

HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

meddelad i Stockholm den 1 december 2006

Mål nr

B 4814-03

KLAGANDE

BH

Ombud och offentlig försvarare: Advokat PL

MOTPART

Riksåklagaren

Box 5553

114 85 Stockholm

SAKEN

Bokföringsbrott

ÖVERKLAGADE AVGÖRANDET

Hovrätten för Nedre Norrlands dom den 12 november 2003 i mål B 26-03

DOMSLUT

Med ändring av hovrättens dom ogillar Högsta domstolen åtalet, befriar BH från skyldigheten att betala avgift till brottsofferfonden och från skyldighe-

ten att till staten återbetala kostnad för försvaret i hovrätten samt tillerkänner honom ersättning för inställelsekostnader i hovrätten med åttahundranittiosex (896) kr.

För försvaret av BH i Högsta domstolen tillerkänns PL ersättning av allmänna medel med tjugofyratusenihundraen (24 901) kr, varav 12 500 kr för arbete, 9 337 kr för tidsspillan och 3 064 kr för utlägg. Denna kostnad skall stanna på staten. I ersättningen ingår mervärdesskatt med 4 980 kr.

BH tillerkänns av allmänna medel ersättning för inställelsekostnader i Högsta domstolen med tretusenfyrahundra (3 400) kr.

YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN

BH har yrkat att åtalet ogillas, i första hand på grund av att hans förfarande inte har varit straffbart som bokföringsbrott och i andra hand på grund av att bokföringsbrottet var ringa, varför det är preskriberat.

Riksåklagaren har bestritt ändring.

DOMSKÄL

Riksåklagaren har i Högsta domstolen justerat gärningsbeskrivningen så att den sista meningen lyder: ”Till följd härav har rörelsens ekonomiska *resultat eller* ställning inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen.” Riksåklagaren har förklarat att det inte görs gällande att BH handlat uppsåtligt. Riksåklagaren har vidare anfört att de aktuella fordringarna borde ha skrivits ned till 0 kr.

I målet är ostridigt *att* AB Örnsköldsviks Järn & Metall utan säkerhet lånade ut 1 956 400 kr den 2 september 1998 och 220 000 kr den 13 november 1998 till AS, *att* beloppen enligt två reverser skulle återbetalas den 2 december respektive den 28 december samma år utan uppsägning, *att* enligt reverserna ränta skulle utgå med 20 % från och med lånedagen till och med återbetalningsdagen, *att* ingen återbetalning skett när årsbokslutet för 1998 skrevs under av BH den 12 maj 1999, *att* fordringarna på AS där togs upp till nominellt belopp, *att* bolagets revisor NN på årsbokslutet antecknade att han i revisionsberättelsen inte tillstyrkt fastställande av balans- och resultaträkningarna *samt att* det i revisionsberättelsen angavs att bolaget utbetalat 2 176 400 kr som lån utan att säkerhet lämnats för lånet, *att* värdet av fordringarna var osäkert och att nedskrivningsbehov förelåg.

BH har i Högsta domstolen uppgett *att* han rekommenderats ge lånet till AS av en gammal skolkamrat, ÅH, som var en framgångsrik affärsman i hemstaden och som sade att han gjort affärer med AS under många år, *att* AS enligt ÅH skulle använda lånemedlen för ett tegelbruk i Tunisien vilket skulle övertas av tunisiska staten, att ÅH uppgav att han studerat projektet på plats och själv lånat ut pengar till detta, *att* det första lånet på begäran av AS utbetalades kontant i Manchester, *att* lånesummorna enligt muntlig överenskommelse skulle betalas tillbaka inom en eller ett par dagar men allra senast i december 1998, *att* återbetalning redan efter ett par dagar enligt BHs uppfattning skulle ske med ett tillägg på 20 %, *att* han framfört ett flertal krav mot AS från dagarna efter respektive utbetalning fram till maj 1999, *att* AS haft allehanda ursäkter och förklaringar till att återbetalning inte kunnat ske och även efter tillägglånet i november frågat efter ett nytt lån, *att* någon klarhet i affärsprojektets läge inte kunnat åstadkommas ens i maj 1999 *men*

att han då ändå trodde eller åtminstone hoppades att återbetalning skulle ske med de nominella beloppen. BH har vidare uppgett att en nedskrivning till 0 kr gjordes i årsbokslutet påföljande år, varefter en fullständig redovisning lämnades i deklARATIONEN, vilket medförde att skatte- och polismyndigheterna inledde undersökningar.

Huruvida det varit fråga om ett verkligt affärsprojekt i Tunisien som av någon anledning inte kunnat fullföljas eller om BH i detta avseende blivit vilseledd framgår inte av utredningen.

Auktoriserade revisorn NN har i Högsta domstolen uppgett *att* BH hade uppfattningen i maj 1999 att pengarna skulle flyta in, *att* NN inte försökte få BH att ändra värdet i årsbokslutet *men att* han framhållit för BH, innan denne undertecknade årsbokslutet, att han måste göra de aktuella anmärkningarna i revisionsberättelsen. NN har vidare sagt att han varken nämnde eller ens föreställde sig att värderingen till nominella belopp skulle kunna aktualisera ansvar för bokföringsbrott.

En nedskrivning till 0 kr i årsbokslutet 1998 skulle enligt vad som framgår av utredningen ha ändrat det årets resultat från en vinst på 319 462 kr till en förlust på 407 440 kr. Det egna kapitalet skulle ha minskat från 1 026 177 kr till 299 275 kr. Aktiekapitalet på 100 000 kr hade dock helt varit i behåll. På skuldsidan fanns utöver leverantörsskulder och andra kortfristiga skulder av sedvanligt slag ett större belopp, men det avsåg lån från ett koncernbolag, vilket hade samma ägarbild som bolaget. Vid huvudförhandlingen har BH framhållit att det inte uppkom något behov av externa lån med anledning av att betalning från AS uteblev.

Enligt 11 kap. 5 § brottsbalken döms den för bokföringsbrott som uppsåtliga eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen, om rörelsens ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen.

Eftersom årsbokslutet upprättades i maj 1999 är 1976 års bokföringslag (1976:125) tillämplig i målet. Enligt dess 11 a § skall beträffande aktiebolag årsbokslutet bestå av balansräkning, resultaträkning och noter, och i vissa avseenden skall årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas i stället för bokföringslagen. Bl.a. skall enligt 2 kap. 4 § årsredovisningslagen värderingen av de olika posterna ske med iakttagande av rimlig försiktighet, vilket innebär särskilt att hänsyn skall tas till alla förutsebara och möjliga förluster som är hänförliga till räkenskapsåret även om dessa förluster blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen. Enligt årsredovisningslagens 4 kap. 9 § (som gäller i stället för 16 § bokföringslagen) skall omsättningstillgångar tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen; med det verkliga värdet avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad.

En första fråga i målet är huruvida upptagandet i årsbokslutet av fordringarna på AS till nominella belopp utgör en oriktig uppgift. (Jfr SOU 1942:20 s. 229 ff. och prop. 1942:4 s. 131 ff. samt Rodhe, Förmögenhetsbrotten, Kreditväsendets rättsliga problem, 14 uppl. s. 70 och Löfmarck, Brotten mot borgenärer, 2 uppl. s. 23 f.) Att det handlat om en värdering utesluter inte att det angivna värdet kan innebära en oriktig uppgift. Så är exempelvis fallet om den bokföringsskyldige i strid mot en klar norm tagit upp en tillgång till ett högre värde än anskaffningskostnaden. Om värdet är beroende av en be-

dömning, t.ex. av om inkurans föreligger eller om kundfordringar kommer att flyta in med nominella beloppet, måste det finnas ett betydande utrymme för den bokföringsskyldige att avgöra vilket belopp som skall tas upp i bokföringen. Att kunder är i ett avsevärt dröjsmål med betalningen innebär således inte i sig att fordringen måste skrivas ner eller att en reservering för kreditförluster måste göras. Även i sådana situationer då god redovisningssed skulle ha påkallat en nedskrivning behöver en underlåtenhet att företa nedskrivningen inte leda till att uppgiften skall betraktas som oriktig i den mening som avses i 11 kap. 5 § brottsbalken. För att ett värde som grundar sig på en bedömning skall kunna betraktas som en oriktig uppgift bör det fordras att bedömningen på ett påtagligt sätt avviker eller bortser från sådana indikationer som är eller bort vara kända för den bokföringsskyldige.

I förevarande fall, där förhållandena fram till den 12 maj 1999 skall beaktas, hade AS inte återbetalat lånen inom någon eller några dagar som han utfäst, och enligt reverserna förelåg ett dröjsmål med fyra och en halv månad efter det senast lämnade lånet. För lånen fanns ingen säkerhet. AS var obekant för BH, och förhållandena vid utbetalningen av lånen var ovanliga. Trots ett stort antal krav hade BH ännu i maj 1999 inte fått någon klarhet i hur läget var i det projekt i vilket AS påstod att pengarna investerats. I stället för en återbetalning hade BH fått förfrågningar om nya lån. Under sådana förhållanden borde en kraftig nedskrivning eller motsvarande reservation ha gjorts. Den felbedömning som BH i enlighet härmed lade till grund för värderingen framstår som så påtaglig att årsbokslutet måste anses innehålla en oriktig uppgift.

Av utredningen framgår att värderingen av de aktuella fordringarna hade stor betydelse för bilden av resultatet och balansen. Revisorns anteckning

på årsbokslutet och hans revisionsberättelse ingår inte i bokföringen. Fastän årsbokslutet i praktiken nästan alltid studeras tillsammans med revisorns anteckning på årsbokslutet och med revisionsberättelsen, påverkar revisorns anmärkningar därför inte innehållet i bokföringen. Den nominella värderingen av fordringarna på AS har således medfört att rörelsens resultat och ställning inte kunnat i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen.

För att BH skall vara ansvarig för bokföringsbrott måste han dessutom, i enlighet med åklagarens påstående, ha förfarit oaktsamt när fordringarna togs upp till nominellt belopp. Prövningen påverkas naturligtvis av att det är fråga om straffrättsligt ansvar. Det har förutsatts att straffansvar för värdeuppgifter i bokföringen som regel skall vara uteslutet när den oriktiga uppgiften är föranledd av ett bristfälligt omdöme om värdet (prop. 1942:4 s. 134).

Objektivt sett borde BH inte ha värderat fordringarna till nominellt belopp. Det finns emellertid ett antal ursäktande omständigheter. Av BHs uppgifter framgår att han hade svårt att redan efter några månader acceptera att han möjligen hade blivit lurad och att pengarna kunde ha gått förlorade. Mot bakgrund av vad BH får antas ha hört från ÅH ter sig BHs inställning att betalning alltjämt kunde komma att inflyta som inte helt oförståelig. Beaktas får också att BH, enligt vad han själv uppgett, hyste viss oro för att en nedskrivning då av fordringarna inte skulle godtas av skattemyndigheten. Det är ostridigt att fordringarna i årsredovisningen för år 1999 skrevs ned till 0 kr utan att detta föranletts av någon myndighet. Av utredningen framgår att bolagets övriga delägare – BHs bröder – var införstådda med hur förhållandet till AS utvecklades. Den felaktiga uppgiften i bokföringen medförde således inte att bolaget fick sämre möjligheter till överblick och kontroll

över rörelsens gång och den ekonomiska ställningen (jfr uttalanden i bl.a. prop.1981/82:85 s. 15 om bokföringsskyldighetens funktioner). BHs uppfattning att det upptagna värdet på fordringarna inte skulle kunna leda till förfång för externa intressenter framstår inte som ogrundad. Härtill kommer att BH, när han bestämde värdet på fordringarna i årsbokslutet, kände till att den i årsredovisningen ingående revisionsberättelsen skulle ge vid handen att värdet på fordringarna ansågs osäkert. Som förut framgått kunde inte ens bolagets revisor föreställa sig att ett straffrättsligt ansvar kunde bli aktuellt. Vid en samlad bedömning kan BHs handlande inte anses vara så oaktsamt att han bör åläggas ansvar för bokföringsbrott. Åtalet skall därför ogillas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Munck, Lennander, Pripp, Håstad (referent) och Calissendorff (skiljaktig)
Föredragande revisionssekreterare: Hedvall

HÖGSTA DOMSTOLEN

Bilaga till
PROTOKOLL
2006-10-25Mål nr
B 4814-03

Justitierådet Calissendorff är skiljaktig beträffande motiveringen fr.o.m. stycket som börjar ”Objektivt sett borde BH ha värderat...”

Objektivt sett borde BH ha värderat fordringarna till 0 kr. Frågan är då om det föreligger ursäktande omständigheter av sådan art att BHs oaktsamhet inte skall anses vara straffbar.

BH hade vid bokslutstillfället varit verkställande direktör i bolaget under drygt 30 år. Bolagets verksamhet – skrothandel – var enligt BHs egna uppgifter till sin karaktär riskfylld och hade ett starkt varierande årsresultat. BHs vana vid att bedöma en risk i förhållande till möjlig avkastning och av att hantera ekonomiska risker kan ha lett till att han och hans meddelägare var mer benägna att ta större risker än vad som sedvanligen torde vara fallet. De nu aktuella lånetransaktionerna utgjorde emellertid för rörelsen helt främmande och med hänsyn till omständigheterna kring långivningen i sig udda affärshändelser, om än med en utlovad hög avkastning på osedvanligt kort tid. I förhållande till bolagets omsättning, som under 1998 uppgick till ca 6,3 miljoner kr, avsåg lånetransaktionerna ett avsevärt belopp. Flera skäl har således förelegat för BH att hålla fordringarna under särskild bevakning.

Efter alla samtal med AS rörande orsakerna till att det tunisiska projektet inte ännu avslutats och då ca 9 månader förflutit efter det att det första lånet enligt den muntliga överenskommelsen egentligen skulle ha varit återbetalt måste BH mot bakgrund av sin erfarenhet ha insett att det låg i farans riktning att risken med långivningen skulle mate-

realiseras, även om han hade svårt att acceptera att han möjligen hade blivit lurad. I sin egenskap av företagsledare och den som hanterat kontakterna med AS måste han då närmare ha kommit att överväga utsikterna till att AS senare skulle erhålla betalningsförmåga liksom möjligheten att med framgång driva in beloppen.

Såvitt framkommit av utredningen så fanns det vid bokslutstillfället i maj 1999 egentligen inga yttre omständigheter som gav ett positivt stöd för BHs tro att lånen skulle komma att återbetalas. BH var då också väl medveten om revisorns uppfattning att ett nedskrivningsbehov förelåg. Genom sin mångåriga erfarenhet som verkställande direktör för bolaget måste BH haft insikt om betydelsen av värderingen av fordringarna för bilden av bolagets ställning och resultat och av intresset av att bokföringen vid var tid är korrekt, även om han med fog kan ha hyst uppfattningen att ett för högt upptaget värde av fordringarna inte skulle leda till förfång för externa intressenter och att hans bröder var införstådda med situationen. Det har av utredningen i målet inte framkommit någon egentlig förklaring till varför BH inte beaktade behovet av nedskrivning. Vid dessa förhållanden kan BHs oaktsamhet inte anses ha varit ursäktlig varför han skall fällas till ansvar för bokföringsbrott.

Frågan är härefter om gärningen med hänsyn till omständigheterna är att anse som ringa. Vid bedömningen skall samtliga omständigheter beaktas, vilket innebär att inte endast objektiva faktorer såsom värderingsfelets storlek och gärningens effekter utan också den grad av oaktsamhet som gärningsmannen har visat skall beaktas.

Det torde endast undantagsvis kunna komma ifråga att bedöma ett bokföringsbrott som avsett ett så stort belopp både nominellt och i förhållande till bolagets ställning och resultat som nu är ifråga som ett ringa brott. Den nu aktuella gärningen saknar dock all form av förslagenhet eftersom såväl bolaget självt, dess delägare, anställda och externa intressenter genom revisorns anteckning på årsbokslutet och uttalanden i den orena revi-

sionsberättelsen som fogats till årsredovisningen har erhållit ett tydligt besked om att det förelåg anledning att ifrågasätta att årsbokslutet gav en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat på bokslutsdagen. En nedskrivning av fordringarna till 0 skedde i påföljande bokslut och underlåtenheten att vidta åtgärden redan i 1998 års bokslut synes endast ha föranletts av en förståelig ovilja att acceptera att bolaget förmodligen hade lurats. Det betydande utrymme framför allt i vad avser att göra misstag när det gäller att uppskatta värdet av en tillgång som inte längre kan tas upp till anskaffningsvärdet bör också medföra att BH inte kan anses ha varit oaktsam i särskilt hög grad. Vid bedömningen av gärningen skall även beaktas att den oriktiga uppgiften i balansräkningen inte synes ha föranlett några negativa effekter. Vid en samlad bedömning måste gärningen bedömas som ringa. Vid detta förhållande är brottet preskriberat varför åtalet skall ogillas.
