

Bokföringsbrott

Aktuella rättsfrågor ARF 2023:1

Ersätter ARF 2016:3, ARF 2016:7,
ARF 2018:1, ARF 2020:3 och ARF 2020:4

Januari 2023



Innehåll

1. Inledning	4
2. Huvudsakskriteriet	5
2.1 Syfte och sammanfattning	6
2.2 Inledning	6
2.3. Huvudsakskriteriets framväxt	7
2.4. Bedömning av huvudsakskriteriet utifrån ett kvalitativt synsätt	8
2.4.1 Huvudsakskriteriet ”i huvudsak”	8
2.4.2 Målgruppen för informationen bör kunna beaktas vid bedömningen	10
2.4.3 En kvalitativ bedömning utifrån ett helhetsperspektiv	11
2.5 En kvantitativ bedömning utgör stöd för den kvalitativa bedömningen	12
2.5.1. Nyckeltalsbegrepp	13
2.5.2 Jämförelsetal	14
2.6. Särskilt om bristfälliga verifikationer och huvudsakskriteriet	16
2.7 Bedömning av huvudsakskriteriet vid avsaknad av årsredovisning	18
3. Bokföringsbrott vid försenad eller utebliven årsredovisning i aktiebolag	19
3.1 Tidpunkt för brottets fullbordan samt preskription	19
3.2 Brottets svårighetsgrad	20
3.2.1 Ringa bokföringsbrott – lagtext och förarbeten	20
3.2 Slutsatser om gränsdragningen mellan normalbrott och ringa brott	22
3.3 En särskild åtalsprövningsregel för ringa bokföringsbrott	23
3.4 När åtal kan vara påkallat ur allmän synpunkt	23
3.5 Frågor kring den särskilda åtalsprövningen vid förhandling i domstol	24
3.6 Påföljd för brott som enbart består i försenade eller uteblivna årsredovisningar	24
4. Gränsdragningen mellan grovt bokföringsbrott och bokföringsbrott av normalgraden	25
4.1 Allmänt	25

	2
4.2 Gradindelningen av brott i allmänhet	26
4.3 Historik kring grovt bokföringsbrott	27
4.4 Gällande rätt	29
4.5 Omständigheter som kan medföra att ett bokföringsbrott anses som grovt	30
4.5.1 Mycket betydande belopp	30
4.5.2 Användandet av falsk och osann handling	34
4.5.3 Systematiska gärningar	34
4.6.4 Gärningar av särskilt farlig art	35
4.7 Grovt bokföringsbrott vid oaktsamhet?	36
4.8. Analys och slutsatser	37
5. Senareläggning av bokföringstidpunkten och förhållandet till misstanke om bokföringsbrott	41
5.1 Inledning och sammanfattning	41
5.2 Bokföring av affärshändelser	42
5.3 Senareläggning av bokföringen	42
5.3.1 Senareläggning för alla företag	43
5.3.2 Senareläggning i företag med en omsättning på högst 3 miljoner kr.	43
5.3.3 Senareläggning i företag med en omsättning på högst 1 miljon kr. <i>och</i> högst 50 verifikationer som avser högst 250 transaktioner per räkenskapsår	44
5.3.4 Senareläggning för enskilda näringsidkare med en omsättning på högst 1 miljon kronor <i>och</i> högst 50 verifikationer som avser högst 250 transaktioner per räkenskapsår	45
5.3.5 Senareläggning om företaget använder certifierat kassaregister	45
5.4 Kontantmetoden	46
5.5 Övrigt	46
5.5.1 Begreppet ”normalt”	46
5.5.2 Begreppet ordnade verifikationer	47
5.5.3 Ändrade redovisningsmetoder under löpande år samt ändrade tidpunkter för senareläggning av bokföring	48
5.3.5 Föreligger rätt till senareläggning av bokföring av redovisningsperiod om inte den tidigare perioden har bokförts?	48
5.3.6 Tidpunkten för bokföring har ej inträtt men det finns brister i hanteringen av verifikationerna	50

	3
5.3.7 Verifikationerna har inte bevarats	50
5.3.8 Verifikationerna hålls inte ordnade	51
6 Bokföringsbrott vid strafföreläggande	52
6.1 Inledning	52
6.2 När kan villkorlig dom föreläggas vid bokföringsbrott	52
6. 3 Hur bör gärningsbeskrivningen utformas?	53
6.4 Subjektiva rekvisitet	53
6.5 Alternativa brister	54
6.6 Huvudsakskriteriet	54
6.7 Hur bestämmer man antalet dagsböter vid villkorlig dom?	54
7. Några övriga frågor vid utredning av bokföringsbrottet	55
7.1 Bokföringsskyldighet vid olaglig verksamhet	55
7.2 Ett eller flera bokföringsbrott under samma räkenskapsår?	57
7.3. Några preskriptionsfrågor i samband med utredning av bokföringsbrott	58
7.4 Något om filialer	59
7.5 Dubbelprövningsförbudet	60
7.6 Företagsbot	61
Bilaga 1 Huvudsakskriteriet-rättsfallssammanställning	62
Rättsfall indelade i kategorier	66
Bilaga 2 Hovrättspraxis 2018–2019	76
Grovt bokföringsbrott-brott av normalgraden	76
Bilaga 3. Om bokföringsbrott vid försenad eller utebliven årsredovisning i aktiebolag	89

1. Inledning

Denna ARF ersätter fem tidigare ARF:ar som behandlade fem aspekter på utredning och lagföring av bokföringsbrott. De ARF:ar som ersätts är följande.

ARF 2016:3 Senareläggning av bokföringstidpunkten och förhållandet till misstanke om bokföringsbrott

ARF 2016:7 Bokföringsbrott och strafföreläggande

ARF 2018:1 Bokföringsbrott vid försenad eller utebliven årsredovisning i aktiebolag

ARF 2020:3 Bokföringsbrott eller grovt bokföringsbrott

ARF 2020:4 Huvudsakskriteriet – rättsfallssamling

Avsikten är inte att göra några större förändringar utan endast att samla de promemorior som rör utredning av bokföringsbrottet i en produkt. De bilagor som bilagts i respektive ARF har lagts in som bilagor även i denna ARF. En översyn har även gjorts av refererade rättsfall där vissa har lagts till och andra har tagits bort.

Därutöver har ett avsnitt som rör särskilda frågor rörande bokföringsbrottet lagts till. Det avser frågor som nyligen har avgjorts av Högsta domstolen. Här redogörs för Högsta domstolens domslut rörande huruvida ett eller flera bokföringsbrott under samma räkenskapsår kan föreligga. Vidare redogörs för Högsta domstolens avgörande, som förutom frågan om bokföringsskyldighet och skattskyldighet förelåg vid bedrivande av en olaglig verksamhet, även avsåg frågan huruvida rätten att inte behöva belasta sig själv utgör hinder för att åtala en person om denne befinns skyldig att deklarera och bokföra den olagliga verksamheten. Även vissa frågor kring preskription i samband med utredning tas upp i denna avslutande del.

Bokföringsbrottet

Bokföringsbrott är en av de vanligaste brottstyperna vid Ekobrottsmyndigheten.

Straffbestämmelsen om bokföringsbrott i 11 kap. 5 § brottsbalken är konstruerat som ett så kallat blankettstraffbud som till sin innebörd styrs av bestämmelserna i

bokföringslagen (BFL) (1999:1078) och årsredovisningslagen (1995:1554).¹ I BFL behandlas bl.a. kretsen av bokföringsskyldiga och hur bokföringen ska upprättas och bevaras. Bokföringsbrottet består i ett åsidosättande av bokföringsskyldigheten, vilket innebär att ett sådant brott kan ta sig uttryck på många olika sätt, allt från det att ingen bokföring alls har upprättats till olika brister i en upprättad bokföring. Även brister vid upprättande av en årsredovisning kan utgöra bokföringsbrott.

Bokföringsbrottet tar sikte på den externa redovisningen som riktar sig till företagets ägare och andra intressenter. Denna redovisning är lagreglerad till skillnad från den interna redovisningen som ska tillgodose behovet av styrning och kontroll av verksamheten.

2. Huvudsakskriteriet

Sedan den 1 juli 2005 har straffbestämmelsen om bokföringsbrott följande lydelse:

11 kap. 5 § brottsbalken

Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt BFL (1999:1078) genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt, döms, om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan bedömas i **huvudsak** med ledning av bokföringen, för bokföringsbrott till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter eller fängelse i högst sex månader.

Om brottet är grovt, döms för grovt bokföringsbrott till fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömande av om brottet är grovt skall särskilt beaktas om åsidosättandet avsett mycket betydande belopp eller om gärningsmannen använt falsk handling eller om gärningen ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller om gärningen annars varit av särskilt farlig art.

¹ se Fagher, Göransson. Bokföringsbrott och bokföringslagen, 5 upplagan, s 92

2.1 Syfte och sammanfattning

Målet med genomgången av huvudsakskriteriet är att få en större enhetlighet i bedömningarna samt att få fram ärenden att driva till Högsta domstolen för att därigenom få vägledande praxis angående den kvalitativa bedömningen.

Avsnittet ger en bakgrund och en kort rättslig översikt kring huvudsakskriteriet samt en vägledning för hur huvudsakskriteriet kan bedömas samt att ge en beskrivning av en systematik som kan användas vid utredning av huvudsakskriteriet i bokföringsbrottet.

Av framställningen framgår att bedömningen - av om ett fel eller en brist i bokföringen är så omfattande att huvudsakskriteriet är uppfyllt - alltid bör göras utifrån en rättslig, kvalitativ bedömning av samtliga omständigheter i ärendet. Bedömningen bör inte förbehållas den professionelle bedömaren, utan bör kunna göras utifrån ett relativt brett spektrum av intressenter. Arten av felaktigheten eller bristen bör kunna läggas till grund för bedömningen. I många fall utgör en kvantitativ bedömning för att beskriva bristernas omfattning i bokföringen ett stöd i den kvalitativa bedömningen. I detta avsnitt ges vägledning för hur avvikelserna kan påverka bedömningen och vilka jämförelsetal som kan användas vid kvantifieringen.

Avsnittet kompletteras med en rättsfallssammanställning som anger den praxis som finns på området. Även avgöranden från lägre instanser finns med för att ge vägledning om hur domstolarna har resonerat i olika frågor. Rättsfallsamlingen finns i bilaga 1.

2.2 Inledning

Detta avsnitt tar avstamp i huvudsakskriteriet som ett juridiskt begrepp. En viktig utgångspunkt är vad som angetts i förarbeten till såväl straffrättslig lagstiftning som annan lagstiftning men också de erfarenheter som myndigheten har fått utifrån hur domstolarna har resonerat kring huvudsakskriteriet. Stöd har också hämtats från nationella och internationella regelverk för redovisning, revision samt från hur man inom EU-rätten ser på begreppet "väsentlighet". En viktig fråga som också kan påverka tolkningen av huvudsakskriteriet är till vilka användare som finansiella rapporter är tänkta att vända sig.

Huvudsakskriteriet bör bedömas utifrån ett helhetsperspektiv och sker mer utifrån kvalitativa grunder än med alltför stor tonvikt på olika kvantitativa beräkningar (där formler och matematiska resonemang många gånger blir avgörande för bedömningen).

Användningen av matematiska formler och kvantitativa mått kan te sig naturligt i en miljö där företagsekonomiska termer och ekonomisk information används för olika typer av beslut av olika intressenter. Vid en rättslig prövning bör huvudsakskriteriet i första hand tolkas utifrån kvalitativa grunder, där ekonomiska formler används som hjälpfakta och ingår som ett led i den kvalitativa bedömningen. Fokus i de följande avsnitten ligger därför på att beskriva huvudsakskriteriet som rättsligt begrepp men också de jämförelsetal som kan användas som stöd för prövningen av om huvudsakskriteriet är uppfyllt.²

2.3.Huvudsakskriteriets framväxt

Vad som avses med ”inte i huvudsak kan bedömas”, det s.k. huvudsakskriteriet, har varit föremål för många diskussioner och det har framförts olika uppfattningar om hur detta bör tolkas. Ytterst tolkas huvudsakskriteriet av domstolen.

Huvudsakskriteriet fick sin nuvarande utformning i samband med översynen av bokföringsbrottet 1982 (Ds 2002:57, sid. 38). Ändringen innebar en anpassning till terminologin i 2 § i den då gällande bokföringslagen. Den innebar ingen saklig förändring.

Straffbestämmelsen hade tidigare överförts från den dåvarande strafflagen till brottsbalken. I strafflagen hade bokföringsbrottsbestämmelsen införts i samband med reformeringen av förmögenhetsbrotten. Straffrättskommittén, vars förslag låg till grund för 1942 års reform, framhöll att det för bokföringsbrott förutsattes att ”felet var sådant att det rätta sammanhanget lätt undandrog sig uppmärksamheten vid en granskning av böckerna” samt att straffbarhet förelåg ”om sanningen väl kunde utrönas men först efter mödosam forskning”. Kommittén framhöll vidare att det är fråga om bokföringsbrott om de fel eller brister som bokföringen är behäftad med, påverkar möjligheterna att bedöma rörelsens förlopp, resultat eller ställning, och diskrepansen mellan bokförda belopp och de belopp som borde ha bokförts är så stor att det inte är möjligt att i huvudsak bedöma förloppet, resultatet eller ställningen. Består bristen i att verifikationer är så ofullständiga att de affärshändelser de avser inte kan bedömas, får de ofullständiga verifikationerna på motsvarande sätt inte avse en så stor andel av det bokförda värdet att det inte är möjligt att ens i huvudsak bedöma rörelsens förlopp, resultat eller ställning.

Vid ovan nämnda översyn år 2002 diskuterades huvudsakskriteriets vara eller inte vara och utredaren angav (avsnitt 6.3.3): ”Det s.k. huvudsakskriteriet har tillkommit för att begränsa det straffbara området till enbart sådana avvikelser som har faktisk betydelse för möjligheterna att göra en rimlig bedömning av den bokföringsskyldiges ekonomiska verksamhet. Det är en juridisk bedömning som skall göras med utgångspunkt i tillgängliga fakta om bokföringen och bristerna i denna. Ofta är det fråga om brister som kan mätas i ekonomiska mått men även formaliafel som leder till att bokföringen blir missvisande kan

² Med jämförelsetal menas ett utgångstal vid åskådliggörande av en jämförelse mellan befintlig bokföring och hur bokföringen borde se ut enligt utredningen

medföra att huvudsakskriteriet är uppfyllt. Saknas bokföring är huvudsakskriteriet uppfyllt.”

Utredningen kom fram till att huvudsakskriteriet skulle behållas då det inte fanns något självklart kriterium att använda istället och att det mot bakgrund av ämnets komplexitet skulle ta lång tid innan ny praxis utvecklades på området. Slutligen kom utredningen fram till att eftersom svårigheterna att utreda och bevisa att huvudsakskriteriet är uppfyllt föreföll kunna bemästras, fanns inte något påtagligt behov av en förändring.

Det kan konstateras att motivuttalandena från 1940-talet alltså får anses ha aktualitet. Det kan vidare konstateras att det inte finns något specificerat kvantitativt mått, eller procenttal i de straffrättsliga förarbetena för att bedöma huvudsakskriteriet, utan det är det juridiska begreppet ”i huvudsak” som utgör utgångspunkten för bedömningen.

Den utveckling som har skett med fokus på formler och matematiska beräkningar har sannolikt vuxit fram i doktrinen utifrån ett nödvändigt behov av att konkretisera huvudsakskriteriets innebörd. Föreslagna metoder har sedan kommit att få genomslag i den domstolspraxis och det synsätt som har utvecklats på området.

2.4. Bedömning av huvudsakskriteriet utifrån ett kvalitativt synsätt

Utgångspunkten vid utredning av huvudsakskriteriet är att den bör ske genom en helhetsbedömning utifrån en kvalitativ bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. Kvantitativa jämförelser och nyckeltal kan användas som hjälpfakta för att bedöma om huvudsakskriteriet är uppfyllt. Kvantitativa mått kan av naturliga skäl inte användas i vissa fall, t.ex. när bokföring saknas eller när bokföring har upprättats för sent.

2.4.1 Huvudsakskriteriet ”i huvudsak”

Med huvudsakskriteriet i detta sammanhang menas att om bokföringsskyldighet föreligger är huvudsakskriteriet ett objektiva kriterium i 11:5 § BrB. Huvudsakskriteriet brukar också kallas effektrekvisitet eftersom förutsättningen för att detta rekvisit ska vara uppfyllt är att **åsidosättandet** av bokföringsskyldigheten har fått den **effekten** att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning inte i huvudsak har kunnat bedömas med ledning av bokföringen. Om bokföringsskyldighet föreligger och det inte finns någon bokföring överhuvud taget föreligger objektiva sett ett bokföringsbrott, dvs. det är inte möjligt att i **huvudsak** följa rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning i avsaknad av bokföring. Om det finns bokföring men denna är i sådant skick att det **inte** går att med ledning av den i **huvudsak** bedöma

rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning föreligger det objektivt sett ett bokföringsbrott.³

Lagstiftaren har således genom huvudsakskriteriet begränsat det straffbara området till att omfatta

- fall där det inte finns någon bokföring,
- fall där bokföringen inte har upprättats i tid, eller
- fall där den befintliga bokföringen är så bristfällig att det inte går att med ledning av den i huvudsak bedöma rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning.

Det har i praxis tydliggjorts att avsaknad av årsredovisning medför att rörelsens, ekonomiska resultat eller ställning inte i huvudsak kan bedömas med ledning av bokföringen (NJA 2004 s 618).

Den centrala frågan för att tolka huvudsakskriteriet är vad som avses med att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte ”i huvudsak” kan bedömas med ledning av bokföringen.

- Enligt allmänt språkbruk torde med ”i huvudsak” eller ”huvudsakligen” menas betydligt mer än 50 procent.
- Uttrycket ”till huvudsaklig del” förekommer i flera skatterättsliga sammanhang och i uttalanden där har ”till huvudsaklig del” ansetts innebära 75 procent.⁴
- I ett betänkande avseende skuldsanering för företagare (SOU 2014:44 sid. 365) har man diskuterat ”huvudsaklighetskriteriet”. Där har man kvantifierat begreppet till minst 70 procent. I den nya inkomstskattelagen återfinns begreppet ”huvudsakligen” bland de kvantifierade uttrycken. Härmed förstås enligt förarbetena ca. 75 procent (prop. 1999/2000:2 s.504).
- I litteraturen omnämns avvikelser på upp till 30 procent som en gräns.⁵

Det kan således argumenteras för att den straffbara kvantitativa avvikelsen för att huvudsakskriteriet ska vara uppfyllt innebär att avvikelser upp till någonstans mellan 25–30 procent kan tillåtas. Det finns dock exempel i hovrättspraxis där en sådan avvikelse i sig har ansetts utgöra bokföringsbrott. I Svea hovrätts dom, ref. i RH 2008:24, ansågs en avvikelse om 29,5 procent medföra att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte i huvudsak kunde bedömas med ledning av bokföringen. Det fanns även ytterligare

³ Detta har också förtydligats i litteraturen, se Bokföringsbrott och bokföringslagen, Fagher, Göransson upplaga 5, 2021, s.95

⁴ T.ex. DS 2005:28 Skattefusk, effektivitet och rättvisa, s.57 samt Skatteverkets ställningstagande 2005-04-11, utköp av fastighet från fåmansföretagare

⁵ Bokföringsbrott och bokföringslagen, Fagher, Göransson, upplaga 5

omständigheter som gjorde att bokföringsbrott (utifrån en kvalitativ bedömning) ansågs föreligga.

2.4.2 Målgruppen för informationen bör kunna beaktas vid bedömningen

Eftersom bokföringsbrottet är ett "informationsbrott" är ett inledande steg i en kvalitativ bedömning att bedöma om ett fel eller en brist är väsentlig, dvs. så pass omfattande att rörelsensförlopp etc. inte i huvudsak kan bedömas på grund av felet eller bristen.

Informationen bör bedömas vara väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan ha inverkan på de ekonomiska beslut som användaren fattar på basis av den information som lämnas, i t.ex. finansiella rapporter.⁶

Frågan om ekonomisk information är väsentlig har i doktrinen ansetts vara en fråga för den professionelle bedömarens omdöme. Flera intressenter än den professionelle bedömaren har dock, utifrån olika aspekter, intresse av en korrekt redovisning. Den finansiella informationen kan t.ex. vara relevant vid kreditbedömningar eller företagsförvärv.

Investerarare i ett bolag tittar på vilken avkastning de kan få på sitt investerade kapital, en leverantör vill ha en stabil kund och en anställd vill ha sitt arbete kvar.

Det finns således flera intressenter än rent professionella bedömare som behöver kunna utgå från att den ekonomiska redovisningen utifrån deras utgångspunkter och perspektiv speglar de verkliga förhållandena. I de tidiga förarbetena framhölls, som nämnts, att straffbarhet föreligger om sanningen i och för sig kan utrönas, men först efter "mödosam forskning". En parallell kan också göras till den förändring som skett på finansmarknadsområdet. Mottagaren av ekonomisk information utgörs där av investerare. I ingressen till den s.k. marknadsmissbruksförordningen⁷ definieras mottagaren av ekonomisk information/investeraren som en "förnuftig investerare".

Det är viktigt att vid bedömningen av huvudsakskriteriet korrekt kunna värdera faktorer som objektivt påverkar en utomståendes uppfattning av den tillgängliga finansiella informationen och hur olika typer av felaktigheter påverkar bedömningen av det förloppet, ekonomiska resultat och ställningen i ett företag.

Även företagaren måste ha möjlighet att löpande följa rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning för att kunna ta de beslut som krävs för att styra företaget samt att

⁶ Redovisningsdirektivet (2013/34/EU) Kapitel 1 Artikel 2 p 16

⁷ Europaparlamentets och Rådets förordning (EU) nr 596/2014 om marknadsmissbruk.

uppfylla de krav som omvärlden ställer på företagaren, t.ex. redovisning av skatter och avgifter samt inlämnande av årsbokslut m.m.

Vid bedömningen av huvudsakskriteriet bör således målgruppen för informationen kunna vara betydligt bredare än en professionell bedömare.

2.4.3 En kvalitativ bedömning utifrån ett helhetsperspektiv

I avsnitt 2.4.1 har angetts exempel på resonemang som har förts i olika sammanhang för att beskriva gränser för ”i huvudsak” och liknande. Många resonemang har således förts om den kvantitativa bedömningens betydelse för huvudsakskriteriet. Överstiger avvikelsern/felet dessa mått är huvudsakskriteriet många gånger uppfyllt. Det finns dock fall där kriteriet är uppfyllt trots att nyckeltalet ensamt inte ger grund för den slutsatsen. Den rättsliga bedömningen behöver då göras utifrån en helhetsbedömning.

Var gränsen går för att en brist ska anses vara väsentlig varierar mellan olika företag, ett belopp som är väsentligt i ett litet företag kan man oftast bortse från i ett stort. Det är således viktigt att bedöma fel och brister utifrån företagets situation och sammanhang. En extern revisor måste t.ex. tidigt bestämma vad som är väsentligt för deras revision.⁸ Även i Bokföringsnämndens allmänna råd finns en begränsning i att råden inte behöver tillämpas på oväsentliga poster.⁹

Frågor som kan vara av betydelse vid väsentlighetsbedömningen är vilken ekonomisk situation företaget har och vad felaktigheterna i företaget rent konkret har inneburit för företagets intressenter. Hur stort ett företags egna kapital är kan vara centralt i ett skede när ett företags lönsamhet börjat svikta. Att bokföringen är korrekt och avspeglar ett riktigt resultat och eget kapital är viktigt för en konkursförvaltares möjlighet att bedöma obeståndstidpunkt och frågor om återvinning i konkurs.

Felaktighetens art kan påverka den kvalitativa bedömningen av bokföringen. Vid revision framgår kraven av olika standarder etc. Av ISA 320 p. 6 framgår att omständigheter kring vissa felaktigheter kan göra att revisorn betraktar dem som väsentliga även om de i och för sig ligger under gränsen för väsentlighet. Exempelvis kan avsikten bakom en felaktighet vägas in. Revisorn ska således inte bara ta hänsyn till beloppet utan också till karaktären på felaktigheterna och de särskilda omständigheterna kring dess förekomst när denne utvärderar hur de påverkar de finansiella rapporterna. I ett arbete med att ta fram nya

⁸ ISA 320, Väsentlighet vid planering och utförande av en revision. ISA=International Standards on Auditing

⁹ BFNAR 2000:2 p. 7. BFNAR= Bokföringsnämndens Allmänna Råd

upplysningskrav för finansiella rapporter har IAAE⁹ (International Accounting, Auditing & Ethics) tagit fram en praktisk guide för revisorer som applicerar väsentlighetskrav vid utförande av revisioner benämnd "Application of Materiality to Financial Statements". Där har man klargjort att medvetna avvikelser från verkligheten i syfte att nå en ställning eller ett resultat inte kan anses vara oväsentliga.

Arten av felaktigheten eller bristen bör på samma sätt kunna vägas in vid en prövning av huvudsakskriteriet. Om ett fel i ett företags bokföring har upptäckts som är oavsiktligt och inte synes ha lett till ekonomisk vinning för företaget eller ekonomisk skada för tredje part bör detta kunna leda till att bedömarens kan ha en större tilltro till den övriga bokföringen, medan avsiktliga avsteg kan medföra att även relativt sett mindre avvikelser kvalificerar sig som bokföringsbrott.

För att ge stöd för bedömningen om ett fel eller en brist är väsentlig kan en kvantitativ bedömning göras i steg två som utgör ett stöd för den kvalitativa bedömningen.

2.5 En kvantitativ bedömning utgör stöd för den kvalitativa bedömningen

När ett fel bedömts vara väsentligt kan i steg två en kvantitativ bedömning göras för att relaterade avvikelser man funnit till olika jämförelsetal. Dessa mått beskriver vilken omfattning och effekt som bristerna har haft, dvs. hur förlopp, ekonomiskt resultat och ställning har påverkats. Denna beräkning underlättar för parterna och domstol att ta ställning till om huvudsakskriteriet är uppfyllt.

Inom företagsekonomi används olika nyckeltal för att beskriva hur ett företags ekonomiska resultat och ställning ser ut. Även om huvudsakskriteriet är ett juridiskt begrepp så är det i samband med utredning av huvudsakskriteriet viktigt att detta kan relateras till några av de viktigaste nyckeltalsbegreppen.

2.5.1. Nyckeltalsbegrepp

Några centrala nyckeltalsbegrepp beskrivs i det följande.

Bedömning av bolagets långsiktiga betalningsförmåga

$$\textbf{Soliditet} = \frac{\text{Eget kapital}}{\text{Totalt kapital}}$$

Soliditet räknar man ut genom att dividera det egna kapitalet med balansomslutningen, vilket är summan av tillgångarna. Det egna kapitalets storlek i förhållande till företagets övriga skulder beskriver företagets långsiktiga betalningsförmåga.

Bedömning av företagets lönsamhet

$$\textbf{Räntabilitet} = \frac{\text{Resultat}}{\text{Totalt kapital}}$$

Räntabilitet är ett mått på företagets lönsamhet i förhållande till kapitalet.

Bedömning av företagets ekonomiska ställning

$$\textbf{Skuldsättningsgrad} = \frac{\text{Totala skulder}}{\text{Totalt kapital}}$$

Skuldsättningsgraden är ett mått på relationen mellan skulder och eget kapital. Används för att värdera och kontrollera ett företags ekonomiska ställning, f. a. med hänsyn till dess finansiella risk.

Bedömning av bolagets kortsiktiga betalningsförmåga

$$\textbf{Likviditet} = \frac{\text{Omsättningstillgångar}}{\text{Kortfristiga skulder}}$$

Används ofta som ett mått på kortsiktig betalningsförmåga.

2.5.2 Jämförelsetal

Det är inte så vanligt att en utredning av huvudsakskriteriet uttrycks i termer av om avvikelser i bokföringen har påverkat t.ex. soliditeten med ett visst antal procent. I praxis har domstolarna resonerat kring huvudsakskriteriet i andra termer, t.ex. om felaktigheterna har påverkat bolagets egna kapital eller resultat (se t.ex. Högsta domstolens dom NJA 2020 s. 497, RH 2008:24 och RH 2013:11). Andra jämförelsetal har varit företagets omsättning och balansomslutning (se ovan nämnda dom från Högsta domstolen från 2020 avseende omsättning och NJA 1986 s. 779 avseende balansomslutning). Därmed kommer grundläggande nyckeltal att få betydelse för bedömningen. Det kan också nämnas att det förekommer att domstolen i sina domslut fokuserat på att beloppets storlek avseende de osanna eller ej bedömbara intäkterna eller kostnaderna ensamt utgör omständigheter som gör att huvudsakskriteriet är uppfyllt. Som exempel på detta kan nämnas Svea hovrätts dom i mål B 5187-11 samt Svea hovrätts dom i mål B 5653-10.

När kvantitativa bedömningar görs är det viktigt att det framgår varför ett visst eller vissa jämförelsetal används. Vid prövningen jämförs den ekonomiska verklighet som utredningen visar med det värde bokföringen utvisar utifrån de jämförelsetal som valts. Nedan redogörs för de viktigaste.

Årets resultat

Resultatet är en viktig parameter vid bedömning av företagets fortlevnad. Investerare i ett bolag bedömer på vilken avkastning de kan få på sitt investerade kapital, en leverantör vill ha en stabil kund och en anställd vill ha sitt jobb kvar. Skatteverkets uppdrag är att säkerställa att företagen betalar skatt på det "riktiga" resultatet i företaget.

Lönsamheten i ett företag beräknas ofta som räntabilitet. Räntabilitet beräknas som verksamhetens resultat i relation till totalt kapital eller eget kapital, beroende på vilket kapital

man vill beräkna lönsamheten på. Måttet räntabilitet talar om hur väl ett företag lyckas förräntade tillgångar som företaget disponerar över.

Eget kapital

Resultatet varje år läggs till det egna kapitalet. Med ett högt eget kapital är ett företag mindre beroende av utomstående finansiärer. Ett högt eget kapital innebär också en god soliditet, alltså en god betalningsförmåga på lång sikt.

På längre sikt är räntabiliteten på eget kapital av central betydelse för både stora och små företag. Bland annat ger en hög räntabilitet på eget kapital en möjlighet till en ökning av det egna kapitalet vilket i sin tur ökar soliditeten. För att exempelvis kunna genomföra en nyemission måste företaget ha en tillfredsställande avkastning på det egna kapitalet.

Balansomslutning

Balansräkningens sammansättning kan påverka hur en intressent bedömer företaget. Balansräkningen lämnar uppgifter om företags ställning ur finansierings-, soliditets- och likviditetssynpunkt.

- Finansieringssynpunkt: Hur har tillgångarna i balansräkningen finansierats? Med stort eget kapital har bolaget en gynnsammare ställning eftersom de kan råda själva över en stor del av tillgångarna. Med litet eget kapital går en större del av tillgångarna och det intjänade resultatet till att täcka räntekostnaderna för extern finansiering.
- Soliditetssynpunkt: Soliditeten talar om vilken betalningsförmåga ett företag har på lång sikt. När ett företag går med stora förluster försämrar soliditeten eftersom det egna kapitalet förbrukas, medan soliditeten förbättras då företaget genererar vinster. Ökad upplåning försämrar soliditeten och ägartillskott förbättrar soliditeten. Ett företag med god soliditet har en mindre andel bundna utbetalningar i form av räntor och amorteringar, vilket leder till ett större manöverutrymme vad gäller hur kapitalet ska användas. Med god soliditet är det även lättare (och billigare) att få låna pengar.
- Likviditetssynpunkt: Likviditeten talar om företags betalningsförmåga på kort sikt och beräknas genom att titta på företags omsättningstillgångar i relation till de kortfristiga skulderna. I dessa sammanhang omnämns ofta uttrycket kassalikviditet. Då är det företags likvida omsättningstillgångar som ställs i relation till kortfristiga skulder.

Omsättning

Som nämnts ovan har Högsta domstolen i NJA 2020 s 497 lyft fram omsättningen som en sådant jämförelsemått som kan användas vid bedömningen av huvudsakskriteriet. Någon direktjämförelse gör inte domstolen utan synes ha lagt fram uppgiften om omsättningen tillsammans med bolagets resultat för att belysa företags storlek i förhållande till de ej bedömbara verifikationerna. En utförligare beskrivning av domen redogörs för nedan samt i bilaga 1 som behandlar olika rättsfall.

Omsättningen är dock sällan ett användbart jämförelsetal för bedömningen av huvudsakskriteriet om kvantifieringen görs där nyckeltalen används i procenttermer. Där bör bedömaren istället använda andra jämförelsetal vid en bedömning av företagets ekonomiska status, t e x resultat eller eget kapital.

2.6.Särskilt om bristfälliga verifikationer och huvudsakskriteriet

Ett vanligt förekommande fall av bokföringsbrott är användandet av verifikationer i bokföringen som inte uppfyller kraven enligt 5 kap. 7 § BFL(1999:1078).

Som nämnts ovan meddelade Högsta domstolen i juni 2020 dom i ett mål som gällde grovt bokföringsbrott.(NJA 2020 s 497). Av domen framgår bl.a. följande.

En företrädare för ett aktiebolag åtalades för grovt bokföringsbrott bestående i att han under tiden den 1 maj 2013 till och med den 30 april 2014 uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosatt bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen. Åsidosättandet bestod i att företrädaren bokfört eller låtit bokföra 14 fakturor/verifikationer om sammanlagt knappt 2 mkr, trots att fakturorna inte uppfyllde kraven på vad en verifikation ska innehålla enligt 5 kap. 7 § bokföringslagen.

Av fakturorna framgick inte var arbetet utförts, antalet fakturerade timmar eller timpris. Bristerna i fakturorna, som utgjorde verifikationer i bokföringen, var så omfattande att verifikationerna inte alls medgav en bedömning av bakomliggande affärshändelser. Verifikationerna uppfyllde alltså inte bokföringslagens krav. Bokföringsskyldigheten i bolaget hade således åsidosatts.

Under det aktuella räkenskapsåret hade bolaget rörelseintäkter om ca 7,4 mkr. Årets redovisade resultat var ca 87 tkr. De 14 bristfälliga verifikationerna avsåg fakturor om sammanlagt knappt 2 mkr. De aktuella verifikationerna avsåg sammantaget ett så stort belopp att det inte har varit möjligt att utifrån bokföringen i huvudsak bedöma rörelsens förlopp, resultat eller ställning. Högsta domstolen konstaterade att företrädaren hade gjort sig skyldig till bokföringsbrott. I frågan om brottets svårhetsgrad anförde Högsta domstolen följande.

Åsidosättandet av bokföringsskyldigheten avsåg knappt 2 mkr i en rörelse som omsatte 7,4 mkr med en redovisad vinst om ca 87 tkr. Åsidosättandet har avsett ett belopp som varit mycket betydande i relation till rörelsens omsättning och redovisade resultat. Beloppet har också i sig varit mycket betydande. Brottet bedömdes med hänsyn till detta som grovt bokföringsbrott.

Frågan om bedömningen av bristfälliga verifikationer har varit under Högsta domstolens bedömning vid ytterligare några tillfällen.

I NJA 2005 s. 252, som avsåg bokföringen i en taxirörelse, tydliggjordes att varje enskilt köruppdrag hade utgjort ett en affärshändelse. Eftersom räkenskapsmaterialet hade saknat den del av körpassrapporterna för avslutade arbetspass som avsåg de enskilda köruppgifterna och bara innehöll en sammanställning av uppgifterna, ansågs verifikationerna inte ha uppfyllt bokföringslagens krav.

Högsta domstolen ansåg däremot inte att huvudsakskriteriet var uppfyllt då bristerna utgjorde brister i detaljeringsgrad. Bristen hade inte medfört att det inte varit möjligt att i huvudsak bedöma rörelsens förlopp med ledning av bokföringen. Den tilltalade dömdes emellertid för försvårande av skattekontroll.

I NJA 1996 s. 384 var frågan om grovt bokföringsbrott hade begåtts under åren 1990 - 1992 i ett aktiebolag. Enligt åtalet hade ett fyrtiotal fakturor bokförts på sammanlagt 1,8 mkr avseende varor eller arbete som betalats av bolaget. Högsta domstolen fann att fakturorna inte gällde kostnader som uppkommit i den av aktiebolaget bedrivna rörelsen utan kommit ställföreträdarens hustru tillgodo genom arbeten på hennes fastighet och därför varit rörelsefrämmande.

Detta hade inte kunnat utläsas av verifikationerna eller av bokföringen i övrigt. Verifikationerna hade inte så som föreskrevs i 5 § 2 st. bokföringslagen (1976:125) innehållit uppgifter om vad den affärshändelse respektive faktura gått ut på och därför varit ägnade att vilseleda. Högsta domstolen anförde vidare att bolaget under åren 1988 - 1991 gått med förlust, att kontrollbalansräkning upprättats flera år i följd samt att bolaget försatts i konkurs i februari 1992. Utbetalningarna om ca. 1,8 mkr måste under sådana förhållanden anses ha varit betydande för bolaget och domstolen fann att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning inte i huvudsak kunnat bedömas.

Med hänsyn till det stora antalet felaktiga uppgifter på fakturorna ansåg domstolen det ställt utom rimligt tvivel att det varit fråga om uppsåtliga och systematiska gärningar i syfte att dölja utbetalningarnas verkliga natur. Företrädaren hade alltså gjort sig skyldig till bokföringsbrott som bedömdes vara grovt¹⁰.

I samband med genomgångar som gjorts som behandlar frågan om bedömningen av bokföringsbrott som begås med hjälp av bristfälliga verifikationer, ledde genomgången av domstolspraxis till slutsatsen att för att det ska vara fråga om grovt bokföringsbrott när det gäller bristfälliga verifikationer, måste det sammanlagda fakturabeloppet med god

¹⁰ Jfr NJA 2005 s. 252 som gällde brister i intäktsredovisningen i en taxirörelse varvid åtalet ogillades då det ansågs att avsaknad av detaljredovisning av varje enskild transaktion inte ledde till att huvudsakskriteriet var uppfyllt. Möjligen ser domstolarna allvarigare på ut- än inbetalningar till verksamheten. Se även Nilsson, Törning, Bokföringslagen\ 5 Löpande bokföring och verifikationer

marginal ha passerat en miljon kronor för att domstolarna ska anse att det är fråga om ett grovt brott¹¹.

2.7 Bedömning av huvudsakskriteriet vid avsaknad av årsredovisning

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

I årsredovisningen skall ingå en balansräkning och en resultaträkning. Balansräkningen skall i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Ställda panter och ansvarsförbindelser skall tas upp inom linjen.

Resultaträkningen skall i sammandrag redovisa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret. (2 kap. 1 § samt 3 kap. 1 och 2 §§ årsredovisningslagen.) Balansräkningen och resultaträkningen har således till syfte att visa rörelsens ekonomiska ställning respektive resultat och de utgör för detta ändamål nödvändiga delar av bokföringen. Att den löpande bokföringen i vissa fall kan ge upplysningar som kan användas för att bedöma rörelsens ställning eller resultat innebär inte att årsredovisningen kan undvaras. Det kan t.ex. anmärkas att i årsredovisningen hänsyn skall tas till vissa förhållanden som blir kända först efter räkenskapsårets utgång, (2 kap. 4 § första stycket 3 b, årsredovisningslagen.) Ytterligare bör anmärkas att en årsredovisning ska omfatta en förvaltningsberättelse, i vilken det bl.a. ska lämnas upplysningar om sådana förhållanden som inte skall redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna men som är viktiga för bedömningen av företagets ställning och resultat samt sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut.

Det får således anses att rörelsens ekonomiska resultat och ställning i ett aktiebolag inte kan i huvudsak bedömas utan årsredovisningen. Av hänsyn till de olika intressenter som är beroende av årsredovisningen måste också krävas att den verkliga föreligger inom den föreskrivna tiden.

Ett metodstöd finns utarbetat som innehåller exempel på hur man kan bedöma huvudsakskriteriet vid olika situationer. Metodstödet benämnt "Metodstöd för utredning av huvudsakskriteriet" finns på Ekobrottsmyndighetens intranät under fliken Bokföring/mallar och metodstöd.

¹¹ Framgår av den nu upphävda ARF:en 2011:4 sp, behandlade den rättsliga bedömningen av bristande verifikationer

3. Bokföringsbrott vid försenad eller utebliven årsredovisning i aktiebolag

Nedan redogörs för den praxis som finns avseende bokföringsbrott vid försenad eller utebliven årsredovisning i aktiebolag. I bilaga 3 finns en vägledning till detta avsnitt som avser att guida i frågor om gränsdragningen mellan ringa bokföringsbrott och brott av normalgraden. I bilaga 3 finns också årsredovisningsmall med fiktiva siffror för att åskådliggöra var man kan återfinna information i årsredovisningen till grund för bedömningen.

3.1 Tidpunkt för brottets fullbordan samt preskription

Till bokföringsskyldigheten för bl.a. aktiebolag hör att avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning samt att upprätta och offentliggöra den enligt bestämmelserna i årsredovisningslagen, se 6 kap. 1–2 §§ bokföringslagen. Underlåtenhet att inom föreskriven tid upprätta årsredovisning kan således utgöra bokföringsbrott (NJA 2004 s. 618). En årsredovisning anses upprättad då den undertecknas av bolagets samtliga styrelseledamöter. Om underskriften har skett vid flera tillfällen under flera dagar så anses den upprättad det datum när den sista underskriften ägt rum.¹²

I NJA 2009 s. 3, som gällde frågan om en revisor genom att avge en s.k. ren revisionsberättelse kunde medverka till bokföringsbrott avseende årsredovisningen för det granskade räkenskapsåret, slog Högsta domstolen fast att bokföringsbrottet är såväl fullbordat som avslutat när årsredovisningen upprättats och föreligger för revisorn i ett sådant skick att denne i överensstämmelse med god revisionssed kan lämna sin revisionsberättelse.

Målet diskuteras i en promemoria, RättsPM 2009:2. I promemorian dras slutsatsen att bokföringsbrott, som består i underlåtenhet att upprätta årsredovisning, fullbordas senast vid utgången av fristen enligt årsredovisningslagen, dvs. sex veckor före ordinarie bolagsstämma. Även preskriptionsfristen börjar löpa den dagen. Enligt promemorian saknar framläggandet av årsredovisningen på ordinarie bolagsstämma senast vid utgången av fristen enligt aktiebolagslagen, dvs. inom sex månader från räkenskapsårets utgång, relevans för frågan om ansvar för bokföringsbrott. I ett hovrättsavgörande från senare tid,

¹² BFAR 2021:3, BFAR 2021:4, BFAR 2021:5

Hovrätten över Skåne och Blekinge, 2014-01-15 (B 2126-13) har dock en annan ståndpunkt intagits.

För att undvika oklarheter kring fullbordanstidpunkten bör gärningsbeskrivningen, i de vanligt förekommande fall där både fristen enligt årsredovisningslagen och enligt aktiebolagslagen passerats och där preskription inte är aktuellt, därför utformas på ett sådant sätt att brottstiden omfattar också tiden för den senare fristens utgång.¹³

3.2 Brottets svårighetsgrad

3.2.1 Ringa bokföringsbrott – lagtext och förarbeten

Det framgår inte av lagtexten vilka omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om ett bokföringsbrott ska anses ringa. I tidigare förarbeten uttalades att till ringa brott kunde hänföras sådana fall som var synnerligen ömmande.

I förarbetena till den åtalsprövningsregel som infördes för ringa bokföringsbrott den 1 juni 2013 anges något om de fall som är tänkta att omfattas av regeln. Det nämns särskilt att den som blivit endast kortvarigt försenad med att upprätta årsredovisning eller årsbokslut kommer normalt sett inte att drabbas av en straffrättslig sanktion, prop. 2012/13 s. 37. Av detta kan dras slutsatsen att kortvariga förseningar med upprättande av årsredovisning i ett aktiebolag utgör ett ringa brott där den särskilda åtalsprövningsregeln blir tillämplig.

Praxis från Högsta domstolen

Högsta domstolen har i NJA 2018 s. 77 I-III avseende bokföringsbrott bestående i förse- nad årsredovisning i aktiebolag, ansett att avgränsningen mellan bokföringsbrott av nor- malgraden och ringa bokföringsbrott alltjämt bör göras i huvudsak enligt de kriterier som tillämpades i NJA 2004 s. 618 och NJA 2007 s. 451. I domarna anges också att det måste beaktas den 1 juni 2013 införda åtalsprövningsbestämmelsen i 11 kap. 8 § andra stycket brottsbalken som avsåg att göra den straffrättsliga regleringen mindre sträng vid kortva- riga och enstaka förseningar (prop. 2012/13:61 s. 35). Högsta domstolen anser att den lagstiftningen ger anledning till en något mindre sträng bedömning av bokföringsbrott som har bestått enbart i att årsredovisning upprättats för sent. Domarna från Högsta domstolen sammanfattas nedan.

¹³ I något enstaka fall där det föreligger risk för preskription kan det få praktisk betydelse om preskript- ion börjar löpa från fristen enligt årsredovisningslagen eller enligt aktiebolagslagen. I de fallen måste frågan om preskription ägnas särskild uppmärksamhet.

I NJA 2004 s. 618 ansåg Högsta domstolen att ett bokföringsbrott var av normalgraden där i ett aktiebolag upprättande av årsredovisningar försenats för två räkenskapsår med tre respektive fyra månader trots att rörelsen haft en relativt blygsam omfattning. I domskälen angav HD bl.a. följande när det gäller frågan om brotten var ringa. Det är visserligen att beakta att rörelsen hade relativt blygsam omfattning, att förseningen första gången berodde på en missuppfattning samt att förseningarna inte var längre än tre respektive fyra månader. Å andra sidan måste också beaktas att årsredovisningen är en viktig del av bokföringen, särskilt i ett fall som detta där rörelsen var nystartad och dessutom snart fick ekonomiska svårigheter.

Till detta kommer att förseningen upprepades. Vid en samlad bedömning är brotten inte att anse som ringa.

I NJA 2007 s 451, gjorde Högsta domstolen följande mer allmänna uttalande om bokföringsbrottet och i vilka fall det kan anses ringa. Bestämmelserna om bokföringsbrott har en central roll i arbetet med att motverka ekonomisk brottslighet och andra oegentligheter i näringsverksamhet. Att bokföringsskyldigheten fullgörs på ett riktigt sätt är viktigt för en rad olika intressegrupper i samhället. Bokföringen är dessutom många gånger en förutsättning för att kunna utreda om brott har begåtts.

Det finns därför skäl för att se allvarligt på bokföringsbrott och att ställa starka krav för att ett sådant brott skall bedömas som ringa. Om någon bokföring inte alls förekommit bör utrymmet för att betrakta brottet som ringa vara synnerligen begränsat och i det fall brottet dessutom begåtts i ett aktiebolag torde det enbart under mycket speciella omständigheter kunna rubriceras som ringa.

I domen ansåg Högsta domstolen att ett bokföringsbrott inte var ringa i ett aktiebolag där ingen löpande bokföring skett och ingen årsredovisning upprättats. I bolaget hade enbart en filmoption om 26 000 kr som intäkt, som tagits upp i deklaration varvid en skattekuld uppkom. I bolaget fanns även ett telefonabonnemang. Högsta domstolen anförde i skälen att även om antalet transaktioner som skulle bokförts varit mycket begränsat har det inte varit helt obetydligt. Inte heller omsättningen var helt obetydlig, låt vara att även den varit blygsam.

Vid en samlad bedömning av omständigheterna och med särskilt beaktande av intresset att verksamheten i ett aktiebolag bedrivs på ett korrekt sätt ansåg Högsta domstolen att den brottslighet som tilltalad gjort sig skyldig till inte kunde bedömas som ringa.

I de tre domarna från Högsta domstolen som meddelades den 28 februari 2018 var huvudfrågan om ett bokföringsbrott som består i underlåtenhet att upprätta årsredovisning

för ett aktiebolag i rätt tid är att anse som ringa brott. I domarna anges vissa faktorer som bör påverka rubriceringen av bokföringsbrottet. Dessa 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 flera intressenter bolaget har, desto mer allvarligt är det att årsredovisningen blir försenad.
- Har bolaget påtagliga ekonomiska problem kan förseningen vara mer allvarlig än den annars skulle ha varit.
- Brottet framstår som typiskt sett mera allvarligt om det har begåtts uppsåtligt än det har skett av oaksamhet. Vid ett oaksamhetsbrott måste också graden av oaksamhet 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, ger det anledning att se mera allvarligt på brottet. Motsatsen gäller om förseningen utgör en engångsförseelse, föranledd av tillfälligt förbiseende eller olyckliga omständigheter.

3.2 Slutsatser om gränsdragningen mellan normalbrott och ringa brott

Av de mål som Högsta domstolen prövade 2018 framgår att ett bokföringsbrott ska rubriceras utifrån en sammanvägd bedömning, men förseningens längd kan tjäna som utgångspunkt vid bedömningen. Utifrån förseningens längd kan utgångspunkten vid prövningen ske enligt följande.

1. Om förseningen understiger fyra månader bör bokföringsbrottet bedömas som ringa.
2. Om förseningen understiger fem månader bör bokföringsbrottet bedömas som ringa men särskilda omständigheter kan medföra att förseningen även i dessa fall blir att bedöma som ett brott av normalgraden.
3. Om förseningen är mer än fem månader försenad, finns det normalt anledning att bedöma brottet som brott av normalgraden. Även förseningar om sex till sju månader kan

dock någon gång vara att bedöma som ringa brott om bolagets verksamhet och omsättning är begränsad och förseningen enbart beror på förbiseende eller missförstånd.¹⁴

4. Har någon bokföring inte alls förekommit bör bokföringsbrottet enbart kunna bedömas som ringa under mycket speciella omständigheter, NJA 2007 s. 451.

Vid den sammanvägda bedömningen ska, förutom förseningens längd, beaktas omfattningen av verksamheten och det antal intressenter bolaget har. Bedömningen ska även omfatta om bolaget har ekonomiska problem. Högsta domstolen har vid den sammanvägda bedömningen beaktat bl.a. uppgifter om antal transaktioner, omsättning, resultat och eget kapital.

Domstolen anger att, avseende bolag med negativt resultat och negativt eget kapital, en försening av årsredovisningen kan anses särskilt ägnad att få menliga följder för bolagets intressenter. Dessa uppgifter behövs särskilt i de undantagsfall som redovisats under punkterna 2 och 3 ovan. Uppgifterna om detta kan fås främst från årsredovisningarna och där det är aktuellt, konkursbouppteckning och förvaltarberättelse.

3.3 En särskild åtalsprövningsregel för ringa bokföringsbrott

Den 1 juni 2013 infördes en åtalsprövningsregel för ringa bokföringsbrott enligt vilken åtal endast får väckas om det är av särskilda skäl påkallat från allmän synpunkt. Syftet med ändringen är att göra den straffrättsliga regleringen av försenade årsredovisningar och årsbokslut mindre sträng. I förarbetena anges att med en åtalsprövningsregel för bokföringsbrott som är ringa kommer de lindrigaste överträdelserna inte att leda till åtal. Det nämns även att den som blivit endast kortvarigt försenad med att upprätta årsredovisning eller årsbokslut normalt sett inte kommer att drabbas av en straffrättslig sanktion.

3.4 När åtal kan vara påkallat ur allmän synpunkt

Enligt åtalsprövningsregeln får bokföringsbrott som är ringa enbart åtalas av åklagare om det är av särskilda skäl påkallat från allmän synpunkt.

Utformningen av den särskilda åtalsprövningsregeln innebär en stark presumtion mot åtal, se prop. 2002/03:54 s. 14 f. Åtal bör som huvudregel anses vara av särskilda skäl påkallat från allmän synpunkt vid upprepade gärningar som var och en inte uppfyller förutsättningarna för att åtalas som brott av normalgraden. En sådan situation kan vara om

¹⁴ Har Bolagsverket inte fått in årsredovisning och revisionsberättelse inom elva månader från räkenskapsårets utgång ska beslut fattas om tvångslikvidation, 25 kap. 11§ aktiebolagslagen.

årsredovisningen eller årsbokslutet för flera olika bolag som företräds av samma person eller personer under ett och samma år upprättats för sent, men där respektive försening inte är sådan att brotten är att bedöma som brott av normalgraden.

En annan situation är upprepade förseningar. Har det företag som personen företräder tidigare upprättat årsredovisningen eller årsbokslutet för sent och förseningen inte lett till åtal mot den personen, ska detta beaktas om en försening inträffar på nytt ¹⁵. Vid prövningen bör även beaktas omsättningen, antal transaktioner, om verksamheten varit nystartad, om den haft ekonomiska svårigheter samt associationsform.

3.5 Frågor kring den särskilda åtalsprövningen vid förhandling i domstol

Ringa bokföringsbrott får åtalas endast om åtal är särskilt påkallat från allmän synpunkt. När beslut fattas i Cåbra om att åtal väcks för ringa bokföringsbrott framgår av beslutsrutinen den särskilda åtalsprövning som då sker. Åtalet i sig anses också innefatta att åklagaren vid åtalsprövningen funnit att särskilda skäl föreligger, se NJA 1994 s. 555. Det är alltså åklagaren som gör denna åtalsprövning och dennes beslut kan inte överprövas av domstol.

Om ett åtal väcks enbart för bokföringsbrott av normalgraden och domstolen finner att det åtalade bokföringsbrottet är ringa, ska domstolen genom materiell processledning reda ut åklagarens inställning. Skulle det då framkomma att åklagaren inte skulle ha funnit skäl att åtala gärningen, bedömd som ringa brott, ska åtalet ogillas utan prövning i sak, se NJA 1992 s. 150 och NJA 1981 s. 513. Om åklagaren under en förhandling anger sin inställning i frågan bör en notering ske om detta i Cåbra.

3.6 Påföljd för brott som enbart består i försenade eller uteblivna årsredovisningar

Den normala påföljden vid bokföringsbrott av normalgraden som enbart består i försenade eller uteblivna årsredovisningar i aktiebolag är villkorlig dom och dagsböter.¹⁶ I de tidigare relaterade domarna från Högsta domstolen har vid oäktsamma bokföringsbrott

¹⁵ Dessa exempel på särskilda skäl lämnas i författningskommentaren till prop. 2012/13:61.

¹⁶ Här bortses från fall där påföljdsvalet påverkas av försvårande omständighet eller återfall i brott.

bestående i försenade årsredovisningar dömts till villkorlig dom och 40 dagsböter. I NJA 2007 s. 451 hade ingen löpande bokförings skett och ingen årsredovisning upprättats i ett aktiebolag av mycket blygsam omfattning. Högsta domstolen dömde till villkorlig dom och 50 dagsböter, det framgår dock inte av domen om brottet begåtts med uppsåt eller av oaktsamhet.

En domsgranskning har tidigare genomförts av 31 domar från hovrätterna meddelade under tiden januari 2015–mars 2016 där bokföringsbrott bestående i försenade eller uteblivna årsredovisningar i aktiebolag prövats. Där bokföringsbrotten bedömts vara av normalgraden och villkorlig dom och dagsböter utdömts har antalet dagsböter varierat mellan 30 och 180. Det har varit svårt att i hovrättsdomarna se någon genomgående konsekvent linje i domarna när det gäller vilket antal dagsböter som en villkorlig dom förenas med vid bokföringsbrott. Ett exempel på detta är att vid genomgång av hovrättsdomarna har det inte gått att mer än i enstaka fall se att antalet dagsböter påverkats av om bokföringsbrottet begåtts med uppsåt eller av oaktsamhet.

Den samlade slutsats som kan dras av domarna är att om årsredovisning försenats eller inte upprättats för något eller några räkenskapsår är antalet dagsböter vanligen varit 40 eller 50. I någon dom har även där upprättandet av årsredovisning försenats under tre räkenskapsår den villkorliga domen förenats med 60 dagsböter. Då årsredovisningen försenats eller inte upprättats under fyra och upp till fem räkenskapsår varierar antalet dagsböter från 80 och upptill 180. I dessa fall har antalet dagsböter som den villkorliga domen förenas med varierat utifrån omständigheterna i det enskilda fallet.

4. Gränsdragningen mellan grovt bokföringsbrott och bokföringsbrott av normalgraden

4.1 Allmänt

Syftet med denna framställning är att redovisa rättspraxis på området som rör området gränsdragning mellan grovt bokföringsbrott och bokföringsbrott av normalgraden. Även bokföringsbrottets historik redovisas kortfattat då mycket som skrivits i detta ämne fortfarande är relevant. Ett antal avgöranden från Högsta domstolen samt hovrättsdomar från år 2018 och början av 2019 redovisas. Huvudsakskriteriet behandlas i ovan nämnda avsnitt. Frågan om vem som kan dömas för bokföringsbrott behandlas inte och inte heller frågan om bokföringsskyldighetens inträde. De domar från hovrätterna som gåtts igenom redovisas som bilaga 2.

4.2 Gradindelningen av brott i allmänhet

Innan en närmare granskning görs av tillämpningen av bestämmelsen om grovt bokföringsbrott finns det anledning att erinra om några uttalanden från Högsta domstolen när det gäller gradindelningen av brott.

I Högsta domstolens avgörande NJA 2018 s. 378 "De upprepade förfalskningarna", finns i punkterna 15 - 17 följande uttalanden när det gäller gradindelning av brott.

P. 15. När ett brott är indelat i olika grader, t.ex. ringa stöld, stöld och grov stöld, ska gradindelningen – bestämmandet av brottets svårhetsgrad – göras med beaktande av samtliga omständigheter vid brottet. Omständigheterna som anknyter till de rekvisit som anges i straffbestämmelsen bildar här utgångspunkten (se "Skärpet" NJA 2017 s. 1129 p.6).

P. 16. Frågan om gradindelning av brott hänger nära samman med straffvärdesbedömningen enligt 29 kap. 1–3 §§ brottsbalken. Som huvudregel bör således ett brott av normalgraden ha ett lägre straffvärde än ett brott som är att anse som grovt. Det som har betydelse för placeringen av ett brott i en viss svårhetsgrad är i första hand omständigheter av objektivt slag.

P. 17. Ibland anges det i lagtexten ett antal omständigheter som särskilt ska beaktas vid gradindelningen. Så är, som ovan har framgått, fallet även såvitt gäller avgränsningen mellan urkundsförfalskning och grov urkundsförfalskning. Sådana omständigheter ska ses enbart som vägledande exempel. Det är alltså inte nödvändigt att bedöma brottet som grovt när dessa omständigheter föreligger. Det är inte heller uteslutet att bedöma brottet som grovt när omständigheterna inte är för handen. För att ett brott ska bedömas som grovt bör emellertid i princip krävas att omständigheterna i det enskilda fallet framstår som försvårande i motsvarande grad som normalt gäller i de fall som anges i lagens exemplifiering (se NJA 1999 s. 380 och "Socialbidragen").

I rättsfallet NJA 1999 s. 380 uttalade Högsta domstolen bl.a. följande.

I likhet med vad som gäller vid andra gradindelade brott skall frågan om en olovlig körning är att bedöma som grovt brott avgöras med hänsyn till samtliga omständigheter vid brottet. De exempel som anges i lagen innebär varken att det är nödvändigt att bedöma brottet som grovt när dessa omständigheter föreligger eller att det är uteslutet att göra det i andra fall. För att ett brott skall bedömas som grovt bör emellertid i princip krävas att omständigheterna i det enskilda fallet framstår som försvårande i motsvarande grad som normalt gäller i de fall som anges i lagens exemplifiering.

I NJA 1986 s. 234 hade en person åtalats för bedrägeri medelst urkundsförfalskning. Enligt åtalet hade personen i juli 1984 fått ut varor till ett värde av ca 3 700 kr genom att

använda sig av ett av gärningspersonen förfalskat postkvitto. Frågan i målet var om brottet skulle anses som grovt eller inte. Högsta domstolen uttalade att vid brottsbalkens tillkomst ändrades minimistraffet för grovt bedrägeri till fängelse sex månader.

Domstolen anförde vidare att avsikten med ändringen, som samtidigt genomfördes för de grova graderna av stöld, förskingring och oredlighet mot borgenär, var att sådana gärningar i regel inte skulle rubricerassom grova brott, om omständigheterna vid brotten var sådana att frihetsstraff under kortare tid än sex månader borde följa på brotten.

Departementschefen anförde att rubriceringen alltid skulle ske med hänsyn till samtliga vid brottet föreliggande omständigheter. De i vissa brottsbeskrivningar angivna exemplen på omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om ett brott är grovt är inte uttömmande eller i och för sig avgörande (se bl.a.NJA II 1962 s. 206).

I målet ansåg Högsta domstolen att bedrägeriet avsåg ett förhållandevis begränsat förmögensvärde och att det inte var särskilt kvalificerat. Vidare anförde domstolen att även om gärningen i någon mån präglats av förslagenhet var det uteslutet att upptäckt skulle undgå.

Gärningen hade ett drag av desperation och framstod som brottslighet av helt ordinär beskaffenhet. Domstolen anförde också att straffskalan för grovt bedrägeri bör reserveras för gärningar med betydande straffvärde. Gärningarna bedömdes som bedrägeri och urkundsförfalskning.

I NJA 2007 s. 973 "Socialbidragen" erinrade Högsta domstolen om att straffskalan för grovt brott bör reserveras för gärningar med betydande straffvärde.

4.3 Historik kring grovt bokföringsbrott

En särskild straffskala för grovt bokföringsbrott infördes år 1982¹⁷. I lagtexten angavs inte vilka omständigheter som särskilt skulle beaktas vid bedömningen av om brottet var att anse som grovt. Straffskalan omfattade fängelse mellan sex månader och fyra år. Frågan om brottet var grovt skulle enligt förarbetena¹⁸ avgöras med hänsyn till samtliga omständigheter. Vidare angavs vissa omständigheter som kunde vara av betydelse vid bedömningen av brottets svårhetsgrad:

- Om bokföringsskyldigheten åsidosatts helt eller till stora delar. Över huvud taget är bristernas karaktär och betydelse i ekonomiskt eller annat hänseende av stor vikt.
- Graden av förslagenhet och planering inverkar.
- Om åsidosättandet av bokföringsskyldigheten skett systematiskt under en följd av år.

¹⁷ SFS 1982:150, prop. 1981/82:85

¹⁸ a. prop. s. 31

- Om brotten skett i en rörelse vars verksamhet var av stor omfattning och omsatt höga belopp.
- I praktiken fråga om en uppsåtlig gärning.

Straffskalan blev inte lika sträng som för vissa andra grova brott såsom vid grovt bedrägeri. Om ett bedrägeribrott begås med användande av vilseledande bokföring kommer straffansvar i fråga bara för grovt bedrägeri. Om ett grovt bokföringsbrott har utgjort ett medel för att begå ett grovt svindleri torde straffansvar komma att ådömas för båda gärningarna, då de har samma straffskala.¹⁹ Det föreslogs i propositionen att straffbestämelsen om försvårande av skattekontroll skulle vara subsidiär i förhållande till bokföringsbrottet. Att skattekontrollen försvårats kunde beaktas vid straffmätningen.

I förhållande till brottet osant intygande enligt 15 kap. 11 § brottsbalken har bokföringsbrott en strängare straffskala och är därför att anse som en specialbestämmelse.²⁰ Finns förutsättningar för ansvar för bokföringsbrott kommer ansvar för osant intygande inte i fråga. Det kan dock finnas fall där förutsättningarna för ansvar för bokföringsbrott brister men där fara i bevishänseende föreligger. I ett sådant fall kan ansvar för osant intygande bli aktuellt, exempelvis vid en antedatering av dokument från en affärshändelse för att förhindra återvinning i konkurs. Lagrådet ansåg att det var osäkert om osant intygande även kunde omfatta uppgifter i bokföring.²¹

Vid lagändringarna år 1982 upphävdes den tidigare ordningen som innebar att åtal för bokföringsbrott fick väckas bara om gäldenären försatts i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller ställt in sina betalningar inom fem år från brottet.

I syfte att klargöra att straffansvaret också omfattade den som varit oaktsam i förhållande till att bokföringsskyldighet förelåg gjordes år 1986²² vissa ändringar i bokföringsbrottets uppbyggnad. Bakgrunden till ändringarna var att den brottsrubricering som beslutades år 1982 kunde uppfattas så att straffansvaret kunde komma ifråga endast om gärningspersonen varit medveten om eller haft uppsåt till att han eller hon var bokföringsskyldig. Avsikten var emellertid att straffansvaret skulle träffa även den som varit oaktsam i förhållande till bokföringsskyldigheten.

I början av 1990-talet påtalade de brottsutredande myndigheterna att det förelåg svårigheter att utreda och lagföra borgenärsbrott.²³ Detta ledde bl.a. fram till att Borgenärsbrottsutredningen tillsattes. Utredningen lade i mars 1996 fram sitt slutbetänkande Borgenärsbrotten – en översyn av 11 kap. brottsbalken (SOU 1996:30). Därefter gjordes en översyn av bestämmelserna om bokföringsbrott, vilket arbete i november 2002

¹⁹ a. prop. s. 31

²⁰ a. prop. s. 32

²¹ a. prop. s. 82

²² prop. 1985/86:30 s. 39

²³ prop. 2004/05:69 s. 15

redovisades i promemorian Bokföringsbrott och brott mot borgenärer, Ds 2002:57. Promemorian ligger till grund för den proposition som ledde fram till den nu gällande lydelsen av 11 kap. 5 § brottsbalken (prop. 2004/05:69).

4.4 Gällande rätt

I förarbetena till den nu gällande straffbestämmelsen om bokföringsbrott²⁴ utvecklas vilka omständigheter som bör beaktas vid prövningen av om ett bokföringsbrott är att betrakta som grovt. Dessa omständigheter kan sammanfattas enligt följande.

- Bristens beskaffenhet, såsom då bokföring helt saknas. Vid prövningen av om ett brott är grovt på den grunden bör hänsyn tas till bl.a. hur lång period som bokföringsskyldigheten har åsidosatts, rörelsens omsättning samt antalet affärstransaktioner och liknande.
- Åsidosättandet av bokföringsskyldigheten har avsett mycket betydande belopp.
- Brottet har förövats genom att gärningspersonen har använt falska handlingar.
- Bokföringsbrottet har begåtts som ett led i en brottslighet som varit systematisk eller haft stor omfattning. Det kan t.ex. vara fråga om åsidosättande av bokföringsskyldighet som skett systematiskt under en lång följd av år utan att det nödvändigtvis skett i organiserad form.
- Om gärningen varit av särskilt farlig art är detta en försvårande omständighet. Ett sådant exempel är om bokföringsbrottet skett i en rörelse vars verksamhet är av stor omfattning och därmed påverkat många personer eller en verksamhet som omsätter höga belopp. Ett annat handlande är användandet av osanna uppgifter, såsom s.k. luftfakturer. Ett ytterligare exempel är om bokföringsskyldighet åsidosatts för att dölja annan brottslighet.

Uppsåtliga bokföringsbrott av normalgraden liksom grova brott anses vara av sådan art att påföljden normalt bör bestämmas till fängelse. Detta gäller även om straffvärdet inte skulle vara särskilt högt och den tilltalade inte heller begått brott i sådan utsträckning att det av den anledningen är uteslutet att döma till annan påföljd.²⁵ När brottet har ett straffvärde om fängelse i tio månader måste det emellertid enligt praxis krävas alldeles särskilda skäl för att frångå presumtionen för fängelse.²⁶ Detsamma har ansetts gälla vid bokföringsbrott med ett straffvärde om sex månader.²⁷ I ett HD-avgörande (NJA 2000 s 195) skriver domstolen bl.a. följande kring presumtionen för fängelse

HD har tidigare uttalat att bokföringsbrott är ett artbrott, dvs ett brott som av allmänpreventiva skäl normalt förskyller fängelse (se senast NJA 1999 s. 769). Det finns alltså

²⁴ prop. 2004/05:69 s. 24 f.

²⁵ prop. 2004/05:69 s. 30

²⁶ NJA 1999 s. 796

²⁷ NJA 2000 s. 195

en presumtion för att påföljden skall bestämmas till fängelse vid artbrott. Denna presumtion är emellertid inte lika stark vid alla slags brott som har karaktär av artbrott. I rättsfallet NJA 1998 s. 300 uttalade HD att bokföringsbrott skall anses vara av sådan art att fängelse "i många fall" bör följa på dessa brott. Den valda formuleringen tyder på att presumtionen för fängelse inte är lika stark vid bokföringsbrott som vid vissa andra artbrott, t.ex. mened (jfr NJA 1999 s. 561

4.5 Omständigheter som kan medföra att ett bokföringsbrott anses som grovt

4.5.1 Mycket betydande belopp

En av de omständigheter som kan medföra att ett bokföringsbrott anses grovt är att åsidosättandet av bokföringsskyldigheten avsett ett mycket betydande belopp.

Enligt förarbetena till nuvarande lagstiftning bör utgångspunkten vara att bokföringsbri-
sten, i likhet med den bedömning som görs vid tillämpningen av huvudsakskriteriet, ska
ses i relation till rörelsens omfattning. Rekvisitet mycket betydande belopp kan därför
inte anges i absoluta tal. Att förhållandet skiljer sig från det grova skattebrottet, där tio
prisbasbelopp är ett riktmärke, är naturligt med hänsyn till att bokföringsbrottet är kon-
struerat utifrån huvudsakskriteriet. Vidare anges att det i praktiken torde vara så att det
finns en yttre gräns bortom vilken ett belopp alltid måste anses vara mycket betydande.

Frågan om vad som är ett mycket betydande belopp har inte besvarats i rättspraxis. Hov-
rätten över Skåne och Blekinge²⁸ har bedömt att helt åsidosättande av bokföringsskyldig-
heten i en enskild firma som under ett räkenskapsår omsatt 3,7 mkr var att bedöma som
grovt bokföringsbrott. Domen överklagades. Riksåklagaren anförde i ett yttrande i målet
att bokföringsfelet sammanfaller med rörelsens omsättning. Riksåklagaren ansåg vidare
att det inte kan råda någon som helst tvekan om att 3,7 mkr, om bokföring helt saknas, är
att anse som ett mycket betydande belopp och att det är fråga om ett grovt bokförings-
brott. Högstadsdomstolen beviljade inte prövningstillstånd.

När ett bokföringsbrott bedöms som grovt föreligger ofta samtidigt flera av de omständig-
heter som i lagstiftningen upptas som exempel på kvalifikationsgrunder för grovt brott.
Det är således svårt att enbart utifrån ett belopp dra några bestämda slutsatser när det
gäller domstolarnas bedömning av sådana brott. Som noterats synes Högsta domstolen ha
höjt kraven för att ett brott ska bedömas som grovt. Högsta domstolen har i flera avgöran-
den framhållit att en helhetsbedömning ska göras.

²⁸ Hovrättens över Skåne och Blekinge dom 2018-06-18 i mål B 694–18. Se även Riksåklagarens svars-
skrivelse till Högsta domstolen av 2019-01-18, ÅM 2018/6507

I NJA 1988 s. 481 var frågan om ett bokföringsbrott skulle rubriceras som grovt. Intäkter mellan 1 047 tkr (ca 77 basbelopp) och 1 869 tkr (ca 96 basbelopp) hade under tiden 1979 - 1983 utelämnats i redovisningen. Högsta domstolen konstaterade att när det gäller underlaget för bokföringen innebar handlingssättet att utgifter till sannolikt betydande belopp hade blivit oredovisade. Detta gav inte bilden av förslagenhet eller närmare planering. Av utredningen i övrigt framgick inte heller att handlingssättet varit inriktat på att ge bolagsföreträdaren ekonomiska fördelar. Mot denna bakgrund bedömdes bokföringsbrottet inte som grovt.

I NJA 1993 s. 687 gällde frågan medhjälp till grovt bokföringsbrott. Enligt åtalet hade en person skrivit ut 40 osanna fakturor med tillhörande kvittenser till ett belopp om sammanlagt ca 813 tkr. Fakturorna tillställdes ett städbolag och användes i detta bolags bokföring. Högsta domstolen ansåg att fakturautställaren måste ha förstått vad fakturorna skulle användas till. Det kunde inte antas att utställaren hade haft närmare kännedom om det mottagande bolagets verksamhet och bokföring. Emellertid måste utställaren av fakturorna ha insett att fiktiva verifikationer till så stora belopp som det var fråga om medförde att mottagarbolagets ekonomiska resultat och ställning inte skulle kunna bedömas med ledning av bokföringen. På grund av det anförda ansåg Högsta domstolen att det var fråga om medhjälp till bokföringsbrott som var att anse som grovt.

I NJA 2012 s. 247 tog Högsta domstolen ställning till om åsidosättandet av bokföringsskyldigheten i ett aktiebolag var att anse som grovt brott. Bristerna avsåg en verksamhet med en omsättning om 5,6 mkr per år och med ett femtontal anställda. Åsidosättandet avsåg under år 2005 ca 580 tkr och under åren 2006 och 2007 ca 780 tkr. Högsta domstolen anförde att gärningspersonen under en inte obetydlig tid åsidosatt bokföringsskyldigheten, men att det inte var fråga om brottslighet som utövats systematiskt. Inte heller bedömdes det vara fråga om så stora belopp att de oberoende av verksamhetens omsättning i princip alltid måste anses vara mycket betydande. I relation till verksamhetens omsättning befanns beloppen inte vara mycket betydande. Högsta domstolen anförde vidare att bokföringsbrotten inte präglats av förslagenhet eller planering utan det framstod närmast som om gärningspersonen tappat kontrollen till följd av en svår personlig situation. Vidare hade intäkterna i verksamheten uteslutande bestått i offentliga ersättningar och det hade således varit relativt enkelt att kontrollera betalningsströmmarna. Inget tydde på att brotten gett gärningspersonen ekonomiska fördelar. Tvärtom fanns omständigheter som tydde på att personliga medel använts för löneutbetalningar. Mot denna bakgrund bedömdes inte bokföringsbrotten som grova.

I doktrinen²⁹ konstateras att rättsfallet NJA 2012 s. 247 inte ger något svar på frågan om hur stort bokföringsfelet ska vara för att det ensamt ska medföra att brottet bedöms som

²⁹ Fagher, Göransson. Bokföringsbrott och bokföringslagen, 5:e upplagan, s 98

grovt. Som en rimlig utgångspunkt anges att det måste handla om bokföringsfel som med marginal överstiger en miljon kr. Ett problem är hur bokföringsfelet ska beräknas eftersom bristerna varierar.

I NJA 2015 s. 811 var frågan om grovt bokföringsbrott förelåg i en enskild näringsverksamhet med en redovisad omsättning om ca 396 tkr (9,6 basbelopp) för 2008, ca 348 tkr för 2009, ca 387 tkr för 2010 och ca 387 tkr för 2011. Gärningen bestod i att näringsidkaren underlåtit att bokföra inbetalningar i verksamheten. Dessa härrörde från en olaglig förmedling av bostadslägenheter med 150 tkr (3,7 basbelopp) under 2008, 365 tkr (8,9 basbelopp) under 2009, ca 1,2 mkr (29 basbelopp) under 2010 och ca 387 tkr (9 basbelopp) under 2011. Högsta domstolen bedömde gärningarna som grova bokföringsbrott mot bakgrund av beloppens storlek och det förhållande att verksamheten pågått under flera års tid.

I NJA 2008 s. 697 behandlade Högsta domstolen frågan om medhjälp till bokföringsbrott avseende en bokföringskonsult. Målet i underinstanserna – som i denna del inte kom att prövas av Högsta domstolen - handlade även om frågan om grovt bokföringsbrott beträffande en enskild näringsidkare som åsidosatt bokföringsskyldigheten under räkenskapsåren 2002 – 2003 genom att inte bokföra intäkter om 800 tkr (21 basbelopp) jämte utgående moms om 96 tkr för 2002, intäkter om 790 tkr jämte utgående moms om 94 tkr för 2003, alla inköp för de två åren, löneutbetalningar om i vart fall 100 tkr jämte arbetsgivaravgifter om 27 tkr för 2003 samt underlåtit att upprätta verifikationer och bevara dessa för alla affärshändelser.

Åklagaren ansåg att brotten var grova på grund av deras omfattning och då det ur bokföringen systematiskt uteslutits mycket betydande intäkter, särskilt i förhållande till bokförd omsättning som uppgått till drygt 1,2 mkr för 2002 och till 1,35 mkr för 2003. Vidare påstod åklagaren att gärningarna begåtts i skatteundandragande syfte. Tingsrätten fann att åklagaren styrkt påstådda brister i bokföringen och att bokföringsbrotten var att anse som grova på grund av sin art och omfattning, och att 11 kap. 5 § brottsbalken i dess lydelse före den 1 juli 2005 skulle tillämpas. Hovrätten ansåg att de uppsåtliga bokföringsbrotten var grova då de skett systematiskt och omfattat stora belopp.

Hovrätten fastställde tingsrättens domslut i påföljdsfrågan, fängelse i åtta månader, vilken påföljd även avsåg ansvar för försvårande skattekontroll, grovt brott. I sammanhanget bör noteras att efter lagändringen år 2005 konsumerar ett grovt bokföringsbrottett försvårande av skattekontroll, grovt brott.

En fråga är hur bokföringsfel ska bedömas, dels när det gäller belopp i förhållande till verksamhetens storlek, dels när det gäller belopp i absoluta tal. Om det exempelvis är fråga om oredovisade intäkter som uppgår till 750 tkr och dessa medel lämnat företaget, så föreligger åsidosättande av bokföringsskyldigheten både när medlen flyter in och när

de lämnar verksamheten. Bokföringsfelet blir då 1,5 mkr men underlåtenheten att bokföra utbetalningar kan betraktas som ett följdfel.

I en studie av den ekonomiska brottsligheten som gjordes vid Ekobrottsmyndigheten år 2013 uttalades, med anledning av rättsfallet NJA 2012 s.247, att man av domen torde kunna dra slutsatsen att brottsligheten låg nära gränsen för grovt brott eftersom påföljden bestämdes till fängelse fyra månader.

Domen ger inte något besked om hur stort beloppet ska vara för att ensamt vara att betrakta som mycket betydande. En rimlig utgångspunkt måste, enligt studien, vara att det är fråga om bokföringsfel i storleksordningen en miljon kronor och däröver³⁰. I studien konstaterades vidare att det inte prövats i målet hur stort bokföringsfelet måste vara när falska eller osanna handlingar använts, men man torde kunna utgå från att beloppet avseende bokföringsfelet då kan vara lägre än om det enbart är bokföringsfelets storlek som är avgörande.

I Svea Hovrätts dom 2019-04-26 i mål B 9849-18 blev detta tydligt. Åtalet gällde dels grovt bokföringsbrott bestående i att sju osanna kostnadsfakturer bokförts under år 2015 till ett belopp av 165 340 kr exklusive moms, dels försvårande av skattekontroll, grovt brott, under år 2016 varvid tre osanna kostnadsfakturer om sammanlagt 44 360 kr bokförts i verksamheten. Åklagaren gjorde gällande att båda brotten var att anse som grova då osanna handlingar bokförts och gärningarna begåtts i skatteundandragande syfte.

Enligt tingsrätten utgjorde de sju oriktiga eller osanna kostnadsfakturorna en stor del av verksamhetens omsättning och bokföringsbrottet ansågs vara grovt, då osanna handlingar till höga belopp bokförts i rörelsen och detta måste ha skett i skatteundandragande syfte. Vad gäller åtalpunkten försvårande av skattekontroll bedömde tingsrätten handlingen som ett grovt brott då osanna handlingar bokförts och gärningen därför måste ha begåtts i skatteundandragande syfte. Hovrätten gjorde ingen annan bedömning än tingsrätten.

I ovan nämnda NJA 2020 s. 497 angående grovt bokföringsbrott hade bokföringsskyldigheten i ett aktiebolag åsidosatts avseende 14 ej bedömbara verifikationer om sammanlagt knappt 2 mkr. Rörelsen omsatte 7,4 mkr. Redovisad vinst uppgick till ca 87 tkr. Högsta domstolen konstaterade att åsidosättandet avsett ett belopp som varit mycket betydande i relation till rörelsens omsättning och redovisade resultat. Beloppet bedömdes också i sig ha varit mycket betydande. Högsta domstolen dömde därför den åtalade för grovt bokföringsbrott.

³⁰ Andersson, Roland, f.d. vää, Om ekonomiska brottsligheten, Utredning och lagföring, EBM, våren 2013, s. 76

4.5.2 Användandet av falsk och osann handling

Falsa handlingar nämns som en försvårande omständighet vid bedömningen av om ett bokföringsbrott är grovt. Som ovan konstaterats inordnas inte osanna handlingar lagtekniskt under den försvårande omständigheten *falsk handling* utan i stället under det som anges som brottslighet som är av *särskilt farlig art*.

Användandet av osanna handlingar, såsom s.k. luftfakturor, torde vara mycket vanligare än användandet av förfalskade dokument i bokföringen. Möjligen kan användandet av en falsk handling anses vara allvarigare än användande av en osann handling, eftersom det förstnämnda förfarandet anges direkt i lagtexten som en försvårande omständighet.

Ett förslag om att användande av osanna handlingar skulle kunna kvalificera ett skattebrott som grovt lades fram i en lagrådsremiss med förslag till ändringar i bestämmelsen om grovt skattebrott (prop. 1995/96:170). Lagrådet avstyrkte förslaget och anförde bl.a. att lagtexten kunde uppfattas så att varje användning av en osann handling, t.ex. en osann självdeklaration, kan kvalificera ett skattebrott som grovt, vilket uppenbarligen inte varit meningen³¹. Regeringen anslöt sig till Lagrådets bedömning.

4.5.3 Systematiska gärningar

I doktrinen³² anføres med anledning av rättsfallet NJA 2012 s. 247 att brister i räkenskaperna under två på varandra följande år inte är tillräckligt för att brottsligheten ska anses ha utövats systematiskt. Den slutsats som kan dras är därför att det torde krävas brister under i vart fall tre på varandra följande räkenskapsår. I specialmotiveringen till bestämmelsen om grovt bokföringsbrott anges att ett exempel på brottslighet som utövas systematiskt kan vara brottslighet som upprepas under flera år³³.

Möjligen ger ovanstående uttalande - numera - en något förenklad syn på vad som är att anse som ett systematiskt beteende.

I ett avgörande från Högsta domstolen, NJA 2018 s. 634, som gällde gränsdragningen mellan skattebrott och grovt sådant brott, anförde domstolen att det numera finns en uttalad återhållsamhet med att bedöma gradindelade brott som grova med hänvisning till att de begåtts systematiskt eller föregåtts av särskild planering när dessa omständigheter inte har angetts i straffbestämmelsen.

³¹ prop. 2004/05:69 s. 25

³² Fagher, Göransson. Bokföringsbrott och bokföringslagen, 5:e upplagan, s. 98

³³ prop. 2004/05:69 s. 66

Fråga är om denna restriktivitet gör sig gällande även när det systematiska tillvägagångssättet anges som en kvalifikationsgrund för grovt brott såsom i 4 § skattebrottslagen (1971:69). I avgörandet anförts vidare att när en omständighet uttryckligen har angetts som en kvalifikationsgrund för grovt brott bör den tillmätas större betydelse för rubriceringsfrågan än när omständigheten nämns enbart som en straffskärpningsgrund enligt 29 kap. 2 § 6 p. brottsbalken.

Högsta domstolen anser att det ändå finns skäl till viss restriktivitet vid bedömningen av vad som utgör ett systematiskt tillvägagångssätt även om omständigheten är en särskild kvalifikationsgrund. En uppgradering till grovt brott innebär regelmässigt en ökning av repressionen och bör begränsas till fall där en uppgradering framstår som motiverad. En oönskad konsekvens av likartad och upprepad brottslighet är att straffvärdet för varje enskilt brott ofta måste sättas lägre än vad som borde följa av aktuell brottstyp. Om så inte sker kan det samlade straffvärdet framstå som alltför högt. Sålunda bör inte enbart det förhållandet att ett förfarande upprepas medföra att brottsligheten bedöms som systematisk på sådant sätt att ett brott ska rubriceras som grovt.

Som regel bör krävas att någon form av brottsplan funnits eller att upprepningarna framstår som en påräknelig fortsättning på tidigare gärning eller gärningar. Att gärningarna upprepats kan dock, utan att de anses som systematiska i gradindelningshänseende, tillsammans med andra omständigheter föranleda att ett brott ska anses som grovt. Vid seriebrottslighet kan systematik och planering ges betydelse på så sätt att den reduktion av den samlade brottslighetens straffvärde som följer av aspirationsprincipen³⁴ blir något mindre än annars.

I NJA 2007 s. 973 "Socialbidragen" bedömdes 25 bedrägeribrott avseende sammanlagt drygt 115 tkr under en tid av ca 1,5 år som brott av normalgraden. Högsta domstolen framhöll att det ska göras en helhetsbedömning av förhållandena vid brottet. I frågan om systematik uttalade domstolen att det inte fanns något stöd för att gärningspersonen redan från början hade handlat enligt en brottsplan eller i övrigt någon grund för att de inledande gärningarna skulle ha kunnatses som delar av ett systematiskt brottsligt förfarande.

Även om förfarandet har upprepats kan det inte anses ha skett i så stor utsträckning eller på sådant sätt att den samlade brottsligheten kan betecknas som grovt bedrägeri. Straffskalan för grovt brott bör reserveras för gärningar med betydande straffvärde.

4.6.4 Gärningar av särskilt farlig art

I förarbetena till bestämmelsen om grovt bokföringsbrott anges att ett tänkbart sätt att ge uttryck åt en skärpt syn på vissa fall av bokföringsbrott är att det ska beaktas att

³⁴ Se även NJA 2018 s. 378 p. 33

brottet är av särskilt farlig art. Detta ger möjlighet till en allvarligare reaktion på vissa särskilt straffvärda beteenden.

Ett exempel är om brottet begåtts i en verksamhet med stor omfattning och därmed berör många personer eller omsätter höga belopp. En annan omständighet som kan anses som särskilt farlig är användandet av osanna uppgifter, såsom osanna fakturor s.k. luftfakturor, vilket kan innebära samma risker för bristande bedömlighet som vid användning av falska handlingar. Uppgiftens betydelse måste dock värderas med hänsyn till omständigheterna i varje enskilt fall³⁵. Saknar den osanna uppgiften större betydelse i sammanhanget ska den inte medföra att bokföringsbrottet bedöms som grovt³⁶. Ett annat exempel är gärningar där åsidosättandet av bokföringsskyldigheten skett i syfte att dölja annan brottslighet. Ett sådant förfarande visar på förslagenhet och får anses särskilt straffvärt även om det skett i enstaka fall och därför inte faller in under grunden att gärningen skett systematiskt.

För att ett bokföringsbrott ska bedömas på denna grund måste det vara styrkt att sådan annan brottslighet har begåtts. Vidare måste det krävas ett tidsmässigt samband eller andra omständigheter som visar att bokföringsbrottet skett för att dölja den andra brottsligheten. Detta innebär att ett bokföringsbrott inte kan bedömas som grovt på denna grund när bokföringsbrottet enbart varit ett medel för att begå annan brottslighet, som när ett skattebrott begås med hjälp av vilseledande bokföring, men däremot om skattebrottet begåtts först och gärningspersonen därefter ändrat i bokföringen för att minska upptäcktsrisken. Det måste dock ifrågasättas om rättspraxis accepterat och tillämpat detta förarbetsuttalande.

Ett vanligt påstående i gärningsbeskrivningar avseende grovt bokföringsbrott är att gärningen skett i skatteundandragande syfte och således för att dölja ett skattebrott som skulle kunna avslöjas vid en korrekt bokföring. Någon distinktion mellan de olika formerna av vilseledande bokföring, som ett medel för brottets genomförande eller för att dölja detsamma, har inte kunnat identifieras i rättspraxis. Möjligen kan ett påstående om total avsaknad av bokföring innebära att skatteundandragande syfte föreligger.

4.7 Grovt bokföringsbrott vid oaktsamhet?

I förarbetena till de ändringar i 11 kap. 5 § brottsbalken som trädde i kraft år 2005, alltså när grovt bokföringsbrott blev en särskild brottsbeteckning, uttalades bl.a. följande:

³⁵ prop 2004/05:69 s. 21

³⁶ a. prop. s. 67

Ansvar för det grova brottet torde i praktiken komma i fråga endast vid uppsåtliga brott.³⁷ Vidare hänvisades till ett äldre uttalande med samma innebörd.³⁸

I en dom i november 2014 kom Hovrätten för Västra Sverige fram till att ett bokföringsbrott kan bedömas som grovt även vid oaktsamhet från gärningspersonens sida.³⁹ I målet hade en ensam styrelseledamot i ett aktiebolag samt ytterligare två personer åtalats för grovt bokföringsbrott bestående i att de under tiden den 1 september 2007 - 31 augusti 2010

a) låtit bokföra falska eller osanna kostnadsfakturer till ett sammanlagt belopp av 7,2 mkr, samt

b) låtit bokföra falska eller osanna intäktsfakturer till ett sammanlagt belopp av 2,4 mkr.

Åklagaren påstod att det var fråga om mycket betydande belopp och innefattat användande av falska eller osanna handlingar. Gärningarna hade dessutom ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt och som skett i skatteundandragande syfte.

Hovrätten fann att den del av gärningsbeskrivningen som avsåg bokföring av falska fakturer var att bedöma som grovt bokföringsbrott på de skäl som åklagaren angett. När det gäller styrelseledamotens ansvar fann hovrätten att vederbörande åtminstone varit oaktsam till att bokföringen åsidosattes genom att oriktiga uppgifter lämnades. Hovrätten dömde därför styrelseledamoten för grovt bokföringsbrott.

4.8. Analys och slutsatser

I bilaga 2 görs en genomgång av domar från hovrätterna som meddelats under år 2018 och till och med april 2019 och i vilka åtal väckts för grovt bokföringsbrott. Det kan konstateras att vanligtvis är det flera omständigheter som föreligger samtidigt och som medför att bokföringsbrottet bedömts som grovt, t.ex. mycket betydande belopp och skatteundandragandesyfte. Det är därför svårt att dra några långtgående slutsatser beträffande en enskild omständighets betydelse i rubriceringsfrågan.

Sammanfattningsvis kan följande rekvisit i lagrummet och andra omständigheter kunna innebära att ett bokföringsbrott ska anses som grovt:

- Åsidosättandets karaktär, såsom när bokföring helt saknas varvid hänsyn bör tas till hur lång tid åsidosättandet skett, omfattningen av verksamheten, antalet transaktioner och liknande.

³⁷ a. prop. s. 23

³⁸ prop. 1981/82:85 s. 31

³⁹ Hovrätten för Västra Sverige, avd. 1, dom den 6 november 2014 i mål B 5028-13

- Om bokföringsfelen har avsett mycket betydande belopp, ska bedömningen göras i förhållande till den bedömda verksamhetens omfattning.
- Om falska handlingar använts.
- Om bokföringsfelen har skett systematiskt som ett led i brottslig verksamhet.
- Om gärningen varit av särskilt farlig art såsom då osanna handlingar använts i bokföringen och då gärningen skett för att dölja annan brottslighet.

Generellt gäller att en helhetsbedömning alltid måste göras.

Vid en närmare betraktelse, när det gäller rekvisiten, kan följande noteras.

Mycket betydande belopp

När det gäller frågan om vilket belopp som kan anses mycket betydande i den mening som avses i 11 kap. 5 § andra stycket brottsbalken kan konstateras att belopp som ligger över en miljon kronor ofta leder till att gärningen bedöms som grovt brott.

Inte sällan föreligger dock flera omständigheter som kan medföra att brottet bedöms som grovt. Ibland har domstolarna ansett belopp vara betydande men inte uttryckligen angett beloppet som mycket betydande. I kombination med annan omständighet har brottet bedömts som grovt.

I förarbetena till den nu gällande straffbestämmelsen anges att det torde finnas en gräns bortom vilken beloppet alltid ska anses som mycket betydande. Frågan om var denna gräns går har inte besvarats i rättspraxis. Eftersom bedömningen av om det är fråga om ett mycket betydande belopp ska göras i förhållande till verksamhetens omfattning – likaså vid bedömningen av huvudsakskriteriet – kan ifrågasättas om det är möjligt att bestämma denna bortre gräns.

Domstolarna redovisar inte alltid omfattningen av den verksamhet som är under bedömning, trots att bedömningen av vad som är ett mycket betydande belopp ska göras i förhållande till verksamhetens omfattning och att en helhetsbedömning ska göras.

De verksamheter som Ekobrottsmyndigheten utreder är oftast av mindre omfattning med en omsättning på en eller några miljoner kronor. Ett mycket betydande belopp behöver i en större verksamhet inte ens uppfylla huvudsakskriteriet. De i lagrummet presenterade omständigheterna som kan leda till att brottet ska bedömas som grovt är exemplifieringar och behöver inte nödvändigtvis föreligga för att brottet ska anses grovt. Domstolarna har en stor frihet vid sin bedömning.

De uttalanden som gjorts i doktrinen och som redovisas i denna ARF synes innebära att det sammanlagda beloppet av åsidosättandet som ska föreligga för att brottet ska bli grovt på grund av beloppets storlek med marginal bör överstiga en miljon kronor. Detta förefaller ligga väl i linje med redovisad hovrättspraxis. Möjligen kan belopp över en

miljon kronor anses medföra en presumtion för att bokföringsbrottet är att anse som grovt, med den reservationen att bedömningen av om beloppet är mycket betydande skall göras i relation till den bedömda verksamhetens omfattning.

Olika verksamhetsformer

Någon skillnad i bedömningarna om brottet är grovt eller inte beroende på i vilken form av näringsverksamhet som den bokföringspliktiga verksamheten bedrivs har inte kunnat identifieras.

Art av åsidosättande

En fråga som inställer sig är om bedömningen av vad som är ett mycket betydande belopp är beroende av vilken typ av åsidosättande det är fråga om. När bokföring helt saknats är detta, enligt förarbetena, en försvårande omständighet varvid bristen sammanfaller med omsättningen. I ett avgörande (Hovrätten över Skåne och Blekinge dom den 18 juni 2018 i mål B 694-18) ansågs underlåtenheten att bokföra intäkter om 3,7 mkr och där bokföring helt saknades som grovt brott. Högsta domstolen beviljade inte prövningstillstånd.

Övriga redovisade domar där bokföring helt saknats omfattar ofta flera räkenskapsår och innehåller flera försvårande omständigheter, även om beloppet i sig inte är anmärkningsvärt högt per räkenskapsår. Vad gäller bristernas karaktär i övrigt – bortsett från användning av falska eller osanna handlingar – verkar domstolarna inte göra åtskillnad mellan olika former av åsidosättande vid bedömningen av om brottet är grovt.

Faktorer av subjektiv karaktär

Högsta domstolen har i rättsfallet NJA 2012 s. 247 tagit hänsyn till den situation som rått vid åsidosättandet av bokföringsskyldigheten när bolagsföreträdaren drabbats av en svår personlig situation och det närmast framstod som om personen tappat kontrollen. En rimlig slutsats är att även faktorer av subjektiv karaktär kan beaktas vid bedömningen av brottets svårhetsgrad. Som ovan anförts bör ett bokföringsbrott vara uppsåtligt för att anses som grovt.

Systematiska gärningar

För att det ska vara fråga om systematiskt föröväde gärningar har i doktrinen hävdats att det krävs brister i tre på varandra följande räkenskapsår. Högsta domstolen har i avgörandet NJA 2018 s. 634, som gällde fråga om grovt skattebrott, klargjort att ett systematiskt förfarande i straffstadgandets mening kräver mer än upprepade brott av liknande karaktär. Det bör dessutom krävas att det funnits en brottsplan eller att upprepningarna framstår som en påräknelig fortsättning på tidigare gärning eller gärningar.

Samma resonemang återkommer gällande andra typer av brott såsom i avgörandena NJA 2018 s. 378 "De upprepade förfalskningarna" och NJA 2007 s. 973 "Socialbidragen". Vad som anges i dessa domar torde var allmängiltigt för bedömningen av vad som kan anses vara ett sådant systematiskt förfarande som kvalificerar en gärning som ett grovt brott. Det är möjligen så att Högsta domstolen i dessa avgöranden skärpt synen på vilka omständigheter som ska föreligga för att brottet ska anses som grovt, nämligen att brottet vid en helhetsbedömning ska anses som särskilt straffvärt.

Likaså erinrar Högsta domstolen om att en helhetsbedömning ska göras. Det finns indikationer på att bedömningen kan ta avstamp i en straffvärdebedömning genom att det grova brottet ska förbehållas de särskilt straffvärda gärningarna. Av förarbetena till bestämmelsen om grovt bokföringsbrott samt ett antal avgöranden från Högsta domstolen framgår att de olika omständigheter som angetts i lagrummet endast är exemplifieringar och inte någon uttömmande uppräkningslista. Grovt bokföringsbrott kan alltså föreligga även om inte någon av dessa omständigheterna föreligger i det enskilda fallet.

Falska handlingar

Användandet av falska handlingar i bokföringen nämns som en omständighet som kan medföra att ett bokföringsbrott anses vara grovt. I lagstiftningsärendet övervägdes om användandet av osanna handlingar skulle ges samma betydelse. Så kom inte att ske med hänvisning till att det skulle kunna leda till att varje användande av osanna handlingar skulle kunna medföra att bokföringsbrottet bedöms som grovt, vilket inte varit meningen. Motsatsvis får det därför hållas för troligt att det finns anledning att se allvarigare på användandet av falska handlingar i bokföringen jämfört med osanna handlingar. Några slutsatser i denna del går emellertid inte att dra från de granskade domarna.

Särskilt farlig art

Gärningar som anses vara av särskilt farlig art är exempelvis när osanna handlingar, såsom s.k. luftfakturor, tas in i bokföringen. Som ovan anförts är det inte varje användande av sådana handlingar i räkenskaperna som kan kvalificera brottet som grovt. Uppgiften ska i stället tillmätas betydelse vid bedömningen av om gärningen vid en helhetsbedömning är grov. Det sagda innebär att bedömningen av svårhetsgraden av brottet vid användandet av osanna handlingar möjligen beloppsmässigt ligger i nivå med vad som är ett mycket betydande belopp. Några bestämda slutsatser går inte att dra utifrån de granskade domarna och inte heller när det gäller påståendet att gärningen skett i skatteundandragande syfte.

Art av åsidosättande av bokföringsskyldigheten

Genomgången av de nu aktuella domarna från hovrätterna tyder inte på att domstolarna gör någon åtskillnad i bedömningen av brottets svårhetsgrad beroende på vilken typ av åsidosättande som föreligger, utom möjligen där verksamheten utövats i rent kriminella

syften inom ramen för en i vanliga fall legitim, bokföringsskyldig verksamhet (t.ex. försäljning av svarta lägenhetskontrakt).

Bristande verifiering

Som nämnts ovan i Högsta domstolens dom från 2020 (B 3596–18) fann domstolen att de ej bedömbara verifikationerna dels innebar att huvudsakskriteriet var uppfyllt dels att be-
loppen hänförliga till dessa verifikationer var så stora att brottet betraktades som grovt.

5. Senareläggning av bokföringstidpunkten och för hållandet till misstanke om bokföringsbrott

5.1 Inledning och sammanfattning

Detta avsnitt sammanfattar den del av Bokföringsnämndens allmänna råd och vägledning kring löpande bokföring (BFNAR 2013:2) som handlar om senareläggning av bokföring. Avsnittet behandlar också de problemställningar och tolkningsfrågor som kan uppkomma i samband med brottsutredningar där frågor kring senareläggning av bokföring kan uppkomma.

Av BFNAR 2013:2 framgår förutsättningarna för senareläggning av bokföring som anses uppfylla kraven på god redovisningssed.

1. Alla företag har möjlighet att senarelägga bokföringen av andra affärshändelser än kontanta transaktioner till *50 dagar efter utgången av den månad* som affärshändelsen inträffade.
2. Företag som har en nettoomsättning som normalt sett uppgår till högst 3 miljoner kronor får senarelägga bokföringen av ej kontanta transaktioner med högst *50 dagar efter utgången av det kvartal* som affärshändelsen inträffade
3. Företag som har en nettoomsättning på högst 1 miljon kronor och som normalt har högst 50 verifikationer som avser högst 250 transaktioner per räkenskapsår får senarelägga bokföring av ej kontanta transaktioner till *60 dagar efter utgången av det räkenskapsår* som affärshändelsen inträffade.
4. Enskilda näringsidkare som har en omsättning som uppgår till högst 1 miljon kronor och som normalt har högst 50 verifikationer som avser högst 250 transaktioner får senarelägga bokföringen till *den dag som inkomstdeklarationen ska vara inlämnad*. Om näringsidkaren har anstånd gäller anståndsdatum. Om den enskilda näringsidkaren bedriver

gränsöverskridande handel inom EU gäller dock samma regler som för t.ex. aktiebolag

5. Företag som använder certifierat kassaregister får senarelägga bokföringen av kontanta in- och utbetalningar som har registrerats i certifierat kassaregister till 50 dagar efter utgången av den månad som affärshändelsen inträffade

När företag håller sig inom de gränsvärden som anges och tidpunkten för bokföring inte inträtt, enligt Bokföringsnämndens anvisningar om omfattning av företagets verksamhet, föreligger normalt inte misstanke om bokföringsbrott. Emellertid kan i vissa fall förutsättningar för senareläggning av bokföringen saknas, trots att företaget formellt sett har möjlighet att senarelägga sin bokföring p.g.a. sin storlek och verksamhetens omfattning.

Av Bokföringsnämndens anvisningar framgår att en förutsättning för senareläggning av bokföring är att verifikationerna ska vara ordnade. I de fall ett företag inte bevarar sina verifikationer saknas därför förutsättningar för senareläggning av bokföringen oavsett om företagets omsättning m.m. håller sig inom gränsvärdena.

5.2 Bokföring av affärshändelser

Huvudregeln är att andra affärshändelser än kontanta ska bokföras så snart det kan ske (5 kap. 2 § första stycket BFL). Denna lag ger dock en möjlighet att bokföra affärshändelser senare än enligt huvudregeln om det finns skäl för detta och att det är förenligt med god redovisningssed (5 kap. 2 § andra stycket BFL). Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR) ger flera möjligheter till senareläggning av bokföring.

5.3 Senareläggning av bokföringen

Möjligheterna till senareläggning av bokföringen har tillkommit för att underlätta samordningen med mervärdesskatteredovisningen. Det som uteslutande avgör vilka företag som får senarelägga bokföringen och hur länge avgörs av vilken omsättningen företaget har och i vissa fall hur många verifikationer eller affärshändelser per år företagets redovisning omfattar. Vilka möjligheterna för senareläggningen företagen har är således oberoende av såväl om företaget är registrerat för mervärdesskatt och vilken typ av associationsform verksamheten bedrivs i (förutom enskilda firmor, som i vissa fall kan ha ytterligare möjligheter till senareläggning). Senareläggning av bokföringen är möjligt i alla företag och för alla företagsformer. Hur lång period för senareläggning som tillåts är dock beroende av flera faktorer som måste bedömas i ett sammanhang. Det handlar om:

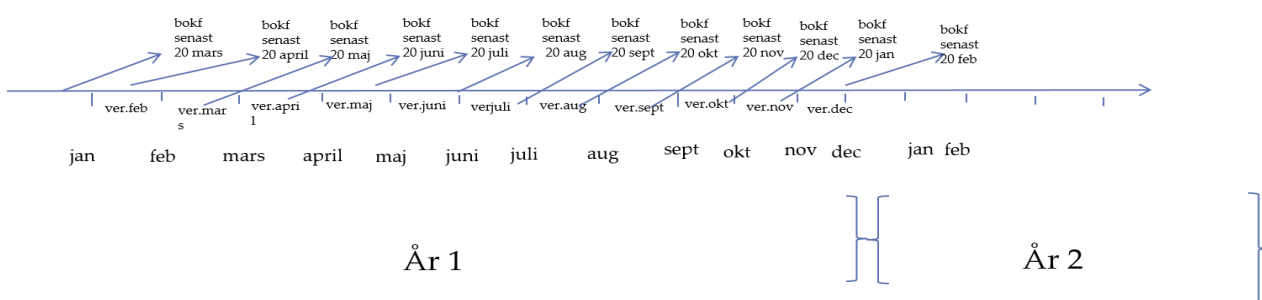
- företagets omsättning,

- antalet verifikationer och
- att verifikationerna hålls ordnade, eller i vart fall så ordnade att det utan alltför mycket ytterligare arbete är möjligt att bokföra affärshändelserna så att de kan presenteras i registreringsordning och systematisk ordning.

Till detta kommer att utredningen inte får ge anledning till misstankar om att gränsvärdena för omsättningen och antal tillåtna transaktioner varit högre eller fler än vad som redovisats.

5.3.1 Senareläggning för alla företag

God redovisningssed ger enligt det allmänna rådet alla företag möjlighet att senarelägga bokföringen av andra affärshändelser än kontanta transaktioner till *50 dagar efter utgången av den månad* som affärshändelsen inträffade. Detta kan illustreras med följande tidsaxel:⁴⁰

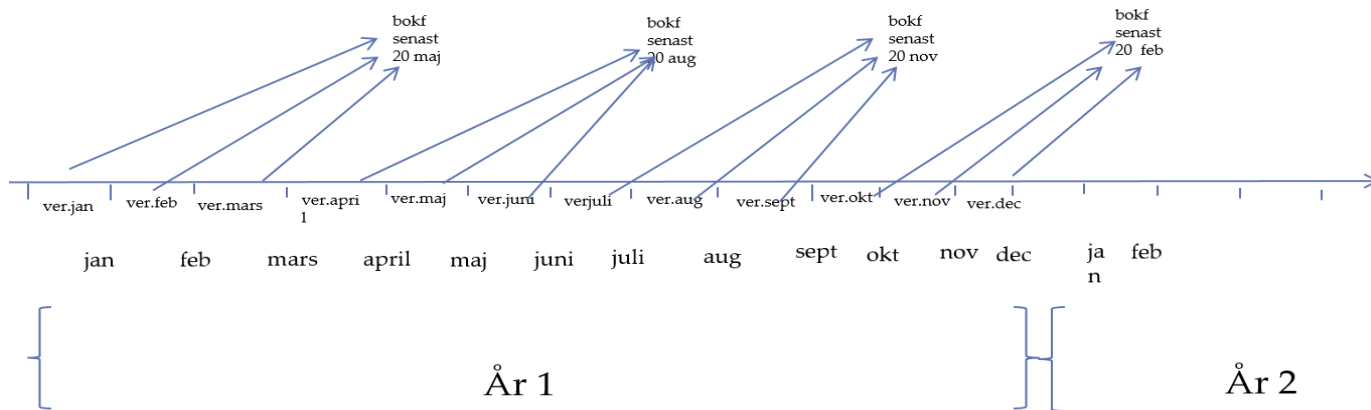


5.3.2 Senareläggning i företag med en omsättning på högst 3 miljoner kronor

Företag som har en nettoomsättning som normalt sett uppgår till högst 3 miljoner kronor får senarelägga bokföringen av ej kontanta transaktioner med högst *50 dagar efter utgången av det kvartal* som affärshändelsen inträffade.

Detta kan illustreras med följande tidsaxel:

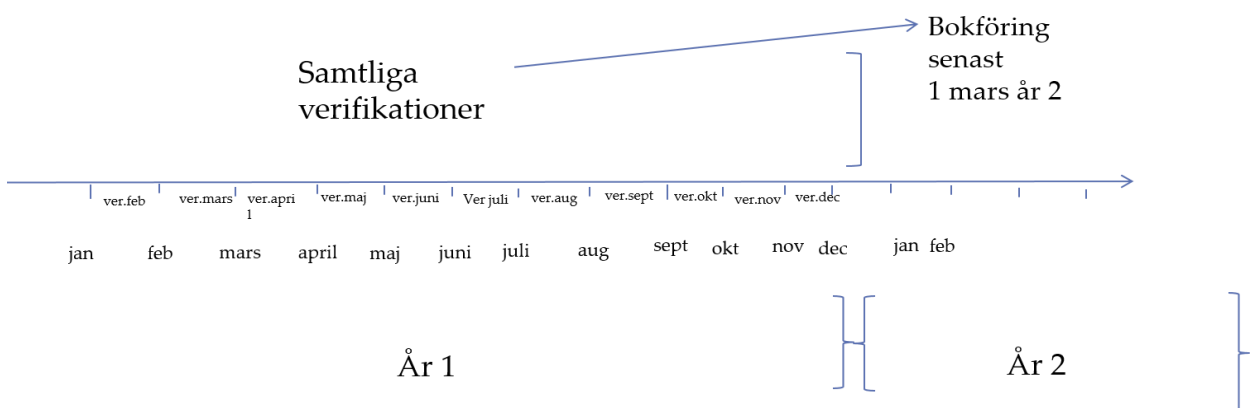
⁴⁰ Angivna datum varierar något beroende på antal dagar den senaste månaden i redovisningsperioden har. Gäller samtliga tidsaxlar i promemorian



Om företaget har brutet räkenskapsår, t.ex. bokslutstidpunkten är 31 januari och om företaget har valt att bokföra kvartal som stämmer överens med det brutna räkenskapsåret, så ska affärshändelserna i t.ex. nov–jan bokföras senast den 20 mars. Sen kan man anta att i de flesta fall utförs bokföringen för nov-dec tidigare eftersom moms för denna period ska redovisas redan i februari i samband med att momsdeklarationen för perioden okt–dec lämnas.

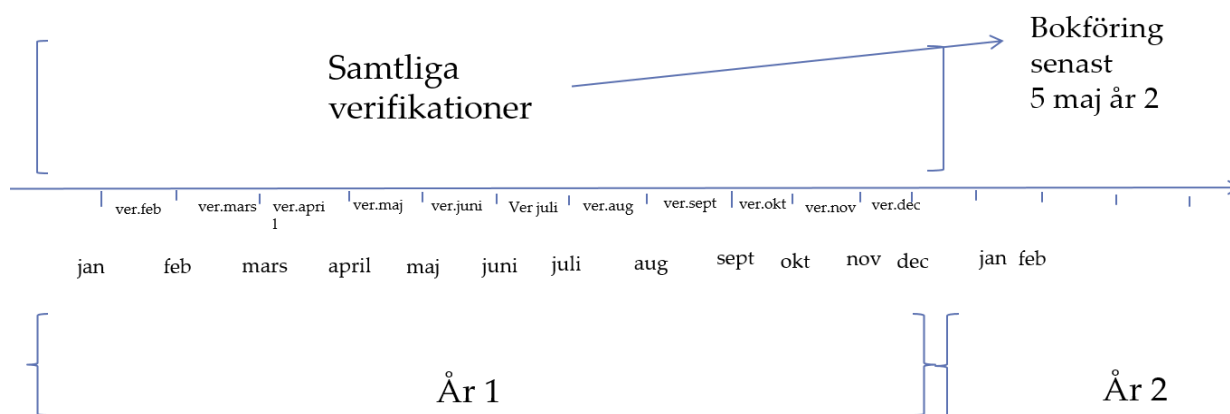
5.3.3 Senareläggning i företag med en omsättning på högst 1 miljon kronor *och* högst 50 verifikationer som avser högst 250 transaktioner per räkenskapsår

Företag som har en nettoomsättning på högst 1 miljon kronor och som normalt har högst 50 verifikationer som avser högst 250 transaktioner per räkenskapsår får senarelägga bokföring av ej kontanta transaktioner till *60 dagar efter utgången* av det räkenskapsår som affärshändelsen inträffade. Detta kan illustreras med följande tidsaxel



5.3.4 Senareläggning för enskilda näringsidkare med en omsättning på högst 1 miljon kronor *och* högst 50 verifikationer som avser högst 250 transaktioner per räkenskapsår

Enskilda näringsidkare som har en omsättning som uppgår till högst 1 miljon kronor och som normalt har högst 50 verifikationer som avser högst 250 transaktioner får senarelägga bokföringen till *den dag som inkomstdeklarationen ska vara inlämnad*. Om näringsidkaren har anstånd gäller anståndsdatum. Om den enskilda näringsidkaren bedriver gränsöverskridande handel inom EU gäller dock samma regler som för t.ex. aktiebolag (se punkt 3 ovan). Detta kan illustreras med följande tidsaxel⁴¹.



5.3.5 Senareläggning om företaget använder certifierat kassaregister

Företag som använder certifierat kassaregister får senarelägga bokföringen av kontanta in- och utbetalningar som har registrerats i certifierat kassaregister till 50 dagar efter utgången av den månad som affärshändelsen inträffade. Ofta upprättas den systematiska bokföringen i samband med detta. Observera att uttag ur kassan, t.ex. uttag av dagskassan som inte registreras för insättning på bankkontot, ska bokföras för presentation i registreringsordning enligt huvudregeln i BFL.

⁴¹ 5 maj anges i detta exempel som tidpunkt för senaste dag för inlämnande av inkomstdeklaration. Detta datum varierar mellan åren.

De kontanta utbetalningar som inte registreras i kassaregistret ska bokföras för presentation i registreringsordning enligt huvudregeln i BFL, dvs. senast påföljande arbetsdag.

5.4 Kontantmetoden

Företag (med vissa undantag) med en nettoomsättning under 3 miljoner kronor får tillämpa kontantmetoden (5 kap. 2 § tredje stycket BFL). Detta innebär att företaget får vänta med att bokföra uppkomna affärshändelser tills betalning sker. Detta innebär för ett företag med omsättning under 3 miljoner kronor, som normalt kan senarelägga bokföringen till 50 dagar efter det kvartal då den ursprungliga affärshändelsen inträffade, kan dröja ytterligare en tid om betalning sker efter den tidpunkten. Som exempel kan bokföringen av en leverantörsfaktura som inkommer den 30 mars och betalas den 10 april senareläggas till den 20 augusti, dvs. då perioden april–juni senast ska bokföras. Obetalda fordringar och skulder bokförs vid räkenskapsårets slut som bokslutstransaktioner.

I avsnitt 5.5.3 anges något om förutsättningarna och vilka kontrollåtgärder som kan vidtas vid uppgifter om att byte av redovisningsperiod har skett under löpande räkenskapsår.

5.5 Övrigt

5.5.1 Begreppet ”normalt”

I de allmänna råden anges bl.a. att omsättningen och antalet verifikationer *normalt* får uppgå till ett visst belopp eller antal. Vad som är normalt anges inte i de allmänna råden och dess vägledning. Viss vägledning kan möjligen hämtas från K1 (BFN:s regelverk som omfattar enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut). I kommentarerna till kapitel 1 anges följande. För att ett årsbokslut i förenklad form ska få upprättas ska företaget normalt inte ha en nettoomsättning som överstiger tre miljoner kronor. Om gränsvärdet överskrids *något eller några enstaka år* – exempelvis därför att affärerna har utfallit särskilt bra ett visst år – får företaget ändå upprätta ett förenklat årsbokslut. Har ett företag under flera år haft en omsättning som överskrider gränsen så förlorar det dock rätten att använda reglerna.

Analogt tillämpat skulle det innebära att ett företag under ett enstaka eller några enstaka år kan överskrida gränsvärdena utan att företaget förlorar möjligheten till t.ex. senareläggning av bokföring kvartalsvis. En bedömning får göras från fall till fall.

I en tingsrättsdom i Lunds tingsrätt (mål nr B 6109-15) uppkom frågan om ett aktiebolag, som normalt redovisade en omsättning överstigande en miljon kronor, hade möjlighet att senarelägga bokföringstidpunkten till en tidpunkt 60 dagar efter utgången av räkenskapsåret. Bolaget hade haft ett litet antal affärshändelser under den tid som avsågs med åtalet.

Tingsrätten konstaterade att det inte fanns förutsättningar för en så lång senareläggning eftersom bolaget *normalt* sett hade många fler affärshändelser under aktuella år då inkråmet i bolaget sålts och ett i realiteten onormalt tillstånd inträtt. Hovrätten anslöt sig till denna bedömning (Hovrätten över Skåne och Blekinge mål nr B 1664-16)

5.5.2 Begreppet ordnade verifikationer

Den omständigheten att ett företag får senarelägga bokföringen innebär *inte* att alla bokföringsåtgärder kan senareläggas. Företagets uppgifter om affärshändelserna (verifikationerna) ska hållas ordnade i avvaktan på att bokföring ska ske. Uppgifterna ska ordnas löpande i takt med att de mottas och sammanställs. Det innebär således att även mindre företag, för att utnyttja möjligheten till senareläggning av ej kontanta affärshändelser, måste ordna verifikationer löpande i takt med att de mottas och sammanställs.

Av Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2013: 2 punkt 3.5 (se konsoliderad version) framgår att bokföringen får senareläggas enligt punkterna 3.6–3.11 endast om verifikationerna i avvaktan på bokföring ordnas i takt med att de mottas eller sammanställs. .

I kommentarerna till BFNAR 2013:2 punkt 3.5 anges följande.

”Att ett företag får senarelägga bokföringen innebär inte att alla bokföringsåtgärder kan senareläggas. Till affärshändelserna ska det finnas verifikationer och dessa ska hållas ordnade i avvaktan på bokföring. BFL utgår från att verifikationer upprättas i nära anslutning till affärshändelsen /.../. Hur ordningen ska upprätthållas beror i hög grad på hur redovisningssystemet är uppbyggt och hur bokföringen hanteras. Utifrån de ordnade verifikationerna ska det, utan alltför mycket ytterligare arbete, vara möjligt att bokföra affärshändelserna så att de kan presenteras i registreringsordning och systematisk ordning.”

Utifrån BFNAR 2013:2 punkt 1.8 och definitionen av redovisningsperiod bör krav kunna ställas på att företag som har en redovisningsperiod om en månad också håller verifikationerna ordnade, t.ex. i pärm eller mapp, månadsvis. Däremot bör inte kunna krävas att verifikationerna ska vara konterade eller försedda med verifikationsnummer.

5.5.3 Ändrade redovisningsmetoder under löpande år samt ändrade tidpunkter för senareläggning av bokföring

De allmänna råden eller vägledningen anger inte specifikt om det kan vara förenligt med god redovisningssed att under löpande räkenskapsår ändra redovisningsmetod mellan fakturerings- och kontantmetoden samt om det går att under löpande räkenskapsår ändra tidpunkten för senareläggningen av bokföringen. BFN:s vägledning anger endast omsättningsgränser eller antalsgränser (verifikationer och transaktioner).

Vilken metod som används eller hur lång senareläggning av bokföringen företaget har rätt till är inte kopplat till vilken metod företaget är registrerad för moms (om företaget är momsregistrerat). Det är således inte möjligt att med automatik hävda att ett företag saknar möjlighet att ändra metoden för momsredovisning under löpande räkenskapsår – och därmed tidpunkterna för senareläggning av bokföringen – under förutsättning att företaget håller sig inom de gränsvärden som anges.

En helhetsbedömning får göras från fall till fall. Det kan i sammanhanget konstateras att Skatteverket är restriktiva med att bevilja byte av redovisningsmetod i samband med momsredovisningen. Ett bolag som är registrerat till moms enligt faktureringsmetoden måste ange särskilda skäl för få redovisa moms enligt kontantmetoden (bokslutsmetoden).

Vissa kontrollåtgärder kan således genomföras.

Om det t.ex. i samband med förhör skulle framkomma påståenden om att handlingar inte ännu har bokförts p.g.a. att företaget bytt redovisningsmetod, bör kontakt tas med Skatteverket för att utreda vilken redovisningsperiod till moms företaget har och om någon framställan om byte av redovisningsmetod har skett.

Om företaget är registrerat till moms enligt faktureringsmetoden och ändrar redovisningsmetod till kontantmetoden under löpande räkenskapsår bör en kontroll göras med Skatteverket om någon ändringsanmälan av redovisning av moms enligt kontantmetoden har gjorts.

5.3.5 Föreligger rätt till senareläggning av bokföring av redovisningsperiod om inte den tidigare perioden har bokförts?

Ibland uppkommer frågeställningar kring ej bokförd räkenskapsinformation för den senaste redovisningsperioden före konkurs eller ett tillslag, där ett företags

räkenskapsinformation tas i beslag. Normalt sett finns inte förutsättningar för att åtala för bokföringsbrott om inte tidpunkten för när bokförings senast måste upprättas har inträtt.

Det inträffar emellertid relativt ofta att även tidigare redovisningsperioder inte har bokförts och senaste tidpunkt när bokföring ska upprättas för dessa redovisningsperioder redan har inträtt.

Frågan är om förutsättningar för senareläggning av bokföringen för en redovisningsperiod kan åberopas om inte den tidigare perioden har bokförts.

Av BFAR 2013:2 punkt 3.5 framgår att bokföringen får senareläggas enligt punkterna 3.6–3.11 endast om verifikationerna i avvaktan på bokföring ordnas i takt med att de mottas eller sammanställs.

Av kommentarerna till samma punkt framgår att det, utifrån de ordnade verifikationerna, utan alltför mycket ytterligare arbete, ska vara möjligt att bokföra affärshändelserna så att de kan presenteras i registreringsordning och systematisk ordning.

Om bokföring inte har skett för tidigare perioder finns inte förutsättningar för att kunna bokföra i registreringsordning (grundbok). Det finns inte heller möjlighet att ta fram en korrekt huvudbok. Om en bokföring skulle upprättas skulle ett stort glapp uppkomma i grund- och huvudbok. Därmed saknas också möjlighet att följa rörelsens förlopp. Förutsättningar för senareläggning av bokföringen enligt BFAR 2013:2 bör därmed saknas. Denna fråga har dock bedömts olika i två hovrättsavgöranden. Hovrätten över Skåne och Blekinge (2014-10-28, mål nr 2289-14) döms den tilltalade även för period då den formella tidpunkten då bokföring senast skulle vara upprättad enligt BFAR 2013:2 **inte** inträffat.

Domstolen pekar på att de allmänna råden inte kan ges den innebörden att ansvariga i ett bolag som under flera månaders tid konsekvent underlåtit att löpande bokföra affärshändelser i bolaget kan undgå ansvar för de senaste drygt 50 dagarnas underlåtna bokföring.

Två tingsrättsdomar pekar i samma riktning; Eskilstuna tingsrätt (mål nr B 814-17) samt Attunda tingsrätt (mål nr B 6724-16).

En hovrättsdom från Skåne och Blekinge pekar dock i motsatt riktning i denna rättsfråga. Hovrätten över Skåne och Blekinge (mål nr 1664-16) ändrade tingsrättens dom vad gäller brottsperioden avseende ett bolag. Bolaget i fråga hade möjlighet att bokföra ej kontanta transaktioner 4 gånger om året. Man konstaterade att bolaget saknade bokföring för ett helt kalenderår samt nästan 2 månader in på nästkommande räkenskapsår då det

försattes i konkurs. Först konstaterade domstolen att bolaget inte hade upprättat någon bokföring för räkenskapsåret och att bolaget inte hade rätt att senarelägga bokföringen med 60 dagar efter räkenskapsårets utgång eftersom omsättning och antalet verifikationer inte hade utgjort ett normalt tillstånd i bolaget. Däremot hade bolaget rätt att senarelägga bokföringen till 50 dagar efter utgången av det kvartal då affärshändelsen inträffade. Bolaget försattes i konkurs innan detta datum. Då det inte fanns några uppgifter om att verifikationer saknades eller att dessa inte ordnats ansåg domstolen att bolagets skyldighet att bokföra dessa affärshändelser ännu inte inträffat när bolaget försattes i konkurs.

Senare domar visar på en mer restriktiv tolkning från domstolarna när det gäller möjligheten att senarelägga tidpunkten för bokföring för senaste tidsperioden om bokföring för tidigare perioder inte har skett. Solna tingsrätt (mål nr B 15679-20) fann att möjlighet till senareläggning av bokföring inte innebär att ansvar kan undgås för den senaste tiden fram till ett bolags konkurs när god redovisningssed redan frångåtts från start.

Eftersom bokföringsskyldigheten syftar till att verksamhetens förlopp ska kunna överblickas vore det inte rimligt att på detta sätt bedöma varje period isolerad. Uppsala tingsrätt har i mål nr B 8114-20 tolkat lagstiftningen på liknande sätt. Enligt tingsrättens kan möjligheten till senareläggning av bokföringen gå förlorad för räkenskapsår 2 om bokföringen för räkenskapsår 1 är behäftad med sådana brister att det under räkenskapsår 2 inte går att överblicka verksamhetens förlopp, ställning och resultat i avvaktan på att bokföring sker. Affärshändelserna skulle därför, enligt 5 kap. 2 § bokföringslagen, (BFL) ha bokförts så snart det kunnat ske; dvs. i regel så snart företaget hade tillräckliga uppgifter för att kunna bokföra affärshändelserna på ett godtagbart sätt. Målet överklagat till Svea hovrätt (mål nr B 5606-21).

5.3.6 Tidpunkten för bokföring har ej inträtt men det finns brister i hanteringen av verifikationerna

Frågan om det är möjligt att åtala någon för bokföringsbrott när en rörelse i och för sig håller sig inom gränsvärdena, men det finns brister i andra avseenden, kan bli aktuell i ett antal olika fall. Några sådana typfall berörs i det följande.

5.3.7 Verifikationerna har inte bevarats

En fråga är om ansvar för bokföringsbrott kan bli aktuell om ett företag, vars rörelse i och för sig håller sig inom gränsvärdena för senareläggning av bokföring, inte har bevarat

företagets verifikationer innan tidpunkten för bokföring inträtt. Det kan t.ex. röra sig om en företagare, som omgående gör sig av med företagets verifikationer för att dölja annan brottslighet, som t.ex. skattebrott. BFN uttalar i sitt förtydligade av det allmänna rådet att en förutsättning för senareläggning av bokföringen är att verifikationerna ska vara ordnade. I de fall då verifikationer inte har sparats saknas därför förutsättningar för senareläggning av bokföringen. Det föreligger i det fallet inte något hinder mot att åtala för bokföringsbrott (Exempel på dom Malmö tingsrätt (mål nr B 10268-16)).

5.3.8 Verifikationerna hålls inte ordnade

En annan fråga är om ansvar för bokföringsbrott kan bli aktuellt om ett företag, vars rörelse i och för sig håller sig inom gränsvärdena för senareläggning av bokföring, inte har ordnat verifikationerna i avvaktan på bokföring. Det kan t.ex. röra sig om en företagare som har bevarat verifikationerna och i och för sig har dem samlade, men att de är oordnade och ligger mer eller mindre osorterade i t.ex. en plastpåse, innan han eller hon överlämnar materialet till sin redovisningskonsult för bokföring.

Det finns inget generellt svar på hur långt kravet på ordnade verifikationer sträcker sig och var gränsen för att få senarelägga bokföringstidpunkten går. En bedömning måste göras från fall till fall. Bokföringsnämnden skriver i kommentarerna till de allmänna råden att det är viktigt att ordningen upprätthålls, men att möjligheterna till senareläggning i hög grad beror på hur redovisningssystemet är uppbyggt och hur bokföringen hanteras. Om verifikationerna inte hålls helt ordnade ska de enligt BFN hållas i sådan ordning att det, utan alltför mycket ytterligare arbete, är möjligt att bokföra affärshändelserna så att de kan presenteras i registreringsordning och systematisk ordning.

Som nämnts tidigare bör, utifrån BFNR 2013:2 punkt 1.8 och definitionen av redovisningsperiod, krav kunna ställas på att företag som har en redovisningsperiod om en månad också håller verifikationerna ordnade, t.ex. i pärm eller mapp, månadsvis. Om inte detta är gjort bör förutsättningarna för att senarelägga bokföringen normalt saknas. Som exempel på dom kan nämnas dom i Göteborgs tingsrätt (mål nr 12025-16). Där bedömde domstolen att verifikationerna inte ordnats i den takt de mottagits och sammanställts såsom de allmänna råden föreskriver. Förutsättning för senareläggning fanns således ej.

En förutsättning för senareläggning bör som nämnts vara att verifikationer har sparats i sådan ordning att flera redovisningsperioder inte sammanblandas. Om ett företag inte haft verifikationerna ordnade bör en vidare utredning göras.

Ytterligare exempel på omständigheter som kan vägas in för att bedöma om grund finns för senareläggning kan därutöver vara följande.

- Det finns skäl att tro att underlag till verifikationer saknas.
- Det går inte att kontrollera om verifikationer saknas.
- Eventuella skattedeklarationer går ej att (stickprovsvis) stämma av mot befintliga verifikationer.
- Det finns stora oförklarliga differenser mellan senast upprättade saldobalanser från bokföringen och upprättad konkursbouppteckning.
- Det finns anledning anta att företaget har använts i systematiskt syfte för att begå ekonomiska brott.

Även storleken på företaget i form av balansomslutning och omsättning samt om företaget har anställda bör vägas in i bedömningen.

6 Bokföringsbrott vid strafföreläggande

6.1 Inledning

Detta avsnitt behandlar främst tre frågeställningar. När kan villkorlig dom föreläggas vid bokföringsbrott, hur bestämmer man antalet dagsböter vid villkorlig dom och hur bör gärningsbeskrivningen utformas.

Är det uppenbart att rätten skulle döma till villkorlig dom eller sådan påföljd i förening med böter, får påföljden föreläggas genom strafföreläggande. Strafföreläggande av villkorlig dom ska alltså inte användas om det finns osäkerhetsmoment beträffande den eventuella utgången av en alternativ prövning i domstol. Närmare anvisningar för strafföreläggande har utfärdats av Åklagarmyndigheten, Rättspm 2015:4 – Strafföreläggande.

6.2 När kan villkorlig dom föreläggas vid bokföringsbrott

De allmänna förutsättningarna för att utfärda strafföreläggande framgår av bestämmelserna i 48 kap. rättegångsbalken. I 48 Kap 4 § andra stycket framgår de särskilda förutsättningarna som gäller strafföreläggande av villkorlig dom. Där tas bl.a. upp att villkorlig dom eller sådan påföljd i förening med böter får föreläggas genom strafföreläggande i fall då det är uppenbart att rätten skulle döma till sådan påföljd. I lagtexten nämns också att detta inte gäller om det finns anledning att förena den villkorliga domen med en föreskrift om samhällstjänst.

Strafföreläggande av villkorlig dom ska alltså inte utfärdas om det finns osäkerhetsmoment beträffande den eventuella utgången av en alternativ prövning i domstol. Det bör också särskilt beaktas hur fast förekommande domstolspraxis är. Föreligger en fast domstolspraxis som utvisar när för ett visst bokföringsbrott den normala påföljden är villkorlig dom i förening med dagsböter så kan, om övriga förutsättningar är uppfyllda, ett strafföreläggande utfärdas.

Det är naturligtvis svårt att med någon större precision ange när villkorlig dom utdöms som påföljd för bokföringsbrott, förutom vid brott kring årsredovisningar av normalfallet. Vid bedömningen kan dock ledning fås i de principer för påföljdsval som kommit till uttryck i Högsta domstolens domar. Frågan om påföljdsvalet för bokföringsbrott av normalgraden har prövats i ett flertal avgöranden från Högsta domstolen. Det kan ur domarna utläsas att skäl för att döma till villkorlig dom som förenas med dagsböter kan, förutom personliga förhållanden, vara sådant som att rörelsen varit av blygsam omfattning, det inte funnits anställda och att syftet inte varit att undandra skatt eller utgjort ett led i en planerad ekonomisk brottslighet.

Som ytterligare skäl har även tagits upp bristande förmåga att själv organisera och sköta bokföringen eller att bekosta yrkesmässig hjälp med bokföringen. De omständigheter som räknats upp ovan ska endast ses som belysande exempel. Som framhållits tidigare har åklagaren, genom en bedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet, avgöra om strafföreläggande kan utfärdas.

Om åklagaren anser att straffvärdet är så högt för bokföringsbrottet att det motsvarar villkorlig dom och etthundra dagsböter eller mer, torde det ofta inte vara så uppenbart att påföljden ska bli villkorlig dom att strafföreläggande kan utfärdas.

6. 3 Hur bör gärningsbeskrivningen utformas?

Ett godkänt strafföreläggande har i princip samma rättsverkan som en dom som vunnit laga kraft. Det är därför särskilt viktigt att den gärningsbeskrivning som föreläggs den misstänkte är tydlig och klar. Det får således inte finnas någon som helst tvekan om vad det är för gärning som den misstänkte har att godkänna.

6.4 Subjektiva rekvisitet

I ett strafföreläggande för bokföringsbrott ska det anges om uppsåt eller oaktsamhet förelegat. En formulering som *uppsåtligen alternativt av oaktsamhet* eller *uppsåtligen eller i*

andra hand av oaktsamhet får således inte användas i ett strafföreläggande, eftersom det då inte går att utläsa vilket subjektivt rekvisit som fastställts vid lagföringen.

6.5 Alternativa brister

I ett strafföreläggande för bokföringsbrott får heller inte anges olika alternativa bokföringsbrister. Bakom detta synsätt ligger samma principiella resonemang som redovisats ovan beträffande det subjektiva rekvisitet. I gärningsbeskrivningen i ett strafföreläggande får man således inte ange att affärshändelser inte löpande bokförts *eller* att bokföringen inte bevarats på ett betryggande sätt. Åklagaren ska alltså när han eller hon utfärdar strafföreläggandet ha bestämt sig för vilken brist det är fråga om.

6.6 Huvudsakskriteriet

För att bokföringsbrott ska föreligga krävs, som nämnts under avsnitt 2, att man på grund av bristerna inte i huvudsak kan bedöma rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning med ledning av bokföringen, det s.k. huvudsakskriteriet. Med rörelsens *förlopp* avses rörelsens resultatutveckling vilken redovisas i den löpande bokföringen. Med rörelsens *ekonomiska resultat och ställning* förstås det ekonomiska resultatet och den ekonomiska ställning som återfinns i årsbokslutet eller årsredovisningen.

Detta betyder att grundbok och huvudbok ger information om rörelsens förlopp och att årsbokslut eller årsredovisningar ger information om rörelsens ekonomiska resultat och ställning. Gärningsbeskrivningarna får således inte innehålla påståenden om att brister i den löpande bokföringen haft effekt för rörelsens ekonomiska resultat eller ställning och naturligtvis inte heller att en för sent upprättad årsredovisning haft effekt för förloppet.

6.7 Hur bestämmer man antalet dagsböter vid villkorlig dom?

Enligt 30 kap. 8 § brottsbalken ska villkorlig dom förenas med dagsböter, om inte ett bötesstraff med hänsyn till skyldigheten att fullgöra samhällstjänst eller andra följder av brottet skulle drabba den tilltalade alltför hårt eller om det finns andra särskilda skäl mot att döma till böter. Enligt paragrafen gäller alltså som huvudregel att en villkorlig dom ska förenas med dagsböter. För att undantag ska få göras från huvudregeln krävs att det finns särskilda skäl. Ett sådant skäl som nämns i lagtexten är att böterna med hänsyn till andra följder av brottet skulle drabba den tilltalade särskilt hårt. Exempel på sådana skäl är att det ålagts skadestånd eller den tilltalades ekonomiska situation.

När det gäller hur antalet dagsböter som den villkorliga domen förenas med ska beräknas, har i förarbetena (prop. 1987/88:120 s. 104) angetts att bötesstraffet ska relateras till brottets svårhet. Uttrycket brottets svårhet kan förklaras med att det i domstolarnas praxis inte endast är straffvärdet som beaktas när det gäller bestämmandet av böter som den villkorliga domen förenas med, utan även andra omständigheter som enligt 30 kap. 4 § brottsbalken talar för fängelse, såsom brottslighetens art och tidigare brottslighet⁴².

Enligt 25 kap. 2 § brottsbalken kan den villkorliga domen förenas med dagsböter till ett antal av minst 30 och högst 150. För flera brott får dagsböterna bestämmas till ett antal av högst tvåhundra, 25 kap. 6 § brottsbalken.

För att bokföringsbrott ska bestraffas lika oavsett var i landet strafföreläggandet har utfärdats har i tidigare ARF:ar tumregler satts upp beträffande det antal dagsböter som den villkorliga domen bör förenas med vid strafföreläggande för bokföringsbrott.

Tumreglerna innebär att då strafföreläggande utfärdas för bokföringsbrott och påföljden bestäms till villkorlig dom bör normalt den villkorliga domen förenas med 40, 60 eller 80 dagsböter och att området där villkorlig dom kan föreläggas delades upp i två halvor. För den nedre halvan anges en tumregel på 40 dagsböter och för den övre halvan en tumregel på 80 dagsböter. Det finns förstås ett utrymme för att i vissa fall frångå de nu förordade dagsbotsantalen. Det är åklagaren som avgör detta i de enskilda fallen.

7. Några övriga frågor vid utredning av bokföringsbrottet

7.1 Bokföringsskyldighet vid olaglig verksamhet

BFL gör ingen skillnad på laglig eller olaglig verksamhet. En affärshändelse ska bokföras oavsett om den emanerar från en olaglig eller laglig verksamhet. Utrymmet för att göra undantag från bokföringsskyldigheten för olagliga affärshändelser är begränsat. Man kan sammanfattningsvis säga att om inte hela sektorn är olaglig, som t.ex. handel med narkotika föreligger bokföringsplikt. Det finns en rad avgöranden i Högsta Domstolen som visar

⁴² Se Borgeke, Att bestämma påföljd för brott, s. 330 ff.

på att ekonomisk verksamhet som ej är tillfällig normalt sett är bokföringspliktig även om den är olaglig. Nedan följer tre exempel.

NJA 2004 s 519 – "Café Draken"

En enskild näringsidkare, M.H., drev ett café. I lokalen fanns fyra spelautomater, s.k. lyckohjul. Spelverksamheten i sig var illegal. M.H. stod åtalad för bokföringsbrott bestående i att han inte bokfört förekommande affärshändelser hänförliga till spelverksamheten. Frågan i målet var om bokföringsskyldigheten omfattade spelverksamheten. HD uttalade med hänvisning till förarbetena till BFL (prop. 1998/99:130 s. 384) att den skattemässiga bedömningen av vilket inkomstslag verksamheten ska beskattas i torde ge vägledning. Om verksamheten ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet är den normalt också bokföringspliktig. I domskälen redogjorde HD för några avgöranden från HFD och EU-domstolen där inkomster från i och för sig illegal verksamhet, men som konkurrerade med legal verksamhet, ansågs härröra från en skattepliktig förvärvskälla. Efter den redogörelsen fann HD att bokföringsskyldigheten omfattade den illegala spelverksamheten. Spelverksamheten utgjorde en integrerad del i caféverksamheten. Sett till omsättningen var spelverksamheten förvisso större än den i övrigt legala caféverksamheten, men det påverkade inte bedömningen.

NJA 2015 s. 811 – "Z Service"

Här var frågan i första hand om den verksamhet avseende förmedling av bostadslägenheter som Z.Z. har bedrivit är bokföringspliktig samt om rätten enligt bl.a. Europakonventionen att inte belasta sig själv i sådant fall utgör hinder mot att döma honom till ansvar för bokföringsbrott. Högsta domstolen fann att förmedling av bostadslägenheter mot ersättning lagligen kan ske i begränsad omfattning. Hyreskontrakt till bostadslägenheter är dock inte av sådant slag att de inte över huvud taget skulle kunna bli föremål för laglig handel eller vara en del av det ekonomiska kretsloppet på samma sätt som t.ex. narkotika eller förfälskade pengar. Högsta domstolen fann att det inte fanns skäl att göra undantag från bokföringsskyldigheten för den aktuella verksamheten.

NJA 2021 s. 99 Mål nr – "Det otillåtna preparatet"

En person har yrkesmässigt sålt läkemedel utan tillstånd. Fråga om han varit skatteskyldig och bokföringsskyldig trots att det var olagligt att sälja preparatet. Även fråga om hur regeln om att inte behöva belasta sig själv påverkar bokföringsskyldighet och deklarationskyldighet. Högsta domstolen ansåg att den som yrkesmässigt sålt ett läkemedel, trots att tillstånd saknats, har inom ramen för ett brottmål varit såväl mervärdesskatte- och inkomstskatteskyldig och därmed bokföringsskyldig för verksamheten.

Högsta domstolen tog också upp frågan om rätten att inte belasta sig själv enligt art 6 i Europakonventionen.

Högsta domstolen fann att ingenting tyder på att den vid den aktuella tiden var föremål för något straffrättsligt förfarande eller att sådant var nära förestående. Hans skyldighet att deklarerera mervärdesskatt påverkades därför inte av att han genom en sådan deklaration möjligen skulle riskera att avslöja brottslig verksamhet.

Det saknade i sammanhanget betydelse att han genom att redovisa sina inkomster till skatteverket skulle riskera att avslöja att han bedrivit olaglig verksamhet.

7.2 Ett eller flera bokföringsbrott under samma räkenskapsår?

Högsta domstolen har i en dom den 23 juni 2022 (mål nr B 4249-21) prövat frågan om ett eller flera bokföringsbrott begåtts när den åsidosatta bokföringsskyldigheten avser såväl den löpande bokföringsskyldigheten som upprättandet av årsredovisning för samma räkenskapsår.

Tidigare praxis har angett att allt åsidosättande av den löpande bokföringsskyldigheten under ett räkenskapsår är att anse som en och samma brottsenhet (se t.ex. NJA 1999 s. 647). Frågan har dock varit hur brott kring årsredovisningen för samma räkenskapsår ska betraktas i detta avseende.

Högsta domstolen har prövat denna fråga sedan riksåklagaren överklagat en dom som avsåg såväl brister i den löpande bokföringen som åsidosättande av skyldigheten att inte inom föreskriven tid avsluta den löpande bokföringen för det aktuella räkenskapsåret med en årsredovisning.

Högsta domstolen konstaterade att åsidosättandet som skett vid den löpande bokföringen under räkenskapsåret har medfört att rörelsens förlopp inte huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen, medan underlåtenheten att inom föreskriven tid upprätta årsredovisning har medfört att rörelsens ekonomiska resultat och ställning inte i huvudsak har kunnat bedömas. Enligt Högsta domstolen utgör åsidosättande av skyldigheten att upprätta årsredovisningen en egen brottsenhet. Det ansågs alltså att det hade begåtts två olika bokföringsbrott avseende samma räkenskapsår.

7.3. Några preskriptionsfrågor i samband med utredning av bokföringsbrott

Preskriptionstiden för bokföringsbrott av normalgraden är fem år. För grovt bokföringsbrott gäller en tioårig preskriptionsfrist och för ringa bokföringsbrott är fristen två år. Huvudregeln enligt 35 kap. 4 § första stycket BrB är att preskriptionstiden räknas från den dag brottet begicks. I tredje stycket finns två särskilda preskriptionsregler för icke ringa bokföringsbrott vilka kan innebära en förlängning av preskriptionstiden. Syftet med dessa regler är att det ska vara möjligt att på ett effektivt sätt hinna utreda och lagföra bokföringsbrott.

Enligt 35 kap. 4 § tredje stycket BrB ska preskriptionstiden vid bokföringsbrott, som inte är ringa, räknas från den dag då den bokföringsskyldige har försatts i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar, om något av dessa förhållanden har inträffat inom fem år från brottet. Om den bokföringsskyldige inom fem år från brottet blivit föremål för revision av Skatteverket, ska tiden räknas från den dag då revisionen beslutades.

Om t.ex. konkurs eller revision beslutats, eller om brottet avser underlåtenhet att upprätta årsredovisning, finns därmed ett angivet datum att ha som utgångspunkt för preskriptionstidens beräkning. Om inget sådant datum föreligger kan det uppstå tillämpningssvårigheter att avgöra från när preskriptionstiden ska börja löpa, särskilt vid bokföringsbrott som begåtts genom underlåtenhet. Enligt praxis kan successiv preskription tillämpas beträffande den löpande bokföringen på så sätt att räkenskapsåret inte behöver hanteras i sin helhet, utan preskription kan ha inträtt för delar av ett räkenskapsår (se RH 1984:89). Att samtliga bokföringsbrister under ett räkenskapsår är att anse som ett brott synes inte ha betydelse i preskriptionshänseende (se kommentaren till 35:4 BrB i Juno och RH 1984:89).

Av kommentaren till brottsbalken kan även utläsas att utgångspunkten för preskriptionsberäkningen i princip torde vara den tidpunkt då skyldigheten först åsidosattes (se NJA 1998 s. 283 och RH 1996:119). Enligt kommentarerna till Brottsbalken spelar det då sannolikt ingen roll att bevarandeplikten sträcker sig längre än preskriptionstiden.

Om möjligheten till senareläggning av bokföringen utnyttjas kan tidpunkten från när skyldigheten först åsidosätts skjutas framåt (se avsnitt 5). Om detta påverkar preskriptionstidens beräkning verkar inte ha kommenterats närmare i litteraturen, förarbeten eller

praxis. Ekobrottsmyndigheten har i olika sammanhang sökt klargörande från såväl Högsta domstolen som lagstiftaren i preskriptionsbedömningar gällande bokföringsbrott⁴³. Rättspraxis är inte heller helt klar vid vilken tidpunkt som preskriptionstidens beräkning för det fall Skatteverket har fattat beslut om revision av ett företag och företaget sedan försätts i konkurs. Frågan som aktualiseras är om ett beslut om revision blir exklusiv startpunkt för preskriptionstiden på så sätt att ett senare beslut om konkurs då inte har betydelse för preskriptionstiden.

Hovrätten har i ett mål (B 14023-20) ansett att bokföringsbrottet var preskriberat eftersom det gått mer än fem år efter revisionsbeslutet till delgivningen av stämningsansökan, trots att det gått mindre än fem år sedan konkursbeslutet.

Domen överklagades till Högsta domstolen som dock ej medgav prövningstillstånd.

7.4 Något om filialer

Lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. (filiallagen) reglerar verksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag och av utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare. Huvudregeln är att ett utländskt företag ska bedriva sin näringsverksamhet i Sverige genom ett avdelningskontor med självständig förvaltning (filial), genom ett svenskt dotterföretag eller genom en agentur med verksamhet i Sverige. Detta avsnitt är i huvudsak inriktad på den verksamhet som bedrivs (eller ska bedrivas) genom filial enligt filiallagen och förordningen (1992:308) om utländska filialer m.m.

Verksamhet som är tillfällig och som omfattas av den fria rörligheten för varor och tjänster inom EU (EES) undantas uttryckligen från krav på filial enligt 2 § andra stycket filiallagen. Detta innebär att ett företag som har en stadigvarande verksamhet i annan medlemsstat och tillfälligt tillhandahåller tjänster här inte behöver registrera en filial i Sverige. Den som tillfälligt befinner sig i Sverige har rätt att skaffa sig nödvändig infrastruktur som kontor, konsult och rådgivningstjänster här utan att anses etablerad. Det kan antas att en verksamhet är tillfällig vid upp till ett års verksamhet om inte särskilda talar mot det.

I 11 § filiallagen anges att en filial ska ha en egen bokföring som är skild från det utländska företagets bokföring i övrigt. Efter en dom i Högsta domstolen 2016 ansågs det inte vara möjligt att döma för bokföringsbrott som begåtts i en filial, oavsett om den

⁴³ Se t.ex. yttrande 2022-02-21 angående betänkandet En översyn av den straffrättsliga regleringen av preskription (SOU 2021:90) och yttrande 2022-03-01 ang. överklagande av Svea hovrätts dom i mål B 14023-20.

registrerats eller ej, såsom lagstiftningen var konstruerad i BFL och filiallagen. Efter en lagändring har detta ändrats så att filialer särskilt omnämns i BFL såsom bokföringsskyldigt varvid även företrädare för filialer numera kan dömas för bokföringsbrott. Mer om filialer kan du läsa i ARF 2014:6 uppdaterad i augusti 2020.

I 2 kap 7 § BFL anges att en utländsk juridisk person som ska bedriva sin näringsverksamhet i Sverige genom filial är bokföringspliktig för verksamheten. (lagändring 1 juli 2017.

7.5 Dubbelprövningsförbudet

Göta hovrätt lämnade i ett beslut, 2013-09-20 (B 1979-13), yrkandet om avvisning utan bifall i ett mål där åtal väckts för bokföringsbrott avseende försenade årsredovisningar i ett aktiebolag som också ålagts förseningsavgifter från Bolagsverket avseende de i åtalet angivna försenade årsredovisningarna. Hovrätten angav i beslutet att straffrättsligt ansvar för bokföringsbrott kan inträda för den som underlåter att inom föreskriven tid, senast sex månader efter räkenskapsårets utgång, avsluta den löpande bokföringen med årsredovisning.

Reglerna om förseningsavgifter innebär att ett aktiebolag ska betala en förseningsavgift om bestyrkta kopior av årsredovisning och revisionsberättelse inte har kommit in till Bolagsverket inom sju månader från räkenskapsårets utgång.

De konkreta fakta som ligger till grund för bokföringsbrottet kan därför i detta fall inte anses oupplösligt förbundna till tid och rum med de fakta som lagts till grund för förseningsavgifterna. Hovrätten menade att det inte var fråga om samma brott (gärning) i den bemärkelse som anges av Högsta domstolen i NJA 2013 s. 502.

En liknande bedömning gjordes av Hovrätten för Västra Sverige i en dom 2018-04-18 (B 5186-17) där även frågan om dubbelprövningsförbud prövades utifrån yrkandet om att aktiebolaget även skulle åläggas företagsbot. Hovrätten ansåg, efter att ha gett samma bakgrund som Göta hovrätt, att de konkreta fakta som ligger till grund för de åtalade bokföringsbrotten och talan om företagsbot inte kan anses oupplösligt förbundna i tid och rum med de fakta som legat till grund för förseningsavgifterna.

Efter att ha funnit att det inte rör sig om samma gärning så angavs att förbudet mot dubbelbestraffning därmed inte utgjorde något hinder för åtalet eller talan om företagsbot mot aktiebolaget. Hovrätten framhöll även att för att förbudet mot dubbelprövning ska vara tillämpligt ska sanktionerna rikas mot rättssubjekt och att i aktuellt fall var förseningsavgifterna och företagsboten riktade mot aktiebolaget medan straffansvaret riktar sig mot tilltalad. Det tillades i domen att det inte framkommit, eller ens påstås, att

något rättsligt förfarande som syftar till att kräva den tilltalade personligen för förseningsavgifterna förekommit.

Svea hovrätt prövade i en dom, 2015-05-12 (B 9130-14), ett yrkande om att åtalet skulle avvisas då det skulle strida mot dubbelprövningsförbudet att lagföra tilltalad för bokföringsbrott efter det han ålagts disciplinär påföljd av Advokatsamfundet för att inte avgett årsredovisning i tid.

Tingsrätten angav i domskälen att det förfarande i vilket disciplinära förseelser prövas av Samfundets disciplinnämnd inte kan anses ha brottmålskaraktär i den mening som avses i artikel 4 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Inte heller är åtgärderna erinran och varning så betydande att de kan anses som en brottspåföljd. Det strider således inte mot förbudet mot dubbla straffrättsliga förfaranden att lagföra tilltalad för bokföringsbrott efter det han ålagts disciplinär påföljd för att inte ha avgett årsredovisning i tid. Hovrätten delade tingsrättens bedömning om att åtalet inte skulle avvisas på den angivna grunden.

7.6 Företagsbot

Reglerna om företagsbot är införda i 36 kapitlet brottsbalken. Reglerna har en obligatorisk utformning. Åklagarna är alltså skyldiga att föra talan om företagsbot när rekvisiten för att ålägga företagsbot bedöms vara uppfyllda. I ARF 2014:4, Företagsbotens storlek i ekomål, behandlas reglerna om företagsbot ur olika aspekter och där anges även ett beräkningssätt för storleken av företagsbot. Med anledning av den lagändring som trädde i kraft den 1 januari 2020 utfärdade Ekobrottsmyndigheten ARF 2021:1, En komplettering till ARF 2014:4. Åklagarmyndigheten gav i maj 2020 ut en handbok med titeln Företagsbot. För vidare information kring företagsbot i samband med försenade årsredovingar hänvisas således till dessa publikationer.

Bilaga 1 Huvudsakskriteriet-rättsfalls-sammanställning

Rättsfallssammanställningen i bilaga 1 omfattar avgöranden där huvudsaks-kriteriet i 11 kap. 5 § brottsbalken har bedömts.

Sammanställningen är uppdelad i två avdelningar. Den första avdelningen innehåller praxis från Högsta domstolen och som speglar vissa frågeställningar. Den andra avdelningen är uppdelad efter frågeställning och omfattar i huvudsak hovrättsavgöranden. När domen finns att ladda ner från Juno eller Lagen.nu finns länk till domen.

Sammanställningen refererar till domar där huvudsakskriteriet bedömts. Den innehåller inga djupare analyser av domarna, vilket gör att både goda och mindre goda exempel på hur domstolarna har bedömt kriteriet finns. Särskild vikt får naturligtvis läggas på domar från Högsta domstolen. I vissa fall speglar domstolarnas resonemang åklagarnas stämning och processföring, i andra fall gör domstolarna en egen bedömning. Det är därför svårt att dra några långtgående slutsatser från domarna. De bör snarast kunna tjäna som exempel, där resonemang kan återanvändas i den mån åklagaren finner det lämpligt i det enskilda fallet.

Praxis från högsta domstolen

NJA 2020 s. 497

Högsta domstolen har dömt en företagare för grovt bokföringsbrott på grund av att ett antal leverantörsfakturer avseende underentreprenörer och materialinköp inte uppfyllde bokföringslagens krav på vilka uppgifter som en verifikation ska innehålla och därför inte var bedömbara.

Domstolen skriver i domen att när åsidosättandet av bokföringsskyldigheten består i bristfälliga verifikationer finns det ofta skäl att göra bedömningen av huvudsakskriteriet i två led. I det första ledet bedöms om verifikationerna är så ofullständiga att de affärshändelser de avser inte kan bedömas. Om affärshändelserna, trots verifikationernas bristande innehåll, kan bedömas är huvudsakskriteriet inte uppfyllt. Om de däremot inte kan bedömas med ledning av verifikationerna görs en prövning av om verifikationerna avser så stora belopp att det inte är möjligt att ens i huvudsak bedöma rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning.

Av utredningen framgick att i bokföringen fanns bl.a. 14 verifikationer i form av fakturor från två bolag. Tre av fakturorna avsåg enligt fakturatexten uthyrning av personal enligt avtal under en eller flera månader. Av fakturorna framgick dock inte var arbetet utförts, antalet fakturerade timmar eller timpris. Några avtal eller specifikationer fanns vidare inte tillgängliga. Nio av fakturorna avsåg enligt fakturatexten levererade byggtjänster eller utfört byggarbete under en eller flera månader. Av fakturorna framgick varken var arbetena hade utförts, vilket eller vilka byggprojekt de avsåg, antalet fakturerade timmar eller timpris. I två av dessa fakturor angavs att fakturering skett enligt avtal eller entreprenörskontrakt. Dessa avtal fanns dock inte tillgängliga. Två andra av de angivna fakturorna saknade en angivelse av under vilken period som arbetena hade utförts. Utöver dessa tolv fakturor ingick en faktura som helt saknade specifikation och en som enligt texten avsåg byggmaterial men som saknade uppgift om vilket material som avsågs och till vilket eller vilka byggen materialet hänförde sig. Verifikationerna uppfyllde alltså inte bokföringslagens krav. Bokföringsskyldigheten i bolaget hade således åsidosatts.

Domstolen konstaterade att under det aktuella räkenskapsåret hade bolaget rörelseintäkter om ca 7,4 miljoner kr. Årets redovisade resultat var ca 87 000 kr. De 14 bristfälliga verifikationerna avsåg fakturor om sammanlagt 1 966 000 kr exklusive moms. De aktuella verifikationerna avsåg sammantaget ett så stort belopp att det inte har varit möjligt att utifrån bokföringen i huvudsak bedöma rörelsens förlopp, resultat eller ställning.

Eftersom försummelsen av bokföringsskyldigheten avsett ett belopp som var mycket betydande i relation till rörelsens omsättning och redovisade resultat och beloppet också i sig var mycket betydande ansågs bokföringsbrottet vara grovt.

Analys

Högsta domstolen gjorde således en genomgång av vad som krävs av en verifikation för att den ska uppfylla bokföringslagens krav (pkt 9, 10 och 11 i domen). Domstolen konstaterar att en verifikation typiskt sett ska innehålla så mycket information att det är tillräckligt att ta del av verifikationen för att förstå vad som hänt i företaget. För att förstå vad som hänt i företaget ska man inte behöva efterfråga ytterligare information från den som medverkat till affärshändelsen eller från den som bokfört den.

Domstolen konstaterade att bristerna i verifikationerna i det aktuella företaget innebar att bokföringsskyldigheten inte uppfyllts och att bokföringslagens krav åsidosatts.

Därefter övergick domstolen till att bedöma huruvida åsidosättande av bokföringsskyldigheten innebar att rörelsens förlopp, resultat och ställning inte i huvudsak kunde bedömas med ledning av bokföringen, i domen beskrivet som huvudsakskriteriet.

Domstolen gjorde denna bedömning i två led. I det första ledet slog domstolen fast att bristerna i de aktuella verifikationerna var så omfattande att de underliggande affärshändelserna inte kunde bedömas. Det gjordes således en kvalitativ bedömning avseende bristerna i aktuella verifikationer. Därefter gick domstolen över till att göra en kvantitativ bedömning varvid man belyste bolagets omsättning och resultat. Någon närmare analys på hur stor del av respektive jämförelsemått som påverkas av bristerna gjordes inte. Man får därför utgå från att det var en samlad bedömning av bristens storlek i förhållande till bolagets omsättning och resultat som låg till grund för bedömningen.

[Läs domen](#)

NJA 1986 s. 779

Fråga var om ansvar för mannamån mot borgenärer och bokföringsbrott samt, när den tilltalade befunnits skyldig till mannamån mot borgenärer, om påföljd och näringsförbud.

I rättsfallet ogillades åtal för bokföringsbrott när verifikationer varit bristfälliga på så sätt att uppgifter saknades om till vem utbetalningar gjorts och vad dessa närmare avsåg. Försummelserna hade inte omöjliggjort en bedömning i huvudsak av rörelsens förlopp etc.

[Läs domen](#)

NJA 2004 s. 618 (2004:69)

Fråga var om avsaknad av årsredovisning. Även fråga om brotten varit att anse som ringa.

Underlåtenhet att inom föreskriven tid upprätta årsredovisningar för ett aktiebolag har ansetts utgöra bokföringsbrott. HD har bedömt att rörelsens ekonomiska resultat och ställning i ett aktiebolag inte kan i huvudsak bedömas utan årsredovisningen.

[Läs domen](#)

NJA 2005 s. 252 (2005:30)

Fråga var om underlåtenhet att bevara verifikationer avseende varje enskilt köruppdrag i en taxirörelse.

HD menade att underlåtenhet att bevara verifikationer avseende enskilda köruppdrag i en taxirörelse inte medförde att rörelsens förlopp inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen. Åtal för bokföringsbrott ogillades därför.

HD anförde att med begreppet "förlopp" i bokföringslagens mening avses hur verksamhetens resultat och ställning vid ett visst tillfälle har framkommit, dvs. när de olika affärshändelserna har inträffat och hur de har påverkat verksamhetens ställning och resultat. Grund- och huvudbokföringen ska tillsammans göra det möjligt att överblicka verksamhetens förlopp.

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 ansågs dock inte ha medfört att det inte varit möjligt att i huvudsak bedöma rörelsens förlopp med ledning av bokföringen.

[Läs domen](#)

NJA 2006 s. 627 (2006:75)

Fråga var om underlåtenhet att skriva ner en fordran eller att göra en reservation för kreditförlust.

Ett aktiebolag hade utan säkerhet lånat ut ca 2 mkr som inte hade återbetalats som var avtalat. Fordran togs i bokslutet upp till nominellt belopp. HD bedömde att det skulle ha gjorts en kraftig nedskrivning och att årsbokslutet kommit att innehålla en oriktig uppgift. HD angav att en nedskrivning till 0 kr i aktuellt årsbokslut, enligt vad som framgick av utredningen, hade ändrat det årets resultat från en vinst på drygt 200 tkr till en förlust på drygt 400 tkr. Det egna kapitalet skulle ha minskat från drygt 1 mkr till ca 300 tkr. Aktiekapitalet på 100 tkr hade dock helt varit i behåll. Av utredningen framgick att värderingen av de aktuella

fordringarna hade stor betydelse för bilden av resultatet och balansen. Bokföringsbrott ansågs därför föreligga.

[Läs domen](#)

NJA 2007 s. 451 (2007:55)

Fråga om bokföringsbrott skulle bedömas som ringa.

Ett bolag hade som enda intäkt en ersättning för en filmoption om 26 tkr. Bolaget hade på grund av den ådragit sig en skatteskuld. Förseningsavgifter för sen årsredovisning hade också påförts.

HD anförde att om någon bokföring inte alls förekommit bör utrymmet för att betrakta brottet som ringa vara synnerligen begränsat. Det kan här konstateras att huvudsakskriteriet utan närmare omnämnande ansågs uppfyllt och att frågan var om omständigheterna medförde att brottet skulle bedömas som ringa. HD anförde vidare att när brottet begåtts i ett aktiebolag torde det endast under mycket speciella omständigheter kunna rubriceras som ringa. HD konstaterade även att någon löpande bokföring inte hade skett och att någon årsredovisning inte hade upprättats. Även om antalet transaktioner som skulle ha bokförts varit mycket begränsat har det inte varit helt obetydligt. Inte heller omsättningen var helt obetydlig, låt vara att även den varit blygsam. Vid en samlad bedömning av omständigheterna – och med särskilt beaktande av intresset att verksamhet i aktiebolagsform bedrivs på ett korrekt sätt – kunde brottsligheten inte bedömas som ringa. X dömdes för bokföringsbrott av normalgraden.

Se vidare avsnitt 3.3 avseende den särskilda åtalsprövningsregeln.

. [Läs domen](#)

Rättsfall indelade i kategorier

Nedan redovisas praxis indelade i kategorier utifrån den fråga som varit av principiell vikt vid den kvalitativa bedömningen av huvudsakskriteriet. Det framgår också hur domstolarna har resonerat kring jämförelsetal – det kan redan här konstateras att bedömningarna spretar och att domstolarna använt olika jämförelsetal även i fall där liknande brister förelegat i de olika målen

Inte bokförda intäkter – relaterat till resultat före bokslutsdispositioner och skatt

RH 2008:24, Svea hovrätt

I mål om bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll har ett flertal frågor prövats, bl.a. tillämpningen av det s.k. huvudsakskriteriet och brottens svårhetsgrad. Även frågor om val av påföljd, straffmätning och näringsförbud.

Svea hovrätt bedömde att bokföringsbrott förelåg avseende vissa förhållanden. Frågan var hur ett visst år skulle betraktas, där avvikelsen mellan det bokförda och det verkliga förhållandet hade varit väsentligt större under ett visst räkenskapsår än under tidigare år.

Vid en jämförelse av det bokförda resultatet och det verkliga resultatet före bokslutsdispositioner och skatt var avvikelsen 29,5 procent. Denna stora differens innebar enligt hovrättens bedömning i sig att rörelsens resultat inte i huvudsak kunde bedömas med ledning av bokföringen.

Det fanns dessutom andra omständigheter att beakta vid bedömningen. Det var sammanlagt fråga om en differens i absoluta tal på drygt 450 tkr. Företrädaren hade bl.a. underlåtit att bokföra en faktura på ett belopp om 154 tkr exklusive moms. Inte bara rörelsens resultat utan även dess förlopp bedömdes med hänsyn till beloppens storlek vara svåra att bedöma. Vid bedömningen av om huvudsakskriteriet var uppfyllt togs också hänsyn till att bokföringen varit bristfällig under flera års tid. Sammantaget fann hovrätten att bristerna i bokföringen under räkenskapsåret var så omfattande att rörelsens förlopp, resultat eller ställning inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av den. Företrädaren dömdes för bokföringsbrott också för detta räkenskapsår.

[Läs domen](#)

Hovrätten för Nedre Norrland (B 887-12)

Åtalet avsåg bokföringsbrott i ett antal restauranger med ett antal misstänkta gärningsmän. Av intresse för frågan om huvudsakskriteriet är framförallt ett av åtalen, som avsåg krympning av intäkter. Hovrätten för Nedre Norrland fällde den misstänkte för grovt bokföringsbrott.

Hovrätten förde ett metodiskt resonemang av huvudsakskriteriet med fokus på jämförelsetal. Efter en allmän genomgång av metoden beräknade hovrätten vad som var kända oredovisade intäkter och jämförde dessa med det bokförda resultatet. Avseende ett av åren var huvudsakskriteriet inte uppfyllt vid en jämförelse med resultatet. Hovrätten ställde då avvikelserna i relation till det egna kapitalet och fann då att huvudsakskriteriet var uppfyllt.

Någon närmare redogörelse för beräkningen gavs inte. Se för krympt omsättning även p. 10, Hovrätten för Västra Sverige, mål nr B 2040-12.

[Läs domen](#)

Svea hovrätt (B 7698-09)

En krogägare dömdes för bl.a. bokföringsbrott då huvudsakskriteriet ansågs uppfyllt. Hovrätten konstaterade att avvikelsen vid en jämförelse mellan resultatet i årsredovisningen efter finansiella poster och det resultat som framkommit i utredningen med marginal översteg 30 procent. Rörelsens huvudintäkter uppgick till 8 mkr jämfört med det undanhållna beloppet om drygt 900 tkr, vilket ansågs vara en tämligen stor avvikelse även i kronor räknat.

[Läs domen](#)

Hovrätten för Västra Götaland (B 5022-13)

En företrädare för ett aktiebolag åtalades för bl.a. grovt bokföringsbrott alternativt försvårande av skattekontroll (grovt brott) då företrädaren hade manipulerat kassaregistret och krympt omsättningen. Åtalet omfattade perioden 2006–2008 och avsåg undanhållna intäkter om 4,6 mkr. Åtalet för grovt bokföringsbrott ogillades men företrädaren dömdes för försvårande av skattekontroll (grovt brott).

Hovrätten konstaterade att undanhållet belopp utgjorde ca 1,5 procent av omsättningen eller mellan 8–25 procent av resultatet för varje år. Huvudsakskriteriet ansågs inte uppfyllt.

[Läs domen](#)

Osanna bokförda intäkter

Hovrätten för Västra Sverige (B 3956-12)

Åtalet avsåg ett större mål som bl.a. omfattade bedrägeri, bokföringsbrott m.m. Av särskilt intresse var en enskild firma som fakturerat och bokfört osanna kundfakturer uppgående till sammanlagt 575 tkr under två år. Tingsrätten ogillade åtalet eftersom någon utredning kring omsättningen i den enskilda firman inte hade presenterats för rätten år 1 och omsättningen för år 2 var för hög för att huvudsakskriteriet skulle vara uppfyllt.

Efter komplettering till hovrätten konstaterades att firmans omsättning år 1 uppgick till 972 tkr respektive 1 mkr år 2. De osanna fakturorna uppgick till ca 304 resp. 270 tkr. Hovrätten fällde den åtalade för grovt bokföringsbrott.

Hovrätten skriver i domen att man gör såväl en kvalitativ som en kvantitativ bedömning. Hovrätten menade också att en helhetsbedömning ska göras av såväl de kvalitativa som kvantitativa inslagen i en avvikelse, medförande bl.a. att om bristen i bokföringen ur redovisningssynpunkt är att anse som mycket väsentlig kvalitativt sett, bör gränsen kvantitativt kunna sättas lägre.

Eftersom de osanna fakturorna inneburit att bokförd omsättning avvikit med mer än 30 procent än den verkliga var den kvantitativa delen i sig uppfylld.

[Läs domen](#)

Hovrätten för Nedre Norrland (B 33-16)

Målet avsåg ett bolag där företrädaren bokfört sju osanna fakturor i avsikt att belåna dessa för kortsiktig finansiering av verksamheten. Kort efter utställandet krediterades fakturorna inom respektive fakturabelopps betalningsfrist. Totalt uppgick de osanna fakturorna till 1,5 mkr. Bolagets omsättning uppgick till ca 2 mkr per månad. Åtal väcktes för grovt bokföringsbrott alternativt grovt försvårande av skattekontroll.

Tingsrätten friade den tilltalade med hänvisning till att huvudsakskriteriet inte var uppfyllt. Tingsrätten valde att relatera de osanna kundfakturorna till bolagets omsättning. Den totala avvikelsen under räkenskapsåret uppgick till drygt 6 procent och till drygt 12 procent under tidsperioden 29 juni–30 december då fakturorna var utställda. Vidare resonerade Tingsrätten att eftersom försäljningsfakturorna krediterades relativt omgående innebar detta att dessa inte påverkade resultat och ställning. Tingsrätten ogillade även åtalet för försvårande av skattekontroll. Den senare delen överklagades till hovrätten som dömde den tilltalade för försvårande av skattekontroll vid sju tillfällen.

[Läs domen](#)

Svea hovrätt (B 5912-14)

Åtal för bl.a. bedrägeri och grovt bokföringsbrott.

Målet avsåg misstänkt bedrägeri mot Försäkringskassan. Inte utfört arbete fakturerades Försäkringskassan. Intäkter bokfördes i bolaget. Företrädarna för bolaget fälldes för såväl bedrägeri som grovt bokföringsbrott eftersom erhållna belopp från Försäkringskassan inte var verkliga intäkter. Tingsrätten konstaterade att huvudsakskriteriet var uppfyllt eftersom de oriktiga uppgifterna i bokföringen medfört att resultatet före skatt för varje räkenskapsår var så stort. Av utredningen framkom att de oriktiga uppgifterna det första räkenskapsåret hade påverkat resultatet med 42 procent. De följande räkenskapsåren uppgick felprocenten till drygt 50, cirka 60 respektive närmare 100. De efterföljande åren skulle positiva resultat ha

omvandlats till negativa tal om hänsyn tagits till de oriktiga uppgifterna. Några procentsiffror angavs då inte utan domstolen redogjorde för absoluta tal. Intressant i domen är att aktuella intäkter hade tillskansats genom brott och således inte ansågs utgöra intäkter. Intäkterna skulle enligt domstolen istället ha bokförts som en skuld eller på ett observationskonto. Denna del fastställdes i sin helhet i hovrätten.

[Läs tingsrättsdomen](#) pkt 5.4 Tingsrättens bedömning

Bokförda osanna kostnadsfakturor

Hovrätten för Västra Sverige (B 2147-12)

En företrädare för två bolag åtalades för bl.a. grovt bokföringsbrott och grovt försvårande av skattekontroll efter att ha bokfört osanna fakturor i ett av sina bolag till ett belopp om drygt 9,5 mkr inkl. moms under fyra räkenskapsår. Bolagets omsättning under aktuella räkenskapsår uppgick till 11 mkr, 38 mkr, 31 mkr resp. 30 mkr. Såväl tingsrätt som hovrätt kom fram till att fakturorna var osanna.

Tingsrätten ansåg att huvudsakskriteriet inte var uppfyllt mot bakgrund att det av utredningen inte framgått någon jämförelse mellan felaktigheterna i bokföringen och bolagets omsättning. Efter komplettering i hovrätten avseende uppgifter om omsättning konstaterade hovrätten att huvudsakskriteriet inte var uppfyllt då bolagen hade en stor omsättning i förhållande till de osanna fakturorna.

Hovrätten anförde att det, i avsaknad av ytterligare utredning om hur de osanna fakturorna påverkat resultat och ställning, inte gick att bedöma om felaktigheterna i bokföringen varit så stora att huvudsakskriteriet var uppfyllt. Företrädaren blev dock dömd för försvårande av skattekontroll.

[Läs domen](#)

(Hovrättens resonemang kring huvudsakskriteriet beskrivs närmare på sid 26 i domen)

Värderingsfel – lager

Göta hovrätt ref. RH 2013:11

I mål om bokföringsbrott har bl.a. tillämpningen av huvudsakskriteriet och brottets svårighetsgrad prövats.

Målet gällde en oriktig uppgift bestående i att varulagret redovisats med för höga belopp under 3 år. Hovrätten inledde med en grundlig genomgång av hur huvudsakskriteriet bör tolkas i allmänhet och tillämpar det sedan genom att jämföra hur bolagets egna kapital påverkats av den oriktiga uppgiften.

Först konstaterade hovrätten att de felaktiga värderingarna påverkade tillgångarna med 18 procent. Därefter konstaterade hovrätten att om varulagret hade redovisats till verkligt värde skulle bolagets eget kapital utvisa en minuspost om drygt 20 mkr, att jämföra med en redovisad pluspost om drygt 14 mkr. Detta innebar bl.a. att om varulagret hade redovisats till verkligt värde hade bokföringen utvisat att bolagets hela aktiekapital var förbrukat. Mot den bakgrunden fann hovrätten att huvudsakskriteriet var uppfyllt för det aktuella räkenskapsåret. Motsvarande prövning gjordes även för det följande räkenskapsåret vilket innebar att huvudsakskriteriet var uppfyllt även avseendet det året.

[Läs domen](#)

Inte bokförda tillgångar och skulder

Göta hovrätt (B 3706-10)

Ett finansbolag som investerade för kunders räkning hade inte hållit dessa medel åtskilda som klientmedel. Transaktionerna hänförliga till verksamheten hade inte heller bokförts. Bolagets företrädare dömdes för bokföringsbrott. Någon närmare prövning av huvudsakskriteriets kvantitativa del gjordes inte.

Verksamheten i företaget bestod bland annat av aktiehandel för depåkunder. En särskild produkt skapades för ett visst slag av sparande. Insättarnas sparande sattes in på ett särskilt konto tillhörigt aktuellt företag. Transaktionerna bokfördes inte. Företrädaren menade att de transaktioner som ägt rum avseende den särskilda sparprodukten skulle hanteras inom ramen för ett annat företags räkning.

Tingsrätten menade dock att företaget hade full dispositionsrätt över medlen och möjlighet att använda dem för olika ändamål. Denna typ av medel ska också hållas åtskilda och förvaras på klientmedelskonto eller liknande. Tingsrätten ansåg därför att de medel som hantearats inom den särskilda sparprodukten skulle ha ingått i företags bokföring. I och med att någon sådan bokföring inte upprättats ansåg tingsrätten inte att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning kunnat följas. Hovrätten fastställde tingsrättens dom i denna del.

[Läs domen](#)

Stora differenser mellan saldo i bokföringen avseende företags likvidkonton och verkliga saldon

Svea hovrätt (B 5288-06)

X och Y bedrev verksamhet i ett aktiebolag i annonstidningsbranschen. Verksamheten omsatte ca 800 tkr och innefattade kontanthantering. Någon kassajournal fördes inte i bolaget. X och Y hade tagit ut pengar från post- och bankgiro för att få sina löner och betala bolagets räkningar varvid stora differenser uppkom mellan de saldon bokföringen visade avseende likvida medel i form av kassa, bank, och postgiro jämfört med verkligt värde. Vid avstämning korrigerades dessa konton genom att bokföra transaktioner som inte hade skett. Tingsrätten dömde X och Y för bokföringsbrott då de inte fört någon kassajournal samt för att uttagen för lön och kostnader från bank- och postgiro felaktigt bokförts till kassakontot. Tingsrätten dömde såväl ledamöterna som bokföraren för uppsåtligt bokföringsbrott. Hovrätten fastställde domen. Någon särskild prövning av huvudsakskriteriets kvantitativa del gjordes inte.

Domen saknas i Juno

Kassaunderskott

Hovrätten över Skåne och Blekinge (B 2813-12)

Återkommande kassaunderskott reglerades genom justeringar mot ägarens avräkningskonto i samband med bokslut. Huvudsakskriteriet var uppfyllt. Omsättning och resultat var kända. Någon närmare prövning av procentsatser och jämförelsetal gjordes dock inte.

Vid Skatteverkets revision av ett bolag framkom stora underskott i bolagets bokförda kassakonto. Under räkenskapsåret 07/08 uppgick kassaunderskottet som mest till 267 tkr och för år 08/09 som mest till knappt 96 tkr. Bolagets nettoomsättning uppgick för räkenskapsåret 07/08 till 896 tkr och resultatet uppgick till 308 tkr. För räkenskapsåret 2008/2009 uppgick omsättningen till knappt 1,1 mkr och resultatet till 279 tkr. Trots omfattande kassaunderskott gjordes stora utbetalningar från kassan. Underskotten hade reglerats vid varje bokslut utan underlag. Därtill fanns andra felaktigheter på kassakontot. Tingsrätten kom fram till att det förekommit intäkter eller kapitaltillskott i bolaget som inte hade bokförts. Tingsrätten kom fram till att bristerna i bokföringen under vart och ett av verksamhetsåren i relation till bolagets omsättning och resultat inte i huvudsak har gått att följa med ledning av bokföringen. Någon närmare prövning av procentsatser och jämförelsetal gjordes inte.

Hovrätten fastställde tingsrättens dom.

[Läs domen](#)

Bokföring saknas för viss period

Hovrätten för Västra Götaland (B 2450-13)

En företrädare för ett aktiebolag åtalades för bokföringsbrott samt försvårande av skattekontroll. Åtalet avsåg ursprungligen inte bokförda affärshändelser mellan perioden 1 mars–28 september 2010. Som skriftlig bevisning användes bl.a. en balansrapport per 28 februari 2010 utvisande tillgångar i form av fordringar, inventarier och kassa samt edgångsprotokoll där det noterades att tillgångar saknades. Senast kända balansrapport uppgick till 332 tkr. Under hovrättsförhandlingen justerades gärningsbeskrivningen till att även omfatta inte bokförda affärshändelser under perioden innan senaste balansrapport upprättades, dvs. under delar av bolagets verksamhetsperiod.

Hovrätten konstaterade bl.a. att det inte var visat att några affärshändelser inträffat under perioden efter februari 2010 som skulle ha bokförts. Hovrätten ansåg också att den åtalade inte kunde ansvara för vissa av de tillgångar som fanns felaktigt bokförda i den senaste balansrapporten. Den åtalade kunde endast hållas ansvarig för det felaktigt bokförda kassasaldot.

Känd omsättning var 1,4 mkr och bolagets kostnader uppgick till 1,1 mkr. Hovrätten anförde att man gjort en huvudsaksbedömning där den felaktigt bokförda kassan, 164 tkr, jämfördes med bolagets omsättning och kostnader. Åtal för bl.a. grovt bokföringsbrott ogillades då huvudsakskriteriet inte ansågs vara uppfyllt.

[Läs domen](#)

Bokföring och verifikationer går inte att bedöma

NJA 2005 s. 252 (2005:30).

Rättsfallet är refererat under första avdelningen i rättsfallssammanställningen där högsta domstolens praxis återges.

Högsta domstolen Mål nr B 3596-18

Rättsfallet är refererat i rättsfallssammanställningen där högsta domstolens praxis återges

Inte bedömbart kostnad relaterad till bolagets resultat

Svea hovrätt (B 7476-13)

Åtalet avsåg osanna alternativt inte bedömbara fakturor. Åklagaren hade åtalat för grovt bokföringsbrott, bokföringsbrott av normalgraden samt försvårande av skattekontroll.

Intressant i sammanhanget är två verifikationer, en utbetalning avseende inköp av aktier på 1,2 mkr samt en kostnadsfaktura om 1 mkr.

Hovrätten kom fram till att åklagaren inte styrkt att verifikationerna var osanna men att de inte var bedömbara. I sin prövning av huvudsakskriteriet gjorde hovrätten följande prövning.

”I bokföringshänseende minskar en utbetalning bolagets tillgångar. Den får därmed betydelse för bolagets balansräkning, dvs. bolagets ekonomiska ställning. En kostnad får däremot inverkan på bolagets resultat. Vid bedömningen av om det s.k. huvudsakskriteriet är uppfyllt bör därför den bokförda utbetalningen om 1 250 000 kr ställas i relation till bolagets tillgångar och skulder enligt balansräkningen. På motsvarande sätt bör den bokförda kostnaden om 1 000 000 kr ställas i relation till bolagets resultat för det aktuella räkenskapsåret. I inget av fallen blir avvikelsen så betydande att huvudsakskriteriet kan anses uppfyllt.” När det gäller huvudsakskriteriet gjorde hovrätten således en prövning av den relativa storleken på en tillgång jämfört med de totala tillgångarna. På samma sätt gjordes en separat bedömning av kostnadsfakturans andel av resultatet.

Hovrätten ogillade åtalet för bokföringsbrott men den tilltalades fälldes till ansvar för försvårande av skattekontroll.

[.Läs domen](#)

Inte bedömbar utbetalning – relaterat till bolagets tillgångar

NJA 1986 s. 779 (finns ovan bland refererade domar)

Rättsfallet är refererat i rättsfallssammanställningen där högsta domstolens praxis återges.

Avsaknad av behandlingshistorik

Hovrätten för Västra Sverige (B 2040-12)

Företrädare för ett bolag hade för den bedrivna verksamheten krympt omsättningen med hjälp av ett krympningsprogram. Denne åtalades för såväl grovt skattebrott som grovt bokföringsbrott. Att registreringen i kassaregistret manipulerats och att log-filerna inte bevarats innebar enligt hovrätten att rörelsens förlopp och ekonomiska resultat inte i huvudsak kunnat bedömas. Det undandragna beloppet som hovrätten ansåg vara styrkt uppgick dock till låga belopp varvid åtalet för grovt skattebrott ogillades.

I prövningen av bokföringsbrottet ansåg hovrätten att det inte fanns tillräckligt underlag för att säga att manipulationen avsåg ett större belopp än vad som framgick av den i

utredningen återskapade manipulerade kvittona. Beloppsmässigt uppgick detta endast till 6 tkr för det ena räkenskapsåret och 10 tkr för det andra räkenskapsåret.

Hovrätten refererade dock vid den kvalitativa bedömningen till att logfiler raderats eller manipulerats. Det som raderats utgjorde räkenskapsinformation och avsåg en väsentlig del av verksamheten och hade utförts på ett systematiskt sätt under ett och ett halvt års tid och med hjälp av ett sofistikerat dataprogram, framtaget för att dölja fusk med intäktsredovisningen. Användningen av krympningsprogrammet utgjorde en försvårande omständighet. Hovrätten gjorde således en kvalitativ bedömning och kom, trots de undandragna beloppens blygsamma omfattning, fram till att huvudsakskriteriet var uppfyllt.

[Läs domen](#)

Bilaga 2 Hovrättspraxis 2018–2019

Grovt bokföringsbrott-brott av normalgraden

Nedan följer refererat av ett antal hovrättsdomar som meddelats under år 2018 och till och med april 2019. Syftet är att belysa domstolarnas bedömning av gärningar när det gäller gränsdragningen mellan grovt bokföringsbrott och bokföringsbrott av normalgraden. I referaten nummer 6, 10, 16, 18 och 21 har bokföringsbrotten bedömts vara av normalgraden. I övriga fall har gärningarna bedömts utgöra grovt bokföringsbrott.

1. Svea hovrätts dom 2018-06-08 i mål B 4643-17

En person bedrev enskild näringsverksamhet. Tingsrätten fann styrkt att näringsidkaren helt åsidosatt bokföringsskyldigheten under tre på varandra följande räkenskapsår. Åsidosättandet avsåg tiden 2009-05-01 – 2011-12-31. Verksamheten hade omsatt ca 5,3 mkr inklusive moms, fördelat på ca 1,2 mkr, 2,4 mkr och 1,7 mkr under de tre åren. Med beaktande av dessa omständigheter ansåg tingsrätten att det var fråga om grova bokföringsbrott, ett för varje räkenskapsår. Hovrätten instämde i tingsrättens bedömning att det var fråga om uppsåtliga bokföringsbrott under tre på varandra följande räkenskapsår och att vart och ett av brotten skulle bedömas som grovt.

2. Svea hovrätts dom 2018-05-09 i mål B 7062-17

Åtalet gällde grovt bokföringsbrott i två bolag. I det ena bolaget bestod brotten i underlåtenhet att bokföra affärshändelser och betalningsströmmar till ett belopp om 11 mkr för räkenskapsåret 2013/2014 och ca 11 mkr för räkenskapsåret 2014/2015. Alternativt påstods att räkenskapshandlingarna inte förvarats på betryggande sätt. Gärningarna påstods vara grova då de utgjort ett led i en brottslighet som utövats organiserat, systematiskt och avsett mycket betydande belopp.

I det andra bolaget bestod brotten i underlåtenhet att bokföra affärshändelser och betalningsströmmar på bankkonton till ett belopp om 10 mkr för räkenskapsåret 2015 och om ca 6 mkr för räkenskapsåret 2016. Alternativt påstods att bokföringsmaterialet inte bevarats på betryggande sätt. Åklagaren gjorde gällande att brotten var grova på samma grund som beträffande det första bolaget. Tingsrätten delade åklagarens uppfattning.

En tilltalad överklagade till hovrätten rörande det första bolaget men hovrätten gjorde inte någon ändring av rubriceringen av bokföringsbrotten.

3. Svea hovrätts dom 2018-09-11 i mål B 7382-18

Målet avsåg bokföringsbrott i ett aktiebolag och påstods vara uppsåtliga avseende räkenskapsåren 2011 och fram till mitten av november 2012. Brotten bestod i underlåtenhet att bokföra uppkomna affärshändelser om i vart fall 8 mkr. Alternativt påstods att räkenskapsmaterialet inte bevarats på betryggande sätt. Åklagaren uppgav som grund för påståendet att det var fråga om grovt brott att det avsett mycket betydande belopp. Tingsrätten konstaterade i rubriceringsfrågan att bolaget för år 2011 ställt ut fakturor för drygt 2,9 mkr och för år 2012 för knappt 1,6 mkr. Insättningar på bolagets konto var drygt 2,9 mkr för år 2011 och drygt 1,4 mkr år 2012. Utbetalningar år 2011 uppgick till knappt 3 mkr och år 2012 till drygt 1,6 mkr. Tingsrätten anförde vidare i frågan om beloppen är mycket betydande eller inte att en bedömning måste göras, dels av beloppen i absoluta tal, dels beloppen ställda i relation till omsättningen. Tingsrätten hänvisade till rättsfallet NJA 2012 s. 247 i vilket Högsta domstolen ansåg att beloppen avseende två räkenskapsår, 580 tkr respektive 780 tkr, inte var så höga att de i absoluta tal kunde anses vara mycket betydande och inte heller om de ställdes i relation till den årliga omsättningen om 5,6 mkr. Tingsrätten ansåg att den absoluta storleken samt beloppens storlek ställd i relation till omsättningen medförde att brotten skulle anses som grova. Hovrätten instämde i tingsrättens bedömning.

4. Hovrätten över Skåne och Blekinges dom 2018-06-18 i mål B 694-18

Frågan gällde om grovt bokföringsbrott förekommit i en enskild näringsverksamhet avseende räkenskapsåret 2015. Näringsidkaren hade helt underlåtit att bokföra affärshändelser och hade under året omsatt 3,7 mkr. Hovrätten fann, i likhet med tingsrätten, att det var fråga om grovt bokföringsbrott. Högsta domstolen beviljade inte prövningstillstånd.

5. Hovrätten för Västra Sveriges dom 2018-06-15 i mål B 4496-17

Åtalet gällde företrädaren för två aktiebolag. I det första bolaget hade företrädaren för räkenskapsåret 2012 redovisat en omsättning om drygt 431 000 kr och under detta år underlåtit att bokföra inkomster om drygt 893 000 kr inklusive utgående överföringar till sitt eget konto om drygt 708 000 kr. Året därpå, 2013, redovisades en omsättning om drygt 696 000 kr. Åklagaren påstod att företrädaren underlåtit att bokföra dels inkomster om drygt 520 000 kr varav utgående moms med drygt 104 000 kr, dels insättningar på bolagets bankkonto med drygt 751 000 kr och dels överföringar till företrädarens privata konto om drygt 745 000 kr. För år 2014 hade företrädaren underlåtit att bokföra inkomster om drygt 640 000 kr, insättningar på bolagets konto med drygt 648 000 kr och överföringar till företrädarens privata konto med drygt 642 000 kr. Åklagaren påstod att brotten var grova då de rört betydande belopp, skett systematiskt under en längre tid i skatteundandragande syfte.

I det andra bolaget, i vilket företrädaren var likvidator, avsåg underlåtenheten att under räkenskapsåret 2012 bokföra tre kundfakturor om tillsammans drygt en miljon kr. Åklagaren ansåg att brottet var grovt då det rört betydande belopp och skett i skatteundandragande syfte.

Tingsrätten fann att företrädaren genom att inte bokföra korrekt kunnat tillgodogöra sig beloppen utan att betala skatt, således ett skatteundandragande syfte. I det första bolaget hade brottsligheten pågått systematiskt under en längre tid. Brotten, som bedömdes ha skett uppsåtligt, rubricerades som grova. Hovrätten anslöt sig till tingsrätten bedömning.

6. Hovrätten för Västra Sveriges dom 2018-09-24 i mål B 3863-17

En person åtalades för grovt bokföringsbrott såsom företrädare för ett kommanditbolag. Gärningen bestod i för år 2013 i att utgående fakturor för arbeten om 1,2 mkr inte bokförts. Vidare hade bokföring av kontanter som utbetalats till bolaget med drygt 300 tkr underlåtits. Under januari 2014 hade bolaget fakturerat annan för arbeten med drygt 235 tkr varvid bokföring underlåtits. Brottet påstods vara grovt eftersom det avsett betydande belopp, ingen bokföring överhuvudtaget upprättats samt ingått i ett led i en verksamhet som utövats systematiskt och varit av särskild farlig art. Tingsrätten ansåg inte att den tilltalade var gärningsperson efter den 17 december 2013. Mot bakgrund av fakturasammanställningen att, omsättningen under år 2013 varit betydande, ingen bokföring upprättats och brottet ingått som ett led i en verksamhet som utövats systematiskt rubricerade tingsrätten gärningen som ett grovt bokföringsbrott.

Hovrätten ansåg, på av tingsrätten anförda skäl, att den tilltalade gjort sig skyldig till bokföringsbrott avseende räkenskapsåret 2013. Hovrätten anförde vidare att beloppen enligt gärningsbeskrivningen inte kunde anses vara mycket betydande. Att ingen bokföring överhuvudtaget upprättats var försvårande, men åsidosättandet hade avsett ett räkenskapsår och det rörde sig därför inte om en brottslighet som utövats systematiskt. En betydande del av bolagets intäkter hade varit i kontanter och det var oklart var medlen tagit vägen, vilket talar för att verksamheten delvis varit av särskilt farlig art. Även om det fanns försvårande omständigheter ansåg hovrätten att förhållandena sammantaget inte var sådana att det var fråga om ett grovt bokföringsbrott.

7. Hovrätten för Övre Norrlands dom 2018-09-28 i mål B 1317-16

Åtalet gällde grovt bokföringsbrott i en enskild näringsverksamhet och avsåg tiden 2013 till och med den 30 juni 2016. Bokföring saknades. Verksamhetens omsättning hade uppgått till i vart fall 192 000 kr år 2013, 486 000 kr 2014, 896 000 kr 2015 och till 293 000 kr under

första halvåret 2016. Åklagaren gjorde gällande att det var fråga om grova bokföringsbrott då gärningarna ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt.

Tingsrätten ansåg att det var fråga om uppsåtliga brott och att det varit fråga om avsaknad av egentlig bokföring under en så lång tid som fyra år beträffande affärshändelser motsvarande en sammanlagd omsättning på drygt 1,8 mkr.

Tingsrätten fann att gärningarna utgjort ett led i en brottslighet som utövats systematiskt och att de skulle rubriceras som grovt bokföringsbrott. Domen överklagades inte till hovrätten i frågan om rubricering av bokföringsbrottet.

8. Hovrätten över Skåne och Blekinges dom 2018-12-05 i mål B 2161-18

Åtalet gällde två fall av grovt bokföringsbrott som begåtts av två tilltalade i en oregistrerad näringsverksamhet. Den första åtalpunkten, som rörde en av de tilltalade, avsåg åren 2012 och 2013. Gärningen bestod i underlåtenhet att bokföra uppkomna affärshändelser. Under år 2012 hade inbetalningar om 1,4 mkr och utbetalningar om 900 tkr inte bokförts och under 2013 uppgick åsidosättandet till 2 mkr avseende inbetalningar och 1,5 mkr avseende uttag. Den andra åtalpunkten, som rörde båda tilltalade, avsåg underlåtenhet att bokföra insättningar om 2,5 mkr och uttag om 2,0 mkr för 2014, insättningar om 4,8 mkr och uttag om 4,1 mkr för år 2015 samt inbetalningar om 780 tkr och uttag om 650 tkr för de fem första månaderna 2016. Åklagaren påstod att brotten var grova eftersom de avsett mycket betydande belopp, skett systematiskt i skatteundandragande syfte och varit av särskilt farlig art.

Tingsrätten fann beträffande båda åtalpunkterna att det var fråga om en omfattande handel som har pågått under en längre tid utan att den redovisats i någon deklaration eller på annat sätt. Båda tilltalade hade varit involverade i verksamheten och det råder ingen tvekan om att åsidosättandet av bokföringsplikten skett uppsåtligen och i ett skatteundandragande syfte. Brotten bedömdes vara grova på av åklagaren angivna grunder.

Domen överklagades av en av de tilltalade beträffande den andra åtalpunkten. Hovrätten anslöt sig till tingsrättens bedömning.

9. Hovrätten över Skåne och Blekinges dom 2018-12-17 i mål B 1783-18

Åtalet gällde grovt bokföringsbrott i en enskild firma. Den redovisade omsättningen under år 2014 hade uppgått till ca 2,1 mkr. Åsidosättandet av bokföringsskyldigheten bestod i att intäkter om 1,2 mkr inklusive moms samt utbetalade löner om ca 330 000 kr inklusive arbetsgivaravgifter inte bokförts. Vidare var intäkterna inte tillräckligt verifierade då det saknades Z-rapporter i bokföringen. Underlaget för intäktsredovisningen för årets första tre månader utgjordes av månadsrapporter och klumpsummor per månad hade bokförts. Brottet angavs

vara grovt då det avsett mycket betydande belopp och gärningen skett i skatteundandragande syfte samt varit av särskilt farlig art.

Tingsrätten fann att huvudsakskriteriet var uppfyllt och bedömde brottet som uppsåtligt samt att det var fråga om ett systematiskt upplägg där försäljningsintäkter i storleksordningen 60 000 kr per månad utelämnats i bokföringen. Tingsrätten ansåg att brottet måste ha skett i skatteundandragande syfte och att beloppets storlek för hela 2014 enligt domstolspraxis skulle bedömas som mycket betydande. Brottet ansågs därför vara grovt.

Hovrätten, som bl.a. underställde frågan om det var ett grovt brott, ogillade åtalet i den del som gällde intäktsredovisningen som skett i klump för de första tre månaderna, eftersom detta förhållande inte påverkade möjligheterna att i huvudsak bedöma rörelsens förlopp med ledning av bokföringen. Detta åsidosättande avsåg endast en marginell del av bokföringsbristerna. Hovrätten ansåg vidare att det genom utredningen framkommit att bokföringen varit behäftad med de brister som angetts i gärningsbeskrivningen och att huvudsakskriteriet uppfyllts. Hovrätten fann att gärningen inte varit så kvalificerad att brottet kunde anses vara av särskilt farlig art och därför bedömas som grovt på den grunden. Däremot bedömde hovrätten brottet som grovt på grund av de inte bokförda beloppens storlek i förening med att brottet skett i skatteundandragande syfte.

10. Svea hovrätts dom 2018-05-02 i mål B 1678-18

Åtalet gällde dels grovt bokföringsbrott i ett aktiebolag vars verksamhet drevs på franchise-basis, dels grov förskingring alternativt trolöshet mot huvudman grovt brott.

Gärningen, såvitt avsåg grovt bokföringsbrott – så som talan bestämdes i hovrätten - bestod i att företrädaren för bolaget mellan den 1 januari och 29 februari 2016 underlåtit att bokföra varukostnader om 167 500 kr, utgående moms om 167 500 kr samt kostnader för sociala avgifter om 415 372 kr. Åklagaren gjorde gällande att brottet var att anse som grovt då åsidosättandet avsett mycket betydande belopp, totalt 750 372 kr, samt gjorts för att dölja en grov förskingring. För det fall domstolen skulle bedöma att brottet var av normalgraden yrkades ansvar för bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll i konkurrens.

Tingsrätten fann utrett att bokföringsbrottet begåtts uppsåtligt. Mot bakgrund av att det rört sig om ett betydande belopp och då åsidosättandet skett för att dölja en grov förskingring ansåg tingsrätten brottet vara grovt. Tingsrätten anförde vidare att ett bokföringsbrott kan utgöra en försvårande omständighet och konsumeras av ett annat brott som bedöms som grovt, i detta fall en grov förskingring. Om bokföringsbrottet i sig bedöms som grovt kan domstolen döma för båda brotten i brottskonkurrens. Eftersom bokföringsbrottet i detta fall inte bedöms enbart på den grunden att det skett för att dölja en grov förskingring ska gärningspersonen dömas för båda brotten. Hovrätten däremot ansåg att gärningen inte skulle bedömas som grov. Hovrätten anförde att bokföringsskyldigheten enligt BFL åsidosatts så som

åklagaren påstått, att huvudsakskriteriet var uppfyllt samt att det objektivt var fråga om ett bokföringsbrott. Hovrätten fann vidare att brottet begåtts uppsåtligt.

I rubriceringsfrågan anförde hovrätten att bolaget bedrivit rörelse relativt kort tid, ca nio månader, att bolaget, såvitt framkommit, haft en omsättning under tiden juni - december 2015 om knappt 7 mkr (omkring 153 prisbasbelopp) och under de två första månaderna år 2016 om drygt 1 mkr (omkring 25 prisbasbelopp). Omsättningen var alltså i absoluta tal inte obetydlig. Hovrätten ansåg dock att bokföringsbrottet, som omfattade bokföringsbrister till ett sammanlagt belopp om ca 750 tkr (drygt 16 prisbasbelopp), inte i sig kunde anses vara så stort att det oberoende av övriga förhållanden ledde till att brottet kunde anses vara grovt (jfr Fagher, Göransson . 5:e upplagan s. 99). Bokföringsbrottet avsåg vidare en kortare tid om två månader. Bolaget hade ett tiotal anställda vilket ansågs graverande vid bedömningen av bokföringsbrottets svårhet men bristerna synes inte ha drabbat de anställda direkt. Hovrätten anförde vidare att det inte gjorts gällande att leverantörer utsatts för egentlig ekonomisk risk till följd av brottsligheten. Åsidosättandet av bokföringsskyldigheten hade varit ett utflöde av den förskingring som förekommit i bolaget och detta fick anses försvårande vid bedömningen av bokföringsbrottets svårhet (jfr prop. 2004/05:69 s. 26 och 67). Den snabba reaktionen från franchisegivaren illustrerar att det var relativt lätt att upptäcka brottet och att det inte präglats av den förslagenhet att det därför borde bedömas som grovt. Vid en samlad bedömning ansåg hovrätten att brottet var av normalgraden. Hovrätten fann även att försvårande av skattekontroll styrkts i konkurrens med bokföringsbrottet.

11. Göta hovrätts dom 2018-05-23 i mål B 3269-17

Åtalet gällde bl.a. grovt bokföringsbrott bestående i att ingen bokföring upprättats i ett aktiebolag under tiden 2011 - 2013, således tre räkenskapsår. Affärshändelser på sammanlagt i vart fall 11 mkr hade inte bokförts. Alternativt påstods att räkenskapsmaterialet inte hade bevarats på betryggande sätt. Åklagaren gjorde gällande att gärningarna var grova då de avsett betydande belopp, skett systematiskt under lång tid samt skett i skatteundandragande syfte. Tingsrätten fann att omsättningen varit avsevärd, förhållandena pågått i flera år och att ingen tvekan rådde om att brottet var grovt. Gärningen bedömdes som uppsåtlig. Hovrätten fann, på de skäl som tingsrätten anført, att brotten skulle rubriceras som grova bokföringsbrott.

12. Svea hovrätts dom 2018-05-24 i mål B 2137-18

Åtalet gällde bl. a grovt bokföringsbrott avseende räkenskapsåret 2015 i en enskild näringsverksamhet. Gärningen bestod i att ingen kortförsäljning i verksamheten hade bokförts. Åklagaren bedömde brottet som grovt eftersom det avsett mycket betydande belopp samt skett i skatteundandragande syfte. Av tingsrättens domskäl framgår, vid en jämförelse mellan utbetalningar från banken och de kortförsäljningar som registrerats i kassaregistret, en differens avseende år 2015 om 1,9 mkr inklusive moms. Efter visst avdrag har Skatteverket avrundat neråt till 1,5 mkr. Omsättningen enligt skattedeklarationerna för år 2015 uppgick

till drygt 10,4 mkr. Tingsrätten bedömde att beloppet som inte bokförts, 1,5 mkr, i relation till rörelsens omfattning måste anses vara ett mycket betydande belopp. Vidare menade tingsrätten att brottet skett i skatteundandragande syfte. Bokföringsbrottet måste därför bedömas som grovt. Hovrätten bedömde bokföringsbrottet som grovt på av tingsrätten anförda skäl.

13. Svea hovrätts dom 2018-02-16 i mål B 549-17

En faktisk företrädare för ett kommanditbolag bokförde under räkenskapsåret 2010 nio stycken osanna kostnadsfakturor från en enskild firma till ett sammanlagt belopp av ca 277 tkr exklusive moms. Åklagaren påstod att brottet var grovt eftersom oriktiga/falska fakturor bokförts och att åtgärden skett i skatteundandragande syfte. Tingsrätten bedömde brottet som grovt då det var fråga om osanna fakturor och att det skett i skatteundandragande syfte. Hovrätten anslöt sig till tingsrättens bedömning.

14. Hovrättens för Västra Sveriges dom 2018-12-27 i mål B 2537-18

Åtalet gällde grovt bokföringsbrott i en enskild näringsverksamhet gällande i stort sett fyra räkenskapsår (2012 - 2015). I åtalet påstods att näringsidkaren inte bokfört uppkomna affärshändelser alternativt underlåtit att bevara räkenskapsmaterialet.

Enligt revision hade det i verksamheten under dessa räkenskapsår influtit medel på bankkontot exklusive moms med ca 532 tkr, 1 913 tkr, 3 193 tkr samt 1 932 tkr. Åklagaren påstod att brotten var grova då de avsett mycket betydande belopp och gärningarna ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt. Tingsrätten fann styrkt att räkenskapshandlingarna inte bevarats på ett betryggande sätt beträffande samtliga fyra räkenskapsår och att detta skett uppsåtligen.

Dock fann tingsrätten inte styrkt att näringsidkaren underlåtit att bokföra löpande och inte heller att det var fråga om brottslighet som utövats systematiskt. Det rörde sig således om räkenskapsmaterial för fyra räkenskapsår som avsett mycket betydande belopp. På grund därav dömdes näringsidkaren för grovt bokföringsbrott i fyra fall. Hovrätten delade tingsrättens bedömning att näringsidkaren uppsåtligen underlåtit att bevara räkenskapsmaterialet samt fann att gärningarna skulle bedömas som grova på av tingsrätten anförda skäl. Tingsrättens dom fastställdes i överklagade delar.

15. Svea hovrätts dom 2018-04-11 i mål B 3771-17

Åtalet gällde grovt bokföringsbrott avseende en enskild näringsidkares som förde in bilar från utlandet och sålde dessa. Åtalet avsåg i första hand femton bilar som sålts för ett belopp om ca 1,1 mkr varvid näringsidkaren underlåtit att bokföra affärshändelserna. Alternativt påstods att räkenskapsinformationen inte bevarats. Åklagaren påstod att bokföringsbrottet var grovt då åsidosättandet avsett mycket betydande belopp och begåtts i skatteundandragande syfte. Tingsrätten fann att s.k. likgiltighetsuppsåt förelåg och att någon bokföring inte

upprättats. Tingsrätten fann vidare att åsidosättandet av bokföringsskyldigheten avsett mycket betydande belopp samt att brottet skett i skatteundandragande syfte och därför var att anse som ett grovt bokföringsbrott. Hovrätten gjorde ingen annan bedömning än tingsrätten i rubriceringsfrågan.

16. Göta hovrätts dom 2018-01-30 i mål B 211-17

Åtalet gällde företrädare för ett aktiebolag som låtit bokföra påstådda tillgångar som kapital och aktieägartillskott, kallad apportegendom, om 680 tkr med osant underlag i form av kon-
tantkvitto och värderingsintyg. Värdet på tillgångarna var i vart fall inte högre än 300 tkr. Åklagaren påstod att brottet var grovt eftersom osanna handlingar bokförts vilket medfört att gärningen varit av särskilt farlig art. Tingsrätten fann utrett att brottet sträckte sig över två räkenskapsår och att de osanna handlingarna haft stor betydelse för brottsligheten och att det därför fanns anledning bedöma bokföringsbrotten som grova. Hovrätten däremot fann att brotten inte var grova men ansåg att åsidosättandet av bokföringsskyldigheten varit väsentligt då hela det bokförda egna kapitalet varit bristfälligt verifierat, vilket är en försvårande omständighet. Detsamma ansåg hovrätten gälla det förhållande att en osann handling använts i bokföringen. Å andra sidan hade det framkommit att det i stort sett inte varit någon verksamhet i bolaget och det hade inte funnits några anställda, varför antalet intressenter ansågs begränsat. En sammanvägning av dessa omständigheter gjorde att hovrätten inte ansåg brottet grovt.

17. Göta hovrätts dom 2018-06-19 i mål B 2879-17

Åtalet gällde grovt bokföringsbrott i en enskild näringsverksamhet varvid näringsidkaren för räkenskapsåren 2013 – 2014 på sina privata konton tagit emot ca 1 735 tkr respektive 1 696 tkr för utförda tjänster utan att upprätta grund- och huvudbokföring samt bevara räkenskapsmaterialet. Åklagaren ansåg att brotten var grova då åsidosättande skett systematiskt, avsett mycket betydande belopp och skett i skatteundandragande syfte.

Tingsrätten bedömde bokföringsbrottet som grovt då det avsett ett sammantaget mycket betydande belopp, hade skett systematiskt och i skatteundandragande syfte. Hovrätten gjorde samma bedömning som tingsrätten.

18. Göta hovrätts dom 2018-10-17 i mål B 1631-18

Åtalet gällde bokföringsbrott i en enskild näringsverksamhet avseende köp och försäljning av bilar och skrot under år 2015 och underlåtenhet att bokföra samtliga affärshändelser. Åklagaren gjorde gällande att brottet var grovt då det avsett mycket betydande belopp. Tingsrätten anförde att bokföring helt saknats vilket innebar att bristen i bokföringen uppgick till hela omsättningens belopp och detta i kombination med att det rörde sig om över 1,3 mkr gjorde att brottet skulle anses som grovt. Hovrätten fann att anställda saknats i verksamheten, att ett femtiotal affärstransaktioner ägt rum under året och att vinstmarginalen varit

begränsad. Hovrätten bedömde att brottet, även med beaktande av det åsidosatta beloppet storlek, inte var så allvarligt att det kunde bedömas som grovt.

19. Hovrätten över Skåne och Blekinges dom 2018-11-26 i mål B 2016-18

Åtalet gällde grovt bokföringsbrott i en enskild näringsverksamhet som drevs av tre personer tillsammans. Bristen i bokföringen bestod i underlåtenhet att bokföra utbetalningar från verksamheten om ca 3 mkr, varav 1 mkr avsåg räkenskapsåret 2014 och 2 mkr räkenskapsåret 2015. Åklagaren påstod att brotten var grova då de skett systematiskt i skatteundandragande syfte och sammantaget avsett mycket betydande belopp. En tilltalad dömdes för oaktsamt bokföringsbrott av normalgraden medan två dömdes för grovt bokföringsbrott. I rubriceringsfrågan anförde tingsrätten att brotten på av åklagaren anförda skäl var att bedöma som grova. Hovrätten däremot fann att agerandet inte präglats av systematik och denna kvalifikationsgrund var således inte uppfylld. Däremot skulle brotten anses som grova till följd av de inte bokförda beloppens storlek i förening med ett skatteundandragande syfte.

Hovrätten för Nedre Norrlands dom 2018-03-07 i mål B 1295-17

Åtalet gällde grovt bokföringsbrott i en enskild firma under åren 2012 – 2014 varvid näringsidkaren, som bedrivit konsultverksamhet, underlåtit att bokföra inträffade affärshändelser, upprätta årsbokslut samt bevara räkenskapsmaterialet på betryggande sätt. Omsättningen hade uppgått till ca 137 tkr under år 2012, ca 1,3 mkr under år 2013 och drygt 396 tkr under år 2014. Den utgående mervärdesskatten uppgick till sammanlagt drygt 460 tkr. Åklagaren gjorde gällande att brotten var att anse som grova med hänsyn till att gärningarna ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt och till att de skett i skatteundandragande syfte. Tingsrätten bedömde att åsidosättandet, som avsett en verksamhet som omsatt drygt 1,8 mkr under de tre åren med en mervärdesskatt om sammanlagt ca 460 tkr hade skett uppsåtligt, systematiskt och i skatteundandragande syfte. Det var därför fråga om grovt bokföringsbrott. Hovrätten anförde att det finns anledning att se allvarligt på bokföringsbrotten eftersom bokföringsskyldigheten helt åsidosatts men att de inte på annat sätt varit förslagna. Utbetalningarna från näringsidkarens ende kund hade lätt kunnat spåras till honom. Hovrätten bedömde att det inte var fråga om så stora belopp att de måste anses mycket betydande. Hovrätten fann att gärningarna inte skett i skatteundandragande syfte. Brotten bedömdes vara av normalgraden.

20. Göta hovrätts dom 2018-09-26 i mål B 3144-17

Åtalet gällde grovt bokföringsbrott inom bygg- och skrotbranschen. Brottet bestod enligt åklagaren i att en enskild näringsidkare underlåtit att bokföra affärshändelserna under år 2012 med en omsättning på omkring 785 tkr och för år 2013 underlåtit att bokföra intäkter om drygt 775 tkr inklusive moms samt bokfört osanna verifikationer till ett belopp om 2 348 tkr. Åklagaren gjorde gällande att brotten var att anse som grova eftersom de utövats

systematiskt eller i skatteundandragande syfte eller avsett mycket betydande belopp eller då osanna verifikationer uppsåtligen använts i stor omfattning.

Tingsrätten fann att underlåtenheten att bokföra under år 2012 skett uppsåtligen, att det för år 2013 styrkts att näringsidkaren underlåtit att redovisa samtliga intäkter i verksamheten samt att denne i sin redovisning tagit in oriktiga fakturor och kvittenser i den omfattning åklagaren påstått. Tingsrätten fann på de av åklagaren angivna grunderna att brotten var att bedöma som grova. Hovrätten fann, i likhet med tingsrätten, att gärningarna begåtts uppsåtligt. I rubriceringsfrågan ansåg hovrätten att åsidosättandet under år 2012 varit väsentligt eftersom bokföring helt saknats, vilket var försvårande. Å andra sidan hade åsidosättandet inte avsett så stort belopp att det i sig kvalificerade brottet som grovt.

Inte heller den omständigheten att näringsidkaren gjort sig skyldig till bokföringsbrott två år i rad utgjorde skäl att bedöma gärningen som grov, särskilt som det varit fråga om olika tillvägagångssätt de olika åren. Vid en samlad bedömning menade hovrätten att gärningen avseende år 2012 inte var att anse som grov. Beträffande räkenskapsåret 2013 ansåg hovrätten att det var klart försvårande att näringsidkaren använt osanna fakturor/kvittenser i bokföringen, vilket visade på förslagenhet och planering i syfte att undgå skatt. Under sådana förhållanden, och då åsidosättandet avsett förhållandevis stora belopp, bedömdes brottet som grovt bokföringsbrott.

21. Hovrätten för Västra Sveriges dom 2019-01-11 i mål B 5131-18

Ett aktiebolag försattes i konkurs i december 2012 med en skatteskuld om 4,7 mkr och med en brist i konkursboet på omkring 4,4 mkr. Ställföreträdaren åtalades för bl.a. grovt bokföringsbrott bestående i underlåtenhet att bevara räkenskapsmaterialet för bolaget avseende räkenskapsåren 2005 - 2012. Enligt utredningen vid tingsrätten hade bolaget i slutet av juni 2011 överfört drygt 1,3 miljoner Euro och drygt 56 000 USD till utländska konton som företrädaren för bolaget disponerade. Bokföringen, som enligt uppgift var omfattande och vägde omkring 600 kg, hade i juni 2012 fraktats till Schweiz och transportören hade gjort påstötningar om att bokföringen skulle tas om hand och transporten betalas. Efter de sista påstötningarna, som gjordes i oktober samma år, slängdes bokföringen. Tingsrätten fann att ställföreträdarens agerande inte kunde uppfattas på annat sätt än att underlåtenheten att omhänderta bokföringen varit uppsåtlig och att företrädaren underlåtit att bevara bolagets räkenskaper på ett betryggande sätt. Tingsrätten bedömde bokföringsbrottet som grovt. Åklagaren tillade i hovrätten att han ansåg brottet vara grovt eftersom det avsett omfattande räkenskapsmaterial till mycket betydande belopp. Hovrätten anslöt sig till tingsrätten bedömning i ansvarsfrågan och ansåg bokföringsbrottet som på de av åklagaren, i hovrätten, anförda skälen var att anse som grovt.

22. Hovrätten för Västra Sveriges dom 2019-02-08 dom i mål B 3550-18

Åtalet gällde grovt bokföringsbrott under två räkenskapsår i ett aktiebolag, dels 2015/16 varvid inbetalningar om 1,3 mkr som skett till bolagets bankkonto och motsvarande utbetalningar inte bokförts, dels del av räkenskapsåret 2016/17 varvid inbetalningar och motsvarande uttag skett med 1,9 mkr som inte bokförts. Vidare omfattade åtalet tre bokföringsbrott som avsåg två försenade årsredovisningar och en som inte alls upprättats. De brott som avsåg underlåtenhet att bokföra inbetalningar respektive utbetalningar bedömdes av åklagaren som grova då de avsett mycket betydande belopp. Av utredningen framkom att löpande bokföring helt saknats för räkenskapsåret 2015/16 och fram till 2016-11-22 då bolaget trädde i likvidation. Tingsrätten konstaterade att löpande bokföring helt hade underlåtits för i målet aktuella år och att in- och utbetalningar på bolagets bankkonto avsett mycket betydande belopp. Såvitt framkommit hade bokföringen kommit att upphöra till följd av att företrädaren för bolaget sett anledning att prioritera bort betalningar för bokföringshjälp till förmån för andra betalningar. Mot den bakgrunden bedömde tingsrätten brotten som grova. Såvitt avsåg bokföringsbrott gällande försenade eller uteblivna årsredovisningar bedömdes brotten vara av normalgraden. Hovrätten, som hade att ta ställning till brotten avseende den löpande redovisningen 2015/16 och 2016/17, konstaterade att bokföring helt saknats och att det varit frågan om mycket betydande belopp, 1,3 mkr respektive 1,9 mkr som inte bokförts. Hovrätten ifrågasatte inte att det varit en svår ekonomisk situation och att bokföringsbyrån

betalats när ekonomiskt utrymme funnits. Att bokföringsskyldigheten åsidosatts under två år och avsett mycket betydande belopp medförde att brotten bedömdes vara grova.

23. Hovrätten över Västra Sveriges 2018-03-21 i mål nr B 4738-18

Den tilltalade (en civilekonom inriktad på bl.a. bokföringstjänster) åtalades för grovt bokföringsbrott i tre aktiebolag: Beträffande bolag nr 1 påstod åklagaren att den tilltalade hade åsidosatt bolagets bokföringsskyldighet genom att inte under perioden den 1 juli 2013 – 12 november 2014 bokföra affärshändelser, däribland insättningar och uttag på bolagets bankkonto om vardera ca 2,4 mkr, och genom att inte bevara all räkenskapsinformation för perioden. Åklagaren ansåg att gärningen skulle bedömas som grov eftersom åsidosättandet avsett mycket betydande belopp, att brottet utövats systematiskt över tid i skatteundandragande syfte samt att den tilltalade dolt sitt engagemang i bolaget genom att anlita målvakter.

När det gäller bolag nr 2 påstod åklagaren att den tilltalade hade åsidosatt bolagets bokföringsskyldighet genom att inte under perioden den 1 september 2012 – 4 juli 2013 bokföra förekommande affärshändelser, däribland insättningar och uttag på bolagets bankkonto om vardera ca 2,6 mkr, och genom att inte bevara all räkenskapsinformation för ovan nämnd period. Vidare gällde åtalet även åsidosättande av bolagets bokföringsskyldighet genom att inte under perioden den 5 juli 2013 – 28 oktober 2014 bokföra förekommande affärshändelser, däribland insättningar och uttag om vardera ca 1,3 mkr och genom att inte bevara all

räkenskapsinformation för ovan nämnd period. Åklagaren ansåg att brottet skulle bedömas som grovt eftersom åsidosättandet avsett mycket betydande belopp, utövats systematiskt över tid i skatteundandragande syfte samt att den tilltalade dolt sitt engagemang i bolaget bakom en målvakt.

Beträffande bolag nr 3 påstod åklagaren att den tilltalade åsidosatt bolagets bokförings skyldighet genom att inte under perioden den 1 september 2011 – 31 augusti 2014 bokföra förekommande affärshändelser, däribland insättningar och uttag om vardera ca 1,3 mkr och genom att inte bevara all räkenskapsinformation för perioden. Enligt åklagaren borde brottet bedömas som grovt eftersom bolaget inte haft vare sig grundbok eller huvudbok, att brottet utövats systematiskt över tid i skatteundandragande syfte samt att den tilltalade dolt sitt engagemang i bolaget genom att anlita målvakter.

Tingsrätten ansåg, eftersom det fanns ordnad bokföring för tiden före åtalet, att för åtalad period hade underlåtenheten att löpande bokföra skett uppsåtligen. Rätten anförde vidare att det för i vart fall det första räkenskapsåret inte var fråga om ett alltför högt belopp men att systematiken att inte bokföra alls gjorde att bokföringsbrotten för samtliga år, i kombination med att den tilltalade drivit verksamhet med bokföringstjänster med hjälp av bulvaner, gjorde att brottsligheten för de angivna räkenskapsåren skulle bedömas som grov.

Hovrätten ansåg att bokföringsbrotten begångna i bolagen nr 1 och 2 avseende räkenskapsåren 2012/13 och 2013/14 samt i bolag nr 3 skulle bedömas som grova på av tingsrätten anförda skäl. Hovrätten ogillade åtalet såvitt avser bolag nr 2 beträffande räkenskapsåret den 1 september 2014 - 28 oktober 2015.

24. Hovrätten över Skåne och Blekinges dom 2018-05-02 i mål nr B 531-18

Den tilltalade åtalades för att felaktigt ha tagit upp intäkter om drygt 5,3 mkr i aktiebolagets bokföring, vilket medförde att bolagets resultat för räkenskapsåret 2012 enligt årsredovisningen inte avspeglade bolagets verkliga resultat. Åklagaren ansåg att gärningen skulle bedömas som grov eftersom åsidosättandet avsett mycket betydande belopp och ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt.

Tingsrätten fann att gärningen skulle bedömas som bokföringsbrott, som med hänsyn till att det avsåg ett mycket betydande belopp, skulle bedömas som grovt. Hovrätten fastställde tingsrättens domslut.

25. Svea hovrätts dom 2018-05-02 i mål nr B 1839-17

En enskild näringsidkare åtalades bl.a. för att under åren 2001 till 2006 ha åsidosatt sin bokföringsskyldighet genom att dels inte bokföra affärshändelser, dels inte bevara räkenskapsinformationen på betryggande sätt. Omsättningen (provisionsersättningar för förmedlade varor) uppgick till 1,9 mkr under år 2001, 1,4 mkr under 2002, 1,6 mkr under 2003, 2,3 mkr under år 2004, 2,7 mkr under år 2005 och 1,7 mkr under år 2006. Åklagaren ansåg att

bokföringsbrottet skulle bedömas som grovt eftersom bokföringsskyldigheten hade åsidosatts systematiskt och affärshändelserna avsåg ett mycket betydande belopp.

Tingsrätten anförde att näringsidkaren under många år inte hade upprättat någon egentlig bokföring alls i en verksamhet som genererade mångmiljonbelopp och att detta hade gjort det lättare för denne att begå grova skattebrott. Mot denna bakgrund ansåg tingsrätten att bokföringsbrotten skulle bedömas som grova. Hovrätten fastställde tingsrättens dom.

26. Hovrätten över Västra Sveriges dom 2018-10-11 i mål nr B 1340-18

Två personer hade åtalats för att inte ha bokfört affärshändelser under två år i ett kommanditbolag. Under räkenskapsåret 2011 hade det gjorts 1 071 inbetalningar om drygt 56,4 mkr till bolaget och bolaget hade gjort 1 680 utbetalningar om drygt 57,7 mkr. Motsvarande siffror för året därpå var 2 334 inbetalningar om drygt 58,5 mkr och 3 565 utbetalningar om drygt 59,3 mkr. Åklagaren ansåg att bokföringsbrotten skulle bedömas som grova eftersom bokföringsskyldigheten hade åsidosatts systematiskt, rört ett mycket betydande belopp och skett i skatteundandragande syfte.

Tingsrätten anförde att betalningsströmmarna på bolagets konton hade pågått under två år, att det rörde sig om ett stort antal transaktioner som omfattat mycket betydande belopp, att antalet inbetalare och betalningsmottagare uppgått till sammanlagt ca 500 fysiska och juridiska personer och att förfarandet hade ingått i ett system som försvårat för bl.a. Skatteverket när det gäller ett betydande antal skattskyldiga. De tilltalade dömdes för grovt bokföringsbrott. Hovrätten anförde att bokföringsbrotten var att anse som grova på grund av att åsidosättandet hade rört mycket betydande belopp och utförts systematiskt. Däremot var det inte visat att brotten hade utförts i skatteundandragande syfte.

Bilaga 3. Om bokföringsbrott vid försenad eller utebliven årsredovisning i aktiebolag

Bilagan utgör en vägledning i frågor om gränsdragningen mellan ringa bokföringsbrott och brott av normalgraden. Bilagan utgörs av en årsredovisningsmall med fiktiva siffror för att åskådliggöra var man kan återfinna information i årsredovisningen till grund för bedömningen. Det kan tilläggas att de noter som finns i denna årsredovisningsmall utgör en vägledning till den information som kan inhämtas i resultat- och balansräkningen och som kan utgöra en hjälp för bedömningen av om bokföringsbrotten kan betraktas som ringa eller av normalgraden. I verkligheten utgörs noterna av tilläggsinformation till den information som anges i sifform i resultat- och balansräkningen.

De uppgifter som är gulmarkerade utgör de parametrar som påverkar bedömningen av brottet. I aktuell mall framgår det att för år 2016 uppvisar bolaget ett negativt resultat om 31 797 kronor och ett eget kapital uppgående till 68 203 kronor. År 2017 uppvisar bolaget ett negativt resultat på 128 181 kronor och ett negativt eget kapital på 59 978 kronor. Således uppvisar bolaget för räkenskapsåret 2017 både ett negativt resultat och ett negativt eget kapital. Dessa omständigheter innebär att en försening av en årsredovisning med mellan 3-5 månader bör medföra att brottet anses vara av normalgraden.

Frågor som avser hur denna bilaga ska tolkas kan ställas till strategiske ekorevisorn Henrik Lundin.

Resultaträkning	Not	2021-01-01–2021-12-31	2020-01--01– 20120--12-31
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.			
Nettoomsättning	1	630 250	800 223
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.		630 250	800 223
Rörelsekostnader			
Handelsvaror		-345 000	-400 000
Övriga externa kostnader		-104 762	-120 000
Personalkostnader	2	-245 000	-250 172
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar		-18 207	-20 023
Övriga rörelsekostnader		-10 820	-10 300
Summa rörelsekostnader		-723 789	-800 495
Rörelseresultat		-93 539	-272
Finansiella poster			
Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter		+1 540	+1896
Räntekostnader och liknande resultatposter		-36 182	-33 421
Summa finansiella poster		-34 642	-31 525
Resultat efter finansiella poster		-128 181	-31 797
Bokslutsdispositioner			
Summa bokslutsdispositioner		0	0
Resultat före skatt		-128 181	-31 797
Skatt på årets resultat		0	0
Årets resultat		-128 181	-31 797

Balansräkning	Not	2021-12-31	2020-12-31
Tillgångar			
Anläggningstillgångar			
Immateriella anläggningstillgångar			
Hysesrätter och liknande rättigheter	23 893	34 700	
<i>Summa immateriella anläggningstillgångar</i>	23 893	34 700	
Materiella anläggningstillgångar			
Inventarier, verktyg och installationer	29 600	37 000	
<i>Summa materiella anläggningstillgångar</i>	29 600	37 000	
Summa anläggningstillgångar	53 493	71 700	
Omsättningstillgångar			
Varulager m.m.			
Handelsvaror	0	0	
<i>Summa varulager</i>	0	0	
Kortfristiga fordringar			
Kundfordringar	0	0	
Övriga fordringar	0	0	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	0	0	
<i>Summa kortfristiga fordringar</i>	0	0	
Kassa och bank			
Kassa och bank	24 026	37 371	
<i>Summa kassa och bank</i>	24 026	37 371	

	Not	2016-12-31	2015-12-31
Balansräkning			
Summa omsättningstillgångar		24 026	37 371
Summa tillgångar		77 519	109 071
Eget kapital och skulder			
Eget kapital			
Bundet eget kapital			
Aktiekapital		100 000	100 000
<i>Summa bundet eget kapital</i>		100 000	100 000
Fritt eget kapital			
Årets resultat		-128 181	-31 797
Balanserat resultat		-31 797	0
<i>Summa fritt eget kapital</i>		0	0
Summa eget kapital	4	-59 978	68 203
Obeskattade reserver			
Periodiseringsfonder		0	-
Summa obeskattade reserver		0	0
Avsättningar			
Övriga avsättningar		0	0
Summa avsättningar		0	0
Långfristiga skulder			
Checkräkningskredit	2	44 313	3 502
Lån från aktieägaren		65 000	14 000

Balansräkning	Not	2016-12-31	2015-12-31
Summa långfristiga skulder		109 513	17 502
Kortfristiga skulder			
Leverantörsskulder	2	15 638	11 523
Skatteskulder	2	7 512	6 953
Övriga skulder	2	4 200	4 200
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter			
Summa kortfristiga skulder		28 194	22 676
Summa eget kapital och skulder		77 519	108 381

Företrädarnas underskrifter

Noter

I noterna specificeras innehållet i resultaträkningen och balansräkningen. Till exempel ska upplysningar lämnas om principerna för värdering av tillgångar och skulder, medelantalet anställda samt anskaffningssvärde, avskrivningar med mera för varje post som redovisas som anläggningstillgång. Har aktiebolaget ställda säkerheter ska detta redovisas i en not. Till exempel ska företags- och fastighetsinteckningar redovisas som ställda säkerheter.

Eventualförpliktelser, exempelvis borgensförbindelse ska också redovisas i en not.

Förklaring till noter till bilagans resultat-och balansräkning

Not 1) Omsättning:

Omsättning för bolag vars årsredovisning var försenad mellan 3 – 5 månader samt mer än 5 månader

Det angavs i två av HD-domarna som meddelades den 28 februari 2018, B1384-17 och B 5604-16, att förseningar på i det ena fallet strax under 5 månader och det andra knappt 5 månader kan som utgångspunkt bedömas som ringa brott. En prövning gjordes av om särskilda förutsättningar förelåg som kunde medföra att brotten ansågs vara av normalgraden. I domarna ansågs så vara fallet. Prövningen om särskilda förutsättningar förelåg kan sammanfattas enligt följande

B 1384-17

Aktiebolagets omsättning var ca 387 000 kr vilket inte ansågs utesluta att brottet var ringa. Bolaget hade dock ett inte obetydligt negativt rörelseresultat – ca 205 000 kr år 1 respektive 123 000 kr år 2 samt ett eget negativt kapital på - 246 000 kr på den aktuella balansdagen. Tillsammans utgjorde således detta omständigheter som innebar att brottet betraktades vara av normalgraden. En försening av årsredovisningen var därmed särskilt ägnad att få menliga följder för bolaget bolagets intressenter.

B 5604-16

Bolagets verksamhet ansågs förhållandevis omfattande med hänvisning till en redovisad omsättning om ca 2,9 miljoner kr. Tillsammans med det faktum att bolag B under det sista räkenskapsåret hade gått med en inte obetydlig förlust, ca 243 000 kr, och att det egna

kapitalet vid räkenskapsåret utgång var negativt, ca -167 000 kr. En försening av årsredovisning var därmed särskild ägnad att få menliga följder för bolaget intressenter. Bedömdes som ett brott av normalgraden

B 1555-17

I en tredje dom som meddelades samma dag som de två tidigare domarna hade aktiebolaget en årsredovisning som försenats med mer än 8 månader. Detta bolags omsättning uppgick till 203 000 kronor och antalet transaktioner uppgick till endast 15 – 30 stycken. Högsta Domstolen kom fram till att när det, som i detta fall, är fråga om en försening på mellan åtta och nio månader kan emellertid brottet inte anses som ringa annat än under mycket speciella omständigheter. Några sådana omständigheter förelåg inte och brottet bedömdes som bokföringsbrott av normalgraden.

Not 2) Personalkostnader, leverantörsskulder, övriga skulder samt skatter

I ovan refererade domar har Högsta Domstolen fäst avseende vid att förseningar av årsredovisningar kan få menliga följder för bolagets intressenter. Domstolen har inte specificerat vilka intressenter som avses. En intressent, utöver bolagets företrädare, bör vara bolagets anställda om sådana finns. Som intressenter kan betraktas fordringsägare som bolaget har stora skulder till samt staten, om bolaget har stora skatteskulder.

Om bolaget har anställda utöver företrädaren själv är kostnaden i form av löner av intresse. Antalet anställda framgår i not i årsredovisningen. Om bolaget har stora leverantörsskulder eller andra skulder kan även detta vara av intresse för att göra en bedömning om förseningen kan få menliga följder för bolagets intressenter.

Menliga följder för bolagets intressenter torde ofta föreligga om årets resultat och eget kapital är negativt och årsredovisningen är försenad. Om förseningens längd uppgår till mer än tre månader och mindre än fem månader bör dessa omständigheter särskilt beaktas. Se nedan.

Not 3 och 4) Årets resultat och eget kapital

Som nämnts ovan har företagets resultat och dess egna kapital varit av vikt för bedömningen av brottets rubricering i de fall förseningen uppgick till mellan 3 – 5 månader. I de fall då resultatet varit negativt tillsammans med ett negativt eget kapital har Högsta domstolen bedömt gärningen som ett brott av normalgraden även om omsättningen varit låg. Är årets resultat negativt men det finns ett eget kapital som är intakt är det mer tveksamt om endast ett negativt resultat självständigt kan innebära att brott av normalgraden föreligger.

När det gäller förseningar på mer än 5 månader är utgångspunkten att brottet är av normalgraden.