

Målnummer: B 3596-18 **Avdelning:** 2

Domsnummer:

Avgörandedatum: 2020-06-10

Rubrik: Bokföringsbrott. Ett antal verifikationer i form av fakturor har varit så bristfälliga att de inte har medgett en bedömning av de bakomliggande affärshändelserna. Bokföringen har därför ansetts så bristfällig att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte i huvudsak kunnat bedömas. Åsidosättandet har avsett ett mycket betydande belopp och brottet har därför ansetts vara grovt.

Lagrum:

- 11 kap. 5 § Brottsbalken (1962:700)
- 1 kap. 2 § och 5 kap. 1 §, 6 § och 7 § bokföringslagen (1999:1078)

Rättsfall:

- NJA 1986 s. 779
- NJA 1988 s. 481
- NJA 1993 s. 687
- NJA 2005 s. 252
- NJA 2012 s. 247
- NJA 2015 s. 811

REFERAT

Stockholms tingsrätt

Allmän åklagare förde talan vid Stockholms tingsrätt mot G.M. på det sätt som framgår av tingsrättens dom.

Tingsrätten (tingsfiskalen Sofia Gustafson och två nämndemän) anförde följande i dom den 16 februari 2018.

YRKANDEN M.M.

Åklagaren har yrkat att G.M. ska dömas för grovt bokföringsbrott enligt följande gärningspåstående.

G.M. har varit företrädare för Stockholm ToppBygg AB, 556839-1261, med säte i Stockholm. G.M. har under tiden från och med den 1 maj 2013 till och med den 30 april 2014 i Stockholm uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosatt bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen.

Åsidosättandet består i att G.M. bokfört eller låtit bokföra fakturor/verifikationer om sammanlagt 1 966 000 kr trots att fakturorna inte uppfyller kraven på vad en verifikation ska innehålla enligt 5 kap. 7 § bokföringslagen. Rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning kunde därför inte i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen.

Brottet är att bedöma som grovt då det avsett betydande belopp.

I andra hand har åklagaren yrkat att G.M. ska dömas för försvårande av skattekontroll, grovt brott, enligt följande gärningspåstående.

G.M. har uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosatt sin bokföringsskyldighet på ovan angivet sätt. Förfarandet innebar fara för att

myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvåras.

Brottet är att bedöma som grovt då det avsett betydande belopp.

För det fall att tingsrätten finner att G.M. ska dömas till ansvar för bokföringsbrott men att detta ska rubriceras som brott av normalgraden har åklagaren yrkat att G.M. ska dömas för bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll, grovt brott.

G.M. har förnekat brott på de grunderna att han inte kan hållas straffrättsligt ansvarig eftersom han inte har haft ett särskilt uppdrag att öva tillsyn över bokföringen i bolaget samt att han i vart fall varken begått gärningarna uppsåtligen eller av oaktsamhet (grovt bokföringsbrott) respektive grov oaktsamhet (grovt försvårande av skattekontroll).

Åklagaren har yrkat att G.M. ska meddelas näringsförbud eftersom han grovt åsidosatt vad som ålegat honom i näringsverksamhet och gjort sig skyldig till brottslighet som inte är ringa. Näringsförbud är påkallat från allmän synpunkt.

G.M. har motsatt sig åklagarens yrkande att han ska meddelas näringsförbud.

UTREDNINGEN

G.M. har hörts över åtalet. Åklagaren har åberopat skriftlig bevisning i form av utdrag från Bolagsverket, fakturor och granskningspromemoria.

G.M. har såsom skriftlig bevisning åberopat s. 9 i Skatteverkets revisionspromemoria, till styrkande av att det finns en pärm innehållandes blå tidssedlar avseende arbeten som utförts.

Av utredningen i målet har till en början följande blivit klarlagt. Stockholm ToppBygg AB registrerades hos Bolagsverket den 20 januari 2011. G.M. har varit styrelseledamot för bolaget sedan dess och fram till dess att bolaget såldes den 3 december 2015. Under en period var även hans fru, K.Y., styrelseledamot. Från och med den 20 november 2012 var han ensam registrerad styrelseledamot för bolaget. Under den tid som G.M. var styrelseledamot fanns även en styrelsesuppleant för bolaget. I augusti 2014 beslutade Skatteverket om revision hos bolaget.

Målet gäller 14 leverantörsfakturor på ett sammanlagt belopp om 2 457 500 kr inklusive moms, eller 1 966 000 kr exklusive moms. Fakturorna kommer dels från företaget DZIMISAS HB, dels från företaget DELIRKA Kommanditbolag. Av den promemoria som ekorevisorn F.O. upprättat framgår att han funnit att verifieringen av de granskade affärshändelserna avseende kostnader för underentreprenörer och materialinköp inte uppfyller bokföringslagens krav på vilka uppgifter en verifikation ska innehålla, varför affärshändelserna är inte bedömbara.

Av uppgifter som finns i årsredovisningen, vars riktighet har bekräftats av G.M., har framgått att bolaget under räkenskapsåret 130501-140430 hade intäkter om 7 417 292 kr, att årets resultat var 87 197 kr, att summa eget kapital uppgick till 143 245 kr samt att summan av eget kapital och skulder var 1 684 639 kr.

G.M. har i huvudsak berättat följande. Han kan medge att han varit oaktsam i visst hänseende. Han skötte bolaget tillsammans med suppleanten och de tog beslut om verksamheten tillsammans. Bolaget arbetade med byggverksamhet och allt som har med bygge att göra. Själv arbetade han inte med bygget utan skötte kundkontakter. Han har läst ekonomi och juridik på högskola i tre år. Verksamheten var inte så lyckad. Hans fru, som har högskoleutbildning inom ekonomi, skötte bokföringen. Han tittade på fakturorna för att se hur mycket kostnader de hade och kontrollerade dem mot årsavtalen med leverantörerna.

Fakturorna kom via e-post och både han och hans fru tittade på dem. Han bevakade bokföringen på så sätt att han följde siffrorna och såg till att fakturorna betalades i tid. Det viktiga för honom var att fakturorna betalades i tid eftersom bolaget annars hade hamnat hos KFM. Han trodde att fakturorna var tillräckliga. Om han hade bestritt fakturorna hade det kunna förstöra affärsrelationerna. Skatteverket har tagit alla handlingar. Han har inte fått tillbaka dem och fick böter på grund av försenad årsredovisning. Fakturorna avser byggarbeten. Bolaget hyrde personal. Han kan idag inte säga vilket arbete som utförts och var arbetet är utfört men när fakturorna kom in till bolaget visste han vad de avsåg.

DOMSKÄL

För bokföringsbrott döms den 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. Om brottet är grovt, döms för grovt bokföringsbrott. Vid bedömning av om brottet är grovt ska bland annat särskilt beaktas om åsidosättandet avsett mycket betydande belopp (11 kap. 5 § BrB).

Enligt 5 kap. 6 § bokföringslagen ska för varje affärshändelse det finnas en verifikation. Syftet med en verifikation är att den ska göra det möjligt att identifiera en affärshändelse. Verifikationen ska säkerställa att det finns bevis för att en affärshändelse har inträffat och att det finns tillförlitlig dokumentation om affärshändelsens innebörd. I 5 kap. 7 § bokföringslagen anges vad en verifikation ska innefatta. I bestämmelsen framgår att verifikationen ska innefatta uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. I förekommande fall skall verifikationen även innefatta upplysning om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelsen samt var dessa finns tillgängliga. Syftet med dessa krav är att de ska leda till att alla verifikationer innehåller så mycket information om affärshändelsen att det räcker att läsa verifikationen för att förstå vad som har hänt. Detta är extra viktigt eftersom bokföringen även ska vara underlag för kontroll av exempelvis Skatteverket. Verket ska således kunna begära in bokföringen inklusive verifikationerna och förstå vad som har hänt i företaget utan att behöva fråga någon (se Nilsson och Törning, Bokföringslagen, 1 juli 2015, Zeteo, kommentaren till 5 kap. 6 och 7 §§).

Tingsrätten gör följande bedömning

Vid en genomgång av de i målet aktuella fakturorna kan följande konstateras. På fakturorna från DZIMISAS HB (fyra stycken) anges att de avser uthyrning av personal under augusti-december 2013. På fakturorna saknas närmare uppgifter om på vilken arbetsplats arbetet utförts, fakturerade antal timmar och timpris. Det finns inte heller några tidsredor eller liknande handlingar bifogade fakturorna som specificerar det fakturerade arbetet. På fakturorna anges "Enligt Avtal". Det saknas närmare identifiering av vilket avtal som avses. På fakturorna från DELIRKA Kommanditbolag (10 stycken) saknas närmare uppgifter om på vilken arbetsplats arbetet utförts, fakturerade antal timmar och timpris. På de fakturor som refererar till ett avtal saknas identifiering av vilket avtal som avses. En av fakturorna saknar helt uppgifter om vad fakturan avser. På en annan av fakturorna anges byggmaterial men det saknas uppgifter om vad det rör sig om för material och var det har levererats.

Tingsrätten konstaterar att fakturorna/verifikationerna inte uppfyller de krav som anges i 5 kap. 7 § bokföringslagen. Enligt tingsrättens uppfattning saknar det betydelse för den bedömningen om det någonstans finns en pärm med tidsredor eller avtal hänförliga till arbetet då dessa inte bilagts bokföringen och det saknas upplysning i verifikationerna om att de finns och var de i så fall finns tillgängliga. Bristerna i bokföringen är - i relation till verksamhetens omfattning

- så omfattande att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd av detta inte i huvudsak kan bedömas med ledning av bokföringen.

G.M. har under den i målet aktuella tiden varit ensam styrelseledamot och har därmed haft garantansvaret för bokföringen. Enligt 8 kap. 4 § aktiebolagslagen har han därför haft ansvar att se till att bolagets organisation var utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Om vissa uppgifter delegeras till andra ska, enligt bestämmelsen, styrelsen handla med omsorg och fortlöpande kontrollera om delegationen kan upprätthållas. Utöver att G.M. haft det formella ansvaret har det framkommit att G.M:s fru skött bokföringen under tillsyn av honom. Han har berättat att även han kontrollerade fakturorna när de kom in. Han har således även haft faktisk kontroll över bokföringen. Det finns alltså i objektiv mening förutsättning att döma G.M. till ansvar för bokföringsbrott.

När det gäller frågan om G.M. har begått gärningarna med uppsåt, kan konstateras att han har drivit företag under flera års tid. Han har vidare utbildning inom ekonomi och juridik. Han har berättat att han bara intresserade sig för beloppen och att han inte ville bestrida fakturor eftersom det kunde skada bolagets affärsrelationer. Fakturornas brister framstår enligt tingsrättens uppfattning som tydliga. G.M. måste också ha förstått att det fanns en avsevärd risk för att fakturorna var bristfälliga och att bokföringen av dessa innebar ett åsidosättande av bolagets skyldigheter enligt bokföringslagen. Med hänsyn till att fakturorna avsåg betydande belopp måste han även ha förstått att det fanns en risk för att bokföringen av dem skulle leda till att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte i huvudsak kunde bedömas med ledning av bokföringen. Han har trots det varit likgiltig inför detta. Riskerna utgjorde alltså inte relevant skäl för G.M. att inte bokföra fakturorna eller inte låta dessa bokföras i sitt befintliga skick och utan erforderliga kompletteringar. Han har därmed haft uppsåt till bokföringsbrott.

Mot bakgrund av beloppets storlek bör gärningen rubriceras som grovt bokföringsbrott.

Påföljd m.m.

Straffvärdet för nu aktuell brottslighet uppgår till omkring sex månaders fängelse. Grovt bokföringsbrott är ett brott av sådan art att fängelse som huvudregel ska dömas ut. HD har dessutom uttalat att det krävs alldeles särskilda skäl för att frångå presumtionen om straffmättningsvärdet för brottsligheten är minst sex månaders fängelse (se NJA 2000 s. 195). Några sådana skäl har inte framkommit i målet. Påföljden ska därför bestämmas till fängelse. Fängelsestraffets längd bör bestämmas till sex månader.

På grund av brottets natur är det påkallat från allmän synpunkt att G.M. åläggs näringsförbud. Tiden bör bestämmas till tre år. Omständigheterna är inte sådana att näringsförbudet bör påverka fängelsestraffets längd.

DOMSLUT

Tingsrätten dömde G.M. för grovt bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § andra stycket BrB till fängelse sex månader. G.M. meddelades näringsförbud enligt lagen (2014:419) om näringsförbud under en tid av tre år räknat från det att beslutet vunnit laga kraft.

Nämndemannen Maggi Haglund var skiljaktig vad gällde påföljdsbedömningen och anförde följande:

G.M. är inte tidigare dömd för brott. Det finns inte i dagsläget någon särskild anledning att tro att G.M. på nytt kommer att göra sig skyldig till brottslighet. Mot bakgrund av det och av att han meddelas näringsförbud anser jag att det

föreligger alldeles särskilda skäl att bestämma påföljden till villkorlig dom i förening med samhällstjänst.

Svea hovrätt

G.M. överklagade i Svea hovrätt och yrkade att hovrätten skulle i första hand frikänna honom från ansvar för grovt bokföringsbrott och ogilla yrkandet om näringsförbud samt i andra hand bestämma påföljden till villkorlig dom.

Åklagaren motsatte sig att tingsrättens dom ändrades.

Hovrätten (hovrättslagmannen Staffan Lind samt hovrättsråden Christina Jacobsson, referent, och Camilla Larsson) anförde följande i dom den 16 juni 2019.

HOVRÄTTENS DOMSKÄL

Hovrätten har tagit del av G.M:s uppgifter genom uppspelning av tingsrättens ljud- och bildfil. Skriftlig bevisning har åberopats.

Av utredningen framgår att Stockholm ToppBygg AB hade intäkter om 7 417 292 kr under räkenskapsåret den 1 maj 2013-30 april 2014 och att verifikationerna för 14 bokförda leverantörsfakturor, vilka sammanlagt uppgår till ett belopp om 1 966 000 kr exklusive mervärdesskatt, är bristfälliga. Som tingsrätten angett är det utrett att bristerna i bokföringen är så omfattande att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte i huvudsak kan bedömas med ledning av den.

Under den angivna tiden var G.M. ensam styrelseledamot i bolaget och han har därför haft ett ansvar för att organisationen varit utformad så att bokföringen fullgjorts i överensstämmelse med lag. Mot den bakgrunden, och då det inte framkommit - eller ens påstås - att den person som var styrelsesuppleant i bolaget fått i uppdrag att utöva tillsyn över bokföringen, bär G.M. objektivt sett det straffrättsliga ansvaret för bristerna i bokföringen (jfr NJA 2017 s. 690).

De brister som finns i bokföringen har varit uppenbara. Det är därför klarlagt att G.M. har agerat uppsåtligt. Han har därmed gjort sig skyldig till bokföringsbrott. På det skäl som tingsrätten angett ska gärningen rubriceras som grovt brott.

Hovrätten ansluter sig till de bedömningar som tingsrätten har gjort i frågorna om näringsförbud ska meddelas och längden av näringsförbudet samt vilken påföljd som ska väljas och längden av fängelsestraffet. Tingsrättens domslut ska därför inte ändras.

HOVRÄTTENS DOMSLUT

Hovrätten fastställer tingsrättens domslut.

Högsta domstolen

G.M. överklagade och yrkade att han skulle frikännas samt att talan om näringsförbud skulle ogillas. Han yrkade under alla förhållanden att påföljden skulle lindras.

Riksåklagaren motsatte sig att hovrättens dom ändrades.

Målet avgjordes efter föredragning.

Föredraganden, justitiesekreteraren Sofie Westlin, föreslog i betänkande att HD skulle meddela följande dom.

DOMSKÄL

Vad målet gäller

1. Målet gäller främst tillämpningen av det så kallade huvudsaksrekvisitetet i straffbestämmelsen om bokföringsbrott i 11 kap. 5 § BrB. Därutöver aktualiseras frågan om gärningen ska rubriceras som bokföringsbrott av normalgraden eller grovt bokföringsbrott.

2-7. Punkterna överensstämmer med punkterna 1-5 i HD:s domskäl.

Affärshändelser och verifikationer

8. Av 5 kap. 6 § bokföringslagen framgår att det för varje affärshändelse ska finnas en verifikation. Med verifikation avses de uppgifter som dokumenterar en affärshändelse eller en vidtagen justering i bokföringen. Med affärshändelse förstås alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat. (Se 1 kap. 2 § bokföringslagen.)

9. I 5 kap. 7 § bokföringslagen anges vilka uppgifter som ska ingå i en verifikation. Enligt bestämmelsen ska en verifikation innehålla uppgift om när affärshändelsen har inträffat och när den har sammanställts, vad den avser, vilket belopp den gäller, vilken motpart den berör samt i förekommande fall upplysning om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelsen samt var dessa finns tillgängliga.

10. Syftet med en verifikation är att den ska göra det möjligt att identifiera en affärshändelse och kontrollera att den blir bokförd. Andra syften är att säkerställa att det finns bevis för att en affärshändelse har inträffat och att det finns tillförlitlig dokumentation om affärshändelsens innebörd. (Prop. 1998/99:130 s. 247.)

Huvudsaksrekvisitet

11. En förutsättning för att bokföringsbrott ska föreligga är alltså att åsidosättandet av bokföringsskyldigheten medför att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte i huvudsak kan bedömas med ledning av bokföringen.

12. För att den bokföringsskyldige ska undgå straffansvar krävs alltså inte att bokföringen i alla avseenden återspeglar de verkliga förhållandena på sätt som överensstämmer med bokföringslagens bestämmelser och god redovisningssed. Består bristen i bokföringen i att verifikationer är så ofullständiga att de affärshändelser de avser inte kan bedömas, får de ofullständiga verifikationerna inte avse en så stor andel av det bokförda värdet att det inte är möjligt att ens i huvudsak bedöma rörelsens förlopp, resultat eller ställning. (Prop. 2004/05:69 s. 18.)

13. I de fall där åsidosättandet av bokföringsskyldigheten består i bristande verifikationer ska bedömningen av huvudsaksrekvisitetet ske i två led.

14. I det första ledet ska prövningen avse om verifikationerna är så ofullständiga att de affärshändelser de avser inte kan bedömas. Om affärshändelserna, trots de bristande verifikationerna, kan bedömas är huvudsaksrekvisitetet inte att anse som uppfyllt.

15. Om domstolen däremot i första ledet kommer fram till att affärshändelserna inte kan bedömas, ska domstolen ta ställning till det andra ledet. Det ledet rör frågan om de ofullständiga verifikationerna avser en så stor andel av det bokförda värdet att det inte är möjligt att ens i huvudsak bedöma rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning.

Grovt bokföringsbrott

16. Av 11 kap. 5 § andra stycket BrB följer att om brottet är grovt, döms för grovt bokföringsbrott till fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömning av om brottet är grovt ska särskilt beaktas om åsidosättandet avsett mycket betydande belopp eller om gärningsmannen använt falsk handling eller om gärningen ingått som led i en brottslighet som utövats systematiskt eller gärningen annars varit av särskilt farlig art.

17. Vid bedömningen av om ett bokföringsbrott ska rubriceras som grovt på grund av att åsidosättandet avsett mycket betydande belopp bör utgångspunkten vara att bristen, i likhet med den bedömning som görs vid tillämpning av huvudsaksrekvisitet, ska ses i relation till rörelsen (se prop. 2004/05:69 s. 24). I vissa fall kan det även vara fråga om så stora belopp att de, oberoende av verksamhetens omfattning, i princip alltid bör anses vara mycket betydande (jfr NJA 2012 s. 247 p. 11).

Bedömningen i detta fall

Bokföringsskyldigheten har åsidosatts

18. HD instämmer i hovrättens bedömning att verifikationerna inte uppfyller kraven i 5 kap. 7 § bokföringslagen och att detta innebär att bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen har åsidosatts.

Huvudsaksrekvisitet är uppfyllt

19. Verifikationerna saknar grundläggande information om affärshändelserna. De är så ofullständiga att de affärshändelser de avser inte kan bedömas. Av Ekobrottsmyndighetens granskningspromemoria framgår att bolaget under det aktuella räkenskapsåret hade rörelseintäkter om ca 7,4 miljoner kr och att årets resultat var ca 87 000 kr. Åsidosättandet av bokföringen har avsett verifikationer om sammanlagt 1 966 000 kr. De bristfälliga verifikationerna avser en så stor andel av det bokförda värdet att det inte är möjligt att ens i huvudsak bedöma rörelsens förlopp, resultat eller ställning.

G.M. ska dömas för bokföringsbrott

20. HD instämmer i hovrättens bedömning att G.M. objektivt sett bär det straffrättsliga ansvaret för bristerna i bokföringen samt att han har agerat uppsåtligt. G.M. har därmed gjort sig skyldig till bokföringsbrott.

Bokföringsbrottet ska bedömas som grovt brott

21. Åsidosättandet har avsett ett så stort belopp att det i sig är att anse som mycket betydande. Även när beloppet sätts i relation till rörelsen är det mycket betydande. Med beaktande av detta samt med hänsyn till åsidosättandets omfattning är bokföringsbrottet att bedömas som grovt brott.

Påföljd och näringsförbud

22. HD gör ingen annan bedömning än underinstanserna varken när det gäller gärningens straffvärde, påföljdsval eller fängelsestraffets längd. Även i frågan om näringsförbud instämmer HD i underinstansernas bedömning.

Sammanfattande slutsats

23. Sammanfattningsvis kommer HD fram till att G.M. ska dömas för grovt bokföringsbrott till fängelse sex månader. Han ska även meddelas näringsförbud under en tid av tre år räknat från det att beslutet vunnit laga kraft. Hovrättens domslut ska alltså stå fast.

DOMSLUT

HD fastställer hovrättens domslut.

HD (justitieråden Ann-Christine Lindeblad, Johnny Herre, referent, Agneta Bäcklund, Svante O. Johansson och Petter Asp) meddelade den 10 juni 2020 följande dom.

DOMSKÄL

Åtalet och domstolarnas bedömningar

1. G.M. åtalades för grovt bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § BrB med följande gärningsbeskrivning.

G.M. har varit företrädare för Stockholm ToppBygg AB, 556839-1261, med säte i Stockholm. G.M. har under tiden från och med den 1 maj 2013 till och med den 30 april 2014 i Stockholm uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosatt bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen.

Åsidosättandet består i att G.M. bokfört eller låtit bokföra fakturor/verifikationer om sammanlagt 1 966 000 kr trots att fakturorna inte uppfyller kraven på vad en verifikation ska innehålla enligt 5 kap. 7 § bokföringslagen. Rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning kunde därför inte i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen.

Brottet är att bedöma som grovt då det avsett betydande belopp.

2. I andra hand yrkade åklagaren att G.M. skulle dömas för försvårande av skattekontroll, grovt brott. Åklagaren yrkade även att G.M. skulle meddelas näringsförbud.

3. Enligt tingsrätten var det utrett att verifikationerna inte uppfyllde de krav som anges i 5 kap. 7 § bokföringslagen (1999:1078). Bristerna i bokföringen - i relation till verksamhetens omfattning - var vidare så omfattande att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd av detta inte i huvudsak kunde bedömas med ledning av bokföringen. G.M. var enligt tingsrätten ansvarig för att bokföringsskyldigheten fullgjordes. Det ansågs också visat att han hade begått gärningarna med uppsåt. Tingsrätten bedömde gärningen som grovt bokföringsbrott och påföljden bestämdes till fängelse i sex månader. G.M. meddelades även näringsförbud under en tid av tre år.

4. Hovrätten har fastställt tingsrättens domslut.

Bokföringsbrott och grovt bokföringsbrott

5. För bokföringsbrott döms den 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 härav inte i huvudsak kan bedömas med ledning av bokföringen. Straffet är fängelse i högst två år. (11 kap. 5 § första stycket BrB.)

6. Om brottet är grovt, döms för grovt bokföringsbrott till fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömningen av om brottet är grovt 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. (11 kap. 5 § andra stycket.)

Affärshändelser och verifikationer

7. För att bokföringsbrott ska föreligga krävs att den bokföringsskyldighet som föreskrivs i bokföringslagen har åsidosatts. Bokföringsskyldigheten innebär bl.a. att ett företag löpande ska bokföra alla affärshändelser och se till att det finns verifikationer för alla bokföringsposter (4 kap. 1 § bokföringslagen). Skyldigheten ska fullgöras på ett sätt som stämmer överens med god redovisningssed (4 kap. 2 §).

8. En affärshändelse är en förändring i storleken eller sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden. Affärshändelsen kan avse exempelvis en in- eller utbetalning, en uppkommen fordran eller skuld eller ett eget tillskott till eller uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat. Affärshändelser ska bokföras löpande på ett sådant sätt att de kan presenteras i registreringsordning i grundbokföringen och i systematisk ordning i huvudbokföringen. Detta ska ske i form av bokföringsposter. En bokföringspost är en enskild notering i grundbokföringen eller huvudbokföringen. Genom bokföringsåtgärderna ska det vara möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och överblicka verksamhetens förlopp, ställning och resultat. (5 kap. 1 § och 1 kap. 2 §.)

9. En viktig del av bokföringen utgörs av verifikationer. För varje affärshändelse ska det finnas en verifikation. En sådan definieras som de uppgifter som dokumenterar en affärshändelse eller en vidtagen justering i bokföringen. (5 kap. 6 § första stycket och 1 kap. 2 §.) En verifikation ska innefatta uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. Den ska också i förekommande fall innefatta upplysning om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelsen samt var dessa finns tillgängliga. I en verifikation ska det alltid ingå ett verifikationsnummer eller annat identifieringstecken samt sådana övriga uppgifter som är nödvändiga för att sambandet mellan verifikationen och den bokförda affärshändelsen utan svårighet ska kunna fastställas. (5 kap. 7 §.)

10. Ett syfte med en verifikation är att den ska göra det möjligt att identifiera en affärshändelse och kontrollera att den blir grund- och huvudbokförd. Andra syften är att säkerställa att det finns bevis för att en viss affärshändelse har inträffat och att det finns tillförlitlig dokumentation om dess innebörd. (Se prop. 1998/99:130 s. 247.) En verifikation ska därför typiskt sett innehålla så mycket information att det är tillräckligt att ta del av själva verifikationen för att förstå vad som har hänt i företaget. För att förstå vad som hänt i företaget ska man alltså i princip inte behöva efterfråga ytterligare information från den som medverkat till affärshändelsen eller från den som bokfört den. (Jfr Peter Nilsson och Eva Törning, Bokföringslagen, 2 uppl. 2015, kommentaren till 5 kap. 7 §.)

11. Bland den information som ska lämnas ingår därför exempelvis vilken sorts vara eller vilken typ av tjänst som har sålts samt omfattningen av försäljningen. Vid försäljning av bilar ska det framgå vilken bil som sålts, t.ex. genom att registreringsnumret eller chassinumret anges. Har affärshändelsen i stället utgjorts av en fastighetsreparation ska det framgå vilket arbete som utförts, t.ex. vilken typ av reparationsåtgärder som vidtagits samt på vilken fastighet. För en lånetransaktion gäller på motsvarande sätt att exempelvis lånebeloppet samt villkoren för lånet inklusive villkoren för avbetalningar och ränta ska framgå. (Jfr Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2013:2 s. 49.) I rättsfallet "Blom Rosa" NJA 1986 s. 779, där verifikationerna - som angav datum, kontonummer och belopp - enligt texten avsåg återbetalning av lån, gjorde HD bedömningen att bokföringen varit bristfällig eftersom verifikationerna saknade uppgifter om till vem utbetalningarna gjorts och vad dessa närmare avsåg.

12. Vad som ska anses utgöra en affärshändelse har betydelse för verifikationskravet. I rättsfallet "Taxirörelsens bokföring" NJA 2005 s. 252, som avsåg bokföringen i en bedriven taxirörelse, tydliggjordes att varje enskilt köruppdrag hade utgjort en affärshändelse. Eftersom räkenskapsmaterialet

hade saknat den del av körpassrapporterna för avslutade arbetspass som avsåg de enskilda köruppdragen och bara innehöll en sammanställning av uppgifterna, ansågs verifikationerna inte ha uppfyllt bokföringslagens krav.

Huvudsaksrekvisitet

13. En förutsättning för att ett bokföringsbrott ska anses föreligga är att åsidosättandet av bokföringsskyldigheten medför att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte i huvudsak kan bedömas med ledning av bokföringen (det s.k. huvudsaksrekvisitet). Jämförelseunderlaget utgörs av det som utvisar utvecklingen i företaget. Rörelsens förlopp redovisas under räkenskapsåret i den löpande bokföringen och då främst i grundboken och i sammanställningar från huvudboken i form av resultat- och balansrapporter. Rörelsens ekonomiska resultat och ställning framkommer särskilt i årsbokslut och årsredovisning.

14. Huvudsaksrekvisitet medför att det straffbara området inte omfattar samtliga fall där bokföringen avviker från de krav som följer av bokföringslagen. Eftersom huvudsaksrekvisitet relaterar till den ifrågavarande rörelsens förlopp, resultat och ställning kan en och samma avvikelse från vad som krävs enligt bokföringslagens regler få olika betydelse beroende på företagets storlek.

15. Fel i bokföringen kan vara av vitt skilda slag. Ibland utgörs de av felaktiga eller oriktiga uppgifter i bokföringen. I andra fall kan felen bestå i avsaknad av verifikationer eller verifikationer som är så bristfälliga att dessa inte alls medger en bedömning av bakomliggande affärshändelser. För båda dessa kategorier kan vidare felen utgöras av få men betydelsefulla fel eller av många mindre fel som vart och ett för sig inte skulle ha kunnat föranleda ansvar men som samlat innebär ett betydelsefullt fel.

16. När åsidosättandet av bokföringsskyldigheten består i bristfälliga verifikationer finns det ofta skäl att göra bedömningen av huvudsaksrekvisitet i två led. I det första ledet bedöms om verifikationerna är så ofullständiga att de affärshändelser de avser inte kan bedömas. Om affärshändelserna, trots verifikationernas bristande innehåll, kan bedömas är huvudsaksrekvisitet inte uppfyllt (jfr "Taxirörelsens bokföring"). Om de däremot inte kan bedömas med ledning av verifikationerna görs en prövning av om verifikationerna avser så stora belopp att det inte är möjligt att ens i huvudsak bedöma rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning (jfr "Eda Bil" NJA 1988 s. 481, "Bredäng Ståd" NJA 1993 s. 687 och "Z Service" NJA 2015 s. 811).

Grovt bokföringsbrott när åsidosättandet avsett ett mycket betydande belopp

17. Vid bedömningen av om ett bokföringsbrott ska rubriceras som grovt ska beaktas bl.a. om åsidosättandet avsett mycket betydande belopp. Vid tillämpning av denna kvalifikationsgrund bör utgångspunkten vara att bristen, i likhet med den bedömning som görs vid tillämpning av huvudsaksrekvisitet, ska sättas i relation till rörelsen och dess förlopp, ställning och resultat (jfr prop. 2004/05:69 s. 24; jfr även "Bredäng Ståd" och "Vildvittra" NJA 2012 s. 247 p. 11). I vissa fall kan det även vara fråga om ett så stort belopp att det, oberoende av verksamhetens omfattning, i sig bör anses vara mycket betydande (jfr "Vildvittra" p. 11).

Bedömningen i detta fall

Verifikationerna har inte uppfyllt bokföringslagens krav

18. I bokföringen fanns bl.a. 14 verifikationer i form av fakturor från två bolag. Tre av fakturorna avsåg enligt fakturatexten uthyrning av personal enligt avtal under en eller flera angivna månader. Av fakturorna framgick dock inte var arbetet utförts, antalet fakturerade timmar eller timpris. Några avtal eller specifikationer fanns vidare inte tillgängliga. Nio av fakturorna avsåg enligt

texten levererade byggtjänster eller utfört byggarbete under en eller flera månader. Av fakturorna framgick varken var arbetena hade utförts, vilket eller vilka byggprojekt de avsåg, antalet fakturerade timmar eller timpris. I två av dessa fakturor angavs att fakturering skett enligt avtal eller entreprenörskontrakt. Dessa avtal fanns dock inte tillgängliga. Två andra av de angivna fakturorna saknade en angivelse av under vilken period arbetena hade utförts. Utöver dessa tolv fakturor ingick en faktura som helt saknade specifikation och en som enligt texten avsåg byggmaterial men som saknade uppgift om vilket material som avsågs och till vilket eller vilka byggen materialet hänförde sig.

19. Verifikationerna uppfyllde alltså inte bokföringslagens krav. Bokföringsskyldigheten i bolaget har således åsidosatts.

Huvudsaksrekvisitet är uppfyllt

20. Bristerna i fakturorna, som utgjorde verifikationer i bokföringen, är så omfattande att verifikationerna inte alls medger en bedömning av bakomliggande affärshändelser.

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

G.M. ska dömas för bokföringsbrott

22. G.M. hade som enda styrelseledamot i bolaget ett ansvar för bokföringen och han ansvarar därför för bristerna i bokföringen. Han har haft uppsåt till att rörelsen varit bokföringspliktig. Han har vidare känt till de bristfälliga verifikationerna och till vilka belopp de uppgick. G.M. har därmed gjort sig skyldig till bokföringsbrott.

Brottet ska bedömas som grovt bokföringsbrott

23. Åsidosättandet av bokföringsskyldigheten avsåg knappt 2 miljoner kr i en rörelse som omsatte 7,4 miljoner kr med en redovisad vinst om ca 87 000 kr. Åsidosättandet har avsett ett belopp som varit mycket betydande i relation till rörelsens omsättning och redovisade resultat. Beloppet har också i sig varit mycket betydande. Brottet bör med hänsyn till detta bedömas som grovt bokföringsbrott.

Påföljd och näringsförbud

24. HD gör ingen annan bedömning än tingsrätten och hovrätten när det gäller gärningens straffvärde, påföljdsval och fängelsestraffets längd. Även i frågan om näringsförbud instämmer HD i den bedömning som har gjorts av domstolarna.

25. Hovrättens domslut ska alltså stå fast.

Sökord: Bokföringsbrott; Affärshändelse; Verifikation
