

# HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

meddelad i Stockholm den 10 juni 2020

Mål nr

B 3596-18

## **PARTER**

### **Klagande**

GM

Ombud och offentlig försvarare: Advokat LV

### **Motpart**

Riksåklagaren

Box 5553

114 85 Stockholm

## **SAKEN**

Grovt bokföringsbrott

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Svea hovrätts dom 2018-06-19 i mål B 2662-18

---

## **DOMSLUT**

Högsta domstolen fastställer hovrättens domslut.

LV ska få ersättning av allmänna medel för försvaret av GM i Högsta domstolen med 60 375 kr. Av beloppet avser 48 300 kr arbete och 12 075 kr mervärdesskatt. Staten ska svara för kostnaden.

### **YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN**

GM har yrkat att han ska frikännas samt att talan om näringsförbud ska ogillas. Han har under alla förhållanden yrkat att påföljden ska lindras.

Riksåklagaren har motsatt sig att hovrättens dom ändras.

### **DOMSKÄL**

#### **Åtalet och domstolarnas bedömningar**

1. GM åtalades för grovt bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § brottsbalken med följande gärningsbeskrivning.

GM har varit företrädare för [REDACTED], med säte i Stockholm. GM 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 GM 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 GM skulle dömas för försvårande av skattekontroll, grovt brott. Åklagaren yrkade även att GM 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. GM 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. GM 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 brottsbalken.)

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 Högsta domstolen 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 Städ” 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 Städ” 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.

*GM ska dömas för bokföringsbrott*

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

25. Hovrättens domslut ska alltså stå fast.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

I avgörandet har deltagit: justitieråden Ann-Christine Lindeblad, Johnny Herre (referent), Agneta Bäcklund, Svante O. Johansson och Petter Asp  
Föredragande justitiesekreterare: Sofie Westlin