

Målnummer:	B3775-10	Avdelning:	2
Domsnummer:			
Avgörandedatum:	2012-04-20		
Rubrik:	Rubricering av och påföljd för bokföringsbrott. Även fråga om tillämpning av 29 kap. 3 § brottsbalken.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 11 kap. 5 § och 29 kap. 3 § brottsbalken (1962:700)• 2 § och 10 § skattebrottslagen (1971:69)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• NJA 1988 s. 481• NJA 2000 s. 190• NJA 2001 s. 618		

REFERAT

Skaraborgs tingsrätt

Allmän åklagare väckte vid Skaraborgs tingsrätt åtal mot H.S. enligt följande.

1. Grovt bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll. H.S. var företrädare och styrelseledamot under tiden maj 2003 till den 16 april 2007 för Vildvittra omsorg AB (bolaget), 556644-3155, med säte i Skövde. Hon har varit ansvarig för att bolagets bokföringsskyldighet fullgjordes i överensstämmelse med bokföringslagen.

Under tiden 2005-01-01-2005-12-31 har H.S. uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosatt bokföringsskyldigheten genom att bl.a.:

inte löpande bokföra alla affärshändelser som inträffat i verksamheten,

inte bokföra löner, personalens skatt och sociala avgifter med rätt belopp,

kreditera bokförda löner med 325 933 kr, debitera personalskatt med 142 251 kr och debitera upplupna sociala avgifter med 116 316 kr, allt som avstämningsposter utan underlag och

inte redovisa upplupna löner och sociala avgifter i bokslutet för år 2005.

Till följd härav kan inte rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen.

Brottet ska bedömas som grovt då det avsett betydande belopp.

Genom att uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätta bokföringsskyldigheten har H.S. också gett upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvårats.

Lagrum. 11 kap. 5 § BrB och 10 § skattebrottslagen (1971:69).

2. Skattebrott. H.S. har uppsåtligen till Skatteverket lämnat oriktiga uppgifter i skattedeklarationer under perioderna april, juni och juli 2005 för Vildvittra Omsorg AB genom att redovisa skatt och arbetsgivaravgifter med för låga belopp. Hon har därigenom gett upphov till fara för att skatter och avgifter undandras det allmänna med sammanlagt 298 347 kr.

Skatter och arbetsgivaravgifter fördelade per period enligt nedanstående tabell.

Red. period	Ored. skatt	Ored. AG-avg.	Totalt
2005-04	66 845	65 078	131 923
2005-06	47 700	57 730	105 430
2005-07	30 094	30 900	60 994
Summa			298 347

Lagrum. 2 § skattebrottslagen (1971:69).

3. Oredlighet mot borgenärer och grovt bokföringsbrott. H.S. har på sätt som framgår under åtalspunkten 1 varit företrädare och ansvarig för bokföringsskyldigheten i Vildvittra omsorg AB (bolaget).

Bolaget försattes i konkurs den 24 april 2007 med en brist i boet om 1 214 702 kr.

Under år 2006 fram till konkursen den 24 april 2007 har H.S. som företrädare för bolaget:

A. dels uppsåtligen avhänt bolaget i vart fall 780 000 kr, dvs. egendom av betydande värde, genom gåva eller annan liknande åtgärd. Avhändandet har skett när bolaget var på obestånd eller påtaglig fara förelegat för att bolaget skulle komma på obestånd. I vart fall har bolaget genom avhändandet försatts på obestånd eller har avhändandet framkallat allvarlig fara för att bolaget skulle komma på obestånd,

B. dels uppsåtligen åsidosatt bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen genom att bl.a.:

inte löpande bokföra alla affärshändelser utan göra detta först i anslutning till konkursen och

inte bokföra samtliga skulder och fordringar

inte bevara verifikationerna till alla affärshändelser eller i vart fall inte bevara verifikationerna i komplett skick. Verifikationer avseende uttag och insättningar på totalt 780 000 kr som skett på H.S:s avräkningskonto saknas eller är inte kompletta.

Till följd av den åsidosatta bokföringsskyldigheten har rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen.

Bokföringsbrottet ska bedömas som grovt då det skett systematiskt och avsett betydande belopp.

Lagrum. 11 kap. 1 § och 11 kap. 5 § BrB.

Tingsrätten (ordförande rådmannen Susanne Karlberg) anförde i dom den 20 november 2009.

Domskäl

Ansvarsdelen

Åtalspunkt 1. Grovt bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll

H.S. har bestridit ansvar. Hon har varit ensam styrelsemedlem i aktiebolaget och därmed ytterst ansvarig. Hon har bokfört alla affärshändelser så som hon uppfattat det och därefter rättat det som blivit fel.

Åtalspunkt 2. Skattebrott

H.S. ifrågasätter inte att uppgifterna som lämnats till skattemyndigheten blivit felaktiga men förnekar att hon förstått att deklarationen blivit felaktig. Hon har löpande bokfört alla affärshändelser och rättat bokförda löner, personalens skatt och sociala avgifter. De av åklagaren påtalade krediterings- och debiteringsåtgärderna har bokföraren gjort på eget bevåg liksom redovisningen av upplupna löner och sociala avgifter.

Åtalspunkt 1-2

Åklagaren har som muntlig bevisning åberopat vittnesförhör med J.E. och T.G.

Åklagaren har som skriftlig bevisning åberopat det som framgår av domsbilaga 1 (ej återgiven här) samt därutöver kontoutdrag, skatteverkets anmälan om brott, omprövningsbeslut med bilagor samt rättade sidor till revisionspromemorian.

H.S. har i huvudsak uppgett följande. Hon har tidigare drivit olika företag, bl.a. en enskild firma, och drev senast före det i målet aktuella företaget ett företag inom vård och bemanning. I hennes enskilda firma samlades allt i pärmar och skickades iväg för bokföring en gång per år. Från företaget hon drev före det i målet aktuella bolaget Vildvittra omsorg AB (bolaget) löste hon ut sig på grund av oegentligheter. Hon registrerade bolaget och anställde en föreståndare. Tanken var att hon skulle arbeta med marknadsföring av bolaget och se till att patienter kom till hemmet. Hon fick tillstånd att bedriva verksamhet i december 2003 och öppnade verksamheten i februari 2004. I juni 2004 började klienterna komma och i början av 2005 såg beläggningen bra ut. Tillståndet att driva hemmet var knutet till föreståndaren och i början på 2005 blev föreståndaren sjuk och sa upp de anställda. Personalbehovet fick lösas genom bemanningsföretag och i brist på föreståndare hyrdes en läkare och en sköterska in. Det var svårt att hitta en ny föreståndare. Flera av hennes närstående drabbades av allvarliga sjukdomar samtidigt som den tidigare föreståndaren processade mot henne. Hon försökte klara sin privata livssituation såsom ensamstående med fem barn. Hon hade fram till dess anlitat Pricewaterhouse för sin bokföring, men eftersom det blev väldigt dyrt hittade hon en annan lösning där en person tog över rapporteringen av lönerna. Allt blev fruktansvärt rörigt. Folk ringde hit och dit om vad som måste göras. Hon betalade en hel del med privata pengar som hon lånade med sitt hus som säkerhet, 500 000 kr. Hon flyttade till Skåne för att vara i närheten av den nya man hon träffat och som blivit sjuk i cancer. Hon blev av med körkortet under 3 månader hösten 2005. Hon annonserade efter bokföringshjälp och BBC Accounting Service AB (BBC) tog över bokföringen i maj 2005. Hon lämnade över så mycket material hon kunde samt gick igenom vad som skulle göras. Tre till fyra gånger därefter under resten av året skickade hon material till dem. Hon hade hand om löner och skattedeklaration under den tiden och betalade delvis med privata medel. Under 2005 hade hon inte kontroll på bolagets ekonomiska ställning. Hon var sjukskriven och blev sängliggande från april 2005 och året ut. I oktober 2005 frågade hon BBC om hon inte skulle få någon halvårsredovisning vilket hon fick samma månad. Personalen ville ha kontrolluppgifter och de redovisade uppgifterna stämde inte. I början av 2006 fick hon hjälp av en bekant att gå igenom samtliga anställdas löneuppgifter och att lämna in riktiga kontrolluppgifter för dessa. Hon tog ytterligare lån om 300 000 kr. Hon trodde att de anställda skulle ha pengar först och tog pengar från sina privata konton utan att redovisa det i bokföringen. I februari/mars 2006 fick hon en ny föreståndare. I april 2006 tog hon kontakt med BBC då hon ej hört någonting om bokslutet för 2005. De hade inte rört hennes papper. I juni 2006 gjordes bokföringen för 2005 av T.G. på BBC. Någon löpande bokföring har inte gjorts av BBC. Hon tyckte inte att han visade förståelse för verksamheten när han skrev till henne och ifrågasatte hennes inköp samt bad henne komplettera med underlag. Hon är förvånad över att lönerna för december 2005 inte är bokförda. För 2006 la hon sina papper på hög och hade ingen kontroll över originalen. Hennes närminne var dåligt. I maj 2006 fick hon

reda på att det skulle göras en skatterevision för 2005. Hon glömde bort att hon fått en kallelse till skattemyndigheten och fick en ny tid på hösten 2006. Hon orkade inte försöka få tag på någon ny bokförare. I början på 2007 fick hon kontakt med Actricia Consulting KB (Actricia) via ett factoringbolag. Hon tog ett nytt lån på sitt hus och åkte till Actricia med de handlingar hon hade, även det material som förvarats hos BBC sändes dit. På en vecka upprättade Actricia bokslutet för 2006. Bokslutet visade att hon var skyldig bolaget 700 000 kr. Detta kan inte vara sant. Kring årsskiftet 2006/2007 gick hon in i en ny relation, även denne man hade cancer.

Åtalspunkt 3. Oredlighet mot borgenärer och grovt bokföringsbrott

H.S. har bestridit ansvar och förnekat att hon avhänt bolaget 780 000 kr. Hon har återbetalat några hundratusen i lån som hon gett till bolaget eftersom hon inte trott att hon haft rätt att ta ut lön till de anställda annars. Hon har hela tiden skjutit till pengar. Hon har inte löpande bokfört affärshändelserna. Om inte allt bokförts har det varit av misstag liksom om inte alla verifikationer funnits kvar.

Åklagaren har som skriftlig och muntlig bevisning åberopat det som framgår av domsbilaga 1.

H.S. åberopar som skriftlig bevisning villkorsbilaga till skuldebrev.

H.S. uppger i huvudsak följande. I slutet av 2006 och början av 2007 tog hon flera lån som hon använde till att betala bolagets skulder med. Dessa transaktioner bokfördes inte. Hon vet inte varför de transaktionerna kommit att bokföras på avräkningskontot. När bolaget ej fått betalt i tid från kommunen har hon tagit från sina privata pengar. När sedan kommunen betalade gick pengarna in på bolagets konto. Actricia sa att hon inte behövde kvitton. I november/december 2005 ingick hon ett avtal om ett lån om 500 000 kr med factoringbolaget Aros. Lånet skulle avbetalas med 50 000 kr i månaden på tio månader. De återbetalningarna går att se att de gjorts från hennes konto. Efter att hon lämnat över bokföringsmaterialet hittade hon fler kvitton hemma hos sig. Hon upplyste P.H. på Actricia om att hon hittat kvittona men han brydde sig inte om dem.

J.E. (skatterevisor) har i huvudsak uppgett följande. Den 4 maj 2006 beslutade Skatteverket om en revision. Detta då de försökte stämma av arbetsgivaravgifterna för inkomståret 2004 men det gick inte att göra. De gjorde därefter en avstämning för 2005 vilket inte gick att fullfölja. Därefter gjorde de en revision och upptäckte en differens mellan redovisade lönebesked och kontouppgifter likadant med skatten. Det var en differens på löneunderlagen om 500 000 kr. Hur stor skattedifferensen var kommer han inte ihåg. Grunden för revisionen är bokföringen. Bokföringen var inte klar när de påbörjade revisionen. De fick den i augusti och september 2006 och kunde då påbörja avstämningen. Revisionen omfattade åren 2004 och 2005. För januari-maj 2005 var löner bokförda efter kontouppgifterna. Utbetalda belopp var bokförda som lönekostnad men skatten ingår ju också och ska bokföras vilket korrigerades senare. 325 000 kr fanns med som en kreditpost vilket bokföraren inte sa någonting klart om och det fanns inget underlag för posten. Det angavs vara en justeringspost. Lönerna för juli-september månad 2005 blev utbetalda senare från H.S:s privata konto och är inte bokförda alls. Enligt kontouppgifter är 191 000 kr löner. Enligt bokföringen och sedan enligt skattedeklarationen är cirka 177 000 kr ej bokförda löner. Det saknas bokförda löner för november och december, men de fick in lite underlag för november. Verifikationerna är inte löpande bokförda. Kontrolluppgifterna för 2005 är registrerade i februari 2006 och förmodligen inlämnade i tid. I slutet av revisionen kom rättade uppgifter in efter de differenser de kommit fram till. Det är en differens runt 500 000 kr mellan kontouppgifterna och skattedeklarationerna. Avräkningskontot för delägaren kan påverkas så att det blir en fordran på delägaren. Revisionen avsåg lönerna.

T.G. har i huvudsak uppgett följande. Han har en bakgrund som revisor sedan 1978 och har sedan 1998 och alltjämt arbetat som redovisningskonsult. Han fick kontakt med H.S. våren 2005. Bokföringen för 2004 hade gjorts av Pricewaterhouse och hon behövde hjälp med bokslutet, vilket han gjorde. Därefter skulle han ta hand om den löpande redovisningen. När de tog över hade ingenting bokförts för år 2005. Det fungerade inte så bra. Underlagen var inte korrekta och det var rörigt. De talade med H.S. om att de behövde bättre underlag och skickade även brev till henne om det. H.S. svarade dem att de inte skulle ifrågasätta så mycket, vilket föranledde att de insåg att de inte kunde ställa upp på det arbetssättet. H.S. tog kontakt med dem och sa att hon skulle ordna bokföringen på annat håll. De slutförde arbetet för år 2005 innan de avslutade samarbetet. Den 7 september 2006 skrevs årsredovisningen för 2005 under. Underlaget för 2005 fick de först in i en bunt och därefter gavs det in till dem månadsvis. Efter det att de fick brevet från H.S. fick de inte in något mer underlag. Han och jurister kom fram till att H.S. i och med det tagit på sig ansvaret för bokföringen. De påtalade ofta att det var viktigt att följa bokföringslagen och att de behövde underlagen. Den löpande bokföringen skedde efter de underlag som de fick. De hade inte hand om löneredovisningen och skattedeklarationerna. När lönerna inte gick ihop till bokslutet vid avstämningen bad de Skatteverket om skatteuppgifter och utgick sedan från dem och justerade efter det. Justeringsposten kan ha tillkommit då. Han vet ej om han pratade med H.S. innan justeringen skedde. När han efterfrågat komplettering av underlaget från H.S. kan verifikationen i och för sig ha varit rätt men för att de skulle kunna bokföra det rätt har ytterligare uppgifter behövts.

P.H. har i huvudsak uppgett följande. Han är civilekonom och var delägare i Actricia. Han fick kontakt med H.S. i samband med att hennes företag hade betalningsproblem. Han tror att de träffades personligen i februari 2007. De skulle se om företaget gick att rädda. När de samarbetat ett tag var de överens om att företaget inte gick att rädda och att det inte fanns någon annan lösning än en konkurs. Han fick en bunt med papper för bokföringen. Det var mycket papper som fick sorteras in för att få fram en balansräkning. Han fick senare höra att det funnits ytterligare underlag som inte kommit med. Vissa underlag har saknats och av försiktighetsskäl har de bokförts på avräkningskontot. Vissa betalningar till Aros har belastat avräkningskontot. Han tror att Aros gjorde löpande utbetalningar till bolaget och att avbetalningarna till Aros först drogs av från utbetalningarna. Han hade tillgång till bokslutet för 2005 och de ingående balanserna. Det är ingenting ovanligt med så stora avräkningsbelopp. Han uppfattade det som att H.S. tog ut från bolaget motsvarande det hon lagt ut. Det kan ha betalats ut belopp via H.S:s konto. H.S:s bokföringskunskap har varit begränsad.

G.A. har i huvudsak uppgett följande. Han arbetar som auktoriserad revisor och gör ofta utredningar till konkursförvaltare. Vid granskningen av bokföringen såg man en del brister även för 2006 och den sista tiden därefter. Bolaget hade en fordran på H.S. vid konkursutbrottet efter att tidigare varit en stor skuld till H.S. Det kan ha uppkommit på så sätt att om det inte funnits underlag har man bokfört det på avräkningskontot. H.S. kan ha gynnats på bolagets bekostnad. Avräkningskontot hade väldigt många transaktioner, vilket är anmärkningsvärt.

Tingsrättens bedömning

Grovt bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll

De faktiska omständigheterna har vitsordats av H.S. och styrks av den skriftliga och den muntliga bevisningen. H.S. har vitsordat att det inte bokförts löpande alla de affärshändelser som inträffat i rörelsen. Hon vidgår att personalens skatt och sociala avgifter visserligen har bokförts felaktigt men detta har rättats till på hennes initiativ. Hon har anfört att hon inte haft kännedom om de krediteringar av bokförda löner och debiteringar av personalskatt och upplupna sociala avgifter som avstämningsposter utan underlag som skett liksom att

upplupna löner och sociala avgifter inte redovisats i bokslutet för 2005. De åtgärderna har alla utförts av bokföraren på eget bevåg. Genom att felaktigheterna har rättats till av henne anser hon att dessa inte ska föranleda ansvar.

Fråga är om H.S. uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosatt bokföringsskyldigheten. Att en bokföringsskyldig anlitar utomstående, såsom en revisionsbyrå, för att upprätta bokföringen fritar inte från ansvar. Det åligger H.S. såsom företrädare och styrelseledamot att förvissa sig om att korrekt underlag tillställts den som upprättar bokföringen även om detta är av komplicerad art. Det måste ha stått helt klart för H.S. efter påpekanden och det sporadiska överlämnandet av information från henne att bokföringsskyldigheten åsidosatts. Hon har av ekonomiska skäl valt bort dyrare lösningar och själv påtagit sig att sköta vissa löpande åtgärder trots att hon enligt egen utsago varit helt okunnig på området. Hon har inte skaffat hjälp att sköta den löpande bokföringen förrän ett antal månader in på 2005. Verksamheten har haft stor omfattning och ett stort antal anställda. H.S. måste anses ha handlat uppsåtligen. Åtalet är styrkt och gärningen ska, med hänsyn till att det avsett betydande belopp och övriga omständigheter, bedömas som grovt bokföringsbrott. Hennes handlande har jämväl gett upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning av eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvårats. I förarbetena till den lagändring som genomfördes år 2005 vilken innebar att straffskalorna för grovt bokföringsbrott skärptes har uttalats att ansvar för grovt bokföringsbrott ska konsumera ansvar för försvårande av skattekontroll (prop. 2004/05:69 s. 32). Tingsrätten dömer därför H.S. endast för grovt bokföringsbrott.

Skattebrott

H.S. har vidgått att oriktiga skattedeclarationer lämnats in för perioderna april, juni och juli 2005 genom att redovisa skatt och arbetsgivaravgifter med för låga belopp men väntat att uppgifterna rättats frivilligt. Vid skatterevisionen har ytterligare felaktigheter såsom att arbetsgivaravgifter inte redovisats på inlämnade skattedeclarationer och att avdragen skatt på utbetalda löner redovisats med för lågt belopp varvid fara förelegat för att skatt undandras det allmänna med betydande belopp. Det åligger H.S. såsom företrädare och styrelseledamot att förvissa sig om att korrekta uppgifter lämnats in till skattemyndigheten. Åtalet är styrkt, gärningen är att bedöma som åklagaren gjort.

Oredlighet mot borgenärer och grovt bokföringsbrott

H.S. har berättat om hur hon helt saknat hjälp med bokföringen under 2006 och först ett par månader in på år 2007 skaffat sådan hjälp. Hon har berättat om hur hon samlat underlaget på hög och därefter lämnat över allt på en gång samt att hon senare hittat ytterligare underlag vilka med hennes vetskap inte legat till grund för bokföringen. Den bokföring som därefter skett har redovisat att hon har en betydande skuld till bolaget. Hon har berättat om att hon tagit lån och att de lånade beloppen tillförts bolaget. Detta framgår inte av bokföringen eller i övrigt utan visar tvärtom att hon avhändert bolaget egendom av betydande värde. Genom avhändandet har bolaget försatts på obestånd eller i vart fall framkallats allvarlig fara för att bolaget skulle komma på obestånd.

Fråga är vidare om H.S. uppsåtligen åsidosatt bokföringsskyldigheten. Att en bokföringsskyldig anlitar utomstående, såsom en revisionsbyrå, för att upprätta bokföringen fritar inte från ansvar. Det åligger H.S. såsom företrädare och styrelseledamot att förvissa sig om att korrekt underlag tillställts den som upprättar bokföringen även om det är av komplicerad art. Det måste ha stått helt klart för H.S. att bokföringsskyldigheten åsidosatts. Hon har inte skaffat hjälp att sköta den löpande bokföringen under hela 2006. Först ett antal månader in på 2007 har hon skaffat sådan hjälp. Verksamheten har haft stor omfattning och ett stort antal anställda. H.S. måste anses ha handlat

uppsåtliga. Åtalet är styrkt och gärningarna ska, med hänsyn till att det avsett betydande belopp och övriga omständigheter, bedömas som grovt bokföringsbrott samt oredlighet mot borgenärer.

Påföljdsdelen

H.S. förekommer inte i belastningsregistret annat än för två trafikförseelser.

Tingsrätten har inhämtat ett yttrande från Frivården Helsingborg. Av detta framgår att H.S. lever under till synes ordnade sociala förhållanden och att inget tyder på någon missbruksproblematik. Det framgår vidare att hon under en period levt under psykiskt påfrestande förhållanden, såväl i arbetslivet som i privatlivet vilket medfört att hon sökt hjälp hos psykolog och att den kontakten fortfarande pågår. Vid en sammantagen bedömning anser frivården att övervakningsbehov saknas. Frivården har också bedömt att H.S. är lämplig att utföra samhällstjänst och H.S. har samtyckt till sådan tjänst om det skulle bli aktuellt.

Straffvärdet för de brott H.S. nu döms för ligger på fängelsenivå. Minimistraffet för grovt bokföringsbrott är fängelse sex månader. Grovt bokföringsbrott är ett brott av den art att fängelse presumeras som påföljd. Då något övervakningsbehov inte föreligger och då villkorlig dom i förening med samhällstjänst inte bedöms vara en tillräckligt sträng påföljd finns inte förutsättningar för att välja en frivårdspåföljd trots det som anförts om hennes personliga situation. Påföljden ska bestämmas till 1 års fängelse.

Domslut

Tingsrätten dömde H.S. enligt 11 kap. 1 § 1 st. 1 och 11 kap. 5 § 2 st. BrB samt 2 § skattebrottslagen (1971:69) för oredlighet mot borgenärer, grovt bokföringsbrott och skattebrott till fängelse 1 år.

Göta hovrätt

H.S. överklagade i Göta hovrätt och yrkade att hovrätten skulle frikänna henne.

Åklagaren motsatte sig ändring av tingsrättens dom.

Hovrätten (hovrättsråden Lena Egelin och Cecilia Isgren, referent, tf. hovrättsassessorn Magnus Mannerback samt två nämndemän) anförde i dom den 2 juli 2010:

Utredningen i hovrätten

Åklagaren och H.S. har åberopat samma skriftliga bevisning som vid tingsrätten. Utöver detta har H.S. åberopat läkarintyg, ett låneavtal samt olika handlingar som visar att hon gjort inbetalningar och lagt ut pengar för bolagets räkning under den aktuella tidsperioden.

Ljud- och bildupptagningarna från förhören vid tingsrätten med H.S., J.E., P.H. och G.A. har spelats upp. T.G:s uppgifter har lästs upp från tingsrättens dom. Det har även ställts tillägsfrågor till J.E., P.H. och H.S. Det framgår nedan vad dessa personer då uppgett.

J.E: Skatteverket gjorde en utredning när det gällde Vildvittra omsorg AB:s (nedan bolaget) löneredovisning för inkomståret 2004. Det var en utredning som sköttes på skrivbordsnivå. Den påbörjades i januari 2005. I anledning av utredningen skickade Skatteverket en förfrågan till bolaget. Förfrågan gick ut på att få reda på varför det var skillnader mellan bokföringen i bolaget och de skattedeklarationer som hade lämnats in till Skatteverket. Han vet inte om de fick något svar från bolaget eller om någon på Skatteverket hade någon underhandskontakt med företrädare för bolaget. Skatteverket kunde dock inte fastställa någon skatt för bolaget. De uppgifter som har lämnats in

deklarationerna är oriktiga och de kompletteringar som H.S. gjort i efterhand utgör ingen rättelse av deklarationen. Det finns dock ett nedsättningsskäl för skattetillägget om det kommer in kontrolluppgifter som gör det möjligt att fastställa skatt.

P.H: Efter bolagets konkurs har han varit ombud i länsrätten i en skatteprocess som gällde bolaget. Han har även haft andra uppdrag för bolaget. På avräkningskontot har bokförts inbetalningar från Aros. Bolaget hade skulder till Aros. Reglering av skulderna kan ha gått till så att bolaget betalade till H.S. som sedan betalade till Aros. Även kvittning av skulder mellan bolaget och Aros har sedat. Han tror H.S. till stora delar har använt de uttagna pengarna för bolagets räkning. Avräkningskontot visar fordringar och skulder som bolaget hade. Ofta används ett avräkningskonto till de transaktioner där underlag till bokföringen saknas eller behöver kompletteras.

H.S: Hon har lagt ut stora summor av sina privata medel för att kunna fortsätta med verksamheten i bolaget. Hon var hos skattemyndigheten under våren 2005. De försökte gå igenom löneredovisningen men de fick det inte att stämma. På grund av en sorgreaktion mårde hon mycket dåligt under denna period och kunde inte sköta sitt bolag.

Hovrättens domskäl

Har H.S. gjort sig skyldig till de åtalade gärningarna?

Hovrätten finner att H.S. har gjort sig skyldig till grova bokföringsbrott och skattebrott enligt åtalet men anser inte att det är utrett att hon gjort sig skyldig till grov oredlighet mot borgenärer. Skälen till detta är följande.

H.S. har varit ställföreträdare och styrelseledamot för bolaget under tiden maj 2003 till den 16 april 2007. I denna egenskap har hon varit ansvarig för att bokföringen i bolaget skötts i enlighet med bokföringslagen och att korrekta uppgifter om skatt och arbetsgivaravgifter lämnats till skattemyndigheten.

Skatteverkets revisionspromemoria visar att det funnits stora brister i löne- och skatteredovisningen i bolaget. Korrespondensen mellan H.S. och bokföraren T.G. som har anlåtats under 2005 och utdragen ur bokföringen visar också på brister i bokföringen och ett bristfälligt underlag för denna. Vidare har H.S. själv bekräftat att de löpande affärshändelserna som inträffat i rörelsen inte har bokförts, att personalens skatt och sociala avgifter har bokförts felaktigt, att hon har saknat kännedom om krediteringar av bokförda löner och debiteringar av personalskatt, upplupna socialavgifter, att det funnits avstämningsposter utan underlag samt att upplupna löner och sociala avgifter inte redovisats i bokslutet för 2005. Hon har även medgett att oriktiga skattedeclarationer, där skatt och arbetsgivaravgifter redovisats med för låga belopp, har lämnats in för perioderna april, juni och juli 2005. H.S. har vidare berättat att hon under hela år 2006 saknat hjälp med bokföringen och att hon skaffat hjälp med detta först ett par månader in på år 2007 samt att hon under denna tid inte heller själv skött bokföringen.

Utredningen i målet visar klart att bokföringsskyldigheten i bolaget har åsidosatts och till följd av detta har rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning i huvudsak inte kunnat bedömas med ledning av bokföringen. Likaså visar utredningen i målet att det funnits risk för att skatter och avgifter skulle undandras det allmänna med det belopp som finns angett under åtalspunkten 2.

Att en bokföringsskyldig anlitar en utomstående för att sköta bokföring och skattedeclarationer kan inte frita från ansvar men kan ha betydelse för bedömningen om gärningarna har begåtts med uppsåt eller av oaktsamhet. H.S. har bedrivit en verksamhet med en stor omfattning och med ett stort antal anställda. Det måste, som även tingsrätten konstaterat, stått helt klart för H.S. efter påpekanden från bokföraren och hennes sporadiska överlämnande av

information att såväl bokföringsskyldigheten som skatteredovisningsskyldigheten i bolaget åsidosatts. Hon har, trots att hon själv medgett att hon saknat kunskaper i bokföring, valt bort en dyrare lösning för att sköta bolagets bokföring och skatteredovisning och har inte skaffat hjälp med detta förrän ett antal månader in på 2005. Under 2006 och fram till april 2007 har hon helt saknat hjälp med bokföringen. Genom H.S:s handlingsätt som har beskrivits ovan står det klart att hon begått gärningarna med uppsåt. Vad hon har anfört om sin psykiska ohälsa under denna period leder inte till någon annan bedömning.

När det gäller frågan om ansvar för skattebrott har H.S. gjort gällande att hon genom att skicka in rättade kontrolluppgifter som avsåg samtliga anställda gjort en frivillig rättelse och att hon på grund av detta inte ska dömas för brottet. Av 12 § skattebrottslagen följer att den som frivilligt vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras med rätt belopp inte ska dömas till ansvar för skattebrott. Av såväl H.S:s som J.E:s uppgifter framgår att det, trots kompletteringar, inte varit möjligt att fastställa någon skatt. Redan på grund av detta kan H.S. inte anses ha gjort någon rättelse som befriar henne från ansvar.

Lika med tingsrätten dömer hovrätten H.S. för bokföringsbrott och skattebrott. Eftersom bokföringsbrotten har avsett betydande belopp och skett systematiskt ska de bedömas som grova. Som tingsrätten konstaterat konsumerar ansvar för grovt bokföringsbrott ansvar för försvårande av skattekontroll.

Av förvaltarberättelsen som har upprättats i anledning av bolagets konkurs i april 2007 framgår att bolaget var på obestånd vid årsskiftet 2004/2005. Som hovrätten har konstaterat ovan har bokföringsskyldigheten i bolaget åsidosatts. Av bl.a. P.H:s uppgifter framgår att den bokföring som han har upprättat i efterhand i bolaget inte skett med fullständigt underlag och att det saknats många verifikationer. Av hans uppgifter framgår också att det som redovisats på bolagets avräkningskonto innehåller oklarheter. Detta gäller främst en skuld till bolaget Aros som enligt P.H. bokförts som om det vore ett uttag av H.S. trots att transaktionen avsett betalning av bolagets skuld till Aros. H.S. har berättat att hon själv har tagit lån och att dessa pengar har tillförts bolaget och att detta inte har bokförts. Enligt hovrättens mening är den utredning som har presenterats i målet inte tillräckligt klar för att kunna avgöra om H.S. avhänt bolaget egendom på det sätt som åklagaren har påstått. Åtalet för oredlighet mot borgenärer ska därför ogillas i sin helhet.

Vilken påföljd ska H.S. dömas till?

Hovrätten dömer H.S. till tio månaders fängelse. Skälen för detta är följande.

H.S. har gjort sig skyldig till grova bokföringsbrott och skattebrott. Brottslighetens art tillsammans med det samlade straffvärdet för brottsligheten, som uppgår till tio månaders fängelse, gör att någon annan påföljd än fängelse inte kan komma ifråga. Hovrätten finner inga skäl att bestämma fängelsestraffets längd på annat sätt än i enlighet med brottslighetens straffvärde dvs. till tio månader.

Hovrättens domslut

Hovrätten ändrar tingsrättens dom endast på följande sätt

åtalet för grov oredlighet mot borgenärer ogillas (del av åtalspunkt 3),

påföljden för den samlade brottsligheten bestäms till fängelse 10 månader,

tillämpligt lagrum är, förutom de som tingsrätten angett, 11 kap. 5 § första stycket sista meningen BrB i dess lydelse före den 1 juli 2005.

Högsta domstolen

H.S. överklagade och yrkade att HD skulle bedöma bokföringsbrotten under åtalpunkterna 1 och 3 som brott av normalgraden samt i vart fall bestämma påföljden till villkorlig dom i förening med böter eller till ett kortare fängelsestraff.

Riksåklagaren motsatte sig att hovrättens dom ändrades.

Riksåklagaren justerade i HD åtalet genom att i gärningsbeskrivningarna under åtalpunkterna 1 och 3 tillägga att bokföringsbrottet var att bedöma som grovt då gärningen annars varit av särskilt farlig art.

I HD gjorde riksåklagaren gällande att H.S., för det fall bokföringsbrottet under åtalpunkten 1 var att bedöma som brott av normalgraden, även skulle dömas för försvårande av skattekontroll enligt ansvarspåståendet i åtalpunkten 1.

Målet avgjordes efter huvudförhandling.

HD (justitieråden Stefan Lindskog, Leif Thorsson, Ella Nyström, Agneta Bäcklund, referent, och Svante O. Johansson) meddelade den 20 april 2012 följande dom:

Domskäl

Brotten

1. H.S. ska i enlighet med hovrättens i den delen inte överklagade dom dömas för skattebrott (åtalpunkten 2).
2. Hovrätten har vidare funnit att H.S. gjort sig skyldig till grova bokföringsbrott enligt åtalet i åtalpunkterna 1 och 3.
3. H.S. har enligt hovrättens dom varit ställföreträdare för och styrelseledamot i Vildvittra omsorg AB under tiden maj 2003 till den 16 april 2007 och i denna egenskap varit ansvarig för att bokföringen i bolaget sköttes i enlighet med bokföringslagen och att korrekta uppgifter om skatt och arbetsgivaravgifter lämnades till skattemyndigheten. Löpande affärshändelser som inträffat i rörelsen har inte bokförts, personalens skatt och sociala avgifter har bokförts felaktigt, det har funnits avstämningsposter utan underlag och upplupna löner och sociala avgifter har inte redovisats i bokslutet. Oriktiga skattedeclarationer, där skatt och sociala avgifter redovisats med för låga belopp, har lämnats in för perioderna april, juni och juli 2005. Hovrättens slutsats är dels att bokföringsskyldigheten i bolaget åsidosatts och till följd av det rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning i huvudsak inte har kunnat bedömas med ledning av bokföringen, dels att det har funnits risk för att skatter och avgifter skulle undandras det allmänna med belopp som angetts under åtalpunkten 2.
4. Hovrätten har, med hänsyn till att bokföringsbrotten avsett betydande belopp och skett systematiskt, bedömt brotten som grova och konstaterat att ansvaret för försvårande av skattekontroll vid den bedömningen konsumeras av grovt bokföringsbrott. Hovrätten har funnit att brottslighetens art tillsammans med det samlade straffvärdet, som enligt hovrätten uppgår till tio månaders fängelse, gör att någon annan påföljd än fängelse inte kan komma i fråga. Hovrätten har bestämt straffet i enlighet med brottslighetens straffvärde.
5. Frågan i målet är hur brotten ska rubriceras och vilken påföljd som H.S. ska dömas till. H.S. har gjort gällande att främst hennes hälsotillstånd och livssituation med en tillämpning av bestämmelserna i 29 kap. 3 § 2 och 3 BrB ska beaktas vid bestämmandet av brottslighetens straffvärde.

Lagreglering angående grovt bokföringsbrott

6. Den särskilda straffskalan för grovt bokföringsbrott infördes genom lagändring år 1982 (prop. 1981/82:85). Som skäl för införandet av en särskild straffskala för grova brott anfördes att viktiga samhällsintressen bär upp bokföringsplikten och att manipulerande med bokföringen många gånger kan utgöra ekonomisk brottslighet (a. prop. s. 28).

7. I motiven anges att bedömningen av om ett brott är grovt ska göras med hänsyn till samtliga omständigheter samt att det faktum att bokföringsskyldigheten åsidosatts helt eller till stora delar är en sådan omständighet som kan vara av betydelse. Bristernas karaktär och betydelse i ekonomiskt eller annat hänseende är också av stor vikt. Vidare anges att graden av förslagenhet och planering inverkar på bedömningen. Som omständigheter som bör leda till att brottet bedöms som grovt anges att åsidosättandet av bokföringsskyldigheten skett systematiskt under en följd av år eller att det skett i en rörelse vars verksamhet är av stor omfattning och omsätter höga belopp. (A. prop. s. 31.)

8. Genom ändringar som trädde i kraft den 1 juli 2005 har det grova bokföringsbrottet getts en egen rubricering och förts över till 11 kap. 5 § andra stycket BrB. I det stycket anges nu också vilka omständigheter som ska beaktas vid bedömningen av om brottet är grovt. Vid den bedömningen ska särskilt beaktas om åsidosättandet avsett mycket betydande belopp eller om gärningsmannen använt falsk handling eller om gärningen ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller om gärningen annars varit av särskilt farlig art. Liksom tidigare ska en helhetsbedömning göras där samtliga omständigheter vägs mot varandra.

9. Omständigheter som gör att brottet ska anses vara av särskilt farlig art anges vara att brottet skett i en rörelse vars verksamhet är av stor omfattning och som därmed påverkar många personer eller som omsätter höga belopp, att osanna fakturor använts eller att bokföringsskyldigheten åsidosatts för att dölja annan brottslighet. Det är inte fråga om några nya faktorer som lyfts fram. De angivna omständigheterna beaktades redan före 2005 års lagändring inom ramen för den helhetsbedömning som ska göras. Syftet med införandet av kvalifikationsgrunden var att ge möjlighet till en allvarligare reaktion på vissa särskilt straffvärda beteenden. (Se prop. 2004/05:69 s. 23 ff.)

Bedömningen av rubriceringsfrågan

10. Bristerna har avsett en verksamhet med en årlig omsättning om ca 5,6 miljoner kr. I bolaget har ett femtontal personer varit anställda, låt vara att flertalet av dem varit timanställda. Det sagda ger anledning att se allvarligt på bokföringsbrotten.

11. H.S. har under drygt två år åsidosatt bokföringsskyldigheten i den rörelse hon ansvarade för. Underlåtenheten har pågått under en inte obetydlig tid, men det är inte fråga om brottslighet som har utövats systematiskt. Åsidosättandet av bokföringen har under år 2005 avsett ca 580 000 kr och under åren 2006 och 2007 ca 780 000 kr. Det är inte fråga om så stora belopp att de oberoende av verksamhetens omsättning i princip alltid måste anses vara mycket betydande (jfr a. prop. s. 24). Inte heller när de sätts i relation till omsättningen är beloppen mycket betydande.

12. H.S. saknar kunskaper om bokföring. Bokföringsbrotten har inte präglats av någon förslagenhet eller planering. Det framstår närmast som om H.S. tappat kontrollen till följd av en svår personlig situation.

13. Intäkterna i verksamheten har uteslutande avsett offentlig ersättning för behandlingsplatser. Alla in- och utbetalningar har skett via ett konto. Det har således varit relativt enkelt att kontrollera betalningsströmmarna i verksamheten.

14. Ingenting tyder på att brotten gett H.S. några ekonomiska fördelar. Tvärtom finns det omständigheter som tyder på att hon har använt egna medel för att kunna fullgöra löneutbetalningar.

15. Mot bakgrund av vad som nu har anförts ska bokföringsbrotten inte bedömas som grova (jfr NJA 1988 s. 481). H.S. ska då dömas även för försvårande av skattekontroll (jfr p. 4 ovan).

Lagreglering angående förmildrande omständigheter

16. Bestämmelserna om förmildrande omständigheter i 29 kap. 3 § BrB infördes genom lagändringar som trädde i kraft den 1 januari 1989. De motsvarar en tidigare bestämmelse i 33 kap. 4 § om att lindrigare straff fick bestämmas för någon som hade begått brott under inflytande av själslig abnormitet. Begreppet själslig abnormitet ersattes år 1992 av begreppet psykisk störning utan att någon saklig skillnad var åsyftad (prop. 1990/91:58 s. 530).

17. I förarbetena till 1989 års ändringar anges att de vanligast förekommande förmildrande omständigheterna torde anges i paragrafen, om kanske inte direkt så dock på det sättet att de går att hänföra till någon av punkterna. Uppräkningen är exemplifierande och även andra faktorer än de som uttryckligen nämns kan vara att betrakta som förmildrande omständigheter och det gäller i större utsträckning än vid försvårande omständigheter. (Prop. 1987/88:120 s. 84 f.)

18. Den 1 juli 2010 fick beskrivningen av de omständigheter som särskilt ska beaktas som förmildrande sin nuvarande lydelse. Ändringarna innebar att kvalificerande rekvisit ändrades eller slopades. Syftet var att vidga utrymmet för att beakta förmildrande omständigheter.

19. Utgångspunkten för tolkningen av bestämmelsen i 29 kap. 3 § BrB måste således vara att det finns skäl för en relativt generös tillämpning av bestämmelsen och att hänsyn ska tas inte bara till uttryckligen angivna omständigheter. I fråga om 29 kap. 3 § 2 BrB måste vidare beaktas att det andra ledet i bestämmelsen har sin bakgrund i en allmän bestämmelse om straffnedsättning avseende brott som begåtts under inflytande av en psykisk störning. Det innebär att det finns utrymme för att tillämpa bestämmelsen i situationer då en psykisk störning påverkat gärningsmannens beteende på ett påtagligt sätt, även om det inte omedelbart går att hänföra denna påverkan till en bristande förmåga att kontrollera sitt handlande.

Straffvärde och påföljdsval i detta fall

20. H.S. ska dömas för bokföringsbrott, skattebrott och försvårande av skattekontroll.

21. Utredningen i målet visar att H.S. levt under stark psykisk press under en lång tid, som inleddes redan under år 2005. Hon har också inom loppet av ett år drabbats av flera tragedier i familjen. H.S. insjuknade i en depression och var sjukskriven under drygt ett år från mars 2006. Hon har begått i vart fall delar av de åtalade gärningarna under påverkan av en psykisk störning, som begränsat hennes möjligheter att hantera de svårigheter som uppkommit i hennes rörelse. Detta förhållande ska med tillämpning av 29 kap. 3 § 2 BrB beaktas i förmildrande riktning vid bedömning av brottslighetens straffvärde. Några andra omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av straffvärdet föreligger inte.

22. Brottslighetens samlade straffvärde motsvarar fängelse i fyra månader.

23. H.S. har uppgett att hon alltsedan år 2006 haft samtalskontakt med psykolog. Under hösten 2011 drabbades hon, efter en period av förbättrad

psykisk hälsa, åter av en depression och tog kontakt med läkare. H.S. är nu sjukskriven och medicinerar. Hon bedömer att hon inte orkar med att utföra samhällstjänst.

24. HD har tidigare uttalat att såväl bokföringsbrott som skattebrott är brott som med hänsyn till sin art kan leda till ett fängelsestraff (se t.ex. NJA 2000 s. 190 och NJA 2001 s. 618). Straffvärdet för den brottslighet som H.S. har gjort sig skyldig till uppgår till fyra månaders fängelse. Sådana särskilda omständigheter (s.k. billighetshänsyn) som anges i 29 kap. 5 § BrB och som kan påverka straffmätningen och påföljdsvalet föreligger inte. Med hänsyn till H.S:s inställning till sin förmåga att utföra samhällstjänst bör en föreskrift om det inte meddelas. Hon ska följaktligen dömas till fängelse i fyra månader.

Domslut

HD ändrar på det sättet hovrättens domslut, att HD

dels bedömer gärningarna under åtalspunkterna 1 och 3 som bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § första stycket BrB,

dels dömer H.S. för försvårade av skattekontroll enligt 10 § skattebrottslagen (1971:69),

dels bestämmer fängelsestraffets längd till 4 månader.

HD:s dom meddelad: den 20 april 2012.

Mål nr: B 3775-10.

Lagrum: 11 kap. 5 § och 29 kap. 3 § BrB samt 2 och 10 §§ skattebrottslagen (1971:69).

Rättsfall: NJA 1988 s. 481, NJA 2000 s. 190 och NJA 2001 s. 618.

Sökord: Bokföringsbrott; Förmildrande omständighet; Brottspåföljd
