

<b>Målnummer:</b>	B2048-15	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Domsnummer:</b>			
<b>Avgörandedatum:</b>	2016-03-29		
<b>Rubrik:</b>	Bokföringsbrott förutsätter åsidosättande av "bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen" (11 kap. 5 § brottsbalken). Ett utländskt bolag, som ansetts etablerat i Sverige och därmed bokföringsskyldigt enligt filiallagen, har åsidosatt sin bokföringsskyldighet. Eftersom bolaget inte har varit bokföringsskyldigt enligt bokföringslagen utan enligt annan lag, har åsidosättandet ansetts inte vara straffbelagt.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 11 kap. 5 § brottsbalken (1962:700)</li><li>• 2 kap. 1 § och 7 § bokföringslagen (1999:1078)</li><li>• 1 §, 2 §, 11 § och 14 § lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• NJA 1994 s. 480</li><li>• NJA 2008 s. 3</li><li>• NJA 2012 s. 764</li><li>• EU-domstolens dom den 30 november 1995 i mål C-55/94 (Gebhard)</li><li>• EU-domstolens dom den 13 februari 2003 i mål C-131/01 (Europeiska gemenskapernas kommission mot Italien)</li><li>• EU-domstolens dom den 25 juli 1991 i mål C-221/89 (Factortame)</li><li>• EU-domstolens dom den 11 december 2003 i mål C-215/01 (Schnitzer)</li></ul>		

---

**REFERAT**

## Göteborgs tingsrätt

Allmän åklagare väckte vid Göteborgs tingsrätt åtal mot P.W. för grovt bokföringsbrott enligt följande gärningsbeskrivning: P.W. har som företrädare för Nol Invest Ltd (nedan "bolaget") som driver bokföringsskyldig verksamhet från fast driftställe i Göteborg, Sverige, uppsåtligen eller av oaksamhet åsidosatt bolagets bokföringsskyldighet genom att under perioden 1 juli 2004 till 31 december 2009 dels bokföra rörelsefrämmande kostnader om ca 900 000 kr, dels underlåta att bokföra utgående mervärdesskatt i Sverige om ca 350 000 kr. Verksamheten, som haft brutet räkenskapsår 1 juli-30 juni, har under åren omsatt sammanlagt ca 1,7 miljoner kr inklusive mervärdesskatt. Till följd av den åsidosatta bokföringsskyldigheten har rörelsens förlopp inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen. - Gärningarna är att bedöma som grova då de varit av betydande omfattning, skett i skatteundandragande syfte och ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt.

Åklagaren åberopade skriftlig bevisning samt vittnesförhör med M.H., Skatteverket i Vänersborg.

P.W. yrkade i första hand att åtalet mot honom skulle avvisas. Han angav som grund för avvisningsyrkandet följande. Nol Invest Ltd är formellt och reellt ett brittiskt bolag. Svensk domstol saknar behörighet att döma över om ett sådant bolag skött sin bokföring på rätt sätt. För det fall att tingsrätten är att anse som behörig är det fråga om ett påstående om brott som svensk medborgare utfört i annat land. Åtal kräver då, jämlikt BrB 2 kap. 5 §, särskilt tillstånd. Något sådant har inte åklagaren.

Åklagaren bestred avvisning och angav som skäl för sin inställning att P.W. hade, som företrädare för bolaget, utövat verksamheten i Nol Invest Ltd från ett fast driftställe i Sverige och att därmed gällde svensk domförhet och lag. Han bekräftade att det inte fanns ett särskilt åtalstillstånd.

I andra hand bestred P.W. ansvar för brott. Han förnekade att han uppsåtligt eller av oaktsamhet hade åsidosatt bokföringskyldighet.

Tingsrätten (nämndemännen) anförde i dom den 17 april 2014 följande.

Domskäl

Gärningarna

En för såväl avvisningsyrkandet som åtalet central fråga är var Bolaget har bedrivit näringsverksamheten.

Åklagaren har förklarat att han i åtalet gjort gällande att P.W. faktiskt har bedrivit näringsverksamheten i Sverige. P.W. har å andra sidan hävdad att han visserligen har haft visst material avsett för Nol Invest Ltds verksamhet förvarat på Contabilidade AB:s kontor på Johannebergsgatan men att själva arbetet med bokföringsuppdragen från utländska bolag inte har skett där utan över hans bärbara dator från olika platser, nämligen företrädesvis i Storbritannien (London) och Portugal samt även i mindre omfattning på andra ställen i samband med resor. Han har även av praktiska skäl, när personliga möten har varit en förutsättning, exv. för att företrädare för de utländska kunderna önskat överlämna underlag för bokföringsuppdraget, använt kontoret på Johannebergsgatan. Verksamheten har därigenom haft fast driftställe i Göteborg, men också på andra ställen.

Inledande bedömning

Genom utredningen är till en början klart att Nol Invest Ltd (Bolaget) är ett i utlandet registrerat företag, med utländska ägare. Annat har inte blivit visat än att Bolaget under de i åtalet aktuella räkenskapsåren har upprättat bokslut och fått sin redovisning granskad av utländska revisorer i enlighet med brittisk lag och har betalat skatt i Storbritannien. Bolaget har inte varit registrerat för F-skatt eller för mervärdesskatt i Sverige.

Bolagets verksamhet har huvudsakligen bestått av att utföra bokföringsuppdrag åt andra utländska juridiska personer, dvs. inte i Sverige registrerade bolag. Bolaget har, vilket utvecklas närmare senare, haft fast driftställe i Sverige, men har inte registrerat filial hos eller anmält sådan till Bolagsverket. Företrädare för Bolaget har varit P.W., svensk medborgare och bosatt i Sverige, som varit den som utfört bokföringsuppdragen.

P.W. har förklarat att han delade upp affärsverksamheten på två företag, där det svenska bolaget - Contabilidade AB - utförde uppdrag åt svenska kunder och det i åtalet aktuella bolaget - Nol Invest Ltd - utförde uppdrag åt utländska kunder.

En del av Bolagets kunder, dvs. i utlandet registrerade juridiska personer som Bolaget har utfört bokföringsuppdrag åt, har haft sin huvudsakliga faktiska verksamhet i Sverige, med svenska fysiska personer som företrädare. För i vart fall en av dessa uppdragsgivare (Scanab Ltd) har dess företrädare blivit dömd för bokföringsbrott och skattebrott (om än delvis under annan tid än nu aktuellt åtal avser) och P.W. har blivit dömd för medhjälp till dessa brott. Domen är överklagad (Hovrättens för Västra Sverige dom den 21 november 2013).

Genom P.W:s uppgifter, som får stöd av övrig utredning, är vidare utrett att Bolaget i sin verksamhet tagit upp lokalkostnad som avsett P.W:s privata bostad i Göteborg och att P.W. har tagit emot företrädare för Bolagets

uppdragsgivare bl.a. på Contabilidade AB:s kontor, på Johannebergsgatan i Göteborg. Contabilidade AB har som ende anställd haft P.W., som även varit dess företrädare. På nämnda kontor har vid husrannsakan i arkivet återfunnits material hänförligt till Bolagets verksamhet. Av den skriftliga bevisningen följer också att Bolaget, exv. i samband med beställning av resor, har uppgett en annan än den i Storbritannien registrerade adressen, nämligen en postadress i Sverige.

Uppdragens huvudsakliga utförande - själva bokföringen - har enligt P.W. skett via en bärbar dator från olika länder, och i stort sett inte alls i Sverige. Han är på denna punkt inte motbevisad. Verksamheten har fortgått under i vart fall i åtalet angiven period, dvs. mer än 4 års tid.

P.W. har berättat att Bolaget har haft tillgång till kontorslokal dels i London i samband med olika möten, främst med de brittiska revisorerna men också med kunder, dels i Portugal enligt hyresavtal omfattande en längre tid. Det är enligt P.W. på nu nämnda platser som han har utfört arbete med bokföringen. Han har sagt att han rest till London två-tre gånger varje år under knappt en veckas tid per tillfälle och varit i Portugal under sammanlagt några månaders tid varje år. Han har bekräftat de i åtalet angivna beloppen.

#### Tingsrättens närmare bedömning

En förutsättning för att åtalet nu ska prövas är att det finns en koppling till Sverige på så sätt att näringsverksamhet har skett i Sverige. Till denna del kan konstateras att Bolaget har haft fast driftställe i Göteborg, dvs. verksamheten har i vart fall delvis bedrivits från Göteborg (jfr 2 kap. 29 § inkomstskattelagen). Detta följer dels av P.W:s egna uppgifter om fast driftställe men också av att bokföringsunderlag och arbetsredskap (datorn) har varit förvarat i Göteborg, att kostnad för P.W:s privata bostad har tagits upp i verksamheten och Bolaget har använt sig av postadress i Göteborg vid olika tillfällen. Avvisningsyrkandet ska därmed avslås.

Åtalet bygger, utöver på påståendet om fast driftställe som alltså är visat, på att P.W. som företrädare för Bolaget har åsidosatt bokföringsskyldigheten på två sätt: genom att dels bokföra rörelsefrämmande kostnader, dels underlåta att bokföra utgående mervärdesskatt. De bokförda kostnader som åklagaren har gjort gällande är rörelsefrämmande är närmare bestämt (i) hyreskostnad för lokal i privatbostaden, (ii) kostnad för pensionsförsäkring och (iii) kostnader för resor där P.W. rest tillsammans med sin familj. Det är, som tidigare blivit nämnt, klart att P.W. varit företrädare för Bolaget under aktuell tid.

Vad först gäller de bokförda resekostnaderna följer redan av P.W:s egna uppgifter om att de har varit av privat karaktär att kostnaderna inte har varit avdragsgilla i Bolagets verksamhet och att han har varit medveten om det. Hans uppgifter får stöd av den skriftliga bevisningen. Beträffande bokförd hyreskostnad för lokal talar det faktum att de kostnader som avses är för P.W:s med familj privata bostad starkt för att det rör sig om en i verksamheten främmande kostnad. Till det kommer att av beslagsprotokollen framgår att något bokföringsunderlag för Bolagets kunder inte fanns i bostaden. P.W:s invändning om att en viss del av bostaden var använd endast som lokal i verksamheten är därigenom motbevisad. Det är i stället styrkt att posten blivit felaktigt bokförd i verksamheten. När det slutligen gäller pensionsförsäkringen är genom M.H:s uppgifter, som det saknas anledning att ifrågasätta, utrett att det rörde sig om en kapitalförsäkring för P.W., och också i den delen är således visat att Bolaget bokfört kostnader som inte rörde verksamheten.

Vid den ovan gjorda bedömningen att verksamheten haft fast driftställe i Sverige följer att utgående mervärdesskatt borde ha blivit bokförd i verksamheten. Beloppen är inte ifrågasatta. Åklagarens påstående är således även styrkt till den delen.

Genom M.H:s uppgifter är visat dels att det inte går att följa verksamhetens förlopp när kostnader betecknas fel i bokföringen, dels att de rörelsefrämmande kostnaderna - om kostnad för hyra och för försäkring på sätt som P.W. hävdar skulle vara med i bokföringen - borde ha medfört arbetsgivaravgifter i verksamheten. Detta sammantaget med aktuella posters storlek i jämförelse med den samlade omsättningen under åren visar att förloppet i huvudsak inte har kunnat bedömas med ledning av bokföringen.

Med hänsyn till att P.W. varit verksam med bokföringsuppdrag under tid också före nu aktuell tid, att han medvetet bedrivit den aktuella verksamheten inom ramen för ett utländskt företag och att i vart fall en del av verksamhetens kunder varit registrerade som utländska företag trots att deras verksamhet skett i Sverige är ett annat syfte än skatteundandragande svårt att se. Det är därmed visat att P.W. begått gärningen med uppsåt.

P.W. har alltså gjort sig skyldig till bokföringsbrott. Även med beaktande av att gärningarna har skett under flera år kan det inte anses ha blivit visat att de skett med sådan systematik att det medför att respektive gärning - särskilt då det inte rör sig om varje gärning betraktas för sig om betydande belopp - ska anses som grovt bokföringsbrott. Gärningarna bör i stället bedömas som av normalgraden.

Vid den bedömningen har preskription inträtt för de tre första åren och åtalet ska i den delen ogillas.

#### Påföljd

P.W. förekommer under ett avsnitt i belastningsregistret, nämligen den tidigare nämnda överklagade hovrättsdomen. P.W. dömdes där för medhjälp dels till grovt bokföringsbrott, dels till grovt skattebrott, till fängelse ett år sex månader.

P.W. döms nu för bokföringsbrott. Nu aktuella gärningar är i jämförelse med de brott som P.W. tidigare blivit dömd för med hänsyn till påföljden utan nämnvärd betydelse. Den tidigare utdömda påföljden ska därför avse också nu aktuella brott.

#### Domslut

Tingsrätten ogillade del av åtalet och dömde P.W. enligt 11 kap. 5 § BrB för bokföringsbrott samt förordnade att tidigare utdömt fängelse skulle avse även den nya brottsligheten.

Tingsrättens ordförande, rådmannen Susanne Stenberg, var skiljaktig och anförde, efter vad som blivit redovisat som utrett inledningsvis, under rubriken Tingsrättens bedömning följande.

En förutsättning för att åtalet nu ska prövas är att det finns en koppling till Sverige, utöver att P.W. är svensk medborgare och bosatt i Sverige, på så sätt att näringsverksamhet har skett i Sverige. Detta följer av att Bolaget är ett utländskt företag och att P.W:s uppgift om att näringsverksamhetens kärna, själva bokföringsuppdragen, har utförts i utlandet inte kan lämnas utan avseende.

Till denna del kan konstateras att det av utredningen, exv. om beställning av resor och annan skriftväxling där Bolaget angett en postadress i Sverige, är klart att Bolaget har varit part i affärshändelser som skett inom svensk jurisdiktion. Det är också klart att verksamheten har haft andra kopplingar till Sverige exv. genom att P.W. har träffat fysiska företrädare för företag som Bolaget har utfört bokföringsuppdrag för i en kontorslokal på Johannebergsgatan i Göteborg och där tagit emot och förvarat underlag för dessa företags bokföring. Han har också vidgått att Bolaget har haft fast

driftställe i Göteborg. Affärsverksamheten i Sverige har sammantaget inte varit av tillfällig karaktär eller utgjort temporära erbjudanden.

Slutsatsen av det redovisade blir att avvísningssyrkandet ska avslås eftersom det är visat att Bolaget har haft verksamhet i Sverige.

Även om det utifrån åklagarens påstående om att verksamheten varit ett upplägg för skatteundandragande, vilket får stöd av att P.W. för den rådgivning som han lämnat inom ramen för Bolagets näringsverksamhet har blivit dömd för medhjälp till skattebrott och bokföringsbrott, kan tyckas framstå som sannolikt att han har bedrivit verksamheten huvudsakligen från Sverige finns inte utredning som kan anses motbevisa P.W:s uppgift att Bolaget också har haft driftställen på i vart fall två andra utomlands belägna platser, nämligen där enligt honom den faktiska bokföringen enligt de bokföringsuppdrag som Bolaget har utfört åt andra utländska bolag har skett. Den slutsatsen förändras inte av att material blivit funnet på kontoret i Johanneberg m.m. Bedömningen måste därför utgå från det senare.

Det rör sig alltså om ett utländskt företags verksamhet i Sverige, där, på skäl som nyss angivits i samband med frågan om avvísning, verksamheten i Sverige sammantaget inte har varit endast av tillfällig karaktär eller utgjort temporära erbjudanden.

Nästa fråga är då om bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen gäller för Bolaget, närmare bestämt för den i Sverige bedrivna verksamheten.

För den näringsverksamhet som ett utländskt företag bedriver i Sverige hänvisas i bokföringslagen till lagen (1992:160) om utländska filialer m.m., den s.k. filiallagen. Den lagen reglerar formerna för näringsverksamheten, och anger, såvitt nu är aktuellt, att det utländska företaget ska bedriva verksamheten i Sverige genom ett avdelningskontor med självständig förvaltning (filial). Enligt 11 § samma lag ska en filial ha en egen bokföring, som är skild från det utländska företagens bokföring i övrigt. Att det utländska företaget underlåtit att registrera en filial i Sverige har i underrätt ansetts inte ha medfört att det undgår bokföringsskyldighet. Av uttalande i förarbeten (prop. 1998/99:130 s. 203 f. och s. 210) finns stöd för att verksamheten här omfattas av bokföringsskyldighet även när verksamheten inte har registrerad filial. Någon uttrycklig bokföringsskyldighet föreligger emellertid varken enligt filiallagen eller bokföringslagen.

Härtill kommer att en utländsk näringsidkare som inte omfattas av filiallagen inte är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen. (En sådan näringsidkare kan dock ha fast driftställe och därmed vara skattskyldig för inkomst från verksamheten i Sverige.) I detta sammanhang ska särskilt noteras undantaget i filiallagens 2 § 2 st.

Även om det får anses visat att Bolaget sedan längre tid varit etablerat i Sverige och att avsikten med bokföringslagen helt klart är att all näringsverksamhet som bedrivs i Sverige ska omfattas av bokföringsskyldighet (se ovan hänvisning till förarbeten) måste försiktighet påkallas utifrån legalitetsprincipen.

Oavsett det nu sagda, är inte genom utredningen visat att Bolaget endast bedrivit verksamhet i Sverige. Inte heller är P.W:s uppgift om att det faktiska arbetet med att utföra själva bokföringsuppdragen, och därmed huvuddelen av verksamheten, inte är att hänföra till näringsverksamhet bedriven i Sverige motbevisad.

Åtalet ska därför ogillas. Överröstad i frågan om skuld, är jag i övrigt ense med majoriteten.

Hovrätten för Västra Sverige

P.W. överklagade i Hovrätten för Västra Sverige och yrkade att hovrätten skulle avvisa eller, i andra hand, ogilla åtalet.

Åklagaren motsatte sig ändring av tingsrättens dom.

Hovrätten (hovrättsråden Ola Olsson och Kajsa Rapp, referent, tf. hovrättsassessorn Jon Holgersson samt två nämndemän) anförde i dom den 19 mars 2015 följande.

Hovrättens domskäl

Utredningen i hovrätten

Hovrätten har tagit del av ljud- och bildupptagningar av förhören vid tingsrätten med P.W. och M.H. Parterna har åberopat omfattande skriftlig bevisning. På P.W:s begäran har tilläggsförhör med honom ägt rum i hovrätten, varvid han har uppgett bl.a. följande. Kunderna till Nol Invest Ltd (bolaget) var inte svenska utan utländska. Han uppskattar att han under den aktuella tiden arbetade minst hälften av sin arbetstid utomlands, möjligen så mycket som 60 procent av tiden i Storbritannien. För det mesta tog han med sig underlaget till kundernas bokföring till Storbritannien och utförde arbetet med bokföringen där.

Hovrättens bedömning

Svensk domstols behörighet (yrkandet om avvisning av åtalet)

En invändning som har riktats mot åtalet är att näringsverksamheten, som ostridigt har bedrivits genom ett brittiskt bolag, har bedrivits delvis utom riket och att svensk domstol inte är behörig att pröva åtalet eftersom det inte har meddelats något åtalsförordnande.

Bestämmelser om svensk domstols behörighet i brottmål finns i 2 kap. BrB. Av 1 § framgår att svensk domstol är behörig att döma för brott som begåtts i Sverige. Bestämmelser om behörighet att döma för brott som begåtts utom riket finns i 2, 3 och 3 a §§. Av 5 § andra stycket framgår att åtal för brott som begåtts utom riket som huvudregel inte får väckas utan att regeringen (eller den regeringen bemyndigat) meddelat förordnande om detta. Något sådant förordnande har inte meddelats i målet.

Avgörande för behörighetsfrågan blir om den verksamhet som P.W. har bedrivit genom bolaget kan anses ha bedrivits i Sverige.

Av betydelse för denna bedömning är begreppet fast driftställe. Bestämmelsen i 2 kap. 29 § inkomstskattelagen (1999:1229) definierar fast driftställe för näringsverksamhet till att vara en stadigvarande plats för affärsverksamhet, varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Enligt andra stycket innefattar uttrycket fast driftställe särskilt plats för bl.a. företagsledning, filial och kontor. Denna regel har utformats med utgångspunkt i de principer som ligger till grund för OECD:s modell för dubbelbeskattningsavtal mellan länder avseende skatt på inkomster och kapital (modellavtalet). Till modellavtalet finns kommentarer som kan vara vägledande även när det gäller den svenska lagstiftningen (se Andersson m.fl., Inkomstskattelagen – En kommentar, 1 juli 2012, Zeteo, kommentaren till 2 kap. 29 §). I modellavtalets artikel 5 finns en definition av fast driftställe. Av kommentaren till denna artikel framgår att definitionen som villkor anger bl.a. att det måste finnas en plats för affärsverksamheten. Det framgår även att kravet på stadigvarande innebär att affärsverksamheten måste vara upprättad på en bestämd plats och ha en viss grad av varaktighet. Vidare framgår det att bedrivandet av affärsverksamheten på platsen vanligen innebär att det finns personer som sköter företagets rörelse i den stat där den stadigvarande platsen är belägen.

Av utredningen i målet framgår till en början att P.W. stadigvarande hade bostad och tillgång till Contabilidade AB:s kontor i Göteborg under nu aktuell tid. Det framgår också att möten med bolagets kunder ägde rum på detta kontor och att även en viss del av kundernas bokföring, material hänförligt till bolagets verksamhet, samt P.W:s dator förvarades där. Genom den skriftliga bevisningen är vidare utrett att bolaget vid korrespondens använde sig av två olika postadresser i Sverige, att i bolagets bokföring som enda lokalkostnad tagits upp P.W:s privatbostad i Sverige och som enda lönekostnad lönen till P.W. Hovrätten anser att det härigenom framgår att P.W. stadigvarande har bedrivit bolagets verksamhet från bostaden och kontoret i Göteborg på så sätt att bolaget vid den aktuella tiden ska anses ha haft fast driftställe och bedrivit näringsverksamhet i Sverige. Denna bedömning förändras inte av det förhållandet att visst bokföringsarbete rent faktiskt har utförts vid vistelser i Portugal och Storbritannien.

Lika med tingsrätten finner hovrätten därför att svensk domstol är behörig att pröva åtalet. P.W:s avvisningsyrkande ska därför avslås.

Bokföringsskyldighet i Sverige (yrkandet om ogillande av åtalet)

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, om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, för bokföringsbrott, se 11 kap. 5 § BrB.

Åklagaren har gjort gällande att P.W., som företrädare för bolaget, har åsidosatt bolagets bokföringsskyldighet. Nästa fråga är då om bolaget, som har haft sitt säte i Storbritannien och alltså är ett utländskt bolag, har varit bokföringsskyldigt i Sverige.

Huvudprincipen enligt bokföringslagen är att en juridisk person är bokföringsskyldig, se 2 kap. 1 § bokföringslagen. Av 2 kap. 2-5 §§ samma lag framgår att vissa juridiska personer under vissa förutsättningar är undantagna från bokföringsskyldighet. Något uttryckligt undantag för utländska juridiska personer finns inte i dessa bestämmelser.

Det finns inte heller någon bestämmelse i bokföringslagen som uttryckligen anger att utländska juridiska personer är bokföringsskyldiga enligt denna lag. I 2 kap. 7 § bokföringslagen anges dock att det i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. (filiallagen) finns bestämmelser om bokföringsskyldighet för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av bl.a. utländska företag. Av 2 § filiallagen följer att ett utländskt företag ska bedriva sin näringsverksamhet i Sverige genom t.ex. en filial. Enligt 1 § filiallagen gäller lagen formerna för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av bl.a. utländska företag. För bokföringen gäller att filialen ska ha en egen bokföring som är skild från det utländska bolagets bokföring och i övrigt gäller i tillämpliga delar detsamma som för ett svenskt företag av motsvarande slag, se 11 och 14 §§ samma lag.

I förarbetena till filiallagen (se prop. 2010/11:87 s. 29) har uttalats att begreppet näringsverksamhet ska tolkas på samma sätt som i annan svensk civilrättslig lagstiftning. Verksamheten måste då uppfylla vissa krav på yrkesmässighet, självständighet och varaktighet. Begreppet näringsverksamhet har en innebörd som i stor utsträckning överensstämmer med det EU-rättsliga begreppet etablering. Filiallagen behandlar således främst frågor om etablering i Sverige. Ett tillfälligt erbjudande av tjänster från tjänsteleverantör etablerad i annan medlemsstat uppfyller vanligtvis inte kravet på varaktighet och utgör därför inte i Sverige bedriven näringsverksamhet. Filiallagen är i sådana fall inte tillämplig, vilket framgår av den nuvarande lydelsen av 2 § andra stycket filiallagen. Enligt denna bestämmelse följer att kravet på t.ex. en filial inte gäller om näringsverksamheten omfattas av bestämmelserna om fri rörlighet

för varor och tjänster i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt eller motsvarande bestämmelser i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Bestämmelsen tillkom genom SFS 2011:722 (prop. 2010/11:87) och trädde i kraft den 1 juli 2011, dvs. efter den åtalade gärningen. Regleringen har dock ansetts spegla fördragsrättsliga skyldigheter för Sverige sedan tidigare.

En verksamhet som undantas enligt 2 § andra stycket filiallagen kan mycket väl vara ett fast driftställe enligt definitionen i 2 kap. 29 § inkomstskattelagen (se Bjurberg, Bokföringsskyldighet för fasta driftställen, Svensk Skattetidning 2013:8 s. 565).

Frågan är om bolaget har etablerat sig i Sverige på ett sådant sätt att det har omfattats av filiallagens krav på bl.a. bokföring. Gränsdragningen mellan etablering och tillhandahållande av tillfällig tjänst är inte oproblematiskt. I ovan angivet lagstiftningsarbete (prop. 2010/11:87 s. 36 f.) anförde regeringen att regler till vägledning för gränsdragningen mellan å ena sidan tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt och å andra sidan etablering i samma fördrag inte bör införas. Regeringen ifrågasatte därvid såväl möjligheten som lämpligheten att i svensk författning införa en rättsregel som innebär en uttolkning av EU-rättens innehåll. Ledning i frågan får i stället sökas i avgöranden från EU-domstolen.

Om ett företag etablerar sig i ett EU-land anses det drivas genom en fast verksamhetspunkt i detta land under obegränsad tid (se EU-domstolens dom i mål C-221/89, *Factortame*, REG 1991, s. I-3905, punkt 20). Etablering kräver sålunda integrering i en medlemsstats ekonomi, inbegripet anskaffning av kunder i den medlemsstaten med stadigvarande verksamhetssäte där som bas (se EU-domstolens dom i mål C-215/01, *Schnitzer*, REG 2003, s. I-14847, punkt 29). Viktiga bedömningsfaktorer är inte bara hur länge verksamheten utövas utan även om den bedrivs kontinuerligt, regelbundet eller periodiskt, vilket ska bedömas i varje enskilt fall (se EU-domstolens dom i mål C-55/94, *Gebhard*, REG 1995, s. I-4165, punkt 39 och *Schnitzer*, punkt 28). EU-domstolen har slagit fast att det avgörande kriteriet för om bestämmelserna om tjänster är tillämpliga är att den berörda aktörens deltagande i det ekonomiska livet i värdmedlemsstaten inte får vara stadigvarande och kontinuerligt (se EU-domstolens dom i mål C-131/01, *kommissionen mot Italien*, REG 2003, s. I-1659, punkt 239). Tjänsteutövare har dock rätt att skaffa sig t.ex. ett kontor som behövs för att utföra de aktuella tjänsterna utan att därmed automatiskt anses etablerad i värdlandet (se *Schnitzer*). I samma dom konstaterade EU-domstolen att en verksamhet, även om den utförs i en annan medlemsstat under flera år, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, kan anses utgöra tillhandahållande av tjänster. Som exempel angavs återkommande tillhandahållande av tjänster över en längre period såsom konsult- och rådgivningsverksamhet. EU-domstolens slutsats var att enbart den omständigheten att en ekonomisk aktör som är etablerad i en medlemsstat regelbundet tillhandahåller identiska eller liknande tjänster i en annan medlemsstat inte räcker för att han ska anses etablerad i denna medlemsstat.

Det framgår av utredningen att bolaget, som har haft sitt säte i Storbritannien (EU/EES), har bedrivit näringsverksamhet i Sverige och att denna inte har bedrivits genom t.ex. en filial. Det finns flera omständigheter som talar för att bolaget har varit etablerat i Sverige och därför borde ha bedrivit sin verksamhet på det sätt som filiallagen anvisar. Således har ägarna till bolagets kunder i stor utsträckning varit svenska, möten med kunderna har ägt rum på det kontor som bolaget disponerade i Sverige och kundernas bokföring har även återfunnits här. Att bolaget har haft tillgång till kontor i Sverige och att verksamheten, som bestått i tillhandahållande av bokföringstjänster, har bedrivits här under en längre tid är dock förhållanden som enligt EU-domstolens avgöranden inte utesluter att fråga varit om tillhandahållande av tjänst.



Hovrättens bedömning är därför att det inte är klarlagt att bolaget har varit etablerat i Sverige på ett sådant sätt att bolaget har omfattats av skyldigheterna i filiallagen. I stället är det hovrättens bedömning att annat inte är visat än att förhållandena har varit sådana att undantagsbestämmelsen i 2 § andra stycket filiallagen har varit tillämplig. Hovrätten anser inte heller att det enligt bokföringslagen har förelegat någon uttrycklig bokföringsskyldighet för bolagets verksamhet i Sverige under den tid som omfattas av åtalet. Det skulle enligt hovrättens mening strida mot den s.k. legalitetsprincipen att tillämpa bestämmelserna i 2 kap. bokföringslagen analogt. Åtalet för bokföringsbrott ska därför ogillas.

Hovrättens domslut

Hovrätten avslår P.W:s yrkande att åtalet ska avvisas.

Med upphävande av tingsrättens dom - - - ogillar hovrätten åtalet.

Högsta domstolen

Riksåklagaren överklagade hovrättens dom och yrkade att P.W. skulle fällas för bokföringsbrott.

P.W. motsatte sig ändring av hovrättens dom. Han begärde också att HD skulle inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen.

HD meddelade prövningstillstånd med utgångspunkt i hovrättens bedömning att svensk domstol var behörig att pröva målet.

Målet avgjordes efter föredragning.

Föredraganden, justitiesekreteraren Charlotte Edvardsson, föreslog i betänkande följande dom.

Domskäl

Bakgrund

1-2. Motsvarar i huvudsak punkterna 1 och 2 i HD:s dom.

Förhandsavgörande

3. I målet aktualiseras frågan om gränsdragningen mellan etablering och tillfälligt tillhandahållande av tjänst i EU-rättslig mening. EU-domstolen har uttalat sig om denna fråga i flera mål, däribland EU-domstolens dom den 25 juli 1991 i mål C-221/89 *The Queen mot Secretary of State for Transport, ex parte Factortame Ltd m.fl.*, EU-domstolens dom den 30 november 1995 i mål C-55/94 *Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*, EU-domstolens dom den 13 februari 2003 i mål C-131/01 *Europeiska gemenskapernas kommission mot Republiken Italien* och EU-domstolens dom den 11 december 2003 i mål C-215/01 *Bruno Schnitzer*, och får därigenom anses ha klarlagt rättsläget. Det saknas därför anledning att i förevarande mål begära förhandsavgörande från EU-domstolen beträffande den aktuella frågan.

Har Nol Invest Ltd etablerat sig i Sverige?

4. Den första frågan i målet är om Nol Invest Ltd har etablerat sig i Sverige på ett sådant sätt att bolaget har omfattats av skyldigheterna i filiallagen och därmed skulle kunna vara bokföringsskyldigt i Sverige.

5. Enligt 1 § filiallagen gäller lagen formerna för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag och utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare. Ett utländskt företag ska enligt 2 § bedriva sin näringsverksamhet i Sverige genom ett avdelningskontor med självständig

förvaltning (filial), ett svenskt dotterföretag, eller en agentur med verksamhet i Sverige. Detta gäller dock inte om näringsverksamheten omfattas av bestämmelserna om fri rörlighet för varor och tjänster i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt eller motsvarande bestämmelser i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

6. I EU-domstolens dom den 25 juli 1991 i mål C-221/89 *The Queen mot Secretary of State for Transport, ex parte Factortame Ltd m.fl.*, förklarade EU-domstolen att etablering innebär faktiskt utövande av en ekonomisk verksamhet genom en fast inrättning i en annan medlemsstat under obestämd tid. Frågan om tillhandahållandet av en tjänst är av tillfällig karaktär ska avgöras utifrån en bedömning av tillhandahållandets varaktighet, hur ofta det äger rum, dess regelbundenhet och dess kontinuitet. Den som tillhandahåller tjänster kan i värdmedlemsstaten förse sig med nödvändig infrastruktur för att kunna fullgöra tjänsten (t.ex. ett kontor eller en byrå). (Se EU-domstolens dom den 30 november 1995 i mål C-55/94 *Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*.) I EU-domstolens dom den 13 februari 2003 i mål C-131/01 *Europeiska gemenskapernas kommission mot Republiken Italien* förklarade domstolen att det avgörande kriteriet för att fördragets kapitel avseende tjänster ska vara tillämpligt på viss ekonomisk verksamhet är att den berörda personens deltagande i det ekonomiska livet i värdmedlemsstaten inte ska vara stadigvarande och kontinuerligt. Enbart den omständigheten att en ekonomisk aktör som är etablerad i en medlemsstat mer eller mindre ofta eller regelbundet tillhandahåller identiska eller liknande tjänster i en annan medlemsstat, utan att där ha en infrastruktur som gör det möjligt för honom att där stadigvarande och kontinuerligt bedriva yrkesverksamhet och att utifrån denna infrastruktur vända sig till bland andra medborgarna i denna medlemsstat, räcker vidare inte för att han ska anses etablerad i denna medlemsstat (EU-domstolens dom den 11 december 2003 i mål C-215/01 *Bruno Schnitzer*).

7. Av utredningen i målet framgår att *Nol Invest Ltd* hade stadigvarande tillgång till *P.W:s* bostad och ett kontor i Göteborg och att möten med kunderna ägde rum på det kontor som bolaget disponerade i Sverige, att kundernas bokföring återfanns i kontoret, att ägarna till och företrädarna för bolagets kunder i stor utsträckning var svenska samt att verksamheten, tillhandahållande av bokföringstjänster, bedrevs i bl.a. Sverige under mer än fyra år. Med hänsyn härtill och mot bakgrund av EU-domstolens praxis får bolaget anses ha etablerat sig i Sverige och inte omfattas av kapitlet om tjänster i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt. Bolaget borde därför ha registrerat en filial i Sverige.

Innebär hänvisningen i 11 kap. 5 § BrB till åsidosättande av bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen att det strider mot den straffrättsliga legalitetsprincipen att tillämpa bestämmelsen mot en företrädare för en näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländskt företag?

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

9. Straffbestämmelsen är ett s.k. blankettstraffbud, vilket innebär att dess innehåll, t.ex. när det gäller kretsen bokföringspliktiga och de materiella kraven på bokföringsskyldigheten, framgår av bokföringslagen (se prop. 2004/05:69 s. 18 f.).

10. Den andra frågan som aktualiseras i målet är om bokföringsskyldighet för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag, med hänsyn till legalitetsprincipen, kan anses fastställas i bokföringslagen eller inte. Skulle bokföringsskyldigheten inte anses följa av bokföringslagen väcks frågan, mot

bakgrund av ordalydelsen i 11 kap. 5 § BrB, om straffrättens legalitetsprincip i så fall medför att bestämmelsen om bokföringsbrott inte är tillämplig på företrädare för sådana företag.

11. Legalitetsprincipen är fastlagd i bl.a. 1 kap. 1 § BrB. (Se också bl.a. 2 kap. 10 § RF samt artikel 7 i Europakonventionen.) Den innebär att det krävs ett stadgande i lag eller annan författning för att en handling ska kunna utgöra brott och leda till en straffrättslig påföljd. Principen anses innefatta bl.a. ett obestämdhetsförbud, dvs. ett krav på precision hos straffbud, samt ett förbud mot analogisk tillämpning av straffbud. Med det senare menas att ett förfarande anses straffbart trots att det inte med vedertagna tolkningsmetoder kan inordnas under ett straffbuds ordalydelse (se t.ex. NJA 1994 s. 480 och NJA 2008 s. 376). Legalitetsprincipen fungerar som en garanti för rättssäkerheten genom att den ställer krav på lagstiftningen som innebär att den enskilde ska kunna förutse när och - i viss mån - hur han eller hon kan bli föremål för straffrättsliga ingripanden.

12. När innebörden av en lagbestämmelse ska fastställas får den tolkas i ljuset av ett flertal olika förhållanden. Ordalydelsen är självfallet det viktigaste tolkningsdatumet. Men också syftet med lagstiftningen, som kan framgå av förarbetena, kan ge viktiga hållpunkter liksom avgöranden i praxis samt uttalanden i den juridiska doktrinen. För att det ska kunna göras gällande att det är fråga om en tolkning av en lagbestämmelse måste det krävas, att den tänkta tillämpningen på ett rimligt sätt kan inordnas under lagtexten. Kan den inte det så rör det sig om en analogisk rättstillämpning eller om en rättstillämpning vid sidan av lagen. Vid tolkningen av straffrättsliga bestämmelser motiverar legalitetsprincipen en försiktig hållning. (Se HD:s dom i mål B 4653-15 p. 19-20 (NJA 2016 s. 3).)

13. 2 kapitlet i bokföringslagen (1999:1078) har rubriken "Kretsen av bokföringsskyldiga". Underrubriken till 2 kap. 7 § är "Bokföringsskyldighet för utländska filialer m.m.". I 2 kap. 7 § bokföringslagen anges att det i filiallagen finns bestämmelser om bokföringsskyldighet för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag och utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare. I 11 § filiallagen stadgas att en filial ska ha en egen bokföring, som är skild från det utländska företagets bokföring i övrigt. Vidare framgår av 14 § filiallagen att för filialens bokföring gäller, utöver vad som föreskrivits i 11-13 §§, i tillämpliga delar detsamma som för ett svenskt företag av motsvarande slag.

14. Med hänsyn till ordalydelsen av 2 kapitlets rubrik i bokföringslagen och 2 kap. 7 §, inklusive dess rubrik, ligger det närmast till hands att tolka lagstiftningen på så sätt att bokföringsskyldigheten för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag slås fast i bokföringslagen. Hänvisningen i 2 kap. 7 § bokföringslagen till de kompletterande bestämmelserna i filiallagen medför att ett åsidosättande av filiallagens bestämmelser om bokföring är att anse som ett åsidosättande av bokföringslagens bestämmelser om bokföring (se Christine Andersson m.fl., Bokföringsbrott och bokföringslagen, 3 uppl. 2011, s. 23 ff. och jfr prop. 2004/05:69 s. 18 f.).

15. En sådan tolkning får också anses ligga i linje med lagstiftarens syfte. I förarbetena till bokföringslagen anfördes att näringsdrivande juridiska personer givetvis bör, likaväl som näringsdrivande fysiska personer, alltid vara bokföringsskyldiga (se prop. 1998/99:130 s. 210).

16. För en sådan tolkning talar även att man i förarbetena till filiallagen nämnde att "de rättssubjekt som omfattas av lagen givetvis är underkastade reglerna om bokföring i bokföringslagen (1976:125)" (se prop. 1991/92:88, s. 26).

17. Mot bakgrund av det anförda finner HD att bokföringsskyldigheten för ett utländskt företag som bedriver näringsverksamhet i Sverige fastställs i bokföringslagen. 11 kap. 5 § BrB gäller den som åsidosätter

bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen. Detta innebär att det inte strider mot den straffrättsliga legalitetsprincipen att tillämpa straffbestämmelsen mot företrädare för ett utländskt företag som bedriver näringsverksamhet i Sverige.

18. Prövningen av åtalet med utgångspunkt i HD:s nu gjorda ställningstagande bör lämpligen i första hand ske i hovrätten. Målet bör därför återförvisas till hovrätten för fortsatt behandling.

#### Domslut

HD, som inte finner skäl att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen, förklarar att Nol Invest Ltd ska anses ha etablerat sig i Sverige på ett sådant sätt att bolaget har omfattats av skyldigheterna i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. samt att ett utländskt företag som bedriver näringsverksamhet i Sverige ska anses bokföringsskyldigt enligt bokföringslagen och att det därmed inte strider mot den straffrättsliga legalitetsprincipen att tillämpa 11 kap. 5 § BrB mot företrädare för ett sådant företag.

HD undanröjer hovrättens dom i de delar där prövningstillstånd meddelats, utom såvitt avser beslutet om ersättning till den offentlige försvararen, och visar målet åter till hovrätten för den fortsatta behandling som föranleds av HD:s förklaring.

HD (justitieråden Stefan Lindskog, Göran Lambertz, referent, Martin Borgeke och Anders Eka) meddelade den 29 mars 2016 följande dom.

#### Domskäl

##### Bakgrund

1. Nol Invest Ltd är registrerat i Storbritannien och har säte där. Bolaget har under de i åtalet aktuella räkenskapsåren upprättat bokslut och fått sin redovisning granskad av utländska revisorer i enlighet med brittisk lag, och har betalat skatt i Storbritannien. Enligt hovrättens bedömning av frågan om svensk domstols behörighet har bolaget haft fast driftställe och bedrivit näringsverksamhet i Sverige. Bolaget har inte varit registrerat för F-skatt eller för mervärdesskatt här i landet, och har inte heller registrerat någon filial här. Verksamheten har bestått i att bolaget utfört bokföringsuppdrag åt juridiska personer som inte varit registrerade i Sverige.

2. Enligt åtalet har P.W., som företrädare för Nol Invest Ltd, åsidosatt bolagets bokföringsskyldighet i Sverige och därmed gjort sig skyldig till bokföringsbrott.

3. Tingsrätten dömde P.W. för bokföringsbrott och förordnade att ett tidigare ådömt fängelsestraff skulle omfatta även detta brott. Hovrätten har ogillat åtalet med hänvisning till att det inte är klarlagt att bolaget varit etablerat i Sverige på ett sådant sätt att det har omfattats av skyldigheterna i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m., bl.a. bokföringsskyldighet. Det har vidare enligt hovrätten inte förelegat någon uttrycklig bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) för bolagets verksamhet, och det skulle enligt hovrätten strida mot legalitetsprincipen att tillämpa bestämmelserna i bokföringslagen analogt.

##### Frågorna i HD

4. Den första frågan i målet är om Nol Invest Ltd har varit etablerat i Sverige på ett sådant sätt att bolaget har omfattats av filiallagen. Om så anses vara fallet ska det prövas om bolaget har varit bokföringsskyldigt i Sverige trots att det inte har funnits en registrerad filial. För det fall bolaget har varit bokföringsskyldigt är frågan om skyldigheten har gällt "enligt bokföringslagen", på det sätt som fordras för ansvar för bokföringsbrott (11 kap. 5 § BrB).

Har Nol Invest Ltd omfattats av skyldigheterna i filiallagen?

5. Enligt 1 § filiallagen gäller lagen formerna för "näringsverksamhet som bedrivs i Sverige" av bl.a. utländska företag. Ett sådant företag ska enligt 2 § första stycket bedriva sin näringsverksamhet här genom ett avdelningskontor med självständig förvaltning (filial), ett svenskt dotterföretag eller en agentur med verksamhet i Sverige. Dessa krav gäller dock enligt andra stycket inte, om näringsverksamheten omfattas av bestämmelserna om fri rörlighet för varor och tjänster i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

6. Av utredningen i målet framgår att Nol Invest Ltd hade tillgång till ett kontor i Göteborg och att möten med kunder ägde rum på kontoret, där också bokföring för kunder fanns. Det framgår vidare att bolaget använde två svenska postadresser och att verksamheten bedrevs av P.W., som var stadigvarande bosatt i Sverige.

7. Med hänsyn till det anförda har bolaget bedrivit näringsverksamhet i Sverige. Frågan är då om näringsverksamheten har omfattats av bestämmelserna om fri rörlighet för varor och tjänster i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, så att undantaget i 2 § andra stycket filiallagen är tillämpligt.

8. Bestämmelserna om fri rörlighet för varor och tjänster är tillämpliga vid tillhandahållanden som är tillfälliga och gäller inte om verksamheten har varit etablerad i landet i fråga. Gränsdragningen ska göras utifrån en bedömning av hur varaktigt tillhandahållandet är, hur ofta det äger rum samt dess regelbundenhet och kontinuitet (se EU-domstolens dom den 30 november 1995 i mål C-55/94, Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano). Det innebär bl.a. att bestämmelserna inte gäller för verksamhet som innebär ett stadigvarande och kontinuerligt deltagande i det ekonomiska livet i medlemsstaten (se EU-domstolens dom den 13 februari 2003 i mål C-131/01, Europeiska gemenskapernas kommission mot Republiken Italien, jfr domstolens dom den 25 juli 1991 i mål C-221/89, The Queen mot Secretary of State for Transport, ex parte Factortame Ltd m.fl.). Bestämmelserna kan dock vara tillämpliga även om en ekonomisk aktör, som är etablerad i en medlemsstat, mer eller mindre ofta eller regelbundet tillhandahåller identiska eller liknande tjänster i en annan medlemsstat, utan att där ha en infrastruktur som gör det möjligt att stadigvarande och kontinuerligt bedriva yrkesverksamhet, och att utifrån denna infrastruktur vända sig till bl.a. medborgarna i denna medlemsstat (se domstolens dom den 11 december 2003 i mål C-215/01, Bruno Schnitzer).

9. På grund av vad som har sagts i punkt 6 samt den omständigheten att verksamhet hade bedrivits i Sverige under mer än fyra år måste bolaget anses ha varit etablerat här på ett sådant sätt att verksamheten inte omfattas av EU-bestämmelserna om fri rörlighet för varor och tjänster. Eftersom bolaget inte bedrev sin verksamhet genom ett svenskt dotterföretag eller en agentur med verksamhet i Sverige, var bolaget enligt 2 § första stycket filiallagen skyldigt att driva verksamheten genom en filial här i landet och att anmäla filialen för registrering (15 §).

10. Som framgått har EU-domstolen i flera mål uttalat sig om gränsdragningen mellan etablering och tillfälligt tillhandahållande av tjänst i EU-rättslig mening. Det saknas därför anledning att i detta mål begära förhandsavgörande från EU-domstolen.

Var bolaget bokföringsskyldigt i Sverige?

11. Av 11-14 §§ filiallagen framgår att utländska företag som omfattas av filiallagen är bokföringsskyldiga i Sverige. Att ett företag har underlåtit att fullgöra sin skyldighet att registrera filial medför inte att det undgår andra skyldigheter enligt lagen. Nol Invest Ltd har alltså varit bokföringsskyldigt här i landet.

Åsidosättande av "bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen"?

12. Enligt 11 kap. 5 § BrB döms den för bokföringsbrott som uppsåtligt eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen, om åsidosättandet medför att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen. Hänvisningen till bokföringslagen innebär att straffbestämmelsen är ett s.k. blankettstraffbud och att dess närmare innehåll framgår av bokföringslagen. Det gäller t.ex. kretsen bokföringspliktiga och de materiella kraven på bokföringen. (Se prop. 2004/05:69 s. 18 f.)

13. Frågan är då om bolaget har varit bokföringsskyldigt enligt bokföringslagen. Om bolaget har varit bokföringsskyldigt enligt andra bestämmelser kan P.W. inte dömas för bokföringsbrott. Detta skulle strida mot den straffrättsliga legalitetsprincipen, som syftar till att skapa en garanti för rättssäkerheten genom att den ställer krav som innebär att den enskilde ska kunna förutse när och hur han eller hon kan bli föremål för straffrättsliga ingripanden. Legalitetsprincipen innefattar bl.a. ett obestämdhetsförbud, dvs. ett krav på att straffbud är preciserade, och ett förbud mot analogisk tillämpning av straffbestämmelser. Analogiförbudet innebär närmare bestämt att ett förfarande inte får straffas om det inte med vedertagna tolkningsmetoder kan inordnas under ett straffbuds ordalydelse. Tolkningen ska med hänsyn till rättssäkerheten ske med försiktighet. Om det finns två eller flera tolkningsmöjligheter bör ett val av det tolkningsalternativ som är mest oförmånligt för den tilltalade förutsätta att detta vid en naturlig läsning av lagtexten framstår som klart mer närliggande än andra. (Se NJA 1994 s. 480, NJA 2008 s. 376 och NJA 2012 s. 764.)

14. Enligt 2 kap. 1 § bokföringslagen är en juridisk person bokföringsskyldig om inte annat anges i 2-5 §§. I de nämnda paragraferna preciseras vilka juridiska personer som omfattas respektive inte omfattas av bokföringsskyldigheten. I 2 kap. 6 § föreskrivs vad som gäller om bokföringsskyldighet för fysiska personer.

15. Den enda bestämmelse i bokföringslagen som uttryckligen avser utländska företag finns - under rubriken "Bokföringsskyldighet för utländska filialer m.m." - i 2 kap. 7 § bokföringslagen, som innehåller följande.

I lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. finns bestämmelser om bokföringsskyldighet för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag och utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare.

16. Regleringen i 2 kap. bokföringslagen måste förstås så att bestämmelserna i 1-5 §§ avser svenska juridiska personer. Detta kan utläsas av att preciseringarna i 2-5 §§ tar sikte på endast svenska förhållanden. Om utländska juridiska personer skulle vara omfattade av 1 §, hade det fordrats motsvarande preciseringar för dessa för att undvika den effekten att en rad utländska juridiska personer blir bokföringsskyldiga i Sverige fastän deras svenska motsvarigheter inte är det.

17. Den bokföringsskyldighet som föreskrivs i 2 kap. 1 § bokföringslagen kan alltså inte läsas så att den omfattar utländska juridiska personer. Nol Invest Ltd har därmed inte varit bokföringsskyldigt enligt den bestämmelsen.

18. I 2 kap. 7 § bokföringslagen finns inte någon föreskrift om bokföringsskyldighet, bara en hänvisning till regler om sådan skyldighet i filiallagen. Bestämmelsen kan därför inte anses innebära att utländska företag är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen.

19. Som tidigare sagts finns filiallagens bestämmelser om bokföringsskyldighet i 11-14 §§. I 11 § sägs att filialen ska ha egen bokföring, skild från det utländska företagets bokföring i övrigt, och i 12-13 a §§ finns bestämmelser

om revision och överlämnande av handlingar till registreringsmyndigheten. Slutligen innehåller 14 § bestämmelser om årsredovisning och årsbokslut samt, i första stycket, en föreskrift om att angående bokföring och revision gäller, vid sidan av filiallagens bestämmelser, "i tillämpliga delar detsamma som för ett svenskt företag av motsvarande slag".

20. Bestämmelsen i 14 § första stycket filiallagen innebär att en del av bokföringslagens föreskrifter gäller för utländska företag. Frågan är då om ett åsidosättande av dessa bestämmelser kan sägas innebära ett åsidosättande av bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen.

21. Den mest närliggande läsningen av 11 kap. 5 § BrB är att bokföringsskyldigheten som sådan ska ha sin grund i bokföringslagen. Så är inte fallet när det gäller utländska företag, utan skyldigheten baseras på föreskrifterna i filiallagen, särskilt 11 och 14 §§. Inte minst på grund av den försiktighet som med hänsyn till legalitetsprincipen bör iakttas vid tolkning av straffbestämmelser (se p. 13) kan därför inte ett åsidosättande av bokföringsskyldighet i utländska företag anses avse bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen.

Slutsats

22. Åsidosättandet av bokföringsskyldigheten i Nol Invest Ltd är på grund av det anförda inte straffbelagt. P.W. ska därför frikännas.

Domslut

HD, som inte finner skäl att inhämta något förhandsavgörande från EU-domstolen, fastställer hovrättens domslut.

Justitierådet Dag Mattsson var skiljaktig enligt följande.

I målet handlar det om verksamhet som har bedrivits i Sverige av Nol Invest Ltd, en juridisk person som har säte i Storbritannien.

Av skäl som framgår av domen (p. 6, 8 och 9) står det klart att den verksamhet som Nol Invest Ltd har bedrivit i Sverige inte omfattas av den fria rörligheten för tjänster enligt Europeiska unionens fördrag. Nol Invest Ltd har i stället haft ett fast driftställe i Göteborg.

Åklagaren har gjort gällande att P.W., som företrädare för Nol Invest Ltd, har åsidosatt sin bokföringsskyldighet genom att dels bokföra rörelsefrämmande kostnader (privatbostad, pensionsförsäkring och familjeresor), dels underlåta att bokföra utgående mervärdesskatt i Sverige på det i gärningsbeskrivningen angivna sättet.

Enligt 11 kap. 5 § BrB döms den för bokföringsbrott 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, om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen.

För ansvar för bokföringsbrott krävs alltså att den tilltalade har åsidosatt "bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen". Kravet på åsidosättande av bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen ska förstås så att bokföringsskyldigheten som sådan måste ha sin grund i bokföringslagen. Straffbestämmelsens närmare innehåll framgår av bokföringslagen. Det gäller för såväl kretsen av bokföringsskyldiga som de materiella kraven på bokföringen.

Enligt 2 kap. 1 § bokföringslagen är en juridisk person bokföringsskyldig enligt lagen om inte något annat anges i 2-5 §§.

Liksom annan lagstiftning av detta slag gör bokföringslagen inte skillnad på svenska och utländska rättssubjekt. Lagtexten i 2 kap. 1 § anger således ingen begränsning med avseende på utländska juridiska personer. Enligt sin lydelse omfattar paragrafen även juridiska personer från något annat land än Sverige. Utgångspunkten är alltså att bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen gäller även för juridiska personer med säte i utlandet. Motiven bekräftar att lagen ska förstås på detta sätt (se prop. 1998/99:130 s. 203 f., 210 f. och 382 samt t.ex. prop. 2004/05:69 s. 19 f.; jfr också med utformningen av 1 § i 1976 års bokföringslag).

Av allmänna grundsatsen om territoriell begränsning av sådan lagstiftning följer dock att bokföringslagen i väsentliga delar kan tillämpas bara i fråga om den som har anknytning till Sverige. När det gäller en utländsk juridisk person kan lagen i princip tillämpas endast i den utsträckning som den juridiska personen kan anses ha en rörelse här i landet.

Bokföringsskyldigheten kan därmed - trots lydelsen av 2 kap. 1 § bokföringslagen - inte göras gällande mot en juridisk person med säte i ett annat land ifall den juridiska personen inte bedriver verksamhet i Sverige. En juridisk person med säte i ett annat land som bedriver verksamhet i Sverige är däremot bokföringsskyldig enligt bokföringslagen för verksamheten, liksom en fysisk person med utländskt medborgarskap är det om han bedriver näringsverksamhet här (jfr 2 kap. 6 §).

Inte heller undantagen i 2 kap. 2-5 §§ bokföringslagen skiljer på svenska och utländska rättssubjekt. Vissa är motiverade av närmast fastighetsrättsliga förhållanden, där det ligger i sakens natur att de inte kan bli föremål för någon annan tillämpning. Andra undantag är däremot sådana att de i förekommande fall i och för sig kan tillämpas också på utländska rättssubjekt, t.ex. undantaget för små stiftelser. Undantagen förutsätter dock som regel att den juridiska personen inte bedriver näringsverksamhet.

När bokföringsskyldighet föreligger enligt bokföringslagen, ska den fullgöras på det sätt som föreskrivs i lagen. Skyldighetens innebörd framgår av de utförliga bestämmelserna om detta i framför allt 4 kap.

I 2 kap. 7 § bokföringslagen sägs att det i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. finns bestämmelser om bokföringsskyldighet för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag och utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare. Paragrafen erinrar bara om att det för dessa situationer finns vissa kompletterande bestämmelser om bokföring i filiallagen; enligt vad som framhålls i motiven gäller i övrigt bokföringslagens föreskrifter (se prop. 1998/99:130 s. 382).

Syftet med filiallagen är att – vid sidan av vad som följer av främst EU-fördraget och EES-avtalet – reglera utlänningars rätt att bedriva näringsverksamhet i Sverige. I filiallagen finns vissa grundläggande regler för den näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag och utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare. Lagen innehåller huvudsakligen bestämmelser av näringsrättsligt slag om formerna för bedrivandet av verksamheten. Ett utländskt företag måste enligt filiallagen bedriva sin näringsverksamhet i Sverige genom ett avdelningskontor med självständig förvaltning (en filial), ett svenskt dotterföretag eller en agentur med verksamhet i Sverige (2 §). När verksamheten bedrivs genom en filial, gäller särskilda krav bl.a. på filialens ledning och verkställande direktör (8–10 §§). Filialen måste också vara registrerad hos Bolagsverket (15 §).

Filiallagen innehåller dessutom några kompletterande bestämmelser om revision och bokföringsskyldighet. Den viktigaste är att filialen, som ju inte är en egen juridisk person utan en del av det utländska företaget, ska ha en egen bokföring som är skild från det utländska företagens bokföring i övrigt, en särskild filialredovisning (11 §). Vidare finns ett par kompletterande regler som



främst rör revisionen (12, 13 och 13 a §§), liksom vissa särregler för bl.a. skyldigheten att upprätta årsredovisning (14 § andra och tredje styckena).

På detta sätt öppnar filiallagen upp för utländska företag att bedriva näringsverksamhet i Sverige. Med de kompletterande bestämmelserna i lagen kan säkerställas att det utländska företags skyldigheter här i landet kan genomdrivas i praktiken. Eftersom det utländska företaget måste ha i varje fall en svensk filial – med ett särskilt ansvar för en verkställande direktör och ett krav på en egen filialredovisning – får man en ordning där företaget kan uppfylla sina skyldigheter för den svenska rörelsen, t.ex. enligt bokföringslagen och annan offentligrättslig reglering.

Enligt 14 § första stycket filiallagen gäller för filialens bokföring och revision, utöver 11–13 §§, i tillämpliga delar detsamma som för ett svenskt företag av motsvarande slag. Under lagen faller nämligen ett stort antal olika sorters utländska företag. En utländsk företagsform kan inte alltid självklart jämföras med de juridiska personer som finns i svensk rätt. Vid bedömningen av vilka svenska regler om bokföring och revision som filialen ska följa ska man därför se vad som gäller för ett svenskt företag av närmast liknande slag. Bestämmelsen kan också få betydelse t.ex. när olika stränga krav ställs på bokföring och revision beroende på ett företags storlek eller omfattning.

Bestämmelserna i filiallagen kompletterar alltså vad som föreskrivs i annan lagstiftning. I 1 § andra stycket filiallagen klargörs sålunda att för den verksamhet som omfattas av lagen gäller även andra föreskrifter om näringsverksamhet i Sverige. De utländska rättssubjekt som omfattas av lagen är i stort skyldiga att följa samma regler för sin verksamhet som svenska rättssubjekt är. I lagmotiven påpekas särskilt att de utländska rättssubjekten är underkastade även reglerna om bokföring i bokföringslagen (se prop. 1991/92:88 s. 26, jfr även s. 30 samt Lagrådets yttrande s. 50 f.). Ett syfte med filiallagens krav är som sagt just att bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen ska kunna få genomslag på de utländska företag som bedriver näringsverksamhet här i landet.

Slutsatsen är att också för ett utländskt företag med filial i Sverige följer själva bokföringsskyldigheten direkt av bokföringslagen och faller därmed under tillämpningsområdet för bestämmelsen om bokföringsbrott (jfr Borgenärsbrottsutredningens uttalande om saken i SOU 1996:30 s. 134). Bokföringen ska – fränsett kravet i 11 § filiallagen på en särskild redovisning – göras enligt bokföringslagen. Eftersom bokföringen ska ske enligt bokföringslagen, blir för övrigt även de allmänna råden från Bokföringsnämnden tillämpliga på det utländska företags bokföring här (jfr t.ex. Bokföringsnämndens vägledning, kommentar s. 6).

Det kan tilläggas att det sagda är i linje med allmänna unionsrättsliga principer på området. Det anses sålunda att bokföringsskyldighet bör kunna föreskrivas enligt lagen i den medlemsstat där en näringsverksamhet har etablerats och bedrivs. I syfte att underlätta för företagen att bedriva verksamhet i andra medlemsstater är den nationella redovisningslagstiftningen därför också i stora delar harmoniserad inom EU. För att de unionsrättsliga kraven på bokföring ska vara tillräckligt effektiva måste ett åsidosättande vara straffbart i medlemsstaten.

Nol Invest Ltd bedriver verksamhet i Sverige. Eftersom Nol Invest Ltd är en juridisk person, föreligger bokföringsskyldighet enligt 2 kap. 1 § bokföringslagen.

Enligt 14 § första stycket filiallagen ska Nol Invest Ltd för sin svenska rörelse i tillämpliga delar följa de regler för bokföring som gäller för ett svenskt företag av motsvarande slag. Den aktuella företagsformen motsvaras i svensk rätt närmast av aktiebolag. Nol Invest Ltd ska därför följa vad som föreskrivs i bokföringslagen för aktiebolag. Det innebär dels att inget av undantagen för bokföringsskyldighet i 2 kap. 2–5 §§ bokföringslagen är tillämpligt, dels att Nol

Invest Ltd när det gäller bokföringsskyldighetens materiella innebörd ska följa de regler som bokföringslagen föreskriver för aktiebolag.

Åtalet avser åsidosättande i den svenska verksamheten av vissa av dessa skyldigheter enligt bokföringslagen.

Enligt filiallagen och unionsrätten borde Nol Invest Ltd ha bedrivit verksamheten i Sverige genom en registrerad filial. Det förhållandet att Nol Invest Ltd har underlåtit att följa de näringsrättsliga reglerna om formerna för verksamheten saknar emellertid betydelse för frågan om bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen och ansvar för bokföringsbrott.

Hovrättens dom ska därmed undanröjas i de delar där prövningstillstånd har meddelats och målet återförvisas till hovrätten för den fortsatta behandling som föranleds av det anförda.

HD:s dom meddelad: den 29 mars 2016.

Mål nr: B 2048-15.

Lagrum: 11 kap. 5 § BrB, 2 kap. 1 och 7 §§ bokföringslagen (1999:1078) samt 1, 2, 11 och 14 §§ lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.

Rättsfall: NJA 1994 s. 480, NJA 2008 s. 376 och NJA 2012 s. 764 samt EU-domstolens domar den 30 november 1995 i mål C-55/94 (Gebhard), den 13 februari 2003 i mål C-131/01 (Europeiska gemenskapernas kommission mot Italien), den 25 juli 1991 i mål C-221/89 (Factortame) och den 11 december 2003 i mål C-215/01 (Schnitzer).

---

**Sökord:** Legalitetsprincipen; Bokföringsbrott; Filial

---