumregel i det sammanhanget bör vara att det avhjälpande av bristerna som påbörjats inom fyra veckors-fristen kan avslutas inom en månad.

Revisorn torde också kunna underlåta att göra anmälan i de fall då ett brott, som i och för sig kunnat avhjälpas inom fyra veckor, inte blir åtgärdat förrän senare på grund av omständigheter som inte beror på brottet utan på förhållanden som bolaget inte råder över. I sådana fall måste revisorn dock förvissa sig om att förseningen inte beror på bristande vilja hos bolagets företrädare.

## 5.6 Anmälan gjorts

Tillämpningsproblem i anledning av bestämmelsen om att revisorn inte behöver göra någon egen anmälan om det misstänkta brottet redan anmälts till åklagare eller polis torde knappast uppkomma. Om bolaget eller någon affärskontakt till bolaget gjort anmälan borde revisorn normalt få kännedom om detta. Det bör noteras att anmälan också kan ha gjorts av annan, exempelvis Skatteverket (jfr exempel 14).

## 5.7 Anmälans innehåll

I frågan vad en anmälan bör innehålla ligger också vilken dokumentation som bör bifogas anmälan. Detta utvecklas i det följande.

I samband med anmälningar av ekonomiska brott rekommenderas att om brottsmisstanken grundar sig på vissa handlingar, bör om möjligt kopior av dessa bifogas. Det kan inte nog starkt framhållas hur angeläget det är att kopior av relevanta handlingar bifogas. Åklagarens uppgift att ta ställning till vilka åtgärder som en anmälan bör föranleda underlättas av att kopior finns tillgängliga. En granskning av innehållet i en handling är naturligtvis ett betydligt bättre beslutsunderlag för åklagaren än endast uppgifter om att det finns handlingar som har ett visst innehåll.

En omständighet som är av betydelse för vilka kopior som bör bifogas är vilket förfarande som anmäls. Som framgår av beskrivningarna av de brott som omfattas av anmälningsskyldigheten har dessa olika rekvisit. Vad som krävs för respektive brott får således styra urvalet av de kopior som bör bifogas anmälan. En anmälan om skattebrott torde som exempel kräva en dokumentation av annat slag än en anmälan om svindleri. Den förstnämnda kräver handlingar som visar att oriktiga uppgifter lämnats till beskattningsmyndighet medan den andra fordrar handlingar som visar att vilseledande uppgifter om bolagets ekonomiska situation har offentliggjorts. Vilka kopior som bör bifogas en anmälan kan också med fördel diskuteras med åklagaren vid underhandskontakter. Frågan om underhandskontakter utvecklas närmare i ett följande avsnitt.

På Ekobrottsmyndighetens hemsida ([www.ekobrottsmyndigheten.se](http://www.ekobrottsmyndigheten.se)) finns en blankett tillgänglig som har tagits fram för revisorns anmälan enligt 9 kap. 42 – 44 §§ ABL.

## 5.8 Skyldigheten att avgå

Om revisorn har vidtagit åtgärder vid en misstanke om brott ska revisorn alltid genast pröva om han eller hon ska avgå från sitt uppdrag. Revisorn ska då särskilt beakta följande (prop. 2009/10:204).

Sålunda behöver revisorn, sedan en anmälan till åklagare har gjorts, inte alltid avgå från uppdraget som revisor. Revisorn ska dock genast pröva om han eller hon ska avgå från uppdraget. I fokus för denna prövning bör vara om det i den aktuella situationen allttjämt finns förutsättningar för ett gott samarbete mellan företagsledningen och revisorn och därmed för en effektiv revision (jfr prop. 1997/98:99 s. 165 f.). Så torde oftast inte vara fallet i s.k. enmansbolag, dvs. bolag i vilka en styrelseledamot direkt eller indirekt genom en juridisk person äger samtliga aktier i bolaget. Om det är denna person som är föremål för brottsmisstanken, är alltså utrymmet för revisorn att kvarstå som bolagets revisor begränsat. Annorlunda ställer sig saken om det t.ex. är bolagets verkställande direktör som misstänks ha begått brott i bolaget utan styrelsens vetskap.

Vid sin bedömning bör revisorn i vissa fall kunna erhålla ledning av den s.k. analysmodellen för prövning av revisorns opartiskhet och självständighet (se revisorslagen [2001:883]).

I några av exemplen belyses hur revisorns prövning kan göras.

## 6 Exempel

Flera av de exempel som lämnas i det följande handlar om bokföringsbrott. Tanken med framställningen har inte varit att närmare analysera bokföringsbrottet och huvudsakskriteriet. I den delen hänvisas till den tidigare nämnda handboken *Bokföringsbrott och bokföringslagen* (Holmqvist, Lindmark, Elofsson, Andersson första upplagan 2017). När det i exemplen talas om bokföringsbrott förutsätts således att det på

grund av bristen inte går att i huvudsak bedöma *rörelsens* förlopp eller bolagets ekonomiska ställning eller resultat med ledning av bokföringen.

Försvårande av skattekontroll förutsätter liksom bokföringsbrottet att bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen åsidosatts, vilket innebär att ett sådant åsidosättande ofta är både bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll. Det torde i sådana fall vara tillräckligt om revisorn reagerar på bokföringsbrottet.<sup>7</sup> Försvårande av skattekontroll har emellertid ett vidare tillämpningsområde än bokföringsbrottet (se också bilagan).

Den straffbara gärningen vid försvårande av skattekontroll består i att någon genom att åsidosätta bokföringsskyldigheten ger upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvåras. Det betyder att gärningen också omfattar felföringar på konton och liknande fel som inte kan vara bokföringsbrott, eftersom felet inte är sådant att det påverkar bedömningen av förloppet, den ekonomiska ställningen eller det ekonomiska resultatet.

### **1 Frågeställning - för sent upprättad bokföring (exempel 1)**

Ett bolag ligger efter med bokföringen sedan många månader. Verifikationer har också försvunnit. Bolaget har till slut vänt sig till en bokförare för att få ordning på bokföringen. Revisorn misstänker ingen svart försäljning eller annan brottslighet utan endast ren naivitet hos företagaren. Skälet till bristerna i bokföring är att klienten har haft för mycket att göra och revisorn kan själv konstatera att verksamheten går lysande. Han inser också att en anmälan skulle vara en katastrof för klienten, dennes familj och de anställda.

### **Överväganden**

Bokföringsbrott kan misstänkas. Brottet framstår inte som obetydligt. Bristen kan avhjälpas genom att bokföring sker inom fyra veckor från påpekandet, om revisorn inte finner att den försenade bokföringen har orsakat skada eller men. Som framhållits tidigare i framställningen kan det vara tillräckligt om arbetet med att avhjälpa bristerna påbörjats inom fyra veckorsfristen och kan avslutas inom en månad.

När det gäller de förkomna verifikationerna bör revisorn uppmana bolaget att se till att posterna blir verifierade genom att kopior av fakturor m.m. tas in från motparten eller att egenhändiga verifikat med erforderliga uppgifter upprättas. Om allt detta sker har revisorn inte någon anmälningsskyldighet. Verkningarna av brottet har avhjälpats.

Om revisorn däremot konstaterar att någon korrekt bokföring inte upprättas i tid och inte heller kan räkna med att så kommer att ske, måste revisorn göra en anmälan. Att en anmälan skulle vara en katastrof för klienten, dennes familj och de anställda i bolaget kan inte leda till annan bedömning. Anledning till att någon korrekt bokföring inte upprättats i tid är dock sådan att revisorn inte behöver avgå från uppdraget utan kan stanna kvar. Det torde alltså finnas förutsättningar för ett gott samarbete mellan bolagets ledning och revisorn och därmed för en effektiv revision.

---

<sup>7</sup> Revisorn bör dock i sin anmälan även peka på de omständigheter som kan utgöra misstanke om försvårande av skattekontroll

## **2. Frågeställning – för sent upprättad bokföring (exempel 2)**

En verkställande direktör är ensam styrelseledamot och firmatecknare i sitt helägda nystartade aktiebolag, som inte har några anställda. Bolaget ligger efter med bokföringen. Bokföring har inte upprättats för ett antal månader. Vid ett möte informeras verkställande direktören om aktiebolagslagens regler om revisorns anmälningsskyldighet och att han nu har fyra veckor på sig att upprätta bokföringen. För att få hjälp med bokföringen kontaktar verkställande direktören en bokförare, som lovar att upprätta bokföringen och lämna den inom fyra veckor. Ett nytt möte mellan verkställande direktören och revisorn bokas inom fyra veckor. På mötet ska bokföringen gås igenom.

Två dagar före möte ringer den verkställande direktören och berättar att bokföringen tyvärr inte kunnat upprättas eftersom bokföraren har blivit sjuk och kommer att vara sjukskriven ytterligare några veckor. Detta innebär att den gräns om fyra veckor för avhjälpande som lagen anger inte kan hållas.

### **Överväganden**

Bokföringsbrott kan misstänkas. Omständigheterna är sådana att bokföringsbristerna hade kunnat avhjälpas inom fyraveckorsfristen. Förseningen beror således inte på att bokföringsbrottet varit så omfattande att tiden inte räckt till utan på att bokföraren blivit sjuk. Om revisorn gör bedömningen att förseningen inte beror på bristande vilja hos verkställande direktören utan på omständigheter som han inte råder över och revisorn kan utgå från att bokföringen upprättas, behöver revisorn inte göra någon anmälan.

## **3. Frågeställning – avsaknad av systemdokumentation/behandlingshistorik**

Vid revision av ett aktiebolag uppmärksammas att systemdokumentation/behandlingshistorik till den datorbaserade bokföringen/datorbaserade kassaregistret saknas eller att behandlingshistoriken är möjlig att manipulera.

### **Överväganden**

Systemdokumentationen kan behövas för att förstå bokföringssystemets uppbyggnad. Behandlingshistoriken behövs för att revisorn i efterhand ska kunna ta reda på vilka behandlingsregler som har tillämpats på enskilda bokföringsposter<sup>8</sup>.

Enbart den omständigheten att systemdokumentation saknas alternativt att behandlingshistorik saknas eller är möjlig att manipulera behöver inte vara skäl nog för att anmäla misstanke om bokföringsbrott/försvårande av skattekontroll till åklagare. Iakttagelsen är dock en tydlig signal på att ytterligare kontrollinsatser krävs av revisorn.

Visar det sig att t.ex. bruttovinsten är låg, samtliga intäkter inte bokförts, andelen kontanta intäkter låg i kontantbransch, verifikaten ofullständiga, bokföringen upprättad i efterhand etc. och inga godtagbara förklaringar erhållits trots ytterligare granskning och att det därmed:

---

<sup>8</sup> BFNAR 2013:2 Systemdokumentation och behandlingshistorik s. 84 ff.



- inte är möjligt att i huvudsak bedöma rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning med ledning av bokföringen<sup>9</sup>, och/eller
- medfört att bokföringsskyldigheten åsidosatts på ett sådant sätt att det därmed gett upphov till fara för att en ev. skattekontroll allvarligt skulle försvåras<sup>10</sup>

ska revisorn göra en anmälan till åklagare.

Har däremot godtagbara förklaringar erhållits alternativt inga ytterligare väsentliga brister eller signaler uppmärksammats som t.ex. indikerar att redovisningssystemet manipulerats behöver ingen anmälan göras.

Om revisorn beslutar sig för att göra anmälan bör han eller hon också avgå från uppdraget eftersom det finns indikationer på att redovisningssystemet manipulerats, något som försvårar möjligheterna för ett framtida förtroendefullt samarbete mellan revisorn och bolagets ledning.

#### **4. Frågeställning – ej underskriven årsredovisning**

Ett bolag har en styrelse med en styrelseledamot och styrelsesuppleant. Årsredovisningen upprättas av styrelsen inom föreskriven tid. Därefter granskas årsredovisningen av revisorn som inte finner anledning till någon anmärkning. På grund av en tvist mellan bolaget och en kund om en tvistig fordran, ville bolaget avvakta med att skriva under årsredovisningen för att kunna bokföra den tidigare nedskrivna fordringen som en återvunnen kundfordring. Bolaget förlorade dock tvisten varvid den ursprungliga årsredovisningen skrevs under och skickades in till Bolagsverket fem månader för sent.

#### **Överväganden**

Att inte upprätta årsredovisningen inom sex månader från balansdagen har i dom från Högsta domstolen 2004-10-29 (NJA 2005 s 618) bedömts vara bokföringsbrott. I detta fall finns en upprättad årsredovisning som är färdig, fränsett en namnunderskrift. Av 2 kap. 7 § årsredovisningslagen (1995:1554) framgår att ett aktiebolags årsredovisning ska skrivas under av samtliga styrelseledamöter och innehålla uppgift om den dag då den undertecknades. Av detta följer att i ett aktiebolag med endast en styrelseledamot så är bokföringen avslutad med årsredovisning först när ledamoten har skrivit under årsredovisningen. Då årsredovisningen inte skrevs under förrän elva månader efter balansdagen kan misstanke om bokföringsbrott föreligga. Något utrymme för revisorn att undvika att lämna in en anmälan om brott torde inte finnas. Däremot kan det finnas skäl att stå kvar i sitt uppdrag som revisor i bolaget.

#### **5. Frågeställning – försenad årsredovisning exempel 1**

Ett aktiebolags räkenskapsår slutar den 31 december. Revisorn har varit i kontakt med bolaget i april och maj efterföljande år samt fortlöpande därefter för att skynda på årsredovisningen. Vid kontakterna har det utlovats en färdig årsredovisning inom kort. Men årsredovisningen upprättas inte förrän en bit in på hösten.

<sup>9</sup> Andersson, Dahlqvist och Elofsson, Bokföringsbrott och bokföringslagen, tredje upplagan 2011 s. 187-188

<sup>10</sup> Se denna rapport, bilaga 1 avsnitt 2.2 Försvårande av skattekontroll

## Överväganden

Som framhållits i föregående exempel kan det vara ett bokföringsbrott att inte upprätta årsredovisningen i tid. Att årsredovisningen upprättas i tid är av största betydelse för bolagets verksamhet och för intressenterna. En fördröjning på flera månader kan normalt inte anses som ett obetydligt bokföringsbrott. Om årsredovisningen upprättas inom fyra veckorsperioden (som i exemplet börjar löpa den 1 juli) - eller i fall arbetet med att upprätta den påbörjas inom den perioden och kan avslutas inom en månad - bör bristen däremot kunna anses som avhjälpt om inga skador eller men orsakats. Högsta domstolen har i tre avgöranden från 2018 har domstolen tagit ställning till huruvida bokföringsbrott föreligger vid försenade årsredovisningar och vilken svårighetsgrad de olika brotten har haft. De kan sammanfattas enligt följande:

- En sammanvägd bedömning ska ske men förseningens längd kan tjäna som utgångspunkt vid bedömningen.
- Vid den sammanvägda bedömningen ska förutom förseningens längd beaktas det informationsunderskott som förseningen ger upphov till för aktieägare och tredje män. Ju högre omsättning och ju fler intressenter bolaget har, desto mer allvarligt är det att årsredovisningen är försenad.
- Har bolaget påtagliga ekonomiska problem kan förseningen vara allvarligare än den annars skulle ha varit.
- Brottet framstår allvarligare om det har begåtts uppsåtligt än om det har skett av oaktsamhet. Vid ett oaktsamhetsbrott måste också graden av oaktsamhet beaktas. Då kan även orsaken till förseningen spela roll. Om förseningen är en följd av genomgående bristfälliga bokföringsrutiner eller utgör en upprepning av en tidigare försening, finns det anledning att se mera allvarligt på brottet. Motsatsen gäller om förseningen utgör en engångsförseelse, föranledd av tillfälligt förbiseende eller olyckliga omständigheter.

För mer information kring försenade eller uteblivna årsredovisningar hänvisas till ARF 2018:1 som finns publicerad på Ekobrottsmyndighetens hemsida [www.ekobrottsmyndigheten.se](http://www.ekobrottsmyndigheten.se). När det gäller längre förseningar hänvisas också till FAR:s EtikU 10 *Revisorns åtgärder vid sen årsredovisning*.

## **6. Frågeställning - försenad årsredovisning exempel 2**

Trots muntliga påminnelser under och efter räkenskapsåret upprättades inte årsredovisningen så att stämman kunde hållas sex månader efter räkenskapsårets utgång – den 30 juni. I september togs ny kontakt med klienten, som informerade att man på grund av sjukdom inte kunnat upprätta årsredovisningen inom lagstadgad tid. Klienten lovade att årsredovisningen skulle vara upprättad senast under oktober månad. Eftersom klientföretaget var lönsamt och välskött (förutom den sena årsredovisningen) gjorde revisorn bedömningen att det inte fanns några risker i bolaget och eftersom årsredovisningen skulle vara upprättad under oktober månad. Därför vidtog revisorn inga andra åtgärder än att skriftligt informera styrelsen om aktiebolagslagens regler om anmälningsskyldighet samt att revisorn misstänkte att styrelsen nu gjort sig skyldig till bokföringsbrott på grund av den försenade årsredovisningen. I brevet förklarade revisorn också att han var skyldig att lämna en anmälan till åklagare om årsredovisningen inte var upprättad inom fyra veckor från brevets datum samt att han

måste överväga om han på grund av den uppkomna situationen kunde kvarstanna i uppdraget

Revisorns hade en stressig arbetssituation och glömde dessvärre bort att bevaka att årsredovisningen blev upprättad inom den utsatta fyraveckorsperioden. Först i februari året därpå blev han påmind om detta eftersom klienten tog kontakt och berättade att Bolagsverket hotade att likvidera bolaget eftersom årsredovisningen saknades, men att årsredovisningen nu var upprättad och revisorn välkommen att besöka företaget för att revidera. Han fick också förklaringar till förseningen

### **Överväganden**

I FAR:s EtikU 10 *Revisorns åtgärder vid sen årsredovisning* framgår i p. 3.12 bl.a. följande.

Som nämnts ovan så har förseningens längd tillsammans med andra omständigheter betydelse vid bedömningen av hur allvarligt brottet är. HD har behandlat gränsdragningen mellan ringa bokföringsbrott och bokföringsbrott av normalgraden utifrån förseningens längd och angett att om årsredovisningen i ett aktiebolag är mer än fem månader försenad finns det normalt anledning att bedöma bokföringsbrottet som ett brott av normalgraden om det inte finns särskilda omständigheter såsom förbiseende eller missförstånd. Om förseningen däremot understiger fem månader är det istället normalt att bedöma det som ringa men om särskilda omständigheter föreligger kan förseningen innebära att brott av normalgraden kan föreligga. Det måste emellertid alltid göras en sammanvägning av samtliga i det enskilda fallet relevanta omständigheter. Särskilda omständigheter kan medföra att även en kortare försening bedöms som brott av normalgraden t.ex. om verksamheten har haft en betydande omsättning eller ekonomiska problem eller att förseningen utgör en upprepning av tidigare förseningar.

I det aktuella fallet har det gått minst 14 månader innan årsredovisningen kunnat läggas fram på bolagsstämman. (Det kan inte vara obetydligt ur ett aktiebolagsrättsligt perspektiv att bolaget hotas av tvångslikvidation.) Något utrymme för revisorn att underlåta att anmäla bokföringsbrottet till åklagare torde därmed inte finnas. Om revisorn också ska avgå från sitt uppdrag är inte lika klart. Anledningen till den försenade årsredovisningen är sjukdom. Klientföretaget är vidare välskött och lönsamt. Dessa omständigheter borde medföra att revisorn trots anmälan kan stanna kvar i uppdraget.

### **7. Frågeställning - bokföring försvunnen (brand)**

Vid en brand i ett bolags lokaler brinner verifikationerna för första halvåret upp. Dessa förvarades i ekonomiassistentens bokhylla. Även en dator och en hårddisk som innehöll transaktionslistor, huvudbok och diverse rapporter förstördes. Bolaget hade regelbundet tagit backupkopior på bokföringsmaterialet. Dessa förvarades i bankvalv. På grund av programfel saknades emellertid flera filer på kopiorna, varför dessa inte kunde användas. Trots att ett omfattande arbete har lagts ned har det inte gått att rekonstruera bokföringen fullt ut.

### **Överväganden**

Bokföringsbrott kan misstänkas eftersom det inte går att återskapa bokföringen så att förloppet kan bedömas med ledning av bokföringen (bolaget har haft ofullständiga

säkerhetskopior på den elektroniska räkenskapsinformationen). Brottet går således inte att avhjälpa. Bokföringsbrottet kan dock vara att anse som obetydligt om de verifierade affärshändelserna endast rör små belopp och ingenting tyder på att de inte skulle ha ägt rum. Revisorn behöver dock inte avgå från uppdraget, eftersom omständigheterna kring bokföringsbrottet knappast är sådana att de påverkar samarbetet mellan revisorn och bolagets företrädare samt det framtida revisionsarbetet negativt.

### **8. Frågeställning - felaktig datering av årsredovisning**

Ett aktiebolag har kalenderår som räkenskapsår, men bolaget hör inte av sig till sin revisor angående bokslut och årsredovisning. Revisorn tar därför i mitten av maj månad kontakt med företagsledningen och frågar efter dessa. Svaret blir att bokslut och årsredovisning blivit försenade.

Revisorn meddelar att bolagsstämma enligt aktiebolagslagen ska hållas senast sex månader efter utgången av räkenskapsåret, vilket innebär den 30 juni. Samtidigt säger årsredovisningslagen att styrelsen ska avlämna årsredovisning till revisorerna senast sex veckor innan bolagsstämman, vilket är den 19 maj.

Företagsledningen lovar att ringa så fort det är klart och ringer också, men först den 15 juni. Revisorn konstaterar att revisionsberättelse ska lämnas senast tre veckor innan bolagsstämman, vilket är den 9 juni men att detta nu inte kan ske, vilket i sin tur medför att revisorn tänker avlämna en "oren revisionsberättelse". Samma dag kommer årsredovisning och verifikationsmaterial till revisorn. Revisorn förvånas över att dateringen för styrelsens underskrift satts till den 19 maj trots att någon årsredovisning ej fanns per detta datum. Revisorn kräver omdatering till den 15 juni men företagsledningen vägrar.

### **Överväganden**

Styrelsens underskrift tycks ha gjorts vid ett senare tillfälle än den 19 maj. Det brott som kan misstänkas är osant intygande (15 kap. 10 § brottsbalken). Eftersom osant intygande inte omfattas av anmälningsskyldigheten behöver revisorn inte agera utifrån det regelverk som styr anmälningsskyldigheten.

### **9. Frågeställning - förskingring – exempel 1 - skada**

En verkställande direktör i ett aktiebolag har förskingrat 150 000 kr. Direktören har ej möjlighet att betala tillbaka beloppet och övriga i företagsledningen "tycker synd" om personen som har missbruksproblem och ligger i skilsmässa. En anmälan bedöms vidare vara förödande för bolaget, bl.a. på grund av den ryktesspridning som den skulle föranleda. Ledningen vill därför helst att allt tystas ned.

### **Överväganden**

Förskingring kan misstänkas. Skadan har inte ersatts och kommer inte att kunna ersättas. För att revisorn ska kunna underlåta att anmäla brottet krävs att detta kan bedömas som obetydligt. Att det i detta fall är allmänt synd om verkställande direktören gör inte att brottet kan bedömas som obetydligt. I avsnitt 5.4 ovan har förts ett allmänt resonemang om när ett brott kan anses som obetydligt. Storleken på det förskingrade beloppet spelar naturligtvis en roll, men även om detta skulle vara av mindre betydelse i förhållande till bolagets ekonomiska förhållanden, måste anmälan göras i detta fall.

I samband med brottsanmälan måste revisorn också ta ställning till om han eller hon ska avgå från uppdraget eller kvarstanna i detta. Om övriga personer i företagsledningen önskar att revisorn stannar kvar och revisorn känner förtroende för dessa personer, bör revisorn kunna göra det. Av betydelse för denna fråga är också aktieägarnas inställning.

#### **10. Frågeställning – förskingring - exempel 2 - återbetalning via revers**

Förutsättningarna i föregående exempel ändras enligt följande. Revisorn informerar styrelsen om att verkställande direktören har förskingrat beloppet. Styrelsen avskedar verkställande direktören och kräver återbetalning av de förskingrade medlen. Direktören är villig att återbetala det förskingrade beloppet, men har inte möjlighet att göra detta omedelbart utan erbjuder sig att skriva på en skuldförbindelse med en avbetalningsplan på tre år med marknadsmässig ränta. Det förutsätts vidare att skuldförbindelsen kan undertecknas inom den föreskrivna fristen på fyra veckor.

#### **Överväganden**

Utgångspunkten för prövningen om skadan ersatts är att förhållandena ska återställas till att vara sådana som de skulle ha varit om inte brottet hade ägt rum. För förskingring ligger det således närmast till hands att kräva att det förskingrade beloppet omedelbart återbetalas för att skadan ska kunna anses som ersatt. I de fall de förskingrade pengarna inte förbrukats av exemplets verkställande direktör eller om denne har andra tillgångar som gör omedelbar återbetalning möjlig, kommer inte frågan om en avbetalningsplan att aktualiseras. Antingen väljer verkställande direktören att återbetala eller också vägrar han att återbetala vad som förskingrats. Väljer han det senare alternativet är skadan inte ersatt och revisorn ska naturligtvis göra anmälan. Det är således endast i de fall då den som förskingrat inte har ekonomiska förutsättningar för att omedelbart återbetala det förskingrade beloppet som frågan om en avbetalningsplan överhuvudtaget kan komma på tal.

En undertecknad skuldförbindelse med avbetalningsplan och marknadsmässig ränta bör kunna ses som en återbetalning och således som en ersättning av skadan.

De krav som i så fall borde ställas är att avbetalningsplanen sträcker sig över en förhållandevis kort tidsperiod. Längre tid än den i exemplet angivna, dvs. högst tre år torde knappast kunna förekomma. Det måste också stå helt klart att den som undertecknar skuldförbindelsen har ekonomiska förutsättningar att fullfölja avbetalningsplanen. I annat fall är ju fordran inte säker. Revisorn måste också förvissa sig om att avsikten med skuldförbindelsen verkligen är att avbetalningsplanen ska fullföljas och att det inte är fråga om en skenhandling som tillkommit endast för att försöka undgå anmälan.

#### **11. Frågeställning – förskingring Exempel 3 – Säkerhetschef/styrelseledamot**

Ett bolags verksamhet består bl.a. i att sälja säkerhetslösningar avseende datasystem. Styrelsen i bolaget består av flera personer, såväl externa som interna ledamöter. En av ledamöterna är även anställd inom bolaget som säkerhetschef. I samband med revisionen upptäckts att säkerhetschefen har sålt programvaror avseende säkerhetslösningarna och stoppat pengarna, minst 350 000 kr, i egen ficka. Revisorn informerar styrelsen om sina iakttagelser. Efter att styrelsen undersökt förhållandet, informeras revisorn om att säkerhetschefen inte har möjlighet att betala tillbaka beloppet och att man beslutat att avskeda säkerhetschefen. Revisorn informeras också om att styrelsen absolut inte kommer att göra någon polisanmälan, eftersom man är orolig att informationen ska "läcka ut" och på så sätt skada bolagets rykte och framtida affärsmöjligheter

## Överväganden

Det brott som kan misstänkas är förskingring. Brottet har begåtts inom ramen för bolagets verksamhet. Styrelseledamoten har visserligen förskingrat pengarna i egenskap av säkerhetschef men det går inte att bortse från att han också är styrelseledamot och således tillhör den personkrets som regleringen avser att träffa. En annan tolkning skulle öppna för ett kringgående av reglerna.

Revisorn har fullgjort sin handlingsplikt. Styrelsen har emellertid inte sett till att skadan ersatts eller gjort någon polisanmälan. Därför återstår inte något annat alternativ för revisorn än att göra anmälan till åklagare. Revisorn bör dock kunna kvarstanna i uppdraget, eftersom den styrelseledamot som kan misstänkas för förskingringen har lämnat bolaget.

### **12. Frågeställning - förskingring exempel 4 – Ekonomichef/Ej styrelseledamot**

Vid en revision upptäckts att bolagets ekonomichef, tillika gift med bolagets verkställande direktör, har förskingrat väsentliga belopp samt att förskingringen har pågått under minst fem år. Förskingringen har täckts upp med skickligt förfalskade fakturor med förfalskade attester. Fakturorna har bokförts som varukostnad.

## Överväganden

Det brott som kan misstänkas är förskingring. Brottet har begåtts inom ramen för bolagets verksamhet. Misstänkt är ekonomichefen som är gift med bolagets verkställande direktör. En ekonomichef tillhör inte den personkrets som omfattas av lagstiftningen. Närstående innefattas inte heller. Revisorn har således inte någon skyldighet att anmäla ekonomichefen.

Enbart det förhållandet att ekonomichefen är gift med verkställande direktören innebär inte utan vidare att också verkställande direktören kan misstänkas för brott. För att sådan misstanke ska föreligga krävs någon konkret omständighet som pekar mot att verkställande direktören medverkat vid ekonomichefens brott.

### **13. Frågeställning - bristande bokföringsunderlag**

Revisorn i ett bolag finner att det i bolagets redovisning finns många kostnader och investeringar bokförda som grundar sig på en s.k. "slip" från ett av de större kontokortsföretagen. Revisorn har påtalat att detta inte utgör fullvärdiga kvitton utan bara ett medgivande om att kontokortsföretaget har rätt att utfärda en faktura på beloppet under efterföljande månad. Revisorn har påtalat och fått till svar att flera inköp har gjorts i USA och det där är så svårt att få kvitton, medan andra kvitton "fått fötter". Revisorn misstänker dock att bakom "slipparna" finns dolda privata inköp.

## Överväganden

De brott som kan misstänkas är bokföringsbrott alternativt försvårande av skattekontroll och eventuellt också skattebrott eller förskingring. Misstankarna om brott är sådana att revisorn har handlingsplikt. Brotten tycks inte vara obetydliga.

Om bristerna beträffande bokföringen kunnat avhjälpas på ett nöjaktigt sätt, behöver revisorn inte göra någon anmälan i den delen och det föreligger naturligtvis inte heller någon misstanke om skattebrott eller förskingring.

Om bristerna däremot inte avhjälpes, måste revisorn göra anmälan till åklagare. Revisorn bör vidare avgå från uppdraget, eftersom han misstänker att det bakom ”slipparna” finns dolda privata inköp och han trots påpekanden till bolagsledningen inte fått klarhet i detta. Därmed torde också förutsättningarna för ett förtroendefullt framtida samarbete med klienten saknas.

#### **14. Frågeställning - uppdrag i bolag där misstanke om skattebrott föreligger**

En revisor blir tillfrågad om han kan åta sig revisionsuppdraget i ett bolag. När revisorn ber att få information om bolaget innan han lämnar definitivt besked, upplyser klienten honom om att Skatteverket nyligen har gjort en revision, och att deras tidigare revisor avgick när han fick del av myndighetens promemoria. Revisorn, som också får del av promemorian, ser då att klienten mycket väl kan ha gjort sig skyldig till ett skattebrott. Trots detta åtar han sig uppdraget.

#### **Överväganden**

Revisorn har åtagit sig uppdraget med kännedom om innehållet i revisionspromemorian. Revisorn kan inte "gömma" sig bakom att den tidigare revisorn inte gjort anmälan utan är skyldig att agera. Om innehållet i revisionspromemorian är sådant att skattebrott som inte är obetydligt kan misstänkas ska revisorn göra anmälan och överväga om han eller hon ska avgå.<sup>11</sup> Eftersom bolaget varit föremål för revision från Skatteverkets sida finns det inte längre något utrymme för frivillig rättelse. Revisorn bör kontrollera om Skatteverket gjort någon anmälan till åklagare. Om så skett behöver revisorn inte göra någon egen anmälan, eftersom anmälan redan gjorts.

#### **15. Frågeställning – felaktig värdering av varulager**

Ett varulagers anskaffningsvärde har schablonmässigt räknats fram med utgångspunkt från försäljningspriset med en antagen kalkylmässig bruttovinst. Den i verkligheten uppnådda bruttovinsten efter justering för lagerförändringen är emellertid betydligt lägre, varför den använda värderingsmetoden har överskattat lagervärdet. Revisorns analys visar att varulagret är cirka 2 500 000 kronor för högt värderat.

Eget kapital i bolaget uppgår till 150 000 kronor. Balansomslutningen inklusive det felaktiga lagervärdet uppgår till 5 000 000 kronor. Revisorn påtalar felaktigheterna, men bolagets ledning vägrar att ändra bokslutet med motiveringen att bokfört lager är korrekt.

#### **Överväganden**

När det gäller värderingsfrågor kan först följande allmänna konstateranden göras. Värderingsfrågor är besvärliga ur brottssynpunkt. En värdering utgör en bedömning. En bedömning har alltid ett subjektivt inslag, vilket innebär att olika personer kan komma till olika resultat utan att man kan säga att den ena uppfattningen skulle vara mer korrekt eller mer felaktig än den andra.

Uppenbart felaktiga värderingar kan dock utgöra grund för misstanke om brott. Det torde då i första hand vara fråga om misstankar om bokföringsbrott (och/eller försvårande av skattekontroll) som grundar sig på felaktig redovisning. Felaktiga värderingar kan

---

<sup>11</sup> Mer vägledning om när revisorn efter en anmälan bör avgå finns i p. 7.6 i RevU 4 Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt

emellertid också utgöra grund för misstanke om andra brott som, exempelvis skattebrott och svindleri.

För att en värdering ska anses som uppenbart felaktig och kunna ligga till grund för misstanke om brott, torde krävas att det inte finns något utrymme för att hävda att det uppgivna värdet ligger inom ett "normalintervall". Avvikelsen måste således vara så stor att den hade påverkat en normal bedömares ställningstagande om den varit känd för honom.

Om misstanken rör bokföringsbrott krävs vidare att värderingsfelet är så stort att huvudsakskriteriet är uppfyllt. I bilagan (Särskilt om brotten) beskrivs bokföringsbrottet närmare och hänvisas vidare till handboken *Bokföringsbrott och bokföringslagen* av Elofsson, Holmqvist, Lindmark och Andersson. Författarna analyserar huvudsakskriteriet ingående.

Rör misstanken ett brott som exempelvis svindleri bestående i att ett bolags ledning offentliggjort felaktiga värden på vissa tillgångar, bör följande påpekas. Det är värdet på en tillgång vid tiden för offentliggörandet som är avgörande (se mera om svindleri i bilagan). Om värdet på tillgången senare ändras i väsentlig grad får detta användas mot bolagets ledning endast om man vid tiden för offentliggörandet kunnat förutse den kommande värdeförändringen.

Med utgångspunkt från de allmänna uttalanden som nu gjorts bör det aktuella exemplet med lagervärderingen kunna bedömas på följande sätt. Den värdering som bolagets ledning gjort framstår som uppenbart felaktig. Det brott som i första hand aktualiseras är bokföringsbrott. Då bolaget vägrar att ändra bokslutet och brottet knappast kan anses som obetydligt, återstår inget annat för revisorn att göra än att anmäla detta. Bolagets vägran att ändra bokslutet trots revisorns påpekanden talar för att revisorn också bör avgå från uppdraget

Högsta domstolen har i en dom slagit fast att värderingsfel i en årsredovisning kan vara bokföringsbrott (Dom 2006-12-01 i mål nr B 4818-03; domen finns att läsa på HD:s hemsida)

## **16. Frågeställning – Falsa fakturor /Förbjudet lån**

En revisor i ett bolag finner vid sin granskning av årsredovisningen att bolaget har en bokförd kassabehållning på 400 000 kr. Kassan existerar dock inte fysiskt. Revisorn konstaterar att denna behållning uppstått genom kontinuerliga små uttag från bolagets bankkonto utan att underlag funnits för uttagen. Revisorn kontaktar ägaren till bolaget som också är styrelseledamot ("företagaren") och framför att uttagen tycks strida mot de s.k. låneförbudsreglerna (21 kap. 1 § ABL). Revisorn får dock svaret att uttagen i själva verket är små delbetalningar till ett företag för utförda tjänster i samband med renoveringar av bolagets kontor. Efter en vecka kommer en faktura på 440 000 kr inkl. mervärdesskatt som sägs motsvara de betalningar som gjorts. Differensen förklarar företagaren med att han själv betalat 40 000 kr av sina privata besparingar och att beloppet därför ska bokföras som en inlåning från företagaren själv.

### **Överväganden**

Revisorn bör naturligtvis först kontrollera om renoveringsarbete motsvarande det fakturerade beloppet har utförts på bolagets kontor. Om så är fallet har den löpande bokföringen inte varit korrekt beträffande de aktuella kostnaderna, varför bokföringsbrott



alternativt försvårande av skattekontroll aktualiseras. Revisorn är därför skyldig att agera. Bristen kan avhjälpas i årsredovisningen genom att styrelsen inom tidsfristen låter bokföra och verifiera hur pengarna har använts. I så fall föreligger inte något brott.

Avslutningsvis bör kanske följande påpekas. Skulle revisorn vid sin kontroll av om något renoveringsarbete utförts finna att så inte är fallet eller att arbetet varit av betydligt mindre omfattning än faktureringen omfattar, måste han naturligtvis utreda uttagen ytterligare. Om revisorn då skulle finna omständigheter som talar för att fakturan är falsk eller har ett osant innehåll och företagaren inte kan eller vill lämna någon godtagbar förklaring till uttagen, föreligger inte bara misstanke om bokföringsbrott utan också om skattebrott, varför frågan om revisorns skyldighet att göra anmälan kan komma i ett annat läge.

### **17. Frågeställning – Krympt omsättning Exempel 1 – rättelse efter revisorns iakttagelser (ev. skattebrott)**

Ett bolag har medvetet krympt omsättningen under minst två år genom att underlåta att bokföra fem procent av sin försäljning. Årets bokslut, föregående års bokslut och årsredovisning, momsdeklarationerna och även föregående års självdeklaration har varit felaktiga. Revisorn upptäcker detta och påtalar det vid årets revision. Styrelsen rättar årets bokslut med hela det undanhållna beloppet, lämnar in rättade moms- och självdeklarationer och betalar in den skatt som belöper på det undanhållna beloppet till skattekontot.

#### **Överväganden**

Tidigare i denna framställning har framhållits den möjlighet till frivillig rättelse som erbjuds i skattebrottslagen (se ovan sidan 11). Om frivillig rättelse ägt rum föreligger inte något brott och - vilket är viktigt att framhålla - detta oavsett om skatten erlagts eller ej. Skattebrottslagen bygger nämligen på den grundläggande principen att det är brister i uppgiftsskyldigheten till Skatteverket som ska bestraffas och inte brister i *betalningen* av skatten (se vidare om de aktuella brotten i bilagan.)

För att frivillig rättelse ska föreligga i detta fall, krävs att det klart framgår att rättelsen avser två år och hur beloppet fördelar sig på dessa år. Därutöver krävs att rättelsen är frivillig i förhållande till Skatteverket, vilket tycks vara fallet. I så fall föreligger inte någon misstanke om skattebrott. Som framhållits, spelar det inte någon roll för den frivilliga rättelsen om skatten betalats in eller ej.

### **18. Frågeställning – Krympt omsättning exempel 2 - rättelse efter revisorns iakttagelser (ev. bokföringsbrott, försvårande av skattekontroll)**

Vid den inledande granskningen av en restaurang kunde revisorn konstatera att flera av nyckeltalen visade att företaget inte hade redovisat alla sina intäkter. Vid granskningen av verifikationer uppmärksammade revisorn att varken Z-utslag eller kontrollremsor hade sparats. Enligt revisorns beräkningar saknades det intäkter i storleksordningen 250 000 – 300 000 kr. Revisorn informerade företagaren om sina misstankor om att det fanns oredovisad försäljning, men nämnde ingenting om hur stort det saknade beloppet kunde vara, Revisorn upplyste också om att han misstänkte bokföringsbrott eftersom Z-utslagskvitton och kontrollremsorna inte hade sparats. Revisorn informerade även om aktiebolagslagens regler vid brottsmisstanke. Företagaren erkände omgående för revisorn att han hade undanhållit 310 000 kr och att han inte sparat underlagen eftersom

de kunde visa att intäkter undanhållits. Företagaren var väldigt ångerfull och ville rätta bokföring och momsdeklarationer och betala den skatt som bolaget var skyldigt.

### **Överväganden**

I övervägandena till föregående frågeställning har förutsättningarna för frivillig rättelse enligt skattebrottslagen gått igenom. Frågan om hur misstankar om bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll ska hanteras i sammanhanget berörs dock inte där.

Om revisorn är övertygad om att rättelsen innefattar samtliga oredovisade intäkter och att den är frivillig i förhållande till skatteverket torde det inte föreligga någon misstanke om skattebrott i det nu aktuella exemplet.

Årsredovisningen kan ge en korrekt bild av bolagets ekonomiska resultat och ställning. Att Z-utslagskvitton och kontrollremсор inte bevarats under räkenskapsåret går däremot inte att rätta till i efterhand. Den bristen kan utgöra bokföringsbrott och/eller försvårande av skattekontroll beroende på om huvudsakskriteriet är uppfyllt eller ej.

Bristerna i bokföringen hänger samman med skatteundandragandet. Bolaget tycks vidare vara väl etablerat och utan några ekonomiska problem. Om revisorn känner sig övertygad om att det är fråga om en engångsföreteelse torde det finnas ett utrymme för att underlåta anmälan till åklagare på den grunden att brottet - bokföringsbrott och/eller försvårande av skattekontroll – är obetydligt (ur ett aktiebolagsrättsligt perspektiv.)

### **19. Frågeställning - bedrägeri**

En revisor finner vid sin granskning av räkenskaperna i ett bolag att bolaget har fått svårigheter att betala sina skulder i tid. Därför har bolaget vänt sig till ett factoringföretag och köpt en tjänst som innebär att bolaget kan belåna sina kundfordringar hos factoringföretaget. Revisorn finner det dock märkligt att bolagets skuld till factoringbolaget överstiger kundfordringarna med 1 miljon kr och misstänker därför att kontona inte blivit korrekt avstämda. Revisorn prickar nu av alla kundfordringar som belånats hos factoringföretaget och finner på så sätt en faktura utställd till ett av de största svenska börsföretagen på just 1 miljon kr. Revisorn frågar bolagets ledning varför inte denna faktura finns bokförd och får till svar att det är en a conto-faktura som gått i väg för senare betalning och att tillvägagångssättet endast är ett undantag för att stärka bolagets svaga finanser.

### **Överväganden**

Revisorn får inte nöja sig med vad bolagsledningen påstått beträffande fakturan, utan han bör kontrollera med börsföretaget om detta mottagit fakturan och också medger betalningsskyldighet. Är så inte fallet kan företrädare för bolaget misstänkas för grovt bedrägeri mot factoringföretaget. För att revisorn inte ska vara skyldig att göra anmälan torde krävas att bolaget omedelbart betalar tillbaka fakturabeloppet till factoringföretaget, något som i exemplets fall kan vara svårt med tanke på bolagets sviktande finanser. Det misstänkta brottet, grovt bedrägeri, är av sådant slag att det också skadar revisorns tilltro till bolagsledningens rättskaffenhet i sådan utsträckning att han bör avgå från uppdraget.

### **20. Frågeställning – olovligt förfogande**

Hela bolagsledningen, dvs. styrelseledamöterna och verkställande direktören i ett bolag, har tjänstebilar till sitt förfogande och får också förmånsvärdet redovisat på

kontrolluppgift. Bolaget äger förutom dessa bilar även skåpbilar som används för transporter. Skåpbilarna kan dock enkelt ställas om så att de lämpar sig för persontransporter. Det finns noggranna instruktioner om hur skåpbilarna får användas och det föreskrivs också att de ska vara parkerade i företagets garage under helger och nätter.

Bolagets revisor konstaterar att verkställande direktören och en av styrelseledamöterna vintertid ibland ställer sina tjänstebilar i garaget under helgerna och i stället använder sig av skåpbilarna för att transportera familjen till orter för vintersport. Det har hänt flera gånger att skåpbilarna inte återställts i tid, vilket medfört att den personal som använder skåpbilarna för varutransporter tvingats arbeta övertid för att hinna med dagens ärenden.

### **Överväganden**

De brott som skulle kunna misstänkas är olovligt förfogande. Revisorn bör underrätta styrelsen om sina iakttagelser. Om styrelsen ser till att verkställande direktören och styrelseledamoten upphör med att bruka skåpbilarna, bör revisorn kunna låta bli att göra anmälan med motiveringen att den brottslighet som redan kan ha begåtts, varit obetydlig.

### **21. Frågeställning – oredlighet mot borgenär**

Vid sin granskning av ett bolag, finner revisorn att ett patent - på vilket hela bolagets verksamhet vilar - när bolaget hamnat på obestånd försålts till ett annat bolag för ett belopp som överstiger anskaffningsvärdet, men som understiger marknadsvärdet. Revisorn kontrollerar hos Bolagsverket vem som finns i ledningen i det köpande bolaget och finner att styrelseledamoten i revisorns bolag också är styrelseledamot i köparbolaget. Vid närmare kontroll visar det sig också att ägarkretsen är identisk i de båda bolagen.

### **Överväganden**

Den brottsmisstanke som aktualiseras i detta exempel är oredlighet mot borgenärer (se vidare om detta brott i bilagan). Allmänt kan följande sägas om brottet som sådant. Kravet på avhändande av egendom kan ses som den centrala delen i straffbestämmelsen. Är det inte fråga om något avhändande så kan det inte heller vara fråga om någon oredlighet. När det gäller kravet på obestånd kan straff utkrävas i två olika situationer.

Den första avser de fall då avhändandet företagits i ett visst ekonomiskt läge, nämligen när gärningsmannen *var på obestånd* eller när *påtaglig fara* förelåg för att han skulle hamna på obestånd. Den andra situationen gäller de fall då avhändandet framkallar en viss effekt, nämligen *obestånd* eller *allvarlig fara* för obestånd. I exemplet har försäljningen skett då bolaget varit på obestånd, varför obeståndsrekvisitet inte torde innebära några problem (jfr vad som nyss sagts).

En försäljning till underpris kan utgöra ett avhändande enligt oredlighetsparagraferna (11 kap. 1 och 2 §§ brottsbalken). Patentet har uppenbarligen sålts till ett underpris. Den avgörande frågan i detta fall är om avvikelsen är så stor att den kan utgöra grunden för misstanke om brott. I ett tidigare exempel har utvecklats hur man bör se på värderingsfrågor i ett straffrättsligt perspektiv. Omständigheterna i det enskilda fallet får avgöra om värderingen är så felaktig att brott kan misstänkas. Det förhållande att patentet sålts till närstående bolag har inte någon självständig betydelse i förhållande till rekvisitet *avhändande*.

## **22. Frågeställning – mutbrott och bestickning**

En revisor upptäcker vid granskningen av räkenskaperna i ett aktiebolag att en konsult som utför uppdrag åt bolaget bjudit en kommunanställd på en tre dagar lång resa till Italien där ett besök på ett dotterbolag har ingått. Bolaget säljer produkter till kommunen.

### **Överväganden**

Upptäckten utlöser en handlingsplikt hos revisorn. Han eller hon måste närmare utreda omständigheterna kring resan. Särskilt viktigt är då att bedöma om det är fråga om en nöjesresa eller en studieresa som kan anses motiverad med tanke på bolagets verksamhet.

Är det till övervägande delen en nöjesresa kan konsulten normalt misstänkas för bestickning. Gör revisorn däremot bedömningen att det är fråga om en studieresa som är motiverad med tanke på bolagets verksamhet och relationen till kommunen torde resan normalt inte kunna anses som otillbörlig och därför inte heller grunda misstanke om bestickning. Det kan naturligtvis vara en svår uppgift för revisorn att avgöra var gränsen mellan en nöjesresa och en studieresa går. En utgångspunkt bör dock vara att karaktären av studieresa bör vara klart dominerande för att resan inte ska betraktas som en nöjesresa.

Finner revisorn vid en samlad bedömning av omständigheterna kring resan att den måste betraktas som en nöjesresa måste han eller hon underrätta styrelsen och göra anmälan till åklagare. Brottet går inte att läka och kan inte heller bedömas som obetydligt.

Revisorn måste också pröva om han eller ska avgå. Den beskrivna situationen kan vara av sådant slag att revisorn inte nödvändigtvis måste avgå. Styrelsens inställning i frågan torde vara avgörande för den prövningen.

## **7 Till vilken åklagarmyndighet ska anmälan göras**

Ärenden om ekonomisk brottslighet handläggs dels av Ekobrottsmyndigheten (EBM), dels av Åklagarmyndigheten. De två myndigheterna utgör tillsammans åklagarväsendet.

### **7.1 Ekobrottsmyndighetens ansvarsområde**

Ekobrottsmyndigheten består av ett huvudkontor samt kammare och polisoperativa enheter. Myndigheten leds av en generaldirektör. Huvudkontoret finns i Stockholm. Den operativa verksamheten bedrivs vid elva åklagarkammare och 5 polisoperativa enheter. Åklagarkamrarna är placerade i Stockholm, Uppsala, Göteborg, M0061 Imö, Linköping/Örebro samt Umeå/Sundsvall.

De polisoperativa enheterna finns i Stockholm, Göteborg, Malmö, Linköping och Umeå.

Vid varje åklagarkammare arbetar ca 35 – 60 personer, som är ekoåklagare eller utredare av olika slag samt ekoadministratörer. En kammarchef vid en åklagarkammare leder verksamheten. De polisoperativa enheternas uppgift är att biträda åklagarkamrarna med hemliga tvångsmedel, spaning och underrättelseverksamhet.

Ekobrottsmyndighetens huvuduppdrag är att handlägga ärenden som avser olika brott mot borgenärer, t.ex. bokföringsbrott och oredlighet mot borgenärer samt brott mot skattebrottslagen.

Myndighetens uppdrag omfattar också andra ärenden vars handläggning annars ställer särskilda krav på kännedom om finansiella förhållanden, näringslivsförhållanden, skatterätt eller liknande. Detta kan t.ex vara brott enligt Lag (2014:307) om straff för penningtvättsbrott.

Ärenden som också handläggs omfattar följande områden

- 9 kap. 1–3 §§ brottsbalken om gärningen rör EU:s finansiella intressen och 9 kap. 3 a § brottsbalken. (fordringsbedrägeri).
- Mål om brott mot lagen (2020:548) om omställningsstöd
- Ärenden som avser lagen (2005:377) om straff för marknadsmissbruk vid handel med finansiella instrument.
- Ärenden som avser Lag (2013:385) om ingripande mot marknadsmissbruk vid handel med grossistenergi produkter.
- Vissa ärenden som avser Lag (2014:307) om straff för penningtvättsbrott.
- Ärenden som lämpligen bör handläggas vid EBM med hänsyn främst till att ärendet rör kvalificerad ekonomisk brottslighet som har nationell utbredning eller internationell anknytning eller är av principiell natur eller är av stor omfattning. Sådana ärenden får övertas efter framställning från Åklagarmyndigheten.

#### **Anmälan sker till:**

- 1) Den åklagarmyndighet som ska handlägga ärendet.
- 2) Den kammare som svarar för det geografiska området inom vilket det misstänkta brottet begåtts.

Ärenden som avser ekonomiska brott och som bl.a. avser 11 kapitlet Brottsbalken, Skattebrottslagen och Aktiebolagslagen ska skickas till följande enheter

#### **Stockholms Län samt Gotland**

Ekobrottsmyndigheten i Stockholm  
Box 820  
101 36 Stockholm.

#### **Uppsala län, Västmanlands län samt Gävleborgs län**

Ekobrottsmyndigheten i Uppsala  
Box 898,  
751 08 Uppsala

#### **Skåne län, Kronobergs län, Kalmar län samt Blekinge län**

Ekobrottsmyndigheten i Malmö  
Box 342  
201 23 Malmö

**Västra Götalands län, Hallands län,**  
Ekobrottsmyndigheten i Göteborg  
Box 431  
401 26 Göteborg

**Östergötland, Södermanland, Jönköpings län, Örebro län, Värmland och Dalarna**  
Ekobrottsmyndigheten i Linköping  
Box 432  
581 04 Linköping

**Jämtland län, Västernorrlands län, Västerbottens län och Norrbottens län**  
Ekobrottsmyndigheten i Umeå  
Box 3198  
903 04 Umeå

## 8 Underhandskontakter

Telefonkontakter mellan revisorn och åklagare behöver inte begränsas till frågan om till vilken åklagarmyndighet anmälan ska göras. Stora fördelar finns att vinna med att revisorn också i andra frågor kontaktar åklagare för diskussion och vägledning.

I RUBICON (jfr ovan s 4) anges följande beträffande behovet av och lämpligheten i underhandskontakter mellan konkursförvaltaren och åklagaren innan en eventuell anmälan görs. Vad som där sägs om konkursförvaltare kan också vara vägledande för revisorerna.

Det förekommer att förvaltare tar kontakt med åklagare långt innan brottsanmälan sätts på pränt för att berätta om sina iakttagelser i konkursutredningen och inhämta åklagarens synpunkter på något förhållande. Underhandskontakter av detta slag kan vara värdefulla och att de därför bör uppmuntras. Fördelarna är många. Åklagaren får i ett tidigt skede kännedom om förhållanden som kan leda till en omfattande förundersökning och han kan planera därefter. Förvaltaren å sin sida kan få stöd för, eller alternativ till, sin uppfattning i fråga om brottsrubriceringar, vilket normalt borde underlätta hans arbete med brottsanmälan. Informella kontakter mellan förvaltare och åklagare före brottsanmälan kan således ha ett betydande värde från effektivitetssynpunkt. Man kan dock i detta sammanhang slå fast följande. Det får inte råda någon som helst tvekan om vad kontakten avser. Såväl förvaltaren som åklagaren måste ha klart för sig om det är fråga om en informell förfrågan eller en formell brottsanmälan.

Revisorn måste därför tänka på att vid kontakter med åklagare, inte nämna något som kan innebära ett avsteg från den i 9 kap. 41 § aktiebolagslagen intagna bestämmelsen om tystnadsplikt. Detta gäller oinskränkt fram till det tillfälle då revisorn fattar beslut om att göra anmälan till åklagare enligt samma lags 9 kap. 44 §.

Följande tillägg kan göras. Så länge det är fråga om en informell förfrågan från revisorns sida, bör det vara fullt möjligt att hålla diskussionen på en så allmän nivå att inte någon enskild individ eller enskilt bolag behöver pekats ut. Om en förfrågan hanteras på det sätt som nu nämnts, behöver inte revisorn komma i konflikt med sin tystnadsplikt och inte heller åklagaren med sin skyldighet att inleda förundersökning vid misstankar om brott.

För att underlätta för revisorerna att ta underhandskontakter med åklagare för diskussion och vägledning i anmälningsfrågor har ett antal befattningshavare inom EBM utsetts

till kontaktpersoner. De finns för närvarande i Stockholm, Göteborg och Malmö. En aktuell lista på kontaktpersoner finns utlagd på EBM:s hemsida [www.ekobrottsmyndigheten.se](http://www.ekobrottsmyndigheten.se).

När en revisor väljer att ta en underhandskontakt med åklagare kan han göra detta utan att ta hänsyn till forumreglerna för en eventuell anmälan. Det kan i sammanhanget vara värt att framhålla att det ibland är en fördel att åklagaren saknar kännedom om förhållandena på en viss ort, eftersom det då blir lättare att hålla diskussionen på en så allmän nivå att ingen enskild person eller enskilt bolag behöver pekats ut.

## 9 Brottmålsprocessen

### 9.1 Förundersökningen

Enligt 23 kap. 1 § rättegångsbalken (RB) ska förundersökning inledas så snart det, på grund av angivelse eller av annat skäl, finns anledning att anta att ett brott som hör under allmänt åtal har förövats. Förundersökningen syftar till att utreda vem som skäligen kan misstänkas för brottet och få fram tillräckligt underlag för åklagarens bedömning av om åtal ska väckas. I förundersökningen ingår också att bereda målet så att bevisningen kan läggas fram i ett sammanhang vid huvudförhandlingen inför domstol.

Förundersökningen omfattar flera moment eller faser. När det gäller förundersökningar angående ekonomisk brottslighet kan förhör och inhämtande av skriftlig dokumentation särskilt nämnas. För sistnämnda ändamål får tvångsmedel som husrannsakan och beslag utnyttjas. Förhör får under förundersökningen hållas med *envar, som antages kunna lämna upplysning av betydelse för utredningen* (23 kap. 6 § RB).

Beslut att inleda en förundersökning fattas av åklagare eller polis. När det gäller förundersökningar om ekonomisk brottslighet fattas beslutet alltid av åklagare. Även om det kan ifrågasättas om alla de brott som omfattas av revisors anmälningsskyldighet enligt 9 kap. 42 §§ ABL är att hänföra till ekonomisk brottslighet, är det alltid åklagare som fattar beslut om förundersökning också i dessa fall. Bakgrunden till detta är att revisorns anmälan ska överlämnas direkt till åklagaren.

Det är i detta sammanhang viktigt att framhålla att det ibland finns skäl att inte inleda en förundersökning - eller att lägga ned en förundersökning - trots att bevisläget är sådant att det i och för sig vore möjligt att driva utredningen vidare till ett åtalsbeslut.

Åklagaren måste nämligen alltid beakta om förutsättningarna för förundersökningsbegränsning och åtalsunderlåtelse enligt reglerna i 20 kap. och 23 kap. rättegångsbalken (RB) föreligger. Den vanligaste situationen är att den misstänkte också begått annat brott *och det utöver påföljden för detta brott inte krävs påföljd med anledning av det föreliggande brottet* (se 23 kap. 4 a § och 20 kap. 7 § 1 st. 3 p. RB)

De grundläggande kraven på rättssäkerhet innebär att inte enbart ett påstående från en revisor i en anmälan enligt 9 kap. 42 §§ ABL är tillräckligt för att någon ska kunna lagföras. Det sagda gäller naturligtvis också för andra anmälare, som skattemyndigheter och konkursförvaltare. Alla omständigheter i ärendet måste belysas. Detta sker just genom förundersökningen. Vid en sådan *skola ej blott de omständigheter, som tala emot den misstänkte, utan även de som äro gynnsamma för honom beaktas och bevis, som är till hans förmån, tillvaratas* (23 kap. 4 § RB). Om det inte längre finns skäl att fullfölja en förundersökning ska den läggas ned. Detta innebär att ett antal utredningar som har sin grund i anmälningar från revisorer inte kan drivas vidare till åtalsbeslut, eftersom det inte

kan bevisas att den misstänkte begått något brott eller det kan konstateras att det överhuvudtaget inte förekommit någon brottslig gärning.

Det kan finnas en rad olika förklaringar till att en anmäld person inte åtalas. När det gäller de brott som omfattas av revisorns anmälningsskyldighet är svårigheterna särskilt stora att styrka det subjektiva rekvisitet, dvs. om lagens krav på uppsåt och oaktsamhet är uppfyllt. Man kan i vårt land ännu inte utkräva straffrättsligt ansvar av ett bolag (med undantag av företagsbot). Sådant ansvar kan bara utkrävas av fysiska personer. Ett bolag kan ha ett antal företrädare. Det är inte självklart vem eller vilka av företrädarna som ska drabbas av det straffrättsliga ansvaret för en gärning som begåtts inom ramen för bolagets verksamhet. Det förekommer därför att ansvaret fördelas på företrädarna på sådant sätt att inte någon av dem uppnår en straffbar nivå ens i fall där oaktsamhet är tillräckligt för straffansvar.

Att vissa anmälningar från revisorer inte leder till lagföring är således inte mer anmärkningsvärt än att inte alla personer som grips av polis sedan också lagförs. Att det måste förhålla sig på det sättet anses som en självklarhet i en rättsstat. Det bör i det sammanhanget påpekas att det för att gripa någon krävs en betydligt högre grad av misstanke än vad som gäller för revisorers skyldighet att anmäla brott, vilket också framgår av den s.k. misstanketrappan.

## 9.2 Förundersökningsprotokollet

Förundersökningen dokumenteras i ett förundersökningsprotokoll, vilket utgör underlag för åklagarens beslut i åtalsfrågan och för dennes förberedelser för rättegången. Innan åtal har den misstänkte och hans försvarare möjlighet att granska vad som framkommit under utredningen och att begära kompletteringar av utredningen.

På grundval av förundersökningen fattar åklagaren beslut i åtalsfrågan. En åklagare i Sverige har absolut åtalsplikt, men vissa möjligheter finns att underlåta åtal för brott genom att besluta om åtalsunderlåtelse (jfr ovan).

## 9.3 Åtalet

Om åklagaren beslutar om åtal lämnar han eller hon en stämningsansökan till tingsrätten. Stämningsansökan innehåller ansvarsyrkandet, dvs. en beskrivning av den brottsliga gärningen och bevisuppgiften med en redovisning av den bevisning som åklagaren åberopar. Bevisningen brukar delas upp i skriftlig bevisning och muntlig bevisning. Åklagaren ska i bevisuppgiften ange vad som ska styrkas med varje särskilt bevis. Rätten utfärdar stämning på den tilltalade och kallar denne att inställa sig personligen vid huvudförhandlingen inför rätten.

## 9.4 Huvudförhandlingen

Är den tilltalade häktad ska huvudförhandling hållas snarast och senast inom två veckor från det att åtal väckts. Med undantag för mål mot unga lagöverträdare finns det för övriga mål inte några bestämda tider som domstolen är skyldig att följa. Handläggningen av brottmål bör dock alltid ske skyndsamt.

Vid huvudförhandlingen framställer åklagaren ansvarsyrkandet och den tilltalade avger sin inställning till yrkandet. Parterna håller därefter sakframställning och upptagning av bevisningen sker. Det är vanligt att den skriftliga bevisningen går igenom i samband med sakframställningen. Till sist slutför parterna sin talan. Detta brukar kallas för slutplädering.



## 9.5 Domen

När huvudförhandling ägt rum, ska samma dag överläggning hållas och dom beslutas och avkunnas. Om det är absolut nödvändigt får rätten besluta om anstånd med att besluta dom. Som huvudregel ska dom dock meddelas senast inom en vecka efter det att förhandlingen avslutades, om den tilltalade är häktad, och i annat fall, inom två veckor. I omfattande mål om ekonomisk brottslighet anses det nästan alltid nödvändigt med längre anstånd med att besluta dom.

En dom omfattar domslut och domskäl. Av domslutet framgår om domstolen funnit den tilltalade skyldig till brott enligt åtalet och om så är fallet påföljden för brottet. Påföljder är bl.a. böter, fängelse, villkorlig dom, skyddstillsyn och överlämnande till särskild vård. Domskälen består av en redogörelse för de omständigheter som ligger till grund för domslutet.

## 9.6 Överklagandet

Om någon part vill överklaga tingsrättens dom ska detta göras skriftligen inom tre veckor från domens datum. Överklagandet ska adresseras till den hovrätt som finns angiven i slutet av domen, men ska skickas till tingsrätten.

Om ena parten har överklagat domen i rätt tid, får också motparten överklaga domen till samma hovrätt även om den vanliga tiden för överklagande gått ut (s.k. anslutningsöverklagande). Överklagandet ska ha kommit in till tingsrätten inom en vecka från den i domen angivna sista dagen för överklagande. Om det första överklagandet återkallas, kan inte heller anslutningsöverklagandet prövas.

I överklagandet ska bl.a. följande anges:

- den ändring som yrkas i tingsrättens dom,
- skälen för överklagandet,
- i vilket avseende tingsrättens domskäl enligt klagandens mening är oriktiga samt
- de bevis som åberopas och vad som ska styrkas med varje bevis.

I vissa mindre mål där tingsrätten bestämt påföljden till enbart böter har den som klagat inte automatiskt rätt till att få en ny prövning av sin sak i hovrätten. I stället krävs att hovrätten först meddelar prövningstillstånd. Prövningstillstånd ska meddelas t.ex. om det finns anledning att tvivla på riktigheten av tingsrättens dom, om det inte utan att prövningstillstånd meddelas går att bedöma riktigheten av tingsrättens dom eller om domen kan ha prejudikatvärde. Om hovrätten inte finner skäl att meddela ett sådant tillstånd så står tingsrättens dom fast

Hovrättens dom kan överklagas till Högsta domstolen (HD). För att HD ska ta upp en dom till prövning krävs emellertid att domstolen meddelar s.k. prövningstillstånd. Även Riksåklagaren måste numera ha prövningstillstånd för att få ett mål prövat av HD. Det vanligaste skälet för prövningstillstånd är att det är av vikt för ledningen av rättstillämpningen att målet prövas av HD. Prövningstillstånd meddelas endast i ett fåtal fall.

## 9.7 Ytterligare om brottmålsprocessen och revisorns roll

Revisorns medverkan i en brottmålsprocess som initierats av en anmälan enligt ABL kommer normalt inte att begränsas till ett avlåtande av anmälan till åklagaren. Som framgått av beskrivningen av brottmålsprocessen, kan revisorn komma att engageras på en rad olika sätt.

Sannolikheten är stor för att ett eller flera förhör behöver hållas med revisorn under förundersökningen och att ytterligare skriftliga handlingar behöver tillföras. I sammanhanget bör framhållas att revisorns tystnadsplikt bryts av en pågående förundersökning (9 kap 46 § andra stycket aktiebolagslagen). Det är vidare sannolikt att revisorn kommer att kallas till huvudförhandlingen (i tingsrätt och eventuellt också i hovrätt och Högsta domstolen) för att där avlägga vittnesmål.

Det förekommer att åklagaren begär viss komplettering av revisorns anmälan utan att ha inlett förundersökning om åklagaren finner att anmälan är ofullständig i någon del. Det torde i en sådan situation vara möjligt för revisorn att tillhandahålla kompletteringen utan att för den skull bryta mot sin tystnadsplikt.

## 10 Källor

### Litteratur

Ekonomiska brott i aktiebolag - revisorns handlingsplikt enligt ABL, Far Förlag AB, Stockholm 2006

Elofsson, Holmqvist, Lindmark, Andersson Bokföringsbrott och bokföringslagen, Nordstedts Juridik AB, Stockholm, fjärde upplagan 2017

Holmqvist, Lindmark, Skatt och skattebrott, Nordstedts Juridik AB, Stockholm 2012

Dahlqvist, A-L & Holmquist, R, Brotten i näringsverksamhet, Norstedts Juridik AB, Stockholm, andra upplagan 2010

RUBICON - Promemoria av Riksåklagaren och Riksskatteverket angående rutiner vid brottsutredningar i samband med konkurs, Stockholm 1994. Några kapitel finns i omarbetad form på Ekobrottsmyndighetens hemsida [www.ekobrottsmyndigheten.se](http://www.ekobrottsmyndigheten.se)

### **Riksdagstryck**

Prop. 1998/99:19

Prop. 1997/98:99

Prop. 2008/09:70

Prop. 2009/10:204

Särskilt om de brott som omfattas av revisorns  
anmälningsskyldighet (juni 2020)



## Innehållsförteckning

1	Brottskatalogen .....	5
2	Bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll .....	5
2.1	Bokföringsbrott (11:5 BrB) .....	5
2.1.1	Objektiva rekvisit .....	5
2.1.2	Subjektiva rekvisit .....	6
2.1.3	Fullbordanstidpunkt .....	6
2.1.4	Allmänt .....	7
2.2	Försvårande av skattekontroll (SkBrL 10§) .....	8
2.2.1	Objektiva rekvisit .....	8
2.2.2	Subjektiva rekvisit .....	8
2.2.3	Fullbordanstidpunkt .....	8
2.2.4	Allmänt .....	8
3	Oredlighet mot borgenär, försvårande av konkurs eller exekutiv förrättning och otillbörligt gynnande av borgenär .....	9
3.1	Oredlighet mot borgenärer (11:1 BrB) .....	9
3.1.1	Objektiva rekvisit .....	9
3.1.2	Grovt brott .....	9
3.1.3	Subjektiva rekvisit .....	9
3.1.4	Fullbordanstidpunkt .....	9
3.1.5	Exempel på brott .....	9
3.2	Försvårande av konkurs eller exekutiv förrättning (11.2 BrB) .....	10
3.2.1	Objektiva rekvisit .....	10
3.2.2	Grovt brott .....	10
3.2.3	Subjektiva rekvisit .....	10
3.2.4	Fullbordanstidpunkt .....	10
3.2.5	Exempel på brott .....	10
3.3	Otillbörligt gynnande av borgenär (11:4 BrB) .....	10
3.3.1	Objektiva rekvisit .....	10
3.3.2	Subjektiva rekvisit .....	11
3.3.3	Fullbordanstidpunkt .....	11
3.3.4	Allmänt .....	11
3.3.5	Exempel på brott .....	11
4	Skattebrott och vårdslös skatteuppgift .....	11
4.1	Skattebrott (SkBrL 2 § och 4 §) .....	12
4.1.1	Tillämpningsområde .....	12

4.1.2	Undantag .....	12
4.1.3	Objektiva rekvisit .....	12
4.1.4	Grovt brott .....	12
4.1.5	Subjektiva rekvisit.....	12
4.1.6	Fullbordanstidpunkt .....	12
4.2	Vårdslös skatteuppgift (SkBrL 5 §).....	12
4.2.1	Objektiva rekvisit .....	12
4.2.2	Subjektiva rekvisit.....	13
5	Förskingring, trolöshet mot huvudman och olovligt förfogande .....	13
5.1	Förskingring BrB 10 kap. 1 o 3 §§ .....	13
5.1.1	Objektiva rekvisit .....	13
5.1.2	Subjektiva rekvisit.....	13
5.1.3	Fullbordanstidpunkt .....	13
5.1.4	Allmänt.....	13
5.1.5	Exempel på brott .....	14
5.2	Trolöshet mot huvudman (BrB 10 kap. 5 §).....	14
5.2.1	Objektiva rekvisit .....	14
5.2.2	Subjektiva rekvisit.....	14
5.2.3	Fullbordanstidpunkt .....	14
5.2.4	Allmänt.....	14
5.2.5	Exempel på brott .....	14
5.3	Olovligt förfogande (10 kap. 4 § BrB) .....	15
5.3.1	Objektiva rekvisit .....	15
5.3.2	Subjektiva rekvisit.....	15
5.3.3	Fullbordanstidpunkt .....	15
5.3.4	Allmänt.....	15
5.3.5	Exempel på brott .....	15
6	Bedrägeri och svindleri .....	15
6.1	Bedrägeri (9 kap. 1 eller 3 §§ BrB) .....	15
6.1.1	Objektiva rekvisit .....	15
6.1.2	Subjektiva rekvisit.....	15
6.1.3	Fullbordanstidpunkt .....	15
6.1.4	Exempel på brott .....	15
6.2	Svindleri 9 kap. 9 § BrB).....	16
6.2.1	Objektiva rekvisit .....	16
6.2.2	Subjektiva rekvisit.....	16
6.2.3	Fullbordanstidpunkt .....	16

6.2.4	Exempel på brott .....	16
7	Bestickning och mutbrott .....	16
7.1	Bestickning (17 kap. 7 BrB) .....	16
7.1.1	Objektiva rekvisit .....	16
7.1.2	Subjektiva rekvisit .....	16
7.1.3	Fullbordanstidpunkt .....	17
7.1.4	Allmänt .....	17
7.2	Mutbrott (20 kap. 2 BrB) .....	17
7.2.1	Objektiva rekvisit .....	17
7.2.2	Subjektiva rekvisit .....	17
7.2.3	Fullbordanstidpunkt .....	17
7.2.4	Allmänt .....	17
7.2.5	Exempel på brott .....	18
8	Särskilt om penningtvätt .....	18
8.1	Allmänt .....	18
8.2	Skyldigheter enligt penningtvättslagen .....	19
9	Penningtvättsbrottet .....	21
10	Källförteckning .....	22

## 1 Brottskatalogen

I den s.k. brottskatalogen i 9 kap. 42 § nya aktiebolagslagen återfinns följande brott:

9 kap.1 eller 3 §§ brottsbalken (BrB)	Bedrägeri och grovt bedrägeri
9 kap. 9 § BrB	Svindleri
10 kap. 1 eller 3 §§ BrB	Förskingring/grov förskingring
10 kap. 4 § BrB	Olovligt förfogande
10 kap. 5 § BrB	Trolöshet mot huvudman
11 kap. 1 § BrB	Oredlighet/grov oredlighet mot borgenärer
11 kap 2 § BrB	Försvårande av konkurs eller exekutiv förrättning
11 kap. 4 § BrB	Otillbörligt gynnande av borgenär
11 kap. 5 § BrB	Bokföringsbrott
17 kap. 7 § BrB	Bestickning
20 kap. 2 § BrB	Mutbrott
2 och 4 §§ skattebrottslagen	Skattebrott/grovt skattebrott
5 § skattebrottslagen	Vårdslös skatteuppgift
10 § skattebrottslagen	Försvårande av skattekontroll

I den i promemorian angivna skriften "Ekonomiska brott" beskrivs de olika brott som omfattas av revisorns anmälningsskyldighet. Som ett komplement till denna framställning görs nedan ett försök att ur en mer praktisk synvinkel beskriva de aktuella brotten. Tyngdpunkten har lagts på vilka rekvisit de olika brotten har. De brott som har rekvisit som påminner om varandra har sammanförts i grupper, varför ordningen i katalogen ovan inte följts.

## 2 Bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll

I handboken *Bokföringsbrott och bokföringslagen* (Norstedts juridik, fjärde upplagan utgiven 2017) analyserar Elofsson, Holmqvist, Lindmark och Andersson utförligt bokföringsbrottet och bokföringslagen. Ett antal betydande exempel lämnas också. Då handboken är försedd med en utförlig innehållsförteckning kan den med fördel användas som uppslagsverk.

### 2.1 Bokföringsbrott (11:5 BrB)

#### 2.1.1 Objektiva rekvisit

- bokföringsskyldighet
- åsidosättande av bokföringsskyldigheten
- detta ska ha fått till följd att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte gått att i huvudsak att bedöma med ledning av bokföringen



### 2.1.2 Subjektiva rekvisit

- uppsåt
- oaktsamhet

### 2.1.3 Fullbordanstidpunkt

När ett bokföringsbrott anses fullbordat beror på vilken typ av brist i bokföringen som avses. Lite förenklat kan det uttryckas som att om bokföring saknas så anses bokföringsbrottet fullbordat när den senast skulle vara upprättad. Om den löpande bokföringen innehåller osanna uppgifter så är bokföringsbrottet fullbordat när den senaste tidpunkten för att upprätta bokföringen inträtt eller att den missvisande bokföringen innan denna tidpunkt, har exponerats för externa intressenter (förutsatt att huvudsakskriteriet är fullbordat). Om samma försummelse föreligger när det gäller den löpande bokföringen som i bokslutet torde försummelsen vid bokslutet ses som en följd av den tidigare försummelsen och får därför ses som den mest allvarliga och anses konsumera den tidigare försummelsen. Fullbordanstidpunkten i dessa fall torde sammanfalla med tidpunkten för upprättandet av årsredovisningen (se NJA 2009 s 3). I det rättsfallet slog Högsta domstolen fast att när företagsledaren avslutat bokföringen genom att tillse att årsredovisningen är upprättad är bokföringsskyldigheten fullgjord. Vidare anförde domstolen att ett bokföringsbrott knutet till årsredovisningen kan anses avslutat då det fullbordades (upprättandet av den felaktiga årsredovisningen). Av praxis från hovrätterna kan utläsas att årsredovisningen har ansetts upprättad då samtliga styrelseledamöter skrivit under årsredovisningen (och i förekommande fall verkställande direktören)<sup>1</sup>.

Vid fastställande av fullbordanstidpunkt vid underlåtelse av att upprätta årsredovisning i tid eller inte alls upprätta en sådan finns det olika tidsfrister att förhålla sig till i olika lagstiftningar. Årsredovisningslagen anger att årsredovisning i aktiebolag ska överlämnas till revisorerna senast sex veckor innan före den ordinarie bolagsstämman då årsredovisningen ska behandlas. Det kan utifrån denna utgångspunkt framhållas att bokföringsbrottet fullbordas vid denna tidpunkt, se bland annat ARF 2018:1 - Bokföringsbrott vid försenad eller utebliven årsredovisning i aktiebolag.

Av praxis på området framgår dock att fastställande av fullbordanstidpunkten vid avsaknad av årsredovisning eller underlåtenhet att i tid upprätta årsredovisning, att man bör utgå från den tid när årsredovisningen senast ska vara upprättad och fastställd enligt aktiebolagslagen, dvs. sex månader efter bokslutsdagen.<sup>2</sup>

Rättsläget är således oklart och man kan tänka sig olika tidpunkter för brottsligheten. Det torde dock finnas skäl att utgå ifrån att årsredovisningen i vart fall ska vara upprättad senast sex månader efter räkenskapsårets utgång. Denna tidpunkt är ofta mest förmånlig för den tilltalade och årsredovisningslagens frist har då också passerats.<sup>3</sup> Det faktum att många

---

<sup>1</sup> Svea Hovrätt B 4393-19 Hovrätten för Övre Norrland B 915-17

<sup>2</sup> Elofsson, Holmqvist, Lindmark, Andersson Bokföringsbrott och Bokföringslagen s 111.

<sup>3</sup> Elofsson, Holmqvist, Lindmark, Andersson Bokföringsbrott och Bokföringslagen s 112.

aktiebolag idag saknar revisor och att årsredovisningslagens tidsfrist som avser avlämnandet av årsredovisningen till revisorn saknar betydelse för dessa bolag talar också för att sexmånaders fristen bör användas.

## 2.1.4 Allmänt

Bokföringsbrottet kan mycket förenklat beskrivas på följande sätt.

Straffbestämmelsen skyddar den bokföringsskyldighet som föreskrivs i gamla och nya bokföringslagen. Det straffbara området begränsas av huvudsakskriteriet. För att bokföringsbrott ska föreligga krävs att felet eller bristen medför *att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen*<sup>4</sup>

De bokföringsbrott som kan begås kan med hänsyn till huvudsakskriteriet indelas i tre olika typer, nämligen fall där

1. bokföring saknas
2. bokföringen är osann och
3. bokföringen inte går att kontrollera<sup>5</sup>

Om bokföring *saknas* - vare sig detta beror på att någon sådan aldrig har upprättats, att den har upprättats för sent eller att den inte har bevarats - föreligger alltid bokföringsbrott. Huvudsakskriteriet är alltid uppfyllt, eftersom det inte finns någon bokföring att bedöma.<sup>6</sup>

Om bokföringen är felaktig eller bristfällig på så vis att den inte rätt speglar ekonomiska verkligheten föreligger bokföringsbrott om huvudsakskriteriet är uppfyllt. Bokföringen är *osann* i förhållande till den ekonomiska verkligheten.

Om affärshändelsen eller bokslutsposten inte är tillräckligt verifierad kan posten inte kontrolleras. Den är sålunda *inte bedömbär*. Om huvudsakskriteriet är uppfyllt föreligger bokföringsbrott.<sup>7</sup>

År 2005 reviderades 11 kapitlet i brottsbalken (se prop. 2004/05:69). För bokföringsbrottet innebar revideringen följande.

Straffmaximum för ringa bokföringsbrott till fängelse i sex månader. Avsikten med straffskärpningen har dock inte varit att ändra gränsdragningen mellan bokföringsbrott av normalgraden och ringa bokföringsbrott.

Straffskalan för grovt bokföringsbrott utökades till fängelse i sex år. Det grova brottet gavs också en egen rubricering och fördes över till paragrafens andra stycke. Där anges också vilka omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om brottet är grovt.

---

<sup>4</sup> Här hänvisas till överväganden i Elofsson, Holmqvist, Lindmark, Andersson,

<sup>5</sup> Elofsson, Holmqvist, Lindmark, Andersson Bokföringsbrott och bokföringslagen, s.100

<sup>6</sup> Elofsson, Holmqvist, Lindmark, Andersson s. 100

<sup>7</sup> Elofsson, Holmqvist, Lindmark, Andersson, Bokföringsbrott och bokföringslagen, s.100

Från och med den 1 juli 2013 har det införts en särskild åtalsprövning när det gäller ringa bokföringsbrott. Det innebär att åklagaren endast ska åtala för ringa bokföringsbrott om det är särskilt påkallat ur allmän synpunkt. Bakgrunden till denna ändring är bl.a. att man ville ha en mildare straffrättslig reglering på försenade årsredovisningar och årsbokslut.

## **2.2 Försvårande av skattekontroll (SkBrL 10§)**

### **2.2.1 Objektiva rekvisit**

- åsidosätta bokföringsskyldighet alternativt åsidosätta sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga
- därigenom ge upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvåras
- i ringa fall döms inte till ansvar.

### **2.2.2 Subjektiva rekvisit**

- uppsåt
- grov oaktsamhet

### **2.2.3 Fullbordanstidpunkt**

- tidpunkten för handlingen eller underlåtenheten.

### **2.2.4 Allmänt**

Försvårande av skattekontroll förutsätter liksom bokföringsbrottet att bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen åsidosatts, vilket innebär att ett sådant åsidosättande ofta är både bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll. Sistnämnda brott har emellertid ett vidare tillämpningsområde än bokföringsbrottet.

Den straffbara gärningen vid försvårande av skattekontroll består i att någon genom att åsidosätta bokföringsskyldigheten ger upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvåras. Det betyder att gärningen också omfattar felföringar på konton och liknande fel som inte kan vara bokföringsbrott, eftersom felet inte är sådant att det påverkar bedömningen av förloppet, det ekonomiska resultatet eller den ekonomiska ställningen med ledning av bokföringen.

Högsta domstolen har i en dom belyst skillnaden mellan bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll (NJA 2005 s 252) domen finns att läsa på HD:s hemsida).

Underlåtenhet att bevara verifikationer avseende varje enskilt köruppdrag i en taxirörelse har stått i strid med bokföringslagen, men har inte ansetts medföra att rörelsens förlopp inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen. Förfarandet bedömdes därför inte som bokföringsbrott utan endast som försvårande av skattekontroll. HD anförde i den delen bl.a. följande.

”Avsaknaden av den ytterligare information som ett bevarande av hela körpassrapporterna hade inneburit avseende möjligheten att identifiera varje enskild affärshändelse under ett körpass utgör en brist i detaljeringsgrad i informationshänseende. Bristen har dock inte medfört att det inte varit möjligt att i huvudsak bedöma rörelsens förlopp med ledning av bokföringen. Skattemyndighetens intresse av ytterligare information för utövning av skattekontrollen skyddas genom bestämmelserna om försvårande av skattekontroll (se prop. 1995/96;170 s. 135)”

### **3 Oredlighet mot borgenär, försvårande av konkurs eller exekutiv förrättning och otillbörligt gynnande av borgenär**

Den tidigare nämnda översynen av 11 kapitlet ledde till vissa ändringar också beträffande oredlighet och mannamån mot borgenärer, bl.a. följande.

Ansvar för oredlighet mot borgenärer under konkurs har vidgats till att omfatta också att en gäldenär, i otillbörligt syfte, efter uppmaning från konkursförvaltaren underlåter att medverka till att tillgång i utlandet som ingår i konkursboet ställs till konkursförvaltningens förfogande.

Oriktiga uppgifter vid konkurs, förhandling om offentligt ackord eller skuldsanering har straffbelagts i 2 § med rubriceringen försvårande av konkurs eller exekutiv förrättning. Även förfaranden av grov oaktsamhet faller under lagrummet

#### **3.1 Oredlighet mot borgenärer (11:1 BrB)**

##### **3.1.1 Objektiva rekvisit**

- den som är på obestånd eller när påtaglig fara för obestånd föreligger
- förstör eller genom gåva eller annan liknande åtgärd avhänder sig egendom av betydande värde
- detsamma gäller den som genom sådant förfarande försätter sig på obestånd eller framkallar påtaglig fara för det
- ur riket bortför tillgång av betydande värde när konkurs är förestående eller undandrar eller undanhåller konkursförvaltaren tillgång
- i otillbörligt syfte underlåter att medverka till att tillgång i utlandet som ingår i konkursen ställs till konkursförvaltningens förfogande, trots att konkursförvaltaren uppmanat gäldenären att medverka

##### **3.1.2 Grovt brott**

- beedigat oriktig uppgift
- begagnat falsk handling
- vilseledande bokföring
- betydande omfattning
- annars varit av särskilt farlig art

##### **3.1.3 Subjektiva rekvisit**

- uppsåt

##### **3.1.4 Fullbordanstidpunkt**

- när handlingen företas

##### **3.1.5 Exempel på brott**

Att en styrelseledamot tillika ensam aktieägare i ett aktiebolag utan vederlag gör sig av med bolagets lager. Genom förfarandet försätter han bolaget på obestånd.

Att ett patent - på vilket ett aktiebolags verksamhet vilar - säljs till ett pris över anskaffningsvärdet men under marknadsvärdet när bolaget är på obestånd.

## **3.2 Försvårande av konkurs eller exekutiv förrättning (11.2 BrB)**

### **3.2.1 Objektiva rekvisit**

- vid konkurs, ackord eller skuldsanering, förtiger tillgång, uppger obefintlig skuld eller lämnar oriktig uppgift
- åberopar oriktig handling eller skenavtal i samband med annan exekutiv förrättning

Om ett förtigande eller en oriktig uppgift är utan betydelse för saken, eller om gäldenären vid konkurs hade rätt att vägra yttra sig och omständigheterna innebär en skälig ursäkt för honom, ska han inte dömas till ansvar.

### **3.2.2 Grovt brott**

- beedigat oriktig uppgift
- använt falsk handling
- vilseledande bokföring
- betydande omfattning

### **3.2.3 Subjektiva rekvisit**

- uppsåt eller grov oaktsamhet

### **3.2.4 Fullbordanstidpunkt**

- när handlingen företas

### **3.2.5 Exempel på brott**

Straffbestämmelsen torde så tydligt beskriva vilka förfaranden som är straffbara att exempel på brott framstår som överflödiga.

## **3.3 Otillbörligt gynnande av borgenär (11:4 BrB)**

Brottet rubricerades tidigare som mannamån mot borgenärer, men fick år 2005 benämningen otillbörligt gynnande av borgenär. Detta innebar dock ingen ändring av det straffbara området.

### **3.3.1 Objektiva rekvisit**

- gynna viss borgenär, eller
- betala ej förfallen skuld, eller
- betala med annat än sedvanliga betalningsmedel, eller
- överlämna ej betingad säkerhet, eller
- vidta annan åtgärd<sup>8</sup> eller

---

<sup>8</sup> "Vidta annan åtgärd" täcker enligt förarbetena det fallet att gäldenären överenskommer med den, vilken han köpt varor, om en återgång av köpet (prop. 1942:4, s 131 och 163) se vidare Brottsbalkskommentaren uppslag 11:43

- gynna viss borgenär på annat sätt i otillbörligt syfte, eller
- främja ackord genom att hemligen lämna eller utlova betalning eller förmån

### 3.3.2 Subjektiva rekvisit

- uppsåt
- i otillbörligt syfte

### 3.3.3 Fullbordanstidpunkt

- när handlingen begås

### 3.3.4 Allmänt

Dessa bestämmelser tar sikte på de fall en gäldenär på ett otillbörligt sätt gynnar viss borgenär framför en annan borgenär. Ansvar förutsätter vidare att det vid en tänkt konkurs vid tidpunkten för gärningen funnits åtminstone en borgenär med lika eller bättre förmånsrätt än den som fått betalt. Den förstnämnde skulle då också ha missgynnats vid en sådan konkurs.

Det är viktigt att framhålla att ansvar för mannamån mot borgenärer kan utkrävas endast om bolaget *var* på obestånd när betalningarna gjordes. Om obeståndet framkallades av betalningarna föreligger inte något mannamånsbrott. I ett sådant fall föreligger inte heller någon oredlighet mot borgenärer, eftersom det är fråga om betalning av skulder och således inte om något avhändande som försämrar ett bolags ekonomiska ställning.

När det gäller otillbörligt syfte avses enligt motiven kriminaliseringen träffa sådana betalningar av förfallna skulder då gäldenärens handlande bestäms av en önskan att i en obeståndssituation visa välvilja mot en speciell borgenär, fastän det sker på övriga borgenärers bekostnad<sup>9</sup>.

### 3.3.5 Exempel på brott

Att i ett fåmansaktiebolag ägaren tillika styrelseledamoten kort före bolagets konkurs betalar en icke förfallen skuld till en leverantör eller betalar en skuld genom överlåtelse av rörelsens inventarier eller återbetalar ett större lån (förfallet till betalning) till en nära anhörig.

Att i ett aktiebolag där möjligheterna till att få nya krediter är uttömda och kön är lång med upprörda leverantörer som inte kan få betalt, ställföreträdaren tillika styrelseledamoten betalar en icke förfallen skuld om 200 000 kr med bolagets pengar.

## 4 Skattebrott och vårdslös skatteuppgift

För en mer utförlig beskrivning och exempel på brott hänvisas till Skatt och skattebrott, Rolf Holmqvist och Johan Lindmark 2016.

---

<sup>9</sup> Prop. 1975/76:82 sid 119 f och NJA s 25

## 4.1 Skattebrott (SkBrL 2 § och 4 §)

### 4.1.1 Tillämpningsområde

Skattebrottslagen är tillämplig på alla pålagor till det allmänna som betecknas skatt, dock endast på svenska skatter. I fråga om avgift, som inte betecknas som skatt är skattebrottslagen endast tillämplig om det föreskrivs särskilt i respektive författning. Sådan särskild föreskrift finns bl. a. när det gäller

- sociala avgifter i form av arbetsgivaravgifter och egenavgifter
- allmänna egenavgifter och
- särskild löneskatt

### 4.1.2 Undantag

Från tillämpningsområdet undantas gärningar som är belagda med straff för varusmuggling. Skattebrottslagen är heller inte tillämplig på skatte- eller avgiftstillägg, ränta, dröjsmålsavgift, förseningsavgift eller liknande avgift.

Möjligheten till frivillig rättelse bör särskilt uppmärksammas (jfr avsnitt 5.5 och exempel 17 i promemorian).

### 4.1.3 Objektiva rekvisit

- oriktig uppgift lämnas till myndighet på annat sätt än muntligen, alternativt
- underlåtenhet att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift
- härigenom ska fara ha uppkommit för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till gärningsmannen eller annan

### 4.1.4 Grovt brott

- utöver rekvisiten för skattebrott tillkommer kvalifikationsgrunderna
- att gärningen rör mycket betydande belopp alternativt
- att förfarandet ingår som ett led i en brottslighet som utövas systematiskt eller i större omfattning, alternativt
- att förfarandet i annat fall är av synnerligen farlig art

### 4.1.5 Subjektiva rekvisit

- Uppsåt

### 4.1.6 Fullbordanstidpunkt

- den dag då den oriktiga uppgiften lämnas till myndigheten, alternativt
- den dag då skyldighet att lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift inträder utan att skyldigheten fullgörs

## 4.2 Vårdslös skatteuppgift (SkBrL 5 §)

### 4.2.1 Objektiva rekvisit

- oriktig uppgift lämnas

- till myndighet
- på annat sätt än muntligen
- fara föreligger för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till gärningsmannen själv eller annan
- gärningen får inte vara av mindre allvarlig art med hänsyn till skattebeloppets storlek och övriga omständigheter
- skattebeloppet måste normalt minst uppgå till ett prisbasbelopp när det gäller brott beträffande inkomst, moms och arbetsgivaravgifter. Två prisbasbelopp vid avdragen skatt

#### 4.2.2 Subjektiva rekvisit

- grov oaktsamhet

Enligt tidigare gällande rätt i Sverige kunde en person dömas för brott enligt skattebrottslagen även om han eller hon hade ålagts skattetillägg.

Högsta domstolen har i en dom i juni 2013 fattat ett beslut som innebär att praxis ändras. Enligt Högsta domstolen är den svenska regleringen med skattebrott och skattetillägg i två olika förfaranden mot en och samma person oförenligt med rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott. Den som fått ett skattetillägg därför att han eller hon har lämnat en oriktig uppgift i skatteförfarandet får enligt HD inte därefter åtalas för skattebrott på grund av samma oriktiga uppgift.

## 5 Förskingring, trolöshet mot huvudman och olovligt förfogande

### 5.1 Förskingring BrB 10 kap. 1 o 3 §§

#### 5.1.1 Objektiva rekvisit

- fått egendom i besittning och tillägnar sig denna eller åsidosätter vad han har att iaktta för att fullgöra sin skyldighet, och därigenom själv far vinning och åsamkar skada för den berättigade

#### 5.1.2 Subjektiva rekvisit

- Uppsåt

#### 5.1.3 Fullbordanstidpunkt

- när förmögenhetsöverföringen sker

#### 5.1.4 Allmänt

Förskingring är det fråga om då man för egen vinning och till skada för annan bryter mot det förtroende som visats honom genom att han fått egendom i besittning för den andres räkning. Såväl fast som lös egendom kan bli föremål för förskingring. För ansvar krävs att gärningsmannen tillgodogjort sig egendom som han på grund av avtal, allmän eller enskild tjänst eller dylik ställning fått i besittning för annans räkning med skyldighet att utge egendomen eller redovisa för den. Gärningsmannen ska sålunda inta en viss förtroendeställning i förhållande till den som är berättigad att få ut egendomen eller kräva redovisning för den.



För att fråga ska vara om förskingring krävs vidare att skyldigheten att utge eller redovisa för egendomen uppstod i och med att gärningsmannen fick den om hand. Man behöver inte avvakta om den berättigade utsätts för en definitiv förlust, innan man kan avgöra om förskingring föreligger eller ej. Det är förhållandet som rådde i det ögonblick förskingringshandlingen företogs som är avgörande.

### **5.1.5 Exempel på brott**

Att en VD i ett aktiebolag med flera aktieägare under en längre tid har "lånat" pengar av företaget. Pengarna har inte vid något tillfälle återbetalats och lånen har dolts i bokföringen genom att osanna eller falska verifikationer upprättats.

## **5.2 Trolöshet mot huvudman (BrB 10 kap. 5 §)**

### **5.2.1 Objektiva rekvisit**

- missbruk av förtroendeställning som skadar huvudmannen

### **5.2.2 Subjektiva rekvisit**

- uppsåt

### **5.2.3 Fullbordanstidpunkt**

- när förtroendeställningen missbrukas

### **5.2.4 Allmänt**

Trolöshet mot huvudman kännetecknas generellt av att gärningsmannen missbrukar ett förtroende. Förtroendemissbruket kan avse ekonomisk angelägenhet, teknisk uppgift eller juridisk angelägenhet. Den ekonomiska trolösheten förutsätter att gärningsmannen i förhållande till huvudmannen intagit en förtroendeställning som är mera kvalificerad än vid förskingring. Detta innebär att gärningsmannen ska ha haft ett stort mått av förtroende och haft en relativt självständig ställning. Den brottsliga handlingen vid ekonomisk trolöshet består i att gärningsmannen missbrukar sin förtroendeställning. Detta kan ske såväl genom rättsliga åtgärder som genom dispositioner av rent faktisk art. Den förtroendeställning som gärningsmannen fått ger honom speciella möjligheter att förfoga över huvudmannens förmögenhet, möjligheter som han kan utnyttja till att göra skada på ett sätt som saknar motsvarighet i fråga om utomstående personer.

Liksom för flera andra förmögenhetsbrott finns en särskild straffskala för det fall brottet är grovt. Grovt brott kan det bli fråga om när gärningsmannen begagnat falsk handling eller vilseledande bokföring eller om han tillfogar huvudmannen betydande eller synnerligen kännbar skada.

### **5.2.5 Exempel på brott**

-Att en VD i ett aktiebolag - vars kärnverksamhet består i att tillverka fågelfröautomater - spekulerar i aktier, varvid stora förluster uppstår. VD:n hade inte befogenhet att bedriva handel med värdepapper.

-Att ett aktiebolag vars verksamhet består i att som handelsresande sälja en särskild uppdragsgivares dataspel - trots avtal med uppdragsgivaren om att annan verksamhet inte får bedrivas - under handelsresorna säljer spel från andra tillverkare.

### **5.3 Olovligt förfogande (10 kap. 4 § BrB)**

#### **5.3.1 Objektiva rekvisit**

- berövar annan denne tillkommande ägande- eller säkerhetsrätt till egendom, som gärningsmannen innehar

#### **5.3.2 Subjektiva rekvisit**

- uppsåt

#### **5.3.3 Fullbordanstidpunkt**

- när förmögenhetsöverföringen skett

#### **5.3.4 Allmänt**

- när förmögenhetsöverföringen skett

#### **5.3.5 Exempel på brott**

Att pengar betalas in på ett bolags konto av misstag. Mottagaren inser att det är ett misstag, men vill inte betala tillbaka pengarna, eftersom bolaget behöver pengarna. Transaktionen bokförs helt korrekt och beloppet tas upp som en skuld i årsredovisningen. Mottagaren hoppas att utbetalaren inte ska upptäcka sitt misstag.

Att ett bolag som köpt maskiner på kredit med avtal om återtaganderätt säljer maskinerna innan skulden är betald.

## **6 Bedrägeri och svindleri**

### **6.1 Bedrägeri (9 kap. 1 eller 3 §§ BrB)**

#### **6.1.1 Objektiva rekvisit**

- medelst vilseledande
- förmå någon till handling eller underlåtenhet
- som innebär vinning respektive skada

#### **6.1.2 Subjektiva rekvisit**

- uppsåt

#### **6.1.3 Fullbordanstidpunkt**

- när förmögenhetsöverföringen skett

#### **6.1.4 Exempel på brott**

Att ett aktiebolag utan betalningsanmärkningar men som saknar betalningsförmåga mot faktura inhandlar varor hos ett antal företag.

Att företagsledaren tillika styrelseledamoten i ett aktiebolag tar upp ett större banklån under förespegling av att pengarna ska användas för investering i nya maskiner. Avsikten är dock att han ska använda pengarna för att aktiebolaget ska kunna återbetala ett större lån som företagsledaren tidigare lämnat till bolaget.

## 6.2 Svindleri 9 kap. 9 § BrB)

### 6.2.1 Objektiva rekvisit

- offentliggöra eller eljest till allmänheten sprida vilseledande uppgifter
- för att påverka priset på vara, värdepapper eller annan egendom alternativt
- någon, som medverkar vid bildande av aktiebolag eller annat företag eller på grund av sin ställning bör äga särskild kännedom om ett företag
- offentliggör eller eljest bland allmänheten eller företagets intressenter
- sprider vilseledande uppgift
- ägnad att påverka bedömandet av företaget i ekonomiskt hänseende och därigenom medföra skada

### 6.2.2 Subjektiva rekvisit

- uppsåt
- grov oaktsamhet (dock endast för andra alternativet)

### 6.2.3 Fullbordanstidpunkt

- när offentliggörandet eller spridandet sker

### 6.2.4 Exempel på brott

Att lämna in en oriktig årsredovisning till Bolagsverket

Att företagsledaren i ett aktiebolag som ska genomföra en nyemission i det prospekt som publiceras uppger att bolaget har en mycket bättre ekonomisk ställning än den verkliga.

## 7 Bestickning och mutbrott

### 7.1 Bestickning (17 kap. 7 BrB)

#### 7.1.1 Objektiva rekvisit

- den som till någon i den i paragrafen angivna personkretsen<sup>10</sup> lämnar, utlovar eller erbjuder, för denne själv eller för annan, muta eller annan otillbörlig belöning för tjänsteutövning.

#### 7.1.2 Subjektiva rekvisit

- uppsåt

---

<sup>10</sup> Personkretsen enligt 17 kap. 7 § BrB är följande. Arbetstagare, annan som avses i 20 kap. 2 eller ledamot av främmande stats organ motsvarande dem som avses i 20 kap. 2 § BrB, främmande stats minister, ledamot av främmande stats lagstiftande församling andra stycket 1 BrB, eller någon som utan att inneha anställning eller uppdrag som nu har sagts utövar främmande stats myndighet

### 7.1.3 Fullbordanstidpunkt

- den dag då handlingen begås

### 7.1.4 Allmänt

För att bestickning ska vara straffbart fordras inte att befattningshavaren faktisk påverkats. Det är tillräckligt att någon lämnar, utlovar eller erbjuder muta eller annan otillbörlig belöning för tjänsteutövningen. Det saknar betydelse om åtgärden vidtagits före eller efter tjänsteutövningen.

Med "muta" och "annan otillbörlig belöning" avses belöning, förmån eller gåva. Mutan kan bestå av kontanter, varor, resor, tjänster, rabatter, presentkort eller gästfrihet av olika slag. Mutans beteckning, t.ex. provision, arvode, honorar eller avgift saknar betydelse.

Innebörden av begreppet "otillbörligt" är inte närmare preciserat i lagtexten. Vad som är otillbörligt får bestämmas på grundval av en samlad bedömning av alla omständigheter som är av betydelse i det enskilda fallet. Varje transaktion som objektivt är ägnad att påverka tjänsteutövningen är otillbörlig. Den är att anse som otillbörlig om det ligger i sakens natur att förmånens syfte inte gärna kan vara annat än att mottagaren ska vidta en viss åtgärd som strider mot dennes åligganden.

Bedömningen av om transaktionens syfte är att påverka mottagarens tjänsteutövning är beroende av förmånens ekonomiska värde. En förmån av ringa värde innebär normalt en mindre risk för påverkan och bör inte anses som otillbörlig. Förmåner av representationskaraktär faller utanför.

## 7.2 Mutbrott (20 kap. 2 BrB)

### 7.2.1 Objektiva rekvisit

- arbetstagare som,
- för sig själv eller någon annan,
- tar emot, låter sig utlova eller begär
- muta eller annan otillbörlig belöning
- för sin tjänsteutövning

### 7.2.2 Subjektiva rekvisit

- uppsåt

### 7.2.3 Fullbordanstidpunkt

- när de handlingar som beskrivs i paragrafen företas

### 7.2.4 Allmänt

Den aktiva form av korruption som bestickning utgör, motsvaras av ett passivt brott, nämligen mutbrottet. I 20 kap. 2 § BrB framgår att straffansvar kan inträda för den som för sig själv eller för annan tar emot, låter sig utlova eller begär muta eller annan otillbörlig belöning för sin tjänsteutövning.

Det ska påpekas att det för mutbrott finns en särskild åtalsregel inom den privata sektorn. Det har nämligen ansetts önskvärt att låta mutbrott inom denna sektor i viss omfattning

undgå åtal. Det bör dock framhållas att det är en uppgift för åklagaren att bedöma om åtal är påkallat ur allmän synpunkt.

### 7.2.5 Exempel på brott

Att ställföreträdaren i ett aktiebolag låter bolaget betala ut en större summa pengar till en högt uppsatt tjänsteman vid någon myndighet. Syftet med utbetalningen är att tjänstemannen ska utfärda tillstånd för bolaget att bedriva viss verksamhet.

Att ett bolag som säljer bärbara datorer erbjuder personal hos köpande företag och myndigheter en DVD-spelare om deras arbetsgivare tecknar avtal om köp av minst fem datorer.

## 8 Särskilt om penningtvätt

### 8.1 Allmänt

Det fjärde penningtvättsdirektivet antogs av Europaparlamentet den 20 maj 2015 och syftade till att ytterligare förstärka ramverket för bekämpning av penningtvätt och finansiering av terrorism. Den största nyheten i direktivet var att uppgifter om verkliga huvudmän också ska lagras i ett centralt register.

Införande av det fjärde penningtvättsdirektivet skedde genom att Lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (penningtvättslagen) trädde i kraft den 1 augusti 2017. Den ersatte lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism. Samtidigt trädde lagen (2017:631) om registrering av verkliga huvudmän i kraft.

Lagen syftar till att förhindra att finansiell verksamhet och annan näringsverksamhet utnyttjas för penningtvätt eller finansiering av terrorism. Erfarenheter som under många år gjorts på internationell nivå visar att inte bara företag inom den finansiella sektorn utnyttjas för penningtvätt och finansiering av terrorism utan också en rad andra yrkesområden. Reglerna har därför successivt kommit att omfatta allt fler verksamhetsutövare. Penningtvättslagen ska bl.a. tillämpas i verksamhet som godkänd eller auktoriserad revisor eller registrerat revisionsbolag driver, verksamhet som avser bokföringstjänster eller revisionstjänster och verksamhet som består i att lämna råd i avsikt att påverka storleken på en skatt eller avgift (skatterådgivare). Den nya penningtvättslagen ställer ökade krav på förståelse för riskerna för penningtvätt och finansiering av terrorism i den egna verksamheten. För handlare innebär ändringen att nivån för yrkesmässig kontant handel med varor sänks från 15 000 euro till 5 000 euro. Det innebär ett utökat krav på rutiner för handelsföretag som tar emot kontant betalning på 5 000 euro och uppåt. Företagen måste göra grundläggande åtgärder för riskbedömning och kundkännedom. Det innebär också att det måste upprättas administrativa funktioner för god kundkontroll samt intern redovisning. Utbildning av relevant personal krävs.

Av 1 kap. 6 § penningtvättslagen framgår vad som avses med penningtvätt och finansiering av terrorism. Med penningtvätt avses sådana åtgärder med brottsligt förvärvat egendom, som kan medföra att egendomens samband med brott döljs, att den brottslige får möjlighet att undandra sig rättsliga påföljder eller att återskaffandet av egendomen försvåras, samt sådana åtgärder som innefattar förfogande över och förvärv, innehav eller brukande av egendomen. Även åtgärder med annan egendom kan innebära penningtvätt om åtgärderna är ägnade att

dölja att någon har berikat sig genom brottslig gärning. Med finansiering av terrorism avses att samla in, tillhandahålla eller ta emot pengar eller annan egendom i syfte att egendomen ska användas för bl.a. samröre med terroristorganisation eller med vetskap om att de är avsedda att användas för att begå sådan brottslighet som avses i 3 § lagen (2002:444) om straff för finansiering av särskilt allvarlig brottslighet i vissa fall. Med terrorism avses bland annat vissa särskilt allvarliga våldsbrott som begås med syfte att injaga skräck i en befolkning eller en befolkningsgrupp eller förmå en regering eller en internationell organisation att vidta eller att avstå från att vidta en åtgärd eller som begås mot diplomater eller andra internationellt skyddade personer.

## 8.2 Skyldigheter enligt penningtvättslagen

Bestämmelserna i penningtvättslagen omfattar bl.a. fysiska och juridiska personer som driver verksamhet som revisorer. Lagen gäller endast för verksamhet som är inriktad mot kunder. Intern verksamhet som bedrivs hos revisorn faller således utanför rapporteringsskyldigheten, medan förhållanden som berör en kund omfattas av denna skyldighet. Bestämmelserna gäller även skatterådgivare. Med skatterådgivare avses den som bedriver yrkesmässig verksamhet som består i att lämna råd i avsikt att påverka storleken på en skatt eller avgift.

Verksamhetsutövare som ska tillämpa penningtvättslagen är skyldiga att vara aktiva för att förhindra att deras verksamheter utnyttjas för penningtvätt eller finansiering av terrorism. Art och omfattning av de åtgärder som ska vidtas ska bedömas med utgångspunkt från de risker som kan finnas för ett sådant utnyttjande. För att verksamhetsutövaren ska kunna bedöma riskerna måste utövaren skaffa sig information om vem kunden är och vilken verksamhet kunden bedriver. Det gäller bl.a. att kunna bedöma om de tjänster som kunden efterfrågar kommer att utgöra legala inslag i kundens verksamhet. Detta brukar uttryckas så att verksamhetsutövaren ska tillämpa ett riskbaserat förhållningssätt för att uppnå kundkännedom. Man skiljer här mellan grundläggande åtgärder som ska vidtas för att uppnå kundkännedom och sådana ytterligare skärpta åtgärder som ska vidtas då risken för penningtvätt och finansiering av terrorism bedöms vara hög.

Med grundläggande åtgärder för kundkännedom avses kontroll av kundens identitet, kontroll av eventuell verklig huvudmans identitet och inhämtande av information om affärsförbindelsens syfte och art. Identitetskontroll ska utföras när någon vill inleda en affärsförbindelse. Med en affärsförbindelse avses att relationen är avsedd att vara under längre tid än som krävs för en enstaka transaktion. En revisor ska utreda om en kund har en verklig huvudman. Om kunden är en juridisk person eller liknande, t e x en trust, ska utredningen omfatta åtgärder för att förstå kundens ägarförhållanden och kontrollstruktur (Gäller ej börsnoterade företag) Även om det skulle röra sig om en enstaka transaktion måste identiteten kontrolleras om transaktionen uppgår till minst motsvarande 15 000 euro eller har samband med andra transaktioner som sammanlagt uppgår till minst detta belopp.

Oberoende av beloppets storlek ska identiteten alltid kontrolleras om det kan antas att personen handlar för någon annans räkning.

Skulle revisorn även efter vidtagna åtgärder vara osäker på vem den verkliga huvudmannen är ska han eller hon inte inleda något affärsförhållande, avsluta affärsförhållandet om det redan har inletts och avstå från att genomföra en önskad transaktion.

Handlingar och uppgifter om åtgärder som vidtagits för att uppnå kundkännedom ska bevaras under minst fem år. Tiden räknas från det att åtgärderna utfördes eller, då en affärsförbindelse har etablerats, affärsförbindelsen upphörde.

I 3 kap. 1 § första stycket penningtvättslagen sägs att en verksamhetsutövare ska granska transaktioner för att kunna upptäcka sådana som den misstänker eller har skälig grund att misstänka utgör ett led i penningtvätt eller finansiering av terrorism. Det innebär ett krav på verksamhetsutövaren att ha en sådan överblick över sina kundrelationer med därtill knutna transaktioner att verksamhetsutövaren förmår urskilja transaktioner som kan innebära en särskild risk, t.ex. komplicerade eller mer omfattande transaktioner och ovanliga transaktionsmönster som inte förefaller ha något ekonomiskt eller lagligt syfte. När verksamhetsutövaren urskiljer en transaktion som verkar misstänkt ska en närmare analys (granskning) göras av transaktionen. Kvarstår misstanken därefter ska omständigheterna rapporteras till Finanspolisen.

Verksamhetsutövare som är rapporteringsskyldiga ska på begäran av Finanspolisen lämna alla uppgifter som behövs för en utredning om penningtvätt eller finansiering av terrorism. Finanspolisens s.k. frågerätt inträder så snart det föreligger en konkret misstanke om penningtvätt eller finansiering av terrorism. Det krävs inte att någon rapport enligt penningtvättslagen har lämnats.

Det ska också nämnas att en verksamhetsutövare fortlöpande ska följa pågående affärsförbindelser. Det handlar om att kontrollera och dokumentera att de transaktioner som utförs stämmer överens med den kunskap verksamhetsutövaren har om kunden, dennes affärs- och riskprofil och, om det behövs, varifrån kundens ekonomiska medel kommer.

Det finns undantag från skyldigheten att lämna uppgifter till Finanspolisen. Godkända och auktoriserade revisorer, oberoende jurister och skatterådgivare är inte skyldiga att lämna uppgifter om vad som anförtrotts dem då de försvarar eller företräder en klient i eller i fråga om ett rättsligt förfarande, inklusive rådgivning för att inleda eller undvika ett rättsligt förfarande. Undantag gäller också när det gäller information som avser en kund och som verksamhetsutövarna har fått i samband med att de bedömer klientens rättsliga situation.

Den som lämnar uppgifter med stöd av penningtvättslagen får inte göras ansvarig för att ha åsidosatt tystnadsplikt, om uppgiftslämnaren hade anledning att räkna med att uppgifterna borde lämnas. Verksamhetsutövaren eller anställda hos denne får inte röja för kunden eller för någon utomstående att en granskning har genomförts, att uppgifter har lämnats med stöd av penningtvättslagen eller att en undersökning utförs eller kan komma att utföras. Förbudet gäller också för styrelseledamöter när verksamhetsutövaren är en juridisk person. Verksamhetsutövare ska ha riskbaserade rutiner för att förhindra att verksamheten utnyttjas för penningtvätt eller finansiering av terrorism och ska svara för att anställda fortlöpande får den information och den utbildning som behövs.

Rapporteringsskyldigheten enligt penningtvättslagen har företräde framför anmälningskyldigheten enligt ABL. Det innebär att omständigheter som ur ett straffrättsligt perspektiv har samband med varandra och som utgör indikationer på penningtvätt eller finansiering av terrorism endast ska rapporteras till Finanspolisen. Av 9 kap. 42 § tredje stycket ABL följer att revisorn i ett sådant läge inte ska anmäla brottsmisstanke eller i övrigt tillämpa reglerna om kommunikation med bolagets styrelse rörande sina iakttagelser.

Det kan någon gång inträffa att revisorn finner indikationer på penningtvätt samtidigt som han eller hon misstänker att t.ex. den verkställande direktören gjort sig skyldig till brott men det står klart att det rör sig om fristående händelsesammanhang. I ett sådant läge ska både penningtvättslagen och ABL tillämpas.

Framstår det inte som klart att händelserna saknar straffrättsligt samband med varandra bör enbart penningtvättslagen tillämpas. Det är angeläget att rapporten till Finanspolisen, när det är fråga om en brottsmisstanke som nått en sådan misstankenivå att en anmälan enligt ABL hade varit befogad, innehåller tillräcklig information för att Finanspolisen ska kunna göra bedömningen att förhållandena bör föras vidare till åklagare för bedömning av om förundersökning bör inledas eller inte.

Av 29 kap. 2 § ABL framgår att revisorn kan bli skadeståndsskyldig med anledning av anmälan enligt ABL eller rapportering enligt penningtvättslagen endast om de uppgifter som lämnades var oriktiga och revisorn eller medhjälpare till denne har haft skälig anledning att anta att de var oriktiga.

Motsvarande regler finns i 21 kap. 2 § (2018:672) om ekonomiska föreningar, 5 kap. 2 §, stiftelselagen (1994:1220), 37 § revisionslagen (1999:1079).

## 9 Penningtvättsbrottet

Sedan 1 juli 2014 har bestämmelserna om straff för penningtvätt placerats i en särskild lag, lag (2014:307) om straff för penningtvättsbrott (penningtvättsbrottslagen), tillsammans med bestämmelser om penningbeslag och förverkande av egendom som varit föremål för penningtvätt.

Penningtvätt kan vara straffbart som bl.a. penningtvättsbrott (3 § penningtvättsbrottslagen) eller näringspenningtvätt (7 § penningtvättsbrottslagen). Bestämmelsen om penningtvättsbrott omfattar även s.k. självtvätt. Med självtvätt avses åtgärder, som den som t.ex. har förvärvat egendom genom ett bedrägeri, själv vidtar med egendomen med syfte att dölja sambandet mellan egendomen, brottet och sig själv i egenskap av gärningsman. Det är upp till rättstillämpningen att avgöra om en person kan dömas för både förbrottet, exempelvis bedrägeri, och penningtvättsbrott genom självtvätt. Att underlätta möjligheten att omsätta svårromsatt egendom, t.ex. kontanter från koppleri, är också ett penningtvättsbrott (4 § penningtvättsbrottslagen).

En grundförutsättning för att en åtgärd ska betraktas som penningtvätt enligt 3 § penningtvättsbrottslagen är att åtgärden syftar till att dölja pengar eller annan egendom som härrör från brott eller brottslig verksamhet eller till att främja möjligheterna för någon att tillgodogöra sig egendomen eller dess värde. Det finns därmed inget krav på att pengarna eller egendomen ska vara kopplat till ett specifikt angivet brott.



## 10 Källförteckning

### Litteratur

Far:s uttalande: Etik U11 Medlemmarnas tillämpning av lagen om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism.

T Grahn m.fl. Åtgärder mot penningtvätt m.m. Nordstedts Juridik AB, Stockholm 2010

Elofsson, Holmqvist, Lindmark, Andersson, Bokföringsbrott och bokföringslagen, Adlibris 2017.

Holmqvist, Lindmark, Skatt och Skattebrott Adlibris 2017

Holmqvist, L, m.fl. Brottsbalken - En kommentar (Brottsbalkskommentaren)

Riksdagstryck m.m.

Prop. 1975/76:82

Prop.2003/04:156

Prop. 2008/09:70

Ds 2002:57

### Rättsfall

NJA 1980 sid. 25

B 62+532/17\*44=1538 62\*44=1538 62+532/17\*44=1538 62+532/17\*44=1538 62\*44=1538 62+532/17\*44=11' »32/17\*44=1538  
 62 + 532/538 62+532/17\*44=1538 62 + 532/17\*44=1538 62 + 532/538 62+532/17\*44=1538 62+532/17\*44=1538 62+532/17\*44 +  
 532/17\*44=1538 62 + 532/17\*44 = 1538 62 + 532/17\*44 + 532/17\*44=1538 62 + 532/-! .538 62+532/17\*44=153817\*44 = 1538 62 +  
 532/17\*44=15 38 62+532/17\*44=153817\*44 = 1538 62 + 532/17\*447 +532/17\*44=1538 62+53 = 61538  
 62+532/17\*44=153862+532/17\*44=1538 62+53 = 1538 62+532/17\*44=15381 .7\*44=1538 62+532/17\*462+532/17\*44=1538  
 62+532/17\*44 = 1538 62+532/17\*462+532/17\*44=1538 62+532 1538 62+532/17\*44=153 2/17\*44=1538 62+532/17\*44=1538  
 62+532/17\*44=153 2/17\*44 = 1538 62+532/17\*41 ■2 + 532/17\*44 = 1538 62+4=1538 62+532/17\*44=1538 62 + 532/17\*44 =  
 1538 62+4=1538 62+532/17\*44=153 2/17\*44=1538 62+532/178 62 + 532/17\*44 = 1538 62+532/17\*44=1538 62+532/178 62 +  
 532/17\*44 = 1538 62 + 4 = 1538 62+532/17\*44=1532/17\*44=1538 62+532/17\*44 = 1538 62+532/17\*44=1532/17\*44=1538  
 62+532/17\$: 8 62+532/17\*44=1538 62\*44 = 1538 62+532/17\*44=1538 62+532/17\*44=1538 62\*44=1538 62+532/17\*44=11'  
 •32/17\*44 = 1538 62 + 532/538 62+532/17\*44=1538 62 + 532/17\*44=1538 62 + 532/538 62+532/17\*44=1538 62»!62+532/17\*44=11'  
 •32/17\*44 = 1538 62 + 532/538 62+532/17\*44=1538 62 + 532/17\*44=1538 62 + 78

Sedan år 1999 har revisorer skyldighet att anmäla misstanke om vissa brott. En samrådsgrupp, där representanter för Ekobrottsmyndigheten, Far ingår, har i en promemoria som togs fram år 2003 tagit fram praktiska råd för revisorernas hantering av brottsmisstankar. Promemorian har reviderats tre gånger bl.a. genom att ett särskilt avsnitt om revisorernas anmälningsskyldighet enligt lagen om åtgärder mot penningtvätt har tagits in och att vissa exempel i avsnitt 6 har justerats.

Syftet med promemorian är inte att ge entydiga svar på hur anmälningsskyldigheten ska hanteras i enskilda fall, utan snarare att anvisa ett angreppssätt — en modell — för hur frågorna kan hanteras. De överväganden som redovisas är arbetsgruppens egna. Det finns således utrymme för andra bedömningar.



**Ekobrottsmyndigheten**  
 Swedish Economic Crime Authority

17\*44=1538 62+532/178 62 + 532/17\*44 = 1538 62+532/17\*44=1538 62+532/178 62 + 532/17\*44 = 1538 62+5 4 = 1538  
 153817\*44 = 1538 62+532/17\*44=1 532/17\*44=1538 62+532/17\*44 = 1538 62+532/17\*44=1 532/17\*44=1538 62+532/174 8  
 62+532/17\*44=1538 62\*44 = 1538 62+532/17\*44=1538 62+532/17\*44=1538 62\*44=1538 62+532/17\*44=1.; »32/17\*44 = 1538  
 62 + 532/538 153817\*44 = 1538 62+532/17\*44=1538 532/538 62+532/17\*44=1538 623 \*44 = 1538 62 + 532/17\*44 +  
 532/17\*44=1538 62 + 532/17\*44 = 1538 62  
 62 + 532/17\*44=1538 62 + 532/538 62+532/17\*44=1538 623 \*44 = 1538 62 + 532/17\*44 + 532/17\*44=1538 62 + 532/17\*44 = 1538  
 62 + 532/17\*44+532/17\*44=1538 62 + 532/6 1538 62+532/17\*44=153817\*44 = 1538 62 + 532/17\*44=1538  
 62+532/17\*44=153817\*44 = 1538  
 62 + 532/17\*44=1538 62 + 532/538 62+532/17\*44=1538 623 \*44 = 1538 62 + 532/17\*44 + 532/17\*44=1538 62 + 532/17\*44 = 1538  
 62 + 532/17\*44+532/17\*44=1538 62 + 532/6 1538 62+532/17\*44=153817\*44 = 1538 62 + 532/17\*44=1538  
 62+532/17\*44=153817\*44 = 1538 62 + 532/17\*44(1 +532/17\*44=1538 62+53 = 1538 62+532/17\*44=153862+532/17\*44=1538  
 62+53 = 1538 62+532/17\*44=15381'