

<b>Målnummer:</b>	B717-86	<b>Avdelning:</b>	
<b>Domsnummer:</b>	DB16-88		
<b>Avgörandedatum:</b>	1988-06-16		
<b>Rubrik:</b>	Revisor, som vid utförandet av sitt uppdrag varit oaktsam och avgett s k rena revisionsberättelser, har fällts till ansvar för medhjälp till bokföringsbrott som begåtts under följande räkenskapsår.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 23 kap. 4 § brottsbalken (1962:700)</li><li>• 23 kap. 5 § brottsbalken (1962:700)</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>			

---

**REFERAT**

Fresta Entreprenad & Försäljnings AB (bolaget) bildades i april 1979 för att driva entreprenadverksamhet. Samtliga aktier i bolaget ägdes av E.P. som var registrerad som enda ledamot i bolagets styrelse och firmatecknare fram till d 12 april 1983. Hennes make G.P. var fram till juni 1982 suppleant i styrelsen och ingick därefter i styrelsen. Bolaget försattes i konkurs d 30 nov 1983. Under bolagets hela verksamhetstid dessförinnan hade G.P. hand om den faktiska ledningen av bolaget och fungerade revisorn R.T. som bolagets revisor.

Allmän åklagare yrkade vid Sollentuna TR ansvar dels å G.P. och E.P. för grovt skattebedrägeri, bokföringsbrott och grovt bokföringsbrott dels å R.T. för medhjälp till såväl bokföringsbrott som grovt bokföringsbrott enligt följande påståenden.

I fråga om åtalet mot G.P. och E.P. för grovt skattebedrägeri påstod åklagaren att bolaget under åren 1980-1983 haft intäkter om 1 266 508 kr, vilka ej bokförts, till följd varav på bokföringen grundade deklarationer avseende mervärdeskatt och arbetsgivaravgifter blivit felaktiga och lett till avsevärt för låga skatter och avgifter. Åklagaren påstod att G.P. och E.P. varit medvetna om att bolagets deklarationer och arbetsgivaravgifter varit felaktiga och att de uppsåtligen ingivit de felaktiga deklarationerna och uppgifterna till skattemyndigheten.

I fråga om åtalet för bokföringsbrott och grovt bokföringsbrott samt för medhjälp därtill påstod åklagaren följande.

E.P. i egenskap av styrelse och G.P. som företagsledare och även styrelse efter juni 1982 är ansvariga för bolagets bokföring.

De ansvariga har uppsåtligen underlåtit att bokföra affärshändelser - förutnämnda intäkter - och att tillse att bokföringen skett löpande, att betalningar med check bokförts som kassatransaktioner för att justeras mot saldobesked vilket omöjliggjort en riktig kassakontroll, att betalningar har bokförts på kassakontot trots att dessa ej motsvaras av verkliga in- eller utbetalningar, att löneuttag av makarna bokförts först i samband med bokslut, att outredda differenser på fordrings- och skuldkonton i bokslutet justerats mot kassakontot och att erhållna förskott om kundbetalningar överhuvudtaget ej bokförts.

Det kan anmärkas att kassakontot kommit att utvisa saldon som dels varit orimliga dels ej motsvaras av verklig kassa. Kassan har sålunda varierat mellan omkring 450 000 kr plus till 530 000 kr minus.

Bokföringens brister har varit så allvarliga att rörelseförlopp, ställning och ekonomiska resultat inte kunnat i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen.

R.T. har undertecknat revisionsberättelse avseende räkenskapsåren 384 d 1 sept 1980-d 31 aug 1981 och d 1 sept 1981-d 31 aug 1982. Oaktat bokföringsskyldigheten åsidosatts på ett uppseendeväckande sätt har R.T. underlåtit att anmärka på dessa. Genom att fastställa balansräkningen och resultaträkningen bl a oaktat kassakontot aldrig kunnat avstämmas och fordrings- och skuldkontot innehållit outredda differenser har R.T. med dåd främjat den ansvariga styrelsens brott. Han har härigenom medverkat till att konstruerade ingångsvärden använts för de nya räkenskapsåren samt fått bokföringen trots dess grava brister att för allmänheten och myndigheter framstå som acceptabel.

Vad gäller den del av gärningarna som hänför sig till tiden efter d 1 juli 1982 är brotten att bedöma som grova med hänsyn till bristernas karaktär, rörelsens omfattning och det skatteundandragande syfte som motiverat underlåtna bokföringsåtgärder.

R.T:s medverkan är inte att anse som grov.

TR:n (ordf rådmannen Bexelius) anförde i dom d 19 sept 1984 bl a:

Domskäl.

G.P. har förnekat att han gjort sig skyldig till skattebedrägeri när han inte haft något uppsåt att bedra staten på mervärdeskatt och inte heller undertecknat deklarationerna för mervärdeskatt. Han har förnekat ansvar för skattebedrägeri även beträffande arbetsgivaravgiften när de inte bokförda beloppen använts i bolagets tjänst varför arbetsgivaravgift varken skolat utgå för honom eller hans hustru samt när han i vart fall saknat uppsåt. I fråga om bokföringsbrott har G.P. bestritt sådant, om brister skulle anses vidlåda bokföringen, när han ej haft brottsligt uppsåt. I vart fall har han bestritt att bokföringsbrottet skall anses vara grovt. - - -

E.P. har bestritt ansvar för skattebedrägeri beträffande mervärdeskatt när hon inte varit medveten om att deklarationerna varit felaktiga och sålunda saknat uppsåt. Hennes inställning till skattebedrägeri beträffande arbetsgivaravgifter har varit densamma som beträffande mervärdeskatten. Hon har upprättat mervärdeskattedeklarationerna med ledning av bokföringsbyråns datalistor och endast underskrivit de av byrån utskrivna arbetsgivaravgifterna. E.P. har vidare bestritt att hon uppsåtligen utfört bokföringen på felaktigt sätt men om fel finnes beror de på bristande förståelse eller bristfälliga uppgifter.

R.T. har bestritt ansvar för medhjälp till bokföringsbrott.

De tilltalade har hörda över åtalet anført i huvudsak följande.

G.P: Han har varit verksam i branschen sedan 1969. Han har främst sysslat med schaktarbeten och trädgårdsanläggningar. Hans bolag har gått i konkurs 1974 och 1975. Efter konkurserna startade han ett nytt bolag, Fresta Entreprenad & Försäljnings AB. Hans fru ägde aktierna och utgjorde styrelse men han ordnade arbetena och skötte verksamheten. Först var det blygsam omfattning på rörelsen men senast hade han 15-18 anställda före konkursen i nov 1983. Denna skedde på grund av att kronofogden först tog all utrustning som betalningssäkring för en fordran på 570 000 kr. Detta betalade han. Kronofogden återkom en vecka senare och krävde ytterligare 500 000 kr. Då

fick bolaget gå i konkurs och även han personligen. Rörelsen sköttes på det sättet att han anställde folk, räknade på arbeten och basade. Han såg till att papprena kom till revisorn och att det fanns pengar att betala. Hans fru, E.P, svarade i telefon. Hon skrev fakturor till kunder och plockade med papper. De fakturerade dock inte Sollentuna Åkeri, Solab, som de börjat få uppdrag från 1980 och som fick uppdrag av honom. Körningarna för Solab sköttes så att lappar från den som kört maskinen lämnades direkt till Solab. Solab talade sedan om hur mycket hans bolag kört in och drog sina motfakturer på det som hans bolag beställt. De fick en avräkning på bruttokörningarna och ett besked om saldot. För att få pengar för sina egna arbeten gick han till Lito maskintjänst AB med sina följesedlar. Lito fakturerade. Han hämtade pengar, vanligen i form av check, hos Lito. Hans samarbete med Lito var mycket bra. Mestadels var Lito skyldigt honom pengar. De checken han fick sattes in på Frestas bankkonto i Föreningsbanken och användes för att betala utgifter i rörelsen. Checktalongen lämnade han till revisionsbyrån. Han anlät Lito för att spara folk och för att få pengar direkt. Hälften av kostnaden för Lito, under den sista tiden 6 % av fakturabeloppen, skulle han ändå fått betala i kostnader. Han kollade avräkningarna som han lämnade till revisionsbyrån mot följesedlarna. R.T. fick i uppdrag att stämma av kontot med Solab men revisionsbyrån har missat en del avräkningar. Det finns fler kostnadsfakturer än de som bokförts. L.L. på Lito maskintjänst har skrivit avräkningar för hand på ett papper med ledning av de transportsedlar som han haft med sig. Transportsedlarna har varit prissatta och momsatsen har varit påskrivna. Transportsedlarna har inte bokförts men han har lämnat de handskrivna avräkningarna till revisorn. Han kan inte begripa varför de inte införts i bokföringen. Bolagets kontantkassa hade han på sig. Den fanns i hans plånbok. Han tittade aldrig på databladen från revisionsbyrån och inte heller gjorde hans fru det. Hans eget löneuttag bokfördes vid årets slut men på E.P:s lön skickades lönespecifikation till revisionsbyrån. Alla kostnadskvitton har lämnats till revisionsbyrån. Han känner inte till några kostnader som ej blivit bokförda men handpenningar på inköpta maskiner har inte bokförts fastän han lämnat kvitton och kontrakt till revisionsbyrån. Han har senare uppmärksammats på att en faktura bokförts som inkomst i stället för utgift, den avsåg någon som kört åt Fresta. Av de inte bokförda intäktsposterna har en del använts att betala löner till anställda. Olika personer på revisionsbyrån - R.T, G-M.W. och D.P. - har tagit kontakt med honom om bokföring och bokslut. G-M.W. har frågat efter avräkningar med Solab. Han har sagt att Fresta inte längre körde åt Solab. Han har sett skriftliga frågor också. Han har givit revisionsbyrån i uppdrag att reda ut avräkningarna med Solab. Byrån har tagit 10 kr för detta. - Eftersom han var skyldig skatt på grund av skönstaxeringar var han inte med i styrelsen utan E.P. utgjorde styrelse. E.P. kunde låna pengar till aktiekapitalet medan han inte kunde få något banklån. E.P. skulle lära sig att föra bok. Hon förde vanlig dagbok med gula kopieblad som revs ut och lämnades till revisionsbyrån. Hon förde in allt som han lade i korgen. Där lade han alla papper utom avräkningarna. Dessa fördes inte in. Det är riktigt att han hade en rallybil som han körde. Alla kostnader fördes på bolaget. Den utgjorde reklam för bolaget.

E.P: Hennes funktion var att svara i telefon och att skriva i grunddagboken vilket revisionsbyrån skulle lära henne. Hon fakturerade också ett par gånger. Varje månad åkte hon ner till revisionsbyrån med hela bokföringen. Hon skötte in- och utbetalningar. Vissa gjordes över bankgiro. Hon hade i början tillgång till checkar. Hon betalade däremot inga löner, det gjorde G.P. Hon hade heller inga kontakter med Solab eller Lito. Alla kvitton låg i en korg. Dem förde hon in i dagboken. Hon förde bara kontanta in- och utbetalningar i dagboken. Bankgirokvitton förde hon in som utbetalning. Fakturor förde hon inte in. G-M.W. ringde och frågade om hon kunde föra in momsrapporterna från databladen på deklARATIONER. Det gjorde hon. Det var bara en direkt överföring av uppgifter. Hon skrev också under dessa deklARATIONER. Arbetsgivaruppgifterna har hon inte haft något att göra med. Hon har skrivit under dem men är inte kapabel att upprätta dem. Hon har inte ordnat några styrelsemöten eller bolagsstämmor och inte heller skrivit protokoll. Hon lämnade styrelsen d 1 juli 1982 för att hon skulle börja studera. Hon har sett

frågor från G-M.W. men kommer inte ihåg dem. Det var hennes man som hade kontakten med revisionsbyrån förutom vid hennes besök i samband med att hon överlämnade bokföringen. Hon har fört dagboken och satt nummer på alla verifikationer. Däremot har hon inte satt nummer på kontrakten beträffande maskiner och inte heller på Solabs avräkningar. De flesta dagboksbladen såg ut på samma sätt. De upptog kostnader och utgifter men inga inkomster. Någon sa till henne att Solabs avräkningar inte skulle in i bokföringen men hon vet inte vem. Hon kände inte förrän helt nyligen till att G.P. 1983 dömts till fyra månaders fängelse för skattebedrägeri och bokföringsbrott.

R.T: Man har haft revisionsbyrå i tjugo år utan att anmärkningar riktats mot honom. Han har deltagit i många kurser och blir ofta av sina kolleger tillfrågad om skattejuridiska frågor. G.P. var klient under slutet av 1960-talet och början av 1970-talet men inte under tiden för sina konkurser. Under våren 1979 återkom G.P. och bad byrån ta hand om bokföringen. Han var till en början inte villig. G.P. lovade att det skulle bli ordning och att E.P. skulle stå för bolaget och sköta det medan G.P. bara var anställd. G.P. talade om att E.P. gått på bokföringskurs och kunde sköta en dagbok. Han tog uppdraget. Under räkenskapsåret 1979/80 var allting med. Vid en taxeringsrevision 1981 var det inga större anmärkningar utan endast mindre beträffande representation. Efter den taxeringsrevisionen blev det sämre. G-M.W. fick skriva fler och fler brev. Dessa växlades med E.P. eftersom G.P. hela tiden var ute på arbeten. Även D.P. hade kontakt med bägge makarna. Det blev väldig differens på kontona. Grundnotering skulle föras på allting, även på avräkningarna med Lito och Solab. Han visade hur det skulle gå till liksom G-M.W. Fresta var registrerat på faktureringsmetoden för momsredovisningen. Därför var det nödvändigt för byrån att få alla avräkningar som utgör grunden för intäktssidan. Byrån tryckte på väldigt mycket när det gällde bokföringen. Fresta gav byrån så mycket arbete att den inte klarat några ytterligare klienter av det slaget. När byrån vände sig direkt till Solab ville de inte ha samarbete. Byrån fick inte något material från Solab eftersom Solab gav sina avräkningar till G.P. och inte ansåg sig underställda revisionsbyrån. G-M.W. fick uppgiften från makarna P. att de slutat körningar för Solab under sommaren 1981. Eftersom samtidigt en ökning av omsättningen för Fresta skett genom avräkningarna från Lito hade byrån ingen anledning att inte tro på en sådan uppgift. Om byrån fick in alla verifikationer var det inga problem med momsredovisningen men byrån fick aldrig uppgifterna förrän sista dagen. Vid ett par tillfällen klagade G.P. över att momsen var för hög men han gav besked att den var precis i enlighet med bokföringen. Byrån förde inte någon lönebok utan fick bara in uppgift om totalbelopp och innehållen skatt. Löneredovisningen skulle Fresta sköta. Byrån lämnade heller inte kontrolluppgifter till de anställda. Att bokföringen inte fördes löpande berodde bl a på att byrån hade svårt att få in bankutdrag. När avstämning skedde borde det hela stämma om alla avräkningar var med. Eftersom alla inte var med blev det misstämning. Han uppdrog åt D.P. att stämma av. Eftersom G.P. inte tog ut någon lön under hela året utan först i samband med bokslutet var det omöjligt att få det hela att stämma och ibland uppstod negativa kassasaldon. Byrån kunde heller inte tvinga G.P. att ta ut lön under året. Vid avstämningen d 1 sept 1981 saknades 138 000 kr. Dessa måste G.P. ha tagit ut som lön utan att boka in dem. Under 1979-80 förde E.P. en mer avancerad dagbok men omkring 1981 började hon med de förenklade grunddagboksnoteringarna, eftersom hon inte klarade av det första systemet. Om hon skött det nya systemet fullständigt skulle det varit tillfredsställande som underlag och som löpande bokföring, men införingen var ofullständig. Revisionsbyrån kunde bara bedöma papper men inte verkligheten. Denna skulle G.P. ge. G.P. bara sa att omsättningen steg. D.P. diskuterade årsbokslutet med G.P. och tyckte inte att det verkade vara något fel i den uppgivna årsomsättningen. G.P:s rallybil inköptes som en Opel och bokfördes så. Alla uppsättningar av däck uppgavs som biltillbehör och bokfördes som sådana. Ingenting bokfördes som reklam eftersom revisionsbyrån inte kände till att det var en rallybil. Den hade heller inte kunnat upptas som reklam i ett fåmansbolag om bara ägaren använt den.

Åklagaren har kompletterat den omfattande skriftliga bevisningen med sakkunnig- och vittnesförhör med taxeringsrevisorn P.V. som upprättat revisionspromemoria, civilekonomen L.L. innehavare av Lito maskintjänst som diskonterat åt Frestabolaget, G-M.W. anställd hos Väsby Revisionsbyrå som konterat och för byråns räkning skött Frestabolagets bokföring. R.T. har därjämte åberopat som vittne civilekonomen D.P. tidigare anställd på Väsby Revisionsbyrå, vilken upprättat de aktuella årsboksluten för Frestabolaget.

Samtliga de tilltalade har godtagit att de uträknade beloppen för mervärdeskatt och arbetsgivaravgifter är riktiga under förutsättning att de inte bokförda intäkterna uppgår till det av åklagaren slutligen uppgivna sammanlagda beloppet, 1 266 508 kr. G.P. och E.P. har inte gjort några invändningar mot att de belopp, som redovisats i revisionspromemorian och som avsett avräkningar från Solab eller Lito, inte upptagits i bokföringen. G.P:s invändning har i stället siktat till att visa att de inte såsom intäkter bokförda beloppen ändå på annat sätt kommit Frestabolaget till godo eller använts i bolagets tjänst. E.P. har velat göra gällande att de av henne förda grundnoteringarna inte kan anses utgöra någon bokföring samt att hon inte varit insatt vare sig i bolagets ekonomi eller skötsel och sålunda inte heller är ansvarig.

R.T. har slutligen hävdatt att han inte kan göras ansvarig för felaktigheter eller ofullständigheter som berott på att Frestabolaget inte tillhandahållit allt material.

Det är styrkt genom revisionspromemorian och förhöret med V att i Frestabolagets bokföring inte upptagits intäkter från Solab och Lito maskintjänst till de av åklagaren påstådda beloppen. Vidare är det genom vittnesmålet från L.L. styrkt att G.P. personligen erhållit de belopp från Lito som inte bokförts, antingen i form av kontanter eller genom check. Det har inte i målet bestritts att G.P. mottagit de inte bokförda intäkterna från Solab. Varken G.P. eller E.P. har kunnat påvisa att bolaget haft några inte bokförda kostnader. Snarare står det genom L.L:s utsaga klart att handpenningar på maskiner bokförts fastän G.P. velat förklara vissa differenser med att sådana ej bokförts. Trots att G.P. bl a genom kontoutdrag från bolagets bankkonto velat visa att vissa penningssummor kommit bolaget till godo, har dessa inte förändrat bolagets bokförda intäkter vilka legat till grund för beräkningen av såväl mervärdeskatt som arbetsgivaravgifter. Avseende kan därför inte fästas vid denna G.P:s invändning. Då ingen av makarna P. invänt mot beräkningarna av påförda mervärdeskatter och arbetsgivaravgifter, är sålunda i målet visat att skatter och avgifter undandragits med påstådda belopp. Det återstår då att bedöma om någon av eller båda makarna P. genom visat uppsåt kan göras ansvarig för de undandragna skatterna och avgifterna. Det står klart att G.P. varit den som helt lett och skött bolaget. Det är också han som mottagit de inte bokförda kontantbeloppen från Lito. E.P. har uppgivit att hon fått instruktion om att inte sätta verifikationsnummer på avräkningar från Lito och Solab. Endast G.P. kan ha instruerat henne till detta. Trots att G.P. förklarat sig sakna kunskap om bokföring måste det stått klart för honom att innebörden av att inte bokföra vissa intäkter var att bolagets omsättning och överskott minskade, vilket ledde till lägre skatt än om intäkten bokförts. Han har därför handlat uppsåtligen. Vad angår E.P. har hon genom att ställa sig till förfogande som styrelse, firmatecknare och låntagare gjort det möjligt för G.P. att fortsätta att driva rörelse och blivit ansvarig för bolagets mervärdeskattedeclarationer och arbetsgivaruppgifter. Detta ansvar kan hon inte undandra sig genom att enbart påstå att hon ej förstått innebörden av deklARATIONER och uppgifter. Hon har dessutom varit aktivt verksam i bolaget genom att sköta de kontorsgöromål som inte överlämnats till Väsby Revisionsbyrå. Det måste därför ha stått klart även för henne att hon genom att följa sin makes anvisning att inte bokföra eller sätta verifikationsnummer på vissa avräkningar undandrog dessa intäkter från att ingå i bolagets omsättning och rörelse. Även E.P. måste därför anses ha handlat uppsåtligen. G.P. och E.P. skall sålunda fällas till ansvar för

skattebedrägeri vilket med hänsyn till beloppens omfattning är att anse som grovt.

De av åklagaren - påstådda bokföringsbrotten är enligt TR:ns mening snarast att se som en följd av att ett flertal stora intäktsbelopp av makarna P. undanhållits bokföringen. Bristerna är av sådan art att bolagets ställning inte kunnat bedömas med ledning av bokföringen. Ansvaret för de av åklagaren uppräknade och genom V:s revisionspromemoria och utsaga styrkta bristerna i bokföringen tillkommer därför i vart fall båda makarna P. Både G.P. och E.P. har dock velat övervältra detta ansvar å R.T. vilken nedlagt mycket tid och arbete på att ordna upp bolagets bokföring. Detta framgår inte bara av R.T:s egna uppgifter utan också av vittnesmålen från hans båda anställda, G-M.W. och D.P. De av E.P. förda grundnoteringsbladen utgör enligt V:s uppfattning bolagets grundbokföring även om den varit bristfällig såsom sådan. Revisionsbyråns uppdrag har varit att systematisera denna och utföra årsredovisningar. E.P. kan inte undandra sig ansvar för bokföringen genom att påstå att hon inte utfört någon sådan. Både G.P. och E.P. har tagit del av anmärkningar från revisionsbyrån och där särskilt från G-M.W. beträffande skötseln av bokföringen. De måste därför anses ha varit medvetna om bristerna i bokföringen. Då både G.P. och E.P. har varit näringsidkare och sålunda bokföringsskyldiga skall de dömas för bokföringsbrott, vilket TR inte bedömer som grovt.

Vad gäller det av åklagaren påstådda ansvaret för R.T. för medhjälp till makarna P:s bokföringsbrott finner TR:n inte i målet styrkt att R.T. på något sätt känt till att stora intäktsbelopp uppsåtligen undanhållits bokföringen av makarna P. Snarare ger bevisningen i målet stöd för uppfattningen att från revisionsbyråns sida företagits stora ansträngningar att åstadkomma en korrekt bokföring och redovisning för Frestabolaget. Åtalet mot R.T. skall därför ogillas.  
- - -

Domslut.

TR:n dömde såväl G.P. som E.P. jämlikt 2 § 1 st och 4 § skattebrottslagen (1971:69) och 11 kap 5 och 7 §§ BrB för grovt skattebedrägeri och bokföringsbrott. G.P. dömdes till fängelse 1 år varjämte han meddelades näringsförbud för en tid av 5 år. E.P. dömdes till villkorlig dom och 100 dagsböter å 20 kr.

Åtalet mot R.T. ogillades.

Såväl åklagaren som G.P. och E.P. fullföljde talan i Svea HovR.

Åklagaren yrkade att R.T. måtte dömas för medhjälp till bokföringsbrott till fängelse en månad.

Åklagaren yrkade vidare att E.P. måtte ådömas fängelse.

G.P. yrkade i första hand frikännande och E.P. yrkade frikännande.

Åklagaren och de tilltalade bestred varandras yrkanden.

I anslutning till sitt ändringsyrkande justerade åklagaren gärningsbeskrivningen beträffande bokföringsbrotten så att i det stycke som i den i TR:n framförda gärningsbeskrivningen började "De ansvariga - - -" ordet "dels" insköts före "underlåtit" och efter "löpande" insköts "dels medverkat till" före "att betalningar med check - - -". Vidare ändrades i gärningsbeskrivningen beträffande R.T. sista ordet i andra meningen i det stycke som började med "R.T. har - - -" från "dessa" till "bristerna".

HovR:n (hovrättslagmannen Nilsson, hovrättsrådet Hallmo, referent, adj led f d hovrättsrådet Edwall samt nämndemännen Bengtsson och Häggqvist) anförde i dom d 2 juli 1986:

Domskäl. G.P:s, E.P:s och R.T:s inställning till ansvarspåståendena har i HovR:n varit densamma som angetts i TR:ns dom, dock att G.P. och E.P. gjort följande förtydliganden och tillägg.

G.P. har vitsordat att han varit den som i praktiken lett företaget. Han har medgivit att intäkter till det belopp om 1 266 508 kr som anges i gärningsbeskrivningen inte bokförts men har bestritt att mervärdeskatt och arbetsgivaravgifter undanhållits och har till stöd härför hävdad att bolaget haft utgifter för förnödenheter som av misstag inte bokförts och som uppgått till eller överstigit nämnda intäkter. - Vidare har han anfört att han inte haft någon skattepliktig förmån av fri bil. - Beträffande bokföringen har G.P. vitsordat att denna varit bristfällig i de avseenden åklagaren gjort gällande med undantag för påståendet "att löneuttag av makarna bokförts först i samband med bokslut", eftersom detta påstående är felaktigt såvitt gäller hans egen lön. För hans egen del gällde nämligen, enligt vad G.P. gjort gällande, att några löpande löneuttag inte förekom under året utan att hans lön "salderades" som en klumpsumma i samband med årsbokslutet. - Beträffande både skatte- och bokföringsbrotten har G.P. dessutom invänt att han saknat uppsåt, eftersom han lämnat alla intäktsverifikationer till bokföringsbyrån och därför haft rätt att förlita sig på att bokföringen blev riktig.

E.P. har intagit samma ställning till åtalet som G.P. och har i övrigt hänvisat till att hon i praktiken inte varit företagsledare utan snarast uppträtt som bulvan.

Hörda över åtalet har G.P. E.P. och R.T. i HovR:n berättat i huvudsaklig överensstämmelse med sina i TR:ns dom antecknade uppgifter med ändringar och tillägg enligt följande.

G.P: Han har aldrig betalat ut några svarta löner. Däremot har det förekommit att anställda fått kompensationsledigt med full lön då de arbetat övertid. Löneutbetalningarna skötte han själv. E.P. räknade endast ut lönerna. Han hade fullmakt att teckna bolagets firma. På grund av sina tidigare skatteskulder kunde han inte själv få trafik tillstånd. E.P. tog därför trafik kort för att stå för trafikansvaret. - Alla avräkningar med Solab lämnades till revisionsbyrån. Det var ett avbrott i körningarna åt Solab under tre månader, men också de räkningar som släpade efter och räkningarna för tiden efter avbrottet lämnades till byrån. Han hade ofta utgifter för bolaget som betalades kontant. Det rörde sig - förutom om löner - om delar till maskinerna, drivmedel, däck m m. Vissa dagar kan han ha gjort upp till 15 utbetalningar ur sin kontantkassa. Alla verifikationer som inte medförde några problem från bokföringssynpunkt bokfördes av E.P. De verifikationer som var speciella, t ex på det sättet att moms inte var specificerad, numrerade inte E.P. utan de skickades direkt till revisionsbyrån. Då de fick påpekanden från revisionsbyrån om att intäktsverifikationer saknades svarade han att han sänt över alla verifikationer och hänvisade dem direkt till Solab och Lito. - Rallybilen hade kostat 30 000 kr i inköp och drog inte så stora kostnader. - Familjen bor i en villa som byggdes 1947 och som de köpte 1968. Kostnaderna för bostaden har uppgått till 1 000-1 500 kr per månad. Han har haft mycket lite fritid, har inte haft någon hobby och har inte gjort några egna investeringar. Han har haft båt sedan 1969. Båten har bytts i flera omgångar. För att köpa den senaste båten lånade han 200 000 kr. Den var försäkrad för 250 000 kr. Hans hustrus köp av en fastighet för 700 000 kr finansierades i sin helhet genom lån.

E.P: Det är riktigt som hon tidigare uppgivit att hon inte satte några verifikationsnummer på avräkningarna med Solab. Detsamma gällde också avräkningarna med Lito. De verifikationer hon inte förstod sig på lämnade hon till revisionsbyrån utan att överhuvud vidtaga några åtgärder med dem. För många år sedan gick hon på en bokföringskurs, men hon fullföljde den aldrig på grund av att barnen tog alltmera tid i anspråk.

R.T: Uppgårelsen med Frestabolaget innebar att E.P. skulle föra grundnoteringsbok och två journaler, en kundjournal och en leveransjournal.

Hon skulle förnumrera alla verifikationer. Det fanns rörelser över checkkontot som inte stämde överens med några verifikationer. R.T. var övertygad om att G-M.W. och D.P. hade kommit tillrätta med allt när han skrev under revisionsberättelserna. Det var inte R.T. som upprättade boksluten. Han var någon gång i kontakt med E.P. men i huvudsak var det G-M.W. som skötte kontakterna med henne. Hans intryck av E.P. var att hon var en bestämd kvinna och att hon var mera kunnig i bokföring än som framgått under rättegången.

I HovR:n har förhör på nytt hållits med V, G-M.W. L.L. och D.P. På begäran av G.P. har vidare D.J. hörts som vittne. De hörda har uppgivit i huvudsak följande.

V: Vid sin granskning upptäckte han efter fem minuter att det var något galet. Det kan inte ha undgått någon att det var oriktigheter i bokföringen. Det mesta hade bokförts som kassatransaktioner trots att betalningar skett över checkkontot. De uttag som gjorts på checkkontot kunde inte knytas till någon viss affärshändelse. Detta gjorde det fullständigt omöjligt att göra en kassaavstämning. Han fann det upprörande att en blank revisionsberättelse lämnats trots sådana brister i bokföringen. - Avräkningarna från Solab redovisade ackumulerade inkomster under året.

G-M.W: Uppdraget för Frestabolaget gav revisionsbyrån ett enormt arbete. Hon tog kontakt med E.P. om hon var det minsta osäker och tycker själv att hon gjort ett bra jobb. Det var inte några svårigheter att få besked från Lito men från Solabs sida hänvisade man till att avräkningarna lämnats till G.P. - Hon sände "otroligt mycket meddelanden" med förfrågningar till Frestabolaget. Hon pratade om detta med de övriga anställda på revisionsbyrån och talade också med sin chef, R.T. om att hon hade problem med bolaget. - Det förekom ibland negativa saldon.

L.L: Väsby Revisionsbyrå tog kontakt med hans företag, Lito maskintjänst, för att få kontoutdrag så att de kunde färdigställa bokslut för Frestabolaget. När byrån fått dessa, hördes den inte av förrän långt senare, då han fick veta att det saknats några avräkningar från Lito. Det var D.P. som då tog kontakt. L.L. fick därvid det intrycket att byrån utan vidare tog hans saldo och bokförde det mot kassakontot. När han påpekade att det borde ha gjorts en mera ingående undersökning fick han av DP. svaret: "Skall man lägga ner så stort arbete?" Att det fattats avräkningar från Lito kunde ha upptäckts direkt om byrån prickat av avräkningarna en efter en. - Han biträdde makarna P. vid upprättandet av deras självdeklarationer 1982 och 1983.

D.J: Hon anställdes av Frestabolaget d 1 febr 1983 och var kvar i företaget intill konkursen i nov samma år. När hon började låg man efter med bokföringen sedan d 1 nov 1982. De första dagarna av sin anställning deltog hon under tre dagar i arbetet hos Väsby Revisionsbyrå för att sätta sig in i de rutiner som skulle tillämpas. Hon fick det intrycket att det rådde stor oreda i papperen hos byrån. - När hon anställdes skötte revisionsbyrån all bokföring för Frestabolaget, även grund bokföringen.

D.P: Han är civilekonom och har tidigare varit anställd hos Väsby Revisionsbyrå. Frestabolagets bokslut för 1980/1981 och 1981/1982 upprättades av honom. Han fick lägga ner mycket tid på att stämma av. Uppenbarligen saknades material i grundbokföringen och det var svårt att få fram underlag. Leverantörer och kunder kontaktades för att möjliggöra avstämning av kontona. Från Solab fick han dock, efter mycket tjat, endast ett saldo. Kassakontot justerades på så sätt att en saldering skedde för G.P:s egen lön. Han bedömde det dock vara möjligt att göra ett godtagbart bokslut och han ansåg också att bolagets verksamhet utvisade ett resultat som kunde godtas med hänsyn till antalet anställda och omsättningens storlek. Under bokslutsarbetet hade han fortlöpande kontakt med G-M.W. som var väl insatt i Frestabolagets redovisning. - Revisionsbyrån hade "ingen kontroll över G.P:s plånbok" eftersom G.P. inte förde någon kassabok. Problemen med



bokföringsunderlaget i Frestabolaget diskuterades med R.T. i samband med arbetet med bolagets bokslut.

HovR:n gör följande bedömning.

Såsom TR:n funnit har i Frestabolagets bokföring inte upptagits intäkter från Solab och Lito maskintjänst till ett belopp om sammanlagt 1 266 508 kr. G.P. har invänt att dessa intäkter i sin helhet motsvarats av utgifter för bolaget. Utgifterna har enligt vad G.P. uppgivit avsett andra omkostnader för bolagets verksamhet än löner. Dessa omkostnader har enligt vad G.P. vidare påstått betalats kontant och har avsett drivmedel, reservdelar och annat för bolagets verksamhet. Som förklaring till att dessa utgifter inte blivit bokförda har G.P. angett att tillhörande verifikationer på grund av slarv från hans sida kommit bort.

Makarna P:s påstående om att bolaget haft andra kvittningssgilla utgifter än lönekostnader innebär att ett uppenbarligen stort antal verifikationer avseende ett sammanlagt belopp om drygt 1,2 milj kr på grund av slarv eller förbiseende skulle ha kommit bort under den tidsperiod som åtalet avser. Påståendet framstår redan i sig som föga sannolikt. Därtill kommer att makarna P. enligt egen uppgift lagt ned ett avsevärt arbete på att söka dokumentera dessa utgifter och rekonstruera bokföringen utan att lyckas härmed. De har inte i brottmålet försökt att ytterligare konkretisera uppgifterna, t ex genom att uppge till vilka leverantörer som betalningarna skulle ha skett. På grund av det anförda kan makarna P:s uppgifter om att bolaget haft andra kvittningssgilla utgifter än lönekostnader inte vinna beaktande. Det som har sagts nu utesluter inte att bolaget kan ha haft icke bokförda lönekostnader, som helt eller delvis svarar mot de utelämnade intäkterna. Förekomsten av sådana utgifter skulle emellertid inte ha medfört att bolaget bort påföras mervärdeskatt och arbetsgivaravgifter med lägre belopp än åklagaren påstått. Avgörandet i målet skall därför inte heller i övrigt grundas på ett antagande, att det utelämnade intäktsbeloppet till någon del motsvaras av sådana kostnader för bolaget som är av beskaffenhet att böra beaktas i detta sammanhang.

Vad gäller den förmån som G.P. haft i form av fri tillgång till den i målet ifrågavarande rallybilen finner HovR:n inte visat annat än att denna förmån är att anse som skattepliktig.

HovR:n finner på grund av vad som sags ovan utrett att skatter och avgifter undandragits med de av åklagaren påstådda beloppen.

Makarna P. har emellertid också invänt att de i vart fall saknat uppsåt att undandra ifrågavarande belopp, eftersom de levererat in samtliga intäktsverifikationer till bokföringsbyrån. Deras påståenden i detta hänseende motsägs dock av de påpekanden och förfrågningar angående bristande intäktsverifikationer som ostridigt skett från byråns sida och vad som framkommit angående G.P:s reaktion härpå. De undandragna beloppen är dessutom så stora att det redan av den anledningen framstår som uteslutet att G.P. som i praktiken ansvarat för rörelsens ekonomi, kan ha varit omedveten om bristerna i intäktsredovisningen. Avräkningarna från både Solab och Lito har angett den ackumulerade inkomsten under året och det har med ledning av dessa uppgifter varit ytterst enkelt att se att intäktsverifikationer saknats. HovR:n finner mot bakgrund härav styrkt att också E.P. som haft att sköta den löpande grundbokföringen, har insett att utgiftsverifikationer saknats.

HovR:n finner på grund av vad som upptagits i det föregående inte skäl att med anledning av vad som förekommit i HovR:n frångå TR:ns bedömning att såväl G.P. som E.P. uppsåtligen undandragit de ifrågavarande intäkterna från beskattning. G.P. och E.P. skall därför, såsom TR:n funnit, fällas till ansvar för skattebedrägeri, som är att anse som grovt.

Genom makarna P:s erkännanden och övrig utredning i målet är dessutom styrkt att bokföringen varit felaktig på det sätt åklagaren påstått. HovR:n bedömer åtalet mot G.P. och E.P. för bokföringsbrott på sätt TR:n gjort.

Vad härefter angår åtalet mot R.T. för medhjälp till bokföringsbrott framgår av vittnet V:s uppgifter och vad som i övrigt framkommit i målet om bolagets bokföring att bristerna i denna varit mycket lätt iakttagbara. Av D.P:s och G-M.W:s vittnesmål framgår dessutom att R.T. genom samtal med dem upplysts om svårigheterna med Frestabolagets bokföring. HovR:n finner därför utrett att R.T. känt till bristerna i bokföringen. Bristerna har bl a haft till följd att kassakontot aldrig kunnat avstämmas och att fordrings- och skuldkontot innehållit outredda differenser som justerats mot kassakontot. Genom att likväl utan anmärkning underteckna revisionsberättelserna avseende räkenskapsåren d 1 sept 1980-d 31 aug 1981 och d 1 sept 1981-d 31 aug 1982 har R.T. medverkat till att konstruerade ingångsvärden använts för de följande räkenskapsåren. Som en följd härav har bokföringen för dessa räkenskapsår icke på ett riktigt sätt återspeglat bolagets ställning och resultat. Härigenom har R.T. gjort sig skyldig till medhjälp till bokföringsbrott. R.T:s medverkan är inte att anse som grov.

Påföljden bör vad gäller G.P. bestämmas till det av TR:n utmätta fängelsestraffet.

De brott till vilka E.P. gjort sig skyldig är av den art och omfattning att annan påföljd än fängelse inte kan komma i fråga. Vid straffmätningen beträffande E.P. beaktar HovR:n att G.P. varit den som i praktiken skött rörelsen och att E.P. stått under starkt inflytande av sin make.

Den medhjälp till bokföringsbrott till vilken R.T. gjort sig skyldig är av den beskaffenhet att påföljden av hänsyn till den allmänna laglydnaden bör bestämmas till fängelse.

HovR:n finner lika med TR:n att G.P. skall meddelas näringsförbud för en tid av fem år.

Domslut.

I fråga om G.P. fastställde HovR:n TR:ns domslut och beträffande E.P. ändrade HovR:n påföljden till fängelse 6 mån.

Vad slutligen gällde R.T. dömde HovR:n med ändring av TR:ns domslut honom enligt 11 kap 5 § och 7 § 1 st samt 23 kap 4 § BrB för medhjälp till bokföringsbrott till fängelse en månad.

R.T. (offentlig försvarare advokaten N.A.W.) sökte revision och yrkade att åtalet mot honom måtte ogillas.

Riksåklagaren bestred ändring.

Målet avgjordes efter huvudförhandling (riksåklagaren genom utnämnde statsåklagaren Christer van der Kwast). Vid huvudförhandlingen justerade riksåklagaren gärningsbeskrivningen i vad avsåg åtalet mot R.T. på det sättet att femte stycket i fråga om åtalet för bokföringsbrott gavs följande nya lydelse: R.T. har oaktat bokföringsskyldigheten åsidosatts på angivet sätt, vilket medfört oriktiga uppgifter i balans- och resultaträkningar, avgett s k rena revisionsberättelser avseende räkenskapsåren d 1 sept 1980-d 31 aug 1981 och d 1 sept 1981-d 31 aug 1982. R.T. har härigenom medverkat till att felaktiga ingångsvärden använts för de följande räkenskapsåren och att rörelsens ställning, förlopp och resultat inte har kunnat i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen.

HD (JustR:n Welamson, Jermsten, referent, Heuman, Gad och Solerud) beslöt följande dom:

Domskäl. R.T. har i HD hörts på nytt. Utöver vad som antecknats i TR:ns och HovR:ns domar har han därvid uppgett följande. Både G-M.W. som skött Frestabolagets huvudbokföring, och D.P. vilken upprättat boksluten, var mycket kunniga, erfarna och noggranna. När dessa efter hand rapporterat att de slutfört sina uppdrag och att de hade lyckats komma till rätta med alla problem som förut varit aktuella under deras arbete, god tog R.T. detta. Han hade inte känt till hur D.P. närmare gått till väga eller vilka metoder denne tillämpat då boksluten färdigställts. Vid sitt revisionsarbete hade R.T. noga kontrollerat varje post i balans- och resultaträkningarna enligt en femsidig revisionspromemoria. Granskningen hade även omfattat vissa enskilda konton, bl a dem för löner, hyror och representation. Allt hade stämt. Med hjälp av särskilda datorprogram, innehållande vissa nyckel tal för företag som med hänsyn till bransch och antalet anställda var jämförbara med Frestabolaget, hade han slutligen också övertygat sig om att kostnader och resultat stod i god överensstämmelse med omsättningen i företagets rörelse.

Utredningen i målet ger inte belägg för att R.T. när han avgav ifrågavarande revisionsberättelser, kände till de felaktigheter i bokföringen som haft sin grund i att man från Frestabolagets sida uppsåtligen undanhållit vissa intäcks- och utgiftsverifikationer. Han var däremot väl medveten om att såväl huvudbokföringen som boksluten för båda de aktuella räkenskapsåren förorsakat hans medarbetare betydande svårigheter och osedvanligt omfattande arbetsinsatser. Trots detta har han enligt egna uppgifter inte företagit eller föranstaltat om någon ytterligare granskning av det bakomliggande bokföringsmaterialet eller på annat sätt övertygat sig om att medarbetarna - vilka inte haft att delta i revisionen - verkligen lyckats bemästra svårigheterna. R.T. har därigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor. En närmare kontroll från R.T:s sida skulle ha visat att boksluten var felaktiga. Genom att likväl avge rena revisionsberättelser har R.T. medverkat till att felaktiga ingångsvärden använts för de följande räkenskapsåren. Han har därigenom av oaktsamhet främjat de bokföringsbrott som G.P. och E.P. enligt HovR:ns i dessa delar lagakraftvunna dom, gjort sig skyldiga till efter d 31 aug 1981.

Vid en jämförelse mellan främst den oaktsamhet som R.T. låtit sig komma till last i sammanhanget och G.P:s och E.P:s uppsåtliga gärningar finns skäl för den bedömningen att R.T. skall anses ha medverkat allenast i mindre mån till ifrågavarande brott. Med hänsyn härtill kan påföljden bestämmas till böter.

Domslut. HD ändrar HovR:ns domslut på det sätt att HD dömer R.T. enligt 11 kap 5 § och 7 § 1 st BrB, i dessa lagrumms lydelse dels före d 1 juli 1982 dels före d 1 april 1986, samt med tillämpning av 23 kap 4 och 5 §§ samma balk för medhjälp till bokföringsbrott till 60 dagsböter å 40 kr. 396

---

**Sökord:** Oaktsamhet; Revisor; Medhjälp; Bokföringsbrott

**Litteratur:**

---