

HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

meddelad i Stockholm den 29 mars 2016

Mål nr

B 2048-15

KLAGANDE

Riksåklagaren

Box 5553

114 85 Stockholm

MOTPART

PW

Ombud och offentlig försvarare: Advokat AS

SAKEN

Bokföringsbrott

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Hovrätten för Västra Sveriges dom 2015-03-19 i mål B 2912-14

DOMSLUT

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

AS ska få ersättning av allmänna medel för försvaret av PW i Högsta domstolen med 22 785 kr. Av beloppet avser 18 228 kr arbete och 4 557 kr mervärdesskatt. Staten ska svara för kostnaden.

YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN M.M.

Riksåklagaren har yrkat att PW ska fällas för bokföringsbrott.

PW har motsatt sig ändring av hovrättens dom. Han har också begärt att Högsta domstolen ska inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen.

Högsta domstolen har meddelat prövningstillstånd med utgångspunkt i hovrättens bedömning att svensk domstol är behörig att pröva åtalet.

DOMSKÄL

Bakgrund

1. Nol Invest Ltd är registrerat i Storbritannien och har säte där. Bolaget har under de i åtalet aktuella räkenskapsåren upprättat bokslut och fått sin redovisning granskad av utländska revisorer i enlighet med brittisk lag, och har betalat skatt i Storbritannien. Enligt hovrättens bedömning av frågan om svensk domstols behörighet har bolaget haft fast driftställe och bedrivit

näringsverksamhet i Sverige. Bolaget har inte varit registrerat för F-skatt eller för mervärdesskatt här i landet, och har inte heller registrerat någon filial här.

Verksamheten har bestått i att bolaget utfört bokföringsuppdrag åt juridiska personer som inte varit registrerade i Sverige.

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

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

Frågorna i Högsta domstolen

4. Den första frågan i målet är om Nol Invest Ltd har varit etablerat i Sverige på ett sådant sätt att bolaget har omfattats av filiallagen. Om så anses vara fallet ska det prövas om bolaget har varit bokföringsskyldigt i Sverige trots att det inte har funnits en registrerad filial. För det fall bolaget har varit bokföringsskyldigt är frågan om skyldigheten har gällt ”enligt bokföringslagen”,

på det sätt som fordras för ansvar för bokföringsbrott (11 kap. 5 § brottsbalken).

Har Nol Invest Ltd omfattats av skyldigheterna i filiallagen?

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

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

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

8. Bestämmelserna om fri rörlighet för varor och tjänster är tillämpliga vid tillhandahållanden som är tillfälliga och gäller inte om verksamheten har varit etablerad i landet i fråga. Gränsdragningen ska göras utifrån en bedömning av

hur varaktigt tillhandahållandet är, hur ofta det äger rum samt dess regelbundenhet och kontinuitet (se EU-domstolens dom den 30 november 1995 i mål C-55/94, Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano). Det innebär bl.a. att bestämmelserna inte gäller för verksamhet som innebär ett stadigvarande och kontinuerligt deltagande i det ekonomiska livet i medlemsstaten (se EU-domstolens dom den 13 februari 2003 i mål C-131/01, Europeiska gemenskapernas kommission mot Republiken Italien, jfr domstolens dom den 25 juli 1991 i mål C-221/89, The Queen mot Secretary of State for Transport, ex parte Factortame Ltd m.fl.).

Bestämmelserna kan dock vara tillämpliga även om en ekonomisk aktör, som är etablerad i en medlemsstat, mer eller mindre ofta eller regelbundet tillhandahåller identiska eller liknande tjänster i en annan medlemsstat, utan att där ha en infrastruktur som gör det möjligt att stadigvarande och kontinuerligt bedriva yrkesverksamhet, och att utifrån denna infrastruktur vända sig till bl.a. medborgarna i denna medlemsstat (se domstolens dom den 11 december 2003 i mål C-215/01, Bruno Schnitzer).

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

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

Var bolaget bokföringsskyldigt i Sverige?

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

Åsidosättande av ”bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen”?

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

13. Frågan är då om bolaget har varit bokföringsskyldigt enligt bokföringslagen. Om bolaget har varit bokföringsskyldigt enligt andra bestämmelser kan PW inte dömas för bokföringsbrott. Detta skulle strida mot den straffrättsliga legalitetsprincipen, som syftar till att skapa en garanti för rättssäkerheten

genom att den ställer krav som innebär att den enskilde ska kunna förutse när och hur han eller hon kan bli föremål för straffrättsliga ingripanden.

Legalitetsprincipen innefattar bl.a. ett obestämdhetsförbud, dvs. ett krav på att straffbud är preciserade, och ett förbud mot analogisk tillämpning av straffbestämmelser. Analogiförbudet innebär närmare bestämt att ett förfarande inte får straffas om det inte med vedertagna tolkningsmetoder kan inordnas under ett straffbuds ordalydelse. Tolkningen ska med hänsyn till rättssäkerheten ske med försiktighet. Om det finns två eller flera tolkningsmöjligheter bör ett val av det tolkningsalternativ som är mest oförmånligt för den tilltalade förutsätta att detta vid en naturlig läsning av lagtexten framstår som klart mer närliggande än andra. (Se NJA 1994 s. 480, NJA 2008 s. 376 och NJA 2012 s. 764.)

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

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

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

16. Regleringen i 2 kap. bokföringslagen måste förstås så att bestämmelserna

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

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

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

19. Som tidigare sagts finns filiallagens bestämmelser om bokföringsskyldighet i 11–14 §§. I 11 § sägs att filialen ska ha egen bokföring, skild från det utländska företags bokföring i övrigt, och i 12–13 a §§ finns bestämmelser om revision och överlämnande av handlingar till registreringsmyndigheten. Slutligen innehåller 14 § bestämmelser om årsredovisning och årsbokslut samt, i första stycket, en föreskrift om att angående bokföring och revision gäller, vid sidan av filiallagens bestämmelser, ”i tillämpliga delar detsamma som för ett svenskt företag av motsvarande slag”.

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

bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen.

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

Slutsats

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

I avgörandet har deltagit: justitieråden Stefan Lindskog,
Göran Lambertz (referent), Martin Borgeke, Dag Mattsson (skiljaktig)
och Anders Eka
Föredragande justitiesekreterare: Charlotte Edvardsson



**BILAGA TILL
PROTOKOLL**
2016-02-23

Mål nr
B 2048-15

SKILJAKTIG MENING

Justitierådet Dag Mattsson är skiljaktig enligt följande.

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

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

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

Enligt 11 kap. 5 § brottsbalken döms den för bokföringsbrott som uppsåtlig eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt, om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen.

Dok.Id 118559

HÖGSTA DOMSTOLEN	Postadress	Telefon 08-561 666 00	Expeditionstid
Riddarhustorget 8	Box 2066	Telefax 08-561 666 86	08:45-12:00
	103 12 Stockholm	E-post:	13:15-15:00
		hogsta.domstolen@dom.se	
		www.hogstadamstolen.se	

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Filiallagen innehåller dessutom några kompletterande bestämmelser om revision och bokföringskyldighet. Den viktigaste är att filialen, som ju inte är en egen juridisk person utan en del av det utländska företaget, ska ha en egen bokföring som är skild från det utländska företags bokföring i övrigt, en särskild filialredovisning (11 §). Vidare finns ett par kompletterande regler som främst rör revisionen (12, 13 och 13 a §§), liksom vissa särregler för bl.a. skyldigheten att upprätta årsredovisning (14 § andra och tredje styckena).

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

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

Bestämmelsen kan också få betydelse t.ex. när olika stränga krav ställs på bokföring och revision beroende på ett företags storlek eller omfattning.

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

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

utländska företags bokföring här (jfr t.ex. Bokföringsnämndens vägledning, kommentar s. 6).

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

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

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

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

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

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