

Målnummer:	B 1981-16	Avdelning:	2
Domsnummer:			
Avgörandedatum:	2017-10-04		
Rubrik:	Bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll. Fråga om en hälftendelägare i ett fåmansaktiebolag har varit faktisk företrädare för bolaget.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 11 kap. 5 § brottsbalken (1962:700)• 10 § skattebrottslagen (1971:69)• 8 kap. 4 och 29 §§ aktiebolagslagen (2005:551)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• NJA 1936 s. 78• NJA 1976 B 29• NJA 1979 s. 555• NJA 1993 s. 740• NJA 2003 s. 550		

REFERAT

Göteborgs tingsrätt

Allmän åklagare väckte vid Göteborgs tingsrätt åtal mot M.N. och S.H.R. för grovt bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll, grovt brott med följande påståenden.

M.N. och S.H.R. har under perioden 1 januari 2010 till och med den 30 april 2011 varit styrelseledamöter (ledamot respektive suppleant) och faktiska företrädare (firmatecknare) för N.M.A. Trading AB med säte i Göteborg.

M.N. och S.H.R. har därvid båda varit ansvariga för bolagets bokföring.

Omsättningen i bolaget har uppgått till cirka 27 miljoner kr för räkenskapsåret 2010. Omsättningen i bolaget har uppgått till cirka 30 miljoner kr för räkenskapsåret 2011. Bolaget har kalenderår som räkenskapsår. Skatteverket beslutade om revision den 12 april 2011.

Grovt bokföringsbrott i andra hand försvårande av skattekontroll, grovt brott

M.N. och S.H.R. har uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosatt sin bokföringsskyldighet under tiden den 1 januari 2010 till den 31 december 2010 enligt följande.

De har underlåtit att bokföra inköpsfakturor till ett sammanlagt belopp om 3 400 372 kr inklusive moms (exklusive moms 3 036 192 kr). Den åsidosatta bokföringsskyldigheten har gett upphov till att rörelsens förlopp och ekonomiska resultat inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen.

I andra hand har M.N. och S.H.R. uppsåtligen eller av grov oaktsamhet genom ovan angivna förfarande gett upphov till fara för att Skatteverkets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvårats.

Försvårande av skattekontroll, grovt brott

M.N och S.H.R. har uppsåtligt eller av grov oaktsamhet åsidosatt sin bokföringsskyldighet under tiden 1 januari 2011 till och med den 31 december 2011 enligt följande.

De har underlåtit att bokföra inköpsfakturor till ett sammanlagt belopp om cirka 340 000 kr inklusive moms (exklusive moms cirka 300 000 kr). Den åsidosatta bokföringsskyldigheten har gett upphov till fara för att Skatteverkets kontrollverksamhet vid beräkning och uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvårats.

Brotten är grova eftersom åsidosättandet avsett mycket betydande belopp och förfarandet har varit systematiskt.

M.N. vitsordade de faktiska omständigheterna men förnekade brott under åberopande av att inköpen och betalningarna hade skett under hot och att agerandet därför hade varit försvarligt med hänsyn till omständigheterna.

S.H.R. förnekade brott i första hand därför att inte hade varit formell eller faktisk företrädare för bolaget.

Tingsrätten (ordförande rådmannen Lisbet Boberg) meddelade dom den 5 maj 2015.

Under rubriken Bakgrund antecknade tingsrätten inledningsvis följande.

Bolaget ägs med hälften vardera av M.N. och S.H.R. M.N. startade bolaget 1997 tillsammans med två andra personer och S.H.R. köpte en andel i bolaget 2003. M.N. är styrelseledamot och S.H.R. är styrelsesuppleant. De har båda var för sig firmateckningsrätt för bolaget. De arbetar båda i bolaget och de har två anställda. Verksamheten i bolaget består av grossistförsäljning av läskedrycker och chips m.m. och bedrivs i Partihallarna i Göteborg.

De i målet aktuella inköpsfakturorna upptäcktes i samband med en skatterevision av bolaget under våren 2011.

DOMSKÄL

Under rubriken Tingsrättens bedömning anfördes rörande åtalet mot S.H.R. följande.

S.H.R. har bestritt brott och i första hand gjort gällande att han inte ansvarar för bokföringen i bolaget. Åklagaren har påstått att S.H.R. är ansvarig för bokföringen såsom faktisk företrädare för bolaget genom att han är hälftenägare av bolaget, att han tecknar bolagets firma, att han arbetat och haft samma engagemang i bolaget som M.N. samt att han varit införstådd i den brottsliga verksamhet som pågått. Åklagaren har vidare angett att den omständigheten att M.N. och S.H.R. i skattebeslut påförts hälften var för oredovisade löneuttag har betydelse för bedömningen av S.H.R. som faktisk företrädare för bolaget.

Omfattningen av begreppet faktisk företrädare är oklart. Vad som i praxis tillmäts betydelse vid bedömningen om personen faktiskt företrätt bolaget är om denne haft övergripande kontroll eller bestämmande inflytande över verksamhetens betalningsströmmar eller andra ekonomiska beslut, se Andersson m.fl., Bokföringsbrott och bokföringslagen, 3 uppl. s. 47.

M.N. och S.H.R. har lämnat samstämmiga uppgifter om att S.H.R. inte på något sätt medverkat i bolagets ekonomiska förhållanden utan att S.H.R. i huvudsak arbetat med att leverera varor. Av förhören med M.N. och S.H.R. samt - - - framgår också att det varit M.N. som skött kontakterna med bokförare och revisorer. Genom de uppgifter som lämnats enligt ovan anser tingsrätten att S.H.R. inte kan anses ha företrätt bolaget på sådant sätt att han kan anses

vara faktisk företrädare och därmed ansvarig för bolagets bokföring. Att S.H.R. påförts skatt med anledning av ett skattebeslut förändrar inte denna bedömning. Åtalet mot S.H.R. ska således ogillas.

Rörande åtalet mot M.N. konstaterade tingsrätten att inköpsfakturer inte hade bokförts med de belopp som åklagaren angett samt att det var klart att bolaget hade haft skyldighet att bokföra affärshändelserna eftersom beställningen hade gjorts av bolaget och detta också hade betalats fakturorna. Tingsrätten fann emellertid utrett att M.N. hade varit utsatt för hot och att detta medfört att han tvingats lämna ut varor till utpressarna. M.N. hade därmed befunnit sig i nöd. Hans underlåtenhet att bokföra fakturorna fick enligt tingsrätten anses vara försvarlig och utgjorde därmed inte brott. Åtalen för såväl bokföringsbrott som försvårande av skattekontroll skulle således ogillas.

DOMSLUT

Tingsrätten ogillade åtalen mot såväl M.N. som S.H.R.

Tingsrättens ordförande var skiljaktig i fråga om åtalet mot M.N. och ansåg att denne inte kunde anses ha varit i nöd och att han därmed var straffrättsligt ansvarig för gärningarna samt att han skulle fällas till ansvar för försvårande av skattekontroll, grovt brott, och försvårande av skattekontroll.

Hovrätten för Västra Sverige

Åklagaren överklagade i Hovrätten för Västra Sverige och yrkade att hovrätten skulle döma M.N. och S.H.R. för grovt bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll, grovt brott, till fängelse.

M.N. och S.H.R. motsatte sig ändring av tingsrättens dom.

Hovrätten (hovrättslagmannen Henrik Winman, hovrättsrådet Peter Islander, tf. hovrättsassessorn Alexander Lundén och två nämndemän) meddelade dom den 23 mars 2016.

HOVRÄTTENS DOMSKÄL

Hovrätten konstaterade på anförda skäl att de objektiva förutsättningarna för bokföringsbrott och brottet försvårande av skattekontroll var uppfyllda och att brottsligheten i bägge fallen skulle bedömas som grov. Härefter anförde hovrätten följande.

Vem har varit skyldig att tillse att bokföring skedde?

Bestämmelserna om bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll pekar inte ut någon särskild personkrets, utan bestämmelsen riktas mot den som åsidosätter bokföringsskyldighet [¿]. Det följer av allmänna principer att den som är legal ställföreträdare för en juridisk person, med vars verksamhet följer bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen, kan vara gärningsman vid sådant brott. (Nils-Olof Berggren m.fl., Brottsbalken en kommentar [Zeteo 1 juli 2015] kommentar till 11 kap. 5 § BrB).

M.N. är styrelseledamot i bolaget. Han har enligt egen uppgift ansvarat för bolagets bokföring och administration sedan starten år 1997. Han omfattas således av skyldigheten att tillse att bokföring sker i enlighet med gällande bestämmelser.

S.H.R. är sedan år 2003 hälftenägare av och styrelsesuppleant för N.M.A. Trading AB och har firmateckningsrätt för bolaget. Han är vidare delaktig i bolagets dagliga verksamhet, företräder bolaget utåt, uppbär samma lön som M.N. och delar, enligt egna och M.N:s uppgifter, lika på eventuella överskott i verksamheten. På grund härav kan S.H.R. inte undgå ansvar för att bolagets bokföring sköts. Några omständigheter till stöd för att S.H.R. skulle ha av sagt

sig ansvar för bolagets förpliktelser - mer än att bolagets ekonomi och bokföring har kommit att skötas av M.N. - har inte framkommit. S.H.R. har därför haft samma ansvar som M.N. att tillse att bolagets bokföring skötts i enlighet med gällande bestämmelser.

Hovrätten fann att såväl M.N. som S.H.R. hade agerat med uppsåt. De uppgifter M.N. och i vissa delar S.H.R. hade lämnat om att bolaget hade utsatts för utpressning saknade enligt hovrätten trovärdighet. Invändningen om nöd lämnades därför utan avseende.

HOVRÄTTENS DOMSLUT

Hovrätten ändrade tingsrättens dom och dömde M.N. och S.H.R. enligt 11 kap. 5 § första och andra stycket BrB för grovt bokföringsbrott samt enligt 10 § skattebrottslagen (1971:69) för försvårande av skattekontroll, grovt brott. Påföljden bestämdes för var och en av dem till villkorlig dom med samhällstjänst 160 timmar. Om fängelse hade valts som påföljd skulle fängelsestraffets längd ha bestämts till 6 månader. Yrkanden om näringsförbud lämnades utan bifall.

Nämndemannen Mohamed Ben Maaouia var skiljaktig och ansåg att invändningen om nöd inte var motbevisad och därför skulle godtas. Överröstad i denna del var han i övrigt enig med majoriteten.

Högsta domstolen

S.H.R. överklagade hovrättens dom och yrkade att HD skulle ogilla åtalet mot honom eller under alla förhållanden lindra påföljden.

Riksåklagaren motsatte sig att hovrättens dom ändrades.

HD avgjorde målet efter föredragning.

Föredraganden, justitiesekreteraren Katarina Sergi, föreslog i betänkande följande dom.

DOMSKÄL

Punkterna 1-8 motsvarar i huvudsak punkterna 1-8 i HD:s domskäl.

De objektiva brottsförutsättningarna är uppfyllda

9. För bokföringsbrott döms enligt 11 kap. 5 § BrB den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen genom att - såvitt nu är av intresse - underlåta att bokföra affärshändelser, om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte i huvudsak kan bedömas med ledning av bokföringen. Om brottet är grovt döms, enligt andra stycket, för grovt bokföringsbrott till fängelse i lägst sex månader och högst sex år.

10. Enligt 10 § skattebrottslagen (1971:69) ska den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bl.a. bokföringsskyldighet och därigenom ger upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvåras, dömas för försvårande av skattekontroll. Om brottet är grovt, är straffet fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.

11. Det är klarlagt att kostnadsfakturor till ett sammantaget belopp om 3 400 372 kr för verksamhetsåret 2010 respektive 340 000 kr för verksamhetsåret 2011 inte har bokförts. I likhet med underdomstolarna anser HD att bokföringsskyldigheten har åsidosatts.

12. HD är vidare av uppfattningen att de brister som bokföringen har varit

behäftad med har medfört att i vart fall rörelsens förlopp inte i huvudsak har kunnat bedömas med ledning av bokföringen för räkenskapsåret 2010. HD delar också hovrättens bedömning att den åsidosatta bokföringsskyldigheten under räkenskapsåret 2011 har gett upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvårats i den egna verksamheten. Det finns alltså i objektiv mening förutsättning för straffrättsligt ansvar för de åtalade gärningarna.

Ansvarssubjekt vid åsidosättande av bokföringsskyldighet

13. Straffbestämmelserna om bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll är inte formellt utformade så att det för straffansvar förutsätts att gärningsmannen innehar en viss ställning. Som ansvarssubjekt anges endast "den som" åsidosätter bokföringsskyldigheten. Var och en som har åsidosatt bokföringsskyldighet kan således dömas för brott. Det krävs inte att den utpekade personen är den bokföringsskyldige. Det krävs inte heller att den utpekade personen faktiskt har handhaft bokföringen.

14. Både bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll kan förövas såväl genom aktivt handlade som genom underlåtenhet att handla. När det gäller brott som begås genom aktivt handlande är normalt den person som företar handlingen att bedömas som gärningsman. Därutöver finns, enligt de principer som följer av 23 kap. 4 § BrB, utrymme för att bedöma även andra personer som gärningsmän. Bestämmelsen ifråga är tillämplig även vid bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll.

15. När det, som i detta fall, är fråga om lagöverträdelse som har begåtts genom underlåtenhet förhåller det sig något annorlunda. Ansvar för s.k. oäkta underlåtenhetsbrott kommer som regel endast i fråga för personer som har intagit en garantställning (se t.ex. Asp m.fl., Kriminalrättens grunder, 2 uppl. 2013, s. 106 ff.). Särskilda problem uppkommer när den straffbara underlåtenheten, som i detta fall, har förövats inom ramen för en juridisk persons verksamhet. En första fråga som då måste ställas är vilken fysisk person inom organisationen, i detta fall ett aktiebolag, som har intagit ställning som garant för den juridiska personens handlingsplikt och därmed har haft ansvaret för att uppfylla den skyldighet som ålegat den juridiska personen.

Garantställningen inom ett aktiebolag

16. Frågan om vem som intar garantställning för en juridisk person är inte reglerad i lag. I rättspraxis och den juridiska litteraturen har däremot tämligen fasta regler utvecklats. Utgångspunkten är att ansvaret åvilar den juridiska personens formella ledning. För aktiebolagens del utgörs den relevanta kretsen enligt 8 kap. 4 och 29 §§ aktiebolagslagen (2005:551) av styrelsen och i förekommande fall den verkställande direktören. En styrelsesuppleant ingår inte i bolagets formella ledning såvida denne inte inträtt i ordinarie ledamots ställe.

17. Det ansvar som åvilar bolagets formella företrädare har i rättspraxis utsträckt till att gälla även s.k. faktiska företrädare (se rättsfallen NJA 1976 B 29, NJA 1979 s. 555 och NJA 1993 s. 740). Det är alltså en sådan ställning som åklagaren i åtalet har påstått att S.H.R. har intagit i bolaget, vilket också vidhållits av riksåklagaren i HD.

Faktiskt företrädarskap

18. Det finns ingen lagfäst definition av begreppet faktisk företrädare. Dess innebörd förekommer dock i 3 § lagen (2014:836) om näringsförbud, som föreskriver att bestämmelserna i lagen ska tillämpas även på "dem som faktiskt har utövat ledningen av en näringsverksamhet som en juridisk person har bedrivit". Med detta avses de personer som i realiteten har utövat bestämmanderätten i företaget, oavsett deras formella roll. Det avgörande är vem som de facto har fattat beslut i sådana frågor som för aktiebolagens del

ankommer på styrelsen eller den verkställande direktören. Det är inte nödvändigt att personen ifråga ensamt utövat ledningen, utan inflytandet över bolaget kan utövas gemensamt. (Se prop. 2013/14:215 s. 89, se även tidigare gällande 4 § lag (1986:436) om näringsförbud och prop. 1985/86:126 s. 66 och s. 161, liksom förarbetet till den numera upphävda skattebetalningslagen (1997:483) och dess regler om företrädaransvar, prop. 2002/03:128 s. 24).

19. I det aktuella åtalet har den omständigheten att S.H.R. haft rätt att teckna bolagets firma särskilt åberopats. Av vad som anförts ovan följer att innebörden av ett faktiskt företräderskap är att vederbörande besitter en faktisk möjlighet att påverka den juridiska personens interna förvaltning och drift. Det är med andra ord inte behörigheten att företräda den juridiska personen utåt som är det centrala för bedömningen (se t.ex. Asp m.fl., a.a. s. 199 och Thornstedt, Företagarens straffansvar, 3 uppl. 1976, s. 32). Att vederbörande innehar firmateckningsrätt är dock naturligtvis en omständighet som, liksom andra omständigheter, kan beaktas vid bedömningen av personens ställning i bolaget (se t.ex. rättsfallet NJA 1974 s. 297).

S.H.R. har varit faktisk företrädare

20. Som framgått ovan (p. 2) har det funnits en klar arbetsfördelning i bolaget. Enligt den har M.N. som regel haft hand om räkenskaperna, hanterat bolagets penningmedel, disponerat bolagets konton och även i övrigt stått för det administrativa och ekonomiska arbetet. Det får sägas vara uppgifter som ofta ankommer på ledningen i ett mindre bolag.

21. S.H.R. har emellertid ägt hälften av bolagets aktier och har därmed haft samma rätt som M.N. att tillgodogöra sig rörelsens överskott. Han har sålunda haft ett betydande ekonomiskt intresse i bolaget. Han har deltagit i bolagets dagliga verksamhet och uppburit samma lön som M.N. Därtill kommer att han alltså har utsetts till särskild firmatecknare. En person som är aktivt verksam i en rörelse, samtidigt som vederbörande har ett direkt ekonomiskt intresse av väsentlig art i rörelsen, liksom en självständig och oinskränkt rätt att agera i verksamheten, får normalt antas äga ett sådant inflytande över verksamheten att denne är att betrakta som företrädare.

22. Till de ovan nämnda omständigheterna ska läggas att det av S.H.R:s egna uppgifter, liksom M.N:s, framgår att det inte har legat några principiella överväganden till grund för beslutet att låta den senare vara bolagets formella företrädare. Detsamma gäller fördelningen av arbetsuppgifterna som närmast förefaller ha bestämts utifrån tillfälligheter, såsom vilken kompetens de båda delägarna har besuttit. Den muntliga utredningen ger alltså belägg för att S.H.R. har intagit ställning mer som en av ledarna i företaget än som en av de anställda.

23. Mot denna bakgrund måste S.H.R. anses ha haft ett sådant bestämmande inflytande över bolagets verksamhet att han är att bedöma som faktisk företrädare. Han har sålunda ingått i den krets av personer som principiellt har varit ansvarig för fullgörandet av bolagets bokföringsskyldighet.

Den straffrättsliga betydelsen av ansvarsfördelning inom ledningen

24. S.H.R. har gjort gällande att han under inga förhållanden kan göras ansvarig för den åsidosatta bokföringsskyldigheten eftersom ansvarsfördelningen i bolaget har varit sådan att M.N. handhaft och ansvarat för bokföringen, vilket enligt S.H.R. fritar honom från allt ansvar för bokföringsbristerna.

25. Straffrättsligt ansvar som sådant kan inte avtalas bort. Det utesluter dock inte att en tydlig funktionsfördelning inom ett ledningskollektiv ändå ges betydelse vid bedömningen av det straffrättsliga ansvaret.

26. I rättsfallet NJA 1974 s. 297 var det fråga om huruvida en styrelseledamot i

ett aktiebolag skulle bära ansvar för ett underlåtenhetsbrott mot den då gällande uppbördsförordningen, trots att ledamoten i praktiken inte ingick i bolagets ledning. Det påstods att ledamoten av grov oaktsamhet hade underlåtit att erlagga vissa skattebelopp för bolagets räkning. HD konstaterade att ledamoten inte kunde avsäga sig ansvaret för fullgörandet av bolagets förpliktelser men att denne kunde anses ha avlyft det mer direkta ansvaret för bolagets åligganden med anledning av hur bolaget var organiserat. Det innebar att ledamoten enbart vid anledning till misstanke om missförhållanden hade en skyldighet att undersöka och i förekommande fall rätta till dem. (Se även t.ex. NJA 1936 s. 78, NJA 1943 s. 76 och NJA 1973 s. 587).

27. En formell företrädare som inte har tagit någon faktisk del i skötseln av bolaget har alltså under vissa förutsättningar hållits ansvarig för sin underlåtenhet att ingripa endast om det har framkommit omständigheter som objektivt sett har gett anledning till misstanke om missförhållanden inom bolaget. Saken kan också uttryckas så att företrädaren endast är skyldig att göra vad som rimligen kan förväntas av denne. Det finns inte några bärande skäl mot att låta samma ordning råda när, så som i detta fall, samtliga formella eller faktiska företrädare förvisso har tagit aktiv del i bolagets verksamhet men där det har funnits en tydlig funktionsfördelning dem emellan.

28. Det sagda innebär alltså att S.H.R. kan hållas ansvarig för den åsidosatta bokföringsskyldigheten endast om han har känt till bokföringsbristerna eller om det annars har funnits anledning att misstänka dem och han kan tillskrivas sådan oaktsamhet som förutsätts för de åtalade brotten (ordinär oaktsamhet såvitt avser bokföringsbrott och grov oaktsamhet såvitt avser försvårande av skattekontroll).

29. HD delar därvid hovrättens uppfattning att utredningen ger tillräckligt belägg för att S.H.R. haft insikt om att de aktuella kostnadsfakturorna har undanhållits bokföringen. Trots den vetskapen har han inte vidtagit några åtgärder för att läka bristerna. Som hovrätten har anfört kan han därför inte undgå ansvar.

30. Sammanfattningsvis har S.H.R. uppsåtligen åsidosatt bolagets bokföringsskyldighet och ska dömas för brott.

Rubricering och påföljd

31. På de skäl som åklagaren har gjort gällande och som hovrätten har funnit styrkta anser även HD att brotten ska bedömas som grova. Det finns inte heller skäl att ändra den av hovrätten utdömda påföljden.

DOMSLUT

HD fastställer hovrättens domslut.

HD (justitieråden Ann-Christine Lindeblad, Kerstin Calissendorff, Sten Andersson, Stefan Johansson, referent, och Mari Heidenborg) meddelade den 4 oktober 2017 följande dom.

DOMSKÄL

Bakgrund

1. N.M.A. Trading AB bedrev vid den i målet aktuella tiden - åren 2010 och 2011 - partihandel med konfektyr och dryck. Bolaget startades av M.N. år 1997, men ägdes sedan år 2003 av honom och S.H.R med hälften vardera. M.N. var ensam styrelseledamot, medan S.H.R. var styrelsesuppleant. Båda hade egen firmateckningsrätt och deltog i bolagets dagliga verksamhet med lika lön.

2. Arbetet i bolaget fördelades på så sätt att M.N. utförde de ekonomiska och

administrativa sysslorna medan S.H.R. huvudsakligen arbetade med att leverera varor till bolagets kunder. Det fanns två anställda i bolaget.

3. Bolaget redovisade för räkenskapsåret 2010 en nettoomsättning om drygt 27 miljoner kr och en vinst på 191 906 kr. Motsvarande belopp för räkenskapsåret 2011 var drygt 30 miljoner kr respektive 24 573 kr.

4. I april 2011 inledde Skatteverket en revision i bolaget. Vid revisionen uppdagades brister i bokföringen. Detta ledde till att M.N. och S.H.R. åtalades för bl.a. grovt bokföringsbrott. Enligt åtalet har M.N. och S.H.R. åsidosatt bolagets bokföringsskyldighet genom att underlåta att bokföra inköpsfakturer till ett sammanlagt belopp om drygt 3,4 miljoner kr inklusive mervärdesskatt för räkenskapsåret 2010 och 340 000 kr inklusive mervärdesskatt för delar av räkenskapsåret 2011 (januari-april).

5. I åtalet har påståtts att S.H.R. i egenskap av faktisk företrädare har varit ansvarig för fullgörandet av bolagets bokföringsskyldighet. Åklagaren har yrkat att S.H.R. för sin underlåtenhet att fullgöra den skyldigheten när det gäller räkenskapsåret 2010 ska dömas för i första hand grovt bokföringsbrott och i andra hand försvårande av skattekontroll, grovt brott, och när det gäller räkenskapsåret 2011 för försvårande av skattekontroll, grovt brott.

6. Tingsrätten ansåg att åklagaren inte hade styrkt att S.H.R. hade varit faktisk företrädare för bolaget och ogillade åtalet. Hovrätten har däremot dömt S.H.R., liksom M.N., i enlighet med åtalet. Påföljden har bestämts till villkorlig dom i förening med samhällstjänst 160 timmar.

7. S.H.R. har i HD gjort gällande att han inte är straffrättsligt ansvarig för bristerna i bokföringen, eftersom han inte har företrätt bolaget och inte heller på någon annan grund är personligt ansvarig för bokföringen.

Frågan i HD

8. Den huvudsakliga frågan i målet är om S.H.R. ingick i den krets av personer som kan hållas straffrättsligt ansvariga för att bokföringen i bolaget har åsidosatts.

Bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll

9. Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt, döms för bokföringsbrott till fängelse i högst två år, om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte i huvudsak kan bedömas med ledning av bokföringen. Om brottet är grovt döms för grovt bokföringsbrott till fängelse i lägst sex månader och högst sex år. (Se 11 kap. 5 § första och andra styckena BrB.)

10. Enligt 10 § första stycket skattebrottslagen (1971:69) ska den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bl.a. bokföringsskyldighet och därigenom ger upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvåras, dömas för försvårande av skattekontroll till böter eller fängelse i högst två år. Om brottet är grovt döms till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.

Garantansvaret för bokföring

11. Eftersom bokföringsskyldighet kan åsidosättas genom underlåtenhet aktualiseras frågan om vem som i en juridisk person bär garantansvaret för bokföringen. I ett aktiebolag är det styrelsen som bär det ansvaret. Styrelsen ska se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Om vissa av styrelsens uppgifter har delegerats till en

eller flera av styrelsens ledamöter eller till andra, ska styrelsen handla med omsorg och fortlöpande kontrollera om delegationen kan upprätthållas. (Se 8 kap. 4 § aktiebolagslagen, 2005:551.) Om bolaget har en verkställande direktör är det han eller hon som ska vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen ska skötas på ett betryggande sätt (8 kap. 29 §).

12. Av detta följer att styrelseledamöter och i förekommande fall den verkställande direktören kan ådra sig ansvar för bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll genom att brista i instruktion och övervakning eller med andra ord genom underlåtenhet att utöva tillsyn och kontroll. För att straffrättsligt ansvar ska kunna komma i fråga krävs emellertid att styrelseledamoten eller den verkställande direktören i det enskilda fallet kan tillskrivas sådant uppsåt eller sådan oaktsamhet som förutsätts i straffbestämmelserna.

13. Vid bedömningen av om en styrelseledamot är straffrättsligt ansvarig för underlåtenhet att agera är det av betydelse vad styrelsen inom sig har avtalat angående arbetsfördelningen. Finns det en verkställande direktör är det dennes sak att vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag. Styrelsen är visserligen skyldig att fortlöpande kontrollera att arbetsfördelningen i bolaget fungerar. En styrelseledamot har emellertid då normalt rätt att utgå från att de uppgifter som han eller hon får om hur bokföringen sköts är riktiga. Endast om styrelseledamoten har skäl att misstänka att dessa uppgifter är vilseledande, eller om han eller hon faktiskt har ett särskilt uppdrag att utöva tillsyn över bokföringen, finns det en straffrättslig skyldighet att reagera och undersöka förhållandena med risk för att annars bli ansvarig för underlåtenhet att agera (se t.ex. NJA 1936 s. 78 och NJA 2003 s. 550).

Faktisk företrädare

14. Det civil- och straffrättsliga ansvar som en juridisk persons formella företrädare har gäller även s.k. faktiska företrädare (se t.ex. prop. 2000/01:150 s. 71). Härmed avses en person som på grund av sin maktposition i realiteten utövar ett bestämmande inflytande i bolaget (se t.ex. NJA 1976 B 29, NJA 1979 s. 555 och NJA 1993 s. 740).

15. Det finns ingen lagfäst definition av begreppet faktisk företrädare. I 3 § lagen (2014:836) om näringsförbud har det uttryckts så att bestämmelserna i lagen ska tillämpas även på "dem som faktiskt har utövat ledningen av en näringsverksamhet som en juridisk person har bedrivit". I förarbetena anges att med detta avses de personer som i realiteten har utövat bestämmanderätten i företaget, oavsett deras formella roll. Det avgörande är om han eller hon har varit den som de facto har fattat beslut i sådana frågor som för aktiebolagens del ankommer på styrelsen eller den verkställande direktören. Det är inte nödvändigt att personen i fråga ensamt utövat ledningen, utan inflytandet över bolaget kan utövas av flera gemensamt. (Se prop. 2013/14:215 s. 89.)

16. Begreppet faktisk företrädare bör ges samma innebörd i detta sammanhang. Det innebär att det avgörande är om den aktuella personen faktiskt utövar ett bestämmande inflytande över verksamheten. Det är alltså inte tillräckligt att han eller hon - på grund av aktieäggande eller annat förhållande - har möjlighet att utöva inflytande i den juridiska personen. Det är inte heller tillräckligt att han eller hon - på grund av firmateckningsrätt eller fullmakt - har behörighet att binda den juridiska personen mot utomstående. Det hindrar givetvis inte att omständigheter av nu angivet slag i ett enskilt fall kan utgöra indikationer på att personen faktiskt utövar ett bestämmande inflytande.

Bedömningen i detta fall

17. Det är klarlagt att inköpsfakturor till ett sammantaget belopp om drygt 3,4 miljoner kr för verksamhetsåret 2010 respektive 340 000 kr för verksamhetsåret 2011 inte har bokförts. Underlåtenheten innebär att bokföringsskyldigheten har åsidosatts och att rörelsens förlopp och ekonomiska resultat för räkenskapsåret 2010 inte i huvudsak har kunnat bedömas med ledning av bokföringen. För räkenskapsåret 2011 har åsidosättandet gett upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvårats. Det finns alltså i objektiv mening förutsättning för straffrättsligt ansvar för de åtalade gärningarna.

18. M.N. har varit ensam styrelseledamot. Det har funnits en klar arbetsfördelning i bolaget. M.N. har ombesörjt bokföringen, hanterat bolagets penningmedel, disponerat bolagets konton och även i övrigt stått för det administrativa och ekonomiska arbetet.

19. S.H.R. har inte varit styrelseledamot. Han har visserligen varit styrelsesuppleant men han har, såvitt framkommit, aldrig trätt in i funktionen som styrelseledamot. Han har därför inte haft något formellt ansvar i bolaget. Frågan är då om han har varit en faktisk företrädare. Han har i och för sig såsom hälftenägare haft ett betydande ekonomiskt intresse i bolaget. Dessutom har han deltagit i bolagets dagliga verksamhet genom att leverera varor till kunderna och han har uppburit samma lön som M.N. Han har vidare varit utsedd till firmatecknare i bolaget. Inget av dessa förhållanden medför dock - i sig eller sammantaget - att han har varit att anse som faktisk företrädare. Det har inte heller åberopats några uppgifter eller anförts några omständigheter som ger stöd för att han har deltagit i de beslut som ankommer på styrelsen eller att han på annat sätt har utövat ett bestämmande inflytande i bolaget. Det är därför inte visat att han har varit faktisk företrädare i bolaget. Åtalet ska alltså i dess helhet ogillas.

DOMSLUT

Med ändring av hovrättens dom frikänner HD S.H.R.

Sökord: Bokföringsbrott; Försvårande av skattekontroll; Faktisk företrädare; Garantansvar
