

Regeringens proposition

1981/82: 85

om ändring i brottsbalken m. m. (bokföringsbrott);

beslutad den 17 december 1981.

Regeringen föreslår riksdagen att antaga de förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll denna dag.

På regeringens vägnar

THORBJÖRN FÄLLDIN

CARL AXEL PETRI

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås ändringar i bestämmelserna om bokföringsbrott. Syftet är att mer effektivt än f. n. hindra att bokföringsskyldigheten åsidosätts. Ändringarna innebär bl. a. att den bokföringspliktige blir skyldig att förvara sina bokföringshandlingar på ett betryggande sätt. Eftersätter han denna skyldighet avsiktligt eller av vårdslöshet, kan han fällas till ansvar för bokföringsbrott. Dessutom föreslås att det till skillnad från f. n. skall vara möjligt att väcka åtal för bokföringsbrott oberoende av om den bokföringsskyldige har gått i konkurs eller liknande förhållande har inträffat. Slutligen föreslås att straffet för bokföringsbrott skärps genom att en särskild straffskala för grovt brott införs. En motsvarande skala införs även för brottet försvårande av skattekontroll.

Den nya lagstiftningen föreslås träda i kraft den 1 juli 1982.

1 Förslag till

Lag om ändring i brottsbalken

Härigenom föreskrivs att 11 kap. 5, 7 och 8 §§, 14 kap. 4 § samt 35 kap. 4 § brottsbalken skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.
5 §¹

Åsidosätter gäldenär uppsåtligen eller av oaktsamhet honom åliggande bokföringsskyldighet på sådant sätt att ställningen och rörelsens gång ej kunna i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, dömes för bokföringsbrott till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter.

Om någon som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) uppsåtligen eller av oaktsamhet underlåter att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsmaterial, lämnar oriktiga uppgifter i bokföringen eller annars åsidosätter bokföringsskyldigheten och om rörelsens förlopp eller ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, döms han för bokföringsbrott till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter. Är brottet grovt, skall han dömas till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.

7 §

Begår den som är i gäldenärs ställe gärning som i detta kapitel sägs, skall han dömas såsom vore han själv gäldenär.

Begår den som är i gäldenärs ställe en gärning som avses i detta kapitel, skall han dömas såsom om han själv vore gäldenär. Vad som nu har sagts om gäldenär skall i fråga om en sådan gärning som avses i 5 § gälla den bokföringsskyldige.

Borgenär, som i fall varom förmäles i 4 § tager eller låter åt sig utlova betalning, säkerhet eller annan förmån, dömes för medverkan till brottet endast om han brukar otillbörligt hot eller otillbörligt löfte om förmån eller handlar i hemligt samförstånd med gäldenären.

¹ Senaste lydelse 1976: 56.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 §²

Vårdslöshet mot borgenärer enligt 3 § första stycket må åtalas av åklagare endast om åtal finnes påkallat ur allmän synpunkt.

Åtal för bokföringsbrott må ägas endast om gäldenären inom fem år från det brottet förövades kommit i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar.

14 kap.

4 §

Den som förstör, gör obrukbar eller undanskaffar urkund, över vilken han vid tillfället ej äger så förfogga, dömes, om åtgärden innebär fara i bevishänseende, för undertryckande av urkund till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter eller fängelse i högst sex månader.

Är brottet grovt, dömes till fängelse, lägst sex månader och högst fyra år.

Den som förstör, gör obrukbar eller undanskaffar urkund, över vilken han vid tillfället ej äger så förfogga, döms, om åtgärden innebär fara i bevishänseende och brottet ej är att anse som bokföringsbrott, för undertryckande av urkund till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter eller fängelse i högst sex månader.

Är brottet grovt, döms till fängelse, lägst sex månader och högst fyra år.

35 kap.

4 §³

De i 1 § bestämda tiderna skola räknas från den dag brottet begicks. Förutsättes för ådömande av påföljd att viss verkan av handlingen inträtt, skall tiden räknas från den dag då sådan verkan inträdde.

I fall, som i 11 kap. 5 § sägs, skall tiden räknas från den dag då beslut om egendomsavträde meddelades eller åtal eljest tidigast kunde ske.

Om vid bokföringsbrott, som ej är ringa, den bokföringsskyldige inom fem år från brottet har försetts i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar, skall tiden räknas från den dag då detta skedde.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1982.

² Senaste lydelse 1976: 56. Ändringen innebär att andra stycket upphävs.

³ Senaste lydelse 1975: 667.

2 Förslag till

Lag om ändring i bokföringslagen (1976:125)

Härigenom föreskrivs att 22 § bokföringslagen (1976:125) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Allt räkenskapsmaterial skall bevaras i ordnat skick inom landet under minst tio år från utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Vad nu sagts gäller också avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa rörelsens ekonomiska förhållanden.

Föreslagen lydelse

22 §¹

Allt räkenskapsmaterial skall bevaras i ordnat skick *och på betryggande sätt* inom landet under minst tio år från utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Vad nu sagts gäller också avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa rörelsens ekonomiska förhållanden.

Skyldighet att som räkenskapsmaterial bevara material enligt 10 § första stycket 3 upphör, om registrerade uppgifter på betryggande sätt föres över till vanlig läsbar form eller till film eller annat material med registreringar i mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel.

Om särskilda skäl föreligger, får länsstyrelsen för visst fall tillåta, att räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form förstöres före utgången av den i första stycket angivna tiden. Materialet skall därvid under betryggande former mikrofilmats eller kopieras på likvärdigt sätt. Kopiorna skall ordnas så att sökta uppgifter lätt kan återfinnas och läsas samt bevaras under den tid som återstår av den i första stycket angivna tiden.

Tillstånd som avses i tredje stycket medges dock av bankinspektionen eller försäkringsinspektionen när det gäller rörelse som står under respektive myndighets tillsyn.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1982.

3 Förslag till

Lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

Härigenom föreskrivs att 10 § skattebrottslagen (1971:69) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räk-

Föreslagen lydelse

10 §

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räk-

¹ Senaste lydelse 1976: 991.

Nuvarande lydelse

skaper, som *föreskrives* för vissa uppgiftsskyldiga, och därigenom allvarligt försvårar myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift *dömes* för försvårande av skattekontroll till böter eller fängelse i högst två år.

I ringa fall *dömes* ej till ansvar enligt första stycket.

Ansvar enligt första stycket inträder ej, om ansvar för gärningen kan ådömas enligt brottsbalken.

Föreslagen lydelse

skaper, som *föreskrivs* för vissa uppgiftsskyldiga, och därigenom allvarligt försvårar myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift *döms* för försvårande av skattekontroll till böter eller fängelse i högst två år *eller, om brottet är grovt, till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.*

I ringa fall *döms* ej till ansvar enligt första stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1982.

JUSTITIEDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1981-10-15

Närvarande: statsministern Fälldin, ordförande, och statsråden Ullsten, Wikström, Friggebo, Åsling, Söder, Johansson, Wirtén, Andersson, Boo, Petri, Eliasson, Gustafsson, Elmstedt, Tillander, Ahrland, Molin

Föredragande: statsrådet Petri

Lagrådsremiss om ändring i brottsbalken m. m. (bokföringsbrott)

1 Inledning

Brottsförebyggande rådet (BRÅ) fick i december 1977 av den dåvarande regeringen i uppdrag att göra en översyn av lagstiftningen mot den organiserade och den ekonomiska brottsligheten. BRÅ har i enlighet med uppdraget bildat en styrgrupp och olika arbetsgrupper för denna lagstiftningsöversyn.

Som ett led i översynsarbetet har inom BRÅ:s kansli i december 1980 lagts fram promemorian (BRÅ PM 1981: 1) Bokföringsbrott, där räkningsbrottens utformning och straffvärde behandlas. Som bilaga till promemorian har fogats en skrivelse till BRÅ från riksåklagarens arbetsgrupp mot kvalificerad ekonomisk brottslighet. På förslag av styrgruppen har BRÅ i februari 1981 överlämnat promemorian till justitiedepartementet. En av gruppens ledamöter har dock reserverat sig mot förslaget. Till protokollet i detta ärende bör fogas dels en sammanfattning av promemorian som *bilaga 1*, dels de lagförslag som läggs fram i promemorian som *bilaga 2*, dels skrivelsen från riksåklagarens arbetsgrupp som *bilaga 3*.

Beträffande nuvarande förhållanden på området samt de närmare övervägandena i promemorian hänvisas till denna.

Promemorian har remissbehandlats. En inom justitiedepartementet upprättad sammanställning över remissyttrandena bör fogas till protokollet som *bilaga 4*.

2 Allmän motivering

2.1 Allmänt om bokföringsbrottslighet. Behovet av en reform

Gällande rätt i huvuddrag

Föreskrifter om bokföring finns i bokföringslagen (1976: 125). Inledningsvis anges kretsen av bokföringsskyldiga (1 §). Den omfattar alla enskilda näringsidkare samt aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar även om de inte driver någon näringsverksamhet. Termen näringsidkare skall fattas i vidsträckt mening och avser varje fysisk eller juridisk person som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art. Verksamhetens omfattning har i princip ingen betydelse för bokföringsskyldigheten.

Enskilda personer som äger eller brukar jordbruksfastighet undantas från bokföringslagens föreskrifter. Skyldigheten för dem att föra räkenskaper regleras i jordbruksbokföringslagen (1976: 125), vars egentliga ändamål är att säkerställa taxeringsunderlaget för jordbrukare. Bokföringslagens bestämmelser om årsbokslut äger inte heller tillämpning på småföretagare. Denna undantagsgrupp omfattar enskilda näringsidkare i vars verksamhet den årliga bruttoomsättningssumman normalt understiger ett gränslöpp som motsvarar 20 basbelopp.

Bokföringsskyldighetens innebörd framgår av 2 §. En bokföringsskyldig skall kronologiskt och systematiskt löpande bokföra uppkomna affärshändelser. I samband med den löpande bokföringen skall han se till att det finns verifikationer till alla bokföringsposter. Med kronologisk bokföring avses grundbokföring (8 §) och med systematisk bokföring förstås huvudbokföring (9 §). Bestämmelser om den löpande bokföringen återfinns i 4–10 §§. Vidare föreskrivs skyldighet – med det undantag som tidigare nämnts att vid räkenskapsårets utgång upprätta årsbokslut (11–21 §§). Detta sker för att ge upplysning om rörelsens ekonomiska resultat och ställning. Slutligen skall den bokföringsskyldige arkivera verifikationer, bokföringsböcker och annat räkenskapsmaterial (22 §).

Med hänsyn till att lagen reglerar bokföring i olika verksamheter med skiftande storlek och inriktning oavsett om man använder sig av moderna tekniska hjälpmedel eller inte, har bestämmelserna i viss utsträckning karaktär av en ramlagstiftning. Den flexibla utformningen är också nödvändig för att möjliggöra en fortlöpande anpassning av bokföringen efter utvecklingen på redovisningsområdet. Vägledande för hur bestämmelserna skall tillämpas är vad som med hänsyn till den enskilda rörelsens förhållanden kan anses vara förenligt med god redovisningssed.

Begreppet god redovisningssed definieras i förarbetena till bokföringslagen som "en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga" (prop. 1975: 104 s. 148). För att följa upp och verifiera förekommande god praxis och verka för utvecklingen av god

redovisningssed har ett särskilt organ – bokföringsnämnden (BFN) – inrättats. Nämnden är en statlig myndighet, som sorterar under justitiedepartementet. Den har enligt sin instruktion – förutom att främja utvecklingen av god redovisningssed – att lämna föreskrifter om hur bokföringsskyldigheten skall fullgöras i rörelser av olika slag och storlek. BFN:s uttalanden om god redovisningssed i olika frågor återfinns i nämndens anvisningar, som ges ut i kommerskollegiums författningssamling.

Bokföringslagen innehåller inte någon straffbestämmelse. Lagens föreskrifter är i stället sanktionerade genom bestämmelser i brottsbalken (BrB) om bokföringsbrott (11 kap. 5 §) och i skattebrottslagen om försvärande av skattekontroll (10 §).

I 11 kap. 5 § BrB föreskrivs att en gäldenär som uppsåtligen eller av oaksamhet åsidosätter bokföringsskyldighet på ett sådant sätt att ställningen och rörelsens gång ej i huvudsak kan bedömas med ledning av bokföringen skall dömas för *bokföringsbrott* till fängelse i högst två år, eller, om brottet är ringa, till böter. Åtal för bokföringsbrott får dock äga rum endast om gäldenären inom fem år från det brottet förövades gått i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar (11 kap. 8 § andra stycket BrB). Mot denna föreskrift svarar en särskild bestämmelse i brottsbalkens kapitel om bortfallande av påföljd (35 kap. 4 § andra stycket), där det föreskrivs att tiden för åtalspreskription skall räknas från den dag då åtal tidigast kunde ske.

Bestämmelsen i 11 kap. 5 § BrB sanktionerar som nämnts i viss utsträckning de regler som finns i bokföringslagen. Bokföringsskyldighet kan åsidosättas inte bara genom en aktiv åtgärd, som t. ex. införing i böckerna av en tillgång eller skuld, som inte finns eller införing av en post under oriktig beteckning eller till oriktigt värde utan även genom underlåtenhet att göra erforderlig införing. Ansvar gäller emellertid inte varje åsidosättande av bokföringsskyldigheten. Straffbarheten har begränsats till de fall, där ställningen och rörelsens gång på grund av bokföringsfelet inte i huvudsak kan bedömas med ledning av bokföringen. Sådana fel eller ofullkomligheter i bokföringen som närmast har ordningskaraktär har inte ansetts böra behandlas som gäldenärsbrott. Rent tekniska brister är inte heller i och för sig av beskaffenhet att föranleda ansvar. Förekomsten av en mängd smärre fel, även om vart och ett för sig inte är sådant att det kan föranleda ansvar, kan emellertid så förringa bokföringens värde, att förutsättningarna för ansvar föreligger.

Brottsbeskrivningen enligt paragrafen innehåller inte något krav på att den oriktiga bokföringen skall ha framlagts inför någon utomstående. Det har emellertid inte ansetts lämpligt att låta ansvar inträda i vilket fall som helst då bokföringsskyldighet uppsåtligen eller av vårdslöshet åsidosatts. Åtalsmöjligheten har därför begränsats till vissa fall i vilka det uppstått anledning att granska gäldenärens bokföring. Det har sålunda, som nämnts, föreskrivits att bokföringsbrott inte får åtalas, om inte gäldenären

har gått i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar. Som skäl för inskränkningen i åtalsrätten har åberopats handelsbokföringens privata karaktär och vådan för den bokföringsskyldige om affärshemligheter blottläggs. Tiden för åtalspreskription skall beträffande bokföringsbrott räknas från den tidpunkt då beslut om egendomsavträde meddelas eller åtal eljest tidigast kan ske. För att förhindra att åtal väcks alltför lång tid efter det att brottet förövats föreskrivs emellertid att bokföringsbrott får åtalas endast om gäldenären kommit på obestånd inom fem år från det brottet förövades.

I 10 § i skattebrottslagen (1971: 69, SkBL) anges att den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper, som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga, och därigenom allvarligt försvårar myndighets kontrollverksamhet vid beräkning och uppbörd av skatt eller avgift skall dömas för *försvårande av skattekontroll* till böter eller fängelse i högst två år. I ringa fall skall ansvar för försvårande av skattekontroll inte ådömas. Straffbestämelsen tillämpas inte om straff kan ådömas enligt brottsbalken. Bestämelsen avser dels försummelse av bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen, dels brott mot särskilda bokföringsregler som finns för vissa kategorier skattskyldiga, t. ex. de s. k. punktskatteförfattningarna och jordbruksbokföringslagen.

Försvårande av skattekontroll är ett s. k. effektbrott. Effekten består i att den uppgiftsskyldige genom sin passivitet eller sitt aktiva handlande allvarligt försvårar myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift. Straffansvar inträder sålunda endast om det i det enskilda fallet kunnat konstateras att en eftergranskning av en skattskyldigs ekonomiska förhållanden omöjliggjorts eller allvarligt försvårats genom bristfällig räkenskapsföring. Det blir därmed enligt 35 kap. 4 § första stycket BrB den tidpunkt då denna effekt uppkom som bildar utgångspunkt för beräkningen av tiden för åtalspreskription.

Här bör också nämnas att vissa andra bestämmelser i brottsbalken ibland kan bli tillämpliga på gärningar som har samband med bokföring.

För *urkundsförfalskning* (14 kap. 1 § BrB) döms den som skriver annan, verklig eller diktad, persons namn och därigenom framställer en falsk urkund, förutsatt att åtgärden innebär fara i bevishänseende. Detsamma gäller om man falskeligen skaffar sig annans underskrift eller också ändrar eller utfyller äkta urkund. Som urkund anses bl. a. protokoll, kontrakt, skuldebrev, intyg och annan handling, som upprättas till bevis eller i övrigt är av betydelse som bevis. Straffet är fängelse i högst två år, eller om brottet anses som grovt, fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Med urkund avses sålunda en handling som har betydelse som bevismedel. Bokföringshandlingar är typiska urkunder. För den händelse man framställer t. ex. falska verifikationer för bokföringen, gör man sig skyldig till urkundsförfalskning. Detsamma kan gälla om man går in i böckerna och

raderar, ändrar eller gör tillägg på ett sätt som ger sken av att det är fråga om de ursprungliga noteringarna. För att straffbarhet skall inträda fordras inte att den förfälskade handlingen har begagnats, utan förfälskningen anses fullbordad i och med att själva förfälskningsåtgärden har ägt rum.

Ett brott som ligger nära de traditionella räkenskapsbrotten är *undertryckande av urkund* (14 kap. 4 § BrB). Gärningsbeskrivningen förbjuder någon att förstöra, göra obrukbar eller undanskaffa urkund över vilken han inte ägde förfoga på så sätt. Vidare krävs att åtgärder innebär fara i bevishänseende. Påföljden är fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, böter eller fängelse i högst sex månader. Anses brottet grovt är strafflatituden lägst sex månader och högst fyra år.

Bestämmelsen riktar sig bl. a. mot den som uppsåtligen förstör räkenskapsmaterial. Det väsentliga för det straffbara handlingssättet är att man förhindrar den aktuella urkunden att utöva sin funktion som bevismedel. Det räcker inte att enbart vägra att ge ut en urkund, som man är skyldig att tillhandahålla. Gärningsmannen skall antingen aktivt ha gjort urkunden mer eller mindre permanent oåtkomlig eller också ha förändrat urkunden så att den efter åtgärden inte längre innebär någon bevismöjlighet.

En förutsättning för ansvar är att gärningsmannen inte haft rätt att förfoga över urkunden på det sätt han gjort. Även ägare är i många fall skyldiga att bevara en urkund och har således inte fri förfoganderätt över den. Av 22 § bokföringslagen följer en skyldighet att bevara bokföringsmaterial i tio år. Kan uppsåtligt undanskaffande styrkas, skall ansvar för undertryckande av urkund ådömas. Bestämmelsen om bokföringsbrott i 11 kap. 5 § BrB avses då inte bli tillämplig. Som tidigare påpekats, tillämpas inte bestämmelsen om försvårande av skattekontroll i skattebrottslagen, om ansvar för brott enligt brottsbalken kan ifrågakomma.

RA:s arbetsgrupp

RA tillsatte i november 1977 en arbetsgrupp för att följa åklagarverksamheten såvitt avser kvalificerad ekonomisk brottslighet. Gruppen har att överväga att hos RA föreslå åtgärder i syfte att effektivisera brottsbekämpningen på detta område.

Arbetsgruppen har i en skrivelse till BRÅ i januari 1979 anfört att det av ett stort antal åklagare, poliser och taxeringsrevisorer har framhållits att det under de senaste åren blivit allt vanligare att bokföringsskyldigheten åsidosatts eller att räkenskapsmaterialet påstås helt eller delvis ha förkommit genom stöld, brand översvämning eller på liknande sätt. Resultatet av detta blir att skattemyndigheterna och de brottsbeivrande organen ställs inför utomordentligt stora utrednings- och bevisproblem.

Enligt vad arbetsgruppen erfarit har dessa förhållanden lett till nästan total uppgivenhet hos många utredningsmän. Det finns risk för att ambitionsnivån håller på att sjunka vid påbörjandet av större utredningar. Enligt gruppens uppfattning är det därför nödvändigt att överväga vilka åtgärder

som kan vidtas i syfte att stävja det tilltagande åsidosättandet av skyldighet att föra och bevara räkenskaper.

Enligt arbetsgruppens mening bör en särskild straffsats för grova fall av bokföringsbrott respektive försvårande av skattekontroll införas. Härigenom uppnås överensstämmelse med vad som gäller beträffande undertryckande av urkund jämlikt 14 kap. 4 § BrB, som när det gäller förstöring eller undanskaffande av bokföringshandlingar är ett närliggande brott. Förstörande eller undanskaffande av bokföring är, även om förutsättningar för ansvar för undertryckande av urkund ej föreligger, ett förfarande som ur straffvärdessynpunkt kan vara i det närmaste jämförbart med detta brott. Att helt eller delvis underlåta att föra räkenskaper i syfte att omöjliggöra kontroll framstår som minst lika straffvärt som att inför förestående taxeringsrevision eller konkurs undanska bokföringen. Omständigheter som bör föranleda att brotten bedöms som grova är att åsidosättandet av bokföringsskyldigheten skett systematiskt under en följd av år, att det skett i en rörelse, vars verksamhet är av stor omfattning och omsätter höga belopp, eller att gärningen eljest är av särskilt allvarlig art. Det torde vara naturligt att ansvar enligt den svårare graden endast bör komma i fråga vid uppsåtligt brott. Gruppen har stannat vid att ett högsta straff om fyra år i likhet med vad som stadgas i 14 kap. 4 § BrB torde vara tillräckligt. Gruppen föreslår också ett par smärre ändringar i 10 § skattebrottslagen (se bilaga 3).

Promemorieförslaget i sammandrag

I promemorian påpekas inledningsvis att bestämmelserna i bokföringslagen och jordbruksbokföringslagen har tillkommit först och främst med hänsyn till den bokföringsskyldige själv. Han får genom en ordnad bokföring den överblick över rörelsens gång och ställning som är nödvändig för en varaktig framgång i affärslivet. Bokföringsplikten har emellertid motiverats också med hänsyn till den bokföringsskyldiges borgenärer. Affärskontrahenter och kreditgivare har behov av vederhäftiga och noggranna uppgifter om rörelsen när de överväger att ingå förbindelser med den bokföringsskyldige. Framför allt ger emellertid en ordnad bokföring borgenärerna vissa garantier för att den bokföringsskyldige inte svävar i okunnighet om rörelsens ställning och så att säga av misstag fortsätter en förlustbringande rörelse i onödan.

Bokföringsplikten fyller, uttalas det i promemorian, också en mycket viktig allmänpreventiv funktion. En bokföringsskyldig som överväger en brottslig affärstransaktion, t. ex. ett skattebrott, torde många gånger avstå från detta, om han vet att transaktionen i efterhand kan kartläggas genom bokföringen och att det således finns en praktisk risk att gärningen kommer att föranleda straff om den utförs. En effektiv taxeringskontroll förutsätter en ordnad bokföring.

Utvecklingen mot ökad företagsdemokrati och medbestämmande i ar-

betslivet samt den alltmer utvecklade samhällsplaneringen har, sägs det i promemorian, inneburit ökade uppgiftsskyldigheter för de bokföringsskyldiga. Även dessa skyldigheter förutsätter en ordnad bokföring. Det är således enligt promemorian från skilda synpunkter av största betydelse att bokföringsplikten fullgörs.

I promemorian påpekas att antalet personer som döms för bokföringsbrott är få. Detta skall inte tolkas så att bokföringsskyldigheten sällan försummas. Uppgifter från taxeringsrevisionsverksamheten år 1974 anger tvärtom att bokföringsmaterialet varit otillfredsställande i mer än en tredjedel av fallen. Förhållandena torde inte heller ha förbättrats sedan dess. Från ett stort antal åklagare, poliser och taxeringsrevisorer har nämligen kommit uppgifter om att det under de senaste åren blivit allt vanligare att bokföringsskyldigheten åsidosätts eller att räkenskapsmaterialet påstås helt eller delvis ha förkommit genom stöld, brand, översvämning eller på annat sätt.

Om den uppfattningen vinner spridning, att det lönar sig att förstöra bokföringsmaterial hellre än att låta skattemyndigheten och brottsbeivrande myndigheter ta del av det, ställs enligt promemorian rättsväsendet inför stora problem. Risk finns att utredningspersonalen, såsom i viss utsträckning redan tycks ha skett, finner det meningslöst att inleda förundersökning i fall av nu beskrivet slag. Än allvarigare blir det om allmänheten härigenom får den föreställningen, att rättsväsendet saknar resurser, förmåga eller vilja att bekämpa kvalificerad ekonomisk brottslighet. Det framstår som en angelägen uppgift att ta upp frågan om räkenskapsbrottens utformning och straffvärde med sikte på att så effektivt som möjligt förhindra att ekonomisk brottslighet kan döljas genom bokföringsmanipulationer.

I promemorian framhålls det som angeläget att riksskatteverket och RÅ genom återkommande information till sina underordnade myndigheter håller kunskapen om 10 § skattebrottslagen levande och därmed säkrar en rimlig anmälningfrekvens.

En annan angelägen åtgärd som kan ske inom ramen för nuvarande reglering är en effektivisering av utredningsrutinerna. I promemorian redovisas en skrivelse till landets åklagare i vilken RÅ:s arbetsgrupp mot kvalificerad ekonomisk brottslighet har påpekat att, i den mån en misstänkt helt har underlåtit att föra räkenskaper, det ofta finns skäl att koncentrera förundersökningen till bokföringsbrott eller försvårande av skattekontroll och sålunda avstå från utredning om eventuellt skattebedrägeri eller oredlighetsbrott. Ett annat uppslag från RÅ:s arbetsgrupp som också redovisas i promemorian går ut på en uppdelning av brottmålsprocessen på så sätt att åklagaren väcker åtal i sådana avsnitt av förundersökningen som snabbt kan avgöras av domstolen medan man avvaktar med åtalsbeslut i den del där resultatet av en taxeringsprocess måste inväntas. Rutiner av sådant slag synes enligt promemorian väl värda att pröva.

I anslutning till förslaget från RÅ:s arbetsgrupp om en skärpning av straffet för bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll påpekas i promemorian angelägenheten av att samhället mera kraftfullt markerar vikten av att bokföringsplikten fullgörs. Det krävs enligt promemorian emellertid mera ingripande åtgärder än en justering av nuvarande straffskalor. Hela konstruktionen av bokföringsbrottet och dess förhållande till brottet försvårande av skattekontroll förtjänar en ingående granskning. Detta, hävdas det, är så mycket mer påkallat som erfarenheter nu vunnits av tillämpningen av den nya bokföringslagen, erfarenheter som bör kunna läggas till grund för överväganden om hur bokföringsbestämmelserna lämpligen bör vara sanktionerade.

I promemorian pekas på att 1976 års bokföringsreform innebar krav på en väsentligt höjd bokföringsstandard i en rad hänseenden. Hit hör de grundläggande kraven på en ordnad och detaljrik bokföring, anpassningen till offentliga årsredovisningar i olika associationsformer och möjligheten att använda ADB i redovisningen. De straffrättsliga sanktionerna för försummad bokföring kvarstår emellertid oförändrade. Det innebär till en början att den bokföringspiktige undgår ansvar, om han inte kommer på obestånd. Om detta trots allt inträffar, krävs för straffansvar, att bokföringen är i så miserabelt skick, att rörelsens resultat och utveckling inte ens i huvudsak låter sig bedömas med ledning av bokföringen. Straffbestämmelsen om försvårande av skattekontroll har visserligen ett vidare tillämpningsområde eftersom det för straffansvar endast krävs ett förfarande, som allvarligt försvårar myndighets kontrollverksamhet. Bestämmelsen har emellertid använts i mycket liten omfattning och den tycks ha ringa allmänpreventiv effekt.

Under förarbetena till bokföringslagen diskuterades ett skärpt straffansvar. Man stannade emellertid som nämnts med att låta saken bero. En bidragande orsak till detta har enligt promemorian varit en oro för att den utvidgade bokföringsplikten inte skulle kunna iakttas av alla näringsidkare. Bokföringslagen är emellertid en flexibel ramlag, som medger att bokföringsplikten anpassas till verksamhetens karaktär. Så får t. ex. småföretagare tillämpa de enklare rutiner som den s.k. pärmmetoden innebär, medan mera omfattande rörelser åläggs en i motsvarande mån mera sofistikerad bokföring. Av varje näringsidkare krävs sålunda den bokföring som är anpassad till hans verksamhet.

I promemorian framförs den uppfattningen att erfarenheterna knappast heller ger stöd för uppfattningen, att bokföringsförmågan hos näringsidkarna inte skulle stå i paritet med de krav bokföringslagen ställer. Bokföringsnämndens anvisningsverksamhet ger också ett gott stöd åt de bokföringsskyldiga som vill iakttä bokföringslagens bestämmelser. Mot bakgrund av det anförda anses i promemorian tiden nu vara mogen att ta ytterligare ett steg mot en höjd bokföringsstandard här i landet genom att man tar bort en del av de nuvarande begränsningarna i straffsanktionerna

mot försummelse av bokföringsplikten samt höjer straffvärdet på räkningsbrotten.

Remissutfallet i stort

Som senare skall beröras närmare har de lagförslag som läggs fram i promemorian fått ett blandat mottagande, men det övervägande antalet remissinstanser vitsordar att ett reformbehov föreligger. Hit hör försäkringsinspektionen, taxeringsnämndsordförandenas riksförbund, bankinspektionen, statskontoret, förmögenhetsbrottsutredningen (Ju 1976:04) liksom de remissinstanser som företräder polisväsendet.

Enligt rikspolisstyrelsen är räkningsbrotten som regel till sin art sådana att de kan snabbt utredas med rimliga insatser, och bättre anpassade straffskalor bör leda till att åtal och lagföring kan ske i större omfattning utan att man behöver avvakta utfallet av en ofta oviss skatteprocess eller en komplicerad och tidskrävande utredning rörande oredlighet. Ett genomfört förslag av den innebörden bör därför medföra inte oväsentliga brottsförebyggande effekter.

LO påpekar att en god redovisning utgör en förutsättning för att arbetsgivarna skall kunna fullfölja sina skyldigheter enligt lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet och tillstyrker att lagstiftningen kraftigt skärps på detta område. Detsamma gäller TCO. Enligt SACO/SR är det betänkligt att bokföringsskyldiga i ökad omfattning förstör bokföringsmaterial och underlåter att fullgöra sin bokföringsskyldighet. Sådana förfaranden innebär att skattemyndigheternas kontrollmöjligheter försvåras och att utredningsarbetet för polis och åklagare blir betungande och resurskrävande. Det är stötande att bokföringsskyldiga genom att på dessa sätt underlåta att fullgöra sina skyldigheter dels kan vålla samhället mycket stora extra kostnader, dels kan föranleda att de vid eventuell lagföring får en mycket mildare bedömning än deras gärningar bort föranleda.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län delar uppfattningen att det har blivit allt vanligare att näringsidkare åsidosätter sin bokföringsskyldighet på olika sätt. Hela skalan finns representerad från det att inga räkenskaper över huvud taget förts till oriktig eller rent av falsk bokföring. Detta är ett allvarligt problem som försvårar myndigheternas arbete med kontroll och uppbörd av skatt. Även beivrandet av olika gäldenärsbrott försvåras om bokföringen är bristfällig eller helt saknas. Det är uppenbart att de sanktioner som kan komma i fråga i olika fall inte är tillräckliga. En liknande uppfattning redovisas av kammarrätten i Sundsvall som emellertid samtidigt påpekar vikten av att utredningsmöjligheterna i olika hänseenden blir sådana att regelsystemet kan utnyttjas effektivt. Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet anser att en partiell revidering av straffbestämmelsen om bokföringsbrott och därmed sammanhängande bestämmelser är motiverad med hänsyn framför allt till de hårt ansträngda utredningsresurserna och intresset av att dessa används på ett effektivt sätt i kampen

mot den ekonomiska och organiserade brottslighet, i vilken gäldenärsbrotten ofta är ett väsentligt inslag.

Även RÅ vitsordar behovet av att man snarast förbättrar möjligheterna att på ett snabbt och kännbart sätt ingripa mot ekonomisk brottslighet genom att utnyttja bestämmelserna om bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll. RÅ varnar emellertid för att införa en genomgripande nyordning i fråga om den straffrättsliga regleringen på det aktuella området. För att en sådan skall vara motiverad bör enligt RÅ:s mening krävas att ett uttalat behov av förändringar föreligger och att den nya ordningen klart framstår som mera ändamålsenlig än den gällande. Mot de fördelar som står att vinna med en reform måste vägas bl. a. de svårigheter som främst vid en mera omfattande ändring av reglerna kan uppkomma under en relativt lång övergångstid innan praxis i fråga om tillämpningen av den nya regleringen utvecklats och stabiliserats. En liknande uppfattning redovisas av utredningen (Fi 1973: 01) om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen och riksskatteverket. Sistnämnda remissinstans påpekar att beivrandet av brottet, försvårande av skattekontroll har intensifierats under senare år och att antalet anmälningar om brott av detta slag fördubblades år 1980 i förhållande till 1979 års siffror.

Enligt Svenska sparbanksföreningen är kraven på redovisningens uppläggning och utformning redan i dag mycket stora och kostsamma för företagen. Föreningen menar att redan gällande lag ger tillräckliga möjligheter att beivra bokföringsbrott och liknande förfaranden. Den omständigheten att få fall anmäls till åtal och att ännu färre föranleder ansvar för brott av ifrågavarande slag beror uppenbarligen på att det nuvarande systemet inte utnyttjas tillräckligt effektivt. Sparbanksföreningen ifrågasätter om en effektivare bekämpning av den ekonomiska brottsligheten kan åstadkommas endast genom en lagändring. Liknande synpunkter framförs av bl. a. Svenska arbetsgivareföreningen, Sveriges industriförbund och Lantbrukarnas riksförbund, vilka avstyrker att promemorian läggs till grund för några åtgärder.

Överväganden

Bokföringsskyldigheten och de straffbestämmelser som anknyter till denna fyller flera olika funktioner.

Ett syfte är att bereda skydd åt den bokföringsskyldiges fordringsägare. Lagstiftningen vill ge dessa möjlighet att vid den bokföringsskyldiges obestånd få en överblick över hur han har skött sin rörelse. Skyldigheten att föra räkenskaper medför vidare att den bokföringsskyldige själv får bättre möjligheter till överblick och kontroll över rörelsens gång och den ekonomiska ställningen. Det kan i enlighet med vad som har uttalats i promemorian hävdas att denna funktion är den viktigaste, särskilt om man beaktar att borgenärerna härigenom indirekt får en viss garanti för att en förlustbringande verksamhet inte fortsätts i onödan.

Att företagen har en ordnad och tillförlitlig bokföring är emellertid av stor betydelse även från samhällets synpunkt. En uttalad strävan är visserligen att minska företagens uppgiftslämnande, men klart är att det för att samarbetet mellan näringsliv och samhälle skall kunna fungera krävs att företagen håller en viss informationsberedskap och har tillförlitligt underlag för sådana upplysningar som ibland ändå måste krävas från samhällets sida. Vidare bygger naturligtvis företagsbeskattningen och taxeringskontrollen på att rörelseidkarna har ett gott underlag för deklarationerna i form av en ordnad bokföring. Mycket viktigt är också, som har betonats i promemorian och i LO:s remissvar, att de anställda bl. a. får vederhäftig kunskap om företagen och deras verksamhet. En sådan information måste bygga på bl. a. ekonomiska fakta som hämtas ur en ordnad bokföring.

Det är således från skilda synpunkter av största betydelse att bokföringsplikten fullgörs på ett korrekt sätt. Samtidigt tycks det stå klart att det har blivit allt vanligare att bokföringsskyldighet åsidosätts eller att räkenskapsmaterial när kontroll skall ske påstås helt eller delvis ha förkommit på ett eller annat sätt. Denna utveckling är allvarlig, och det finns all anledning att överväga särskilda åtgärder för att söka komma till rätta med de problem som härigenom ostridigt har uppstått inte minst för de brottsbekämpande myndigheterna.

Naturligtvis kan det göras gällande att det i första hand är angeläget att se till att det gällande systemet tillämpas på ett tillfredsställande sätt. Det vill också synas som om den intensiva satsning på bekämpandet av ekonomisk kriminalitet som statsmakterna har gjort har medverkat till en fortlöpande förbättring i detta hänseende. Påfallande är t. ex. att antalet anmälningar för försvärande av skattekontroll har fyrdubblats mellan åren 1978 och 1980. De i promemorian redovisade uppslag från RÅ:s arbetsgrupp mot ekonomisk brottslighet som syftar till att förenkla förundersökningarna och förkorta tiden mellan lagföring och straff ser jag också som mycket värdefulla även om, som någon remissinstans har pekat på, juridiskt-tekniska komplikationer kan tänkas uppstå i vissa fall. Alla praktiska åtgärder som kan medverka till en mera effektiv brottsbekämpning på detta område bör givetvis tas tillvara. Jag vill i sammanhanget också erinra om att BRÅ inom ramen för översynen av lagstiftning mot organiserad och ekonomisk brottslighet har tillkallat en särskild arbetsgrupp med uppgift att studera möjligheterna att påskynda utrednings- och domstolsförfarandet vid skattebrott. En princippromemoria i detta ämne beräknas bli klar inom kort.

Klart är samtidigt att strävandena att bättre utnyttja det nuvarande systemet även kan behöva stödjas av lagstiftningsåtgärder. I detta hänseende framstår det som särskilt väsentligt att man från samhällets sida mera kraftfullt markerar vikten av att bokföringsplikten fullgörs och försöker motverka en utveckling som innebär att bokföringsskyldiga förstör eller undanhåller bokföringsmaterial hellre än att låta myndigheterna ta del av

det. Med hänsyn till att reglerna om gäldenärsbrott utgör en väsentlig del av det straffrättsliga reaktionssystemet mot den ekonomiska brottsligheten (se bl. a. JuU 1980/81: 21 s. 84) ser jag det som mycket värdefullt att vi genom BRÅ-promemorian har fått underlag för en närmare diskussion av dessa frågor.

2.2 De särskilda åtalsföresättningarna

Promemorieförslaget

Promemorieförslaget innebär i denna del att man upphäver regeln i 11 kap. 8 § andra stycket brottsbalken om att åtal för bokföringsbrott får väckas endast om gäldenären inom fem år från brottet har kommit i konkurs eller motsvarande förhållande har inträtt.

I promemorian framhålls att såväl bestämmelsen i skattebrottslagen om försvårande av skattekontroll som bestämmelsen om bokföringsbrott i brottsbalken syftar till att straffbelägga åsidosättande av bokföringsskyldighet. Att i det ena fallet kräva konkurs eller motsvarande som föresättning för åtal och i det andra fallet inte alls uppställa något motsvarande krav anses i promemorian inte motiverat. En allvarlig försummelse av bokföringsskyldigheten innebär oftast att rekvisiten i båda lagrummen är uppfyllda. Det avgörande för vilken paragraf som skall tillämpas är om företaget gått i konkurs eller inte – ett i vissa sammanhang slumpartat rekvisit. Granskar man rekvisiten i de två bestämmelserna, finner man att gärningsbeskrivningen vid försvårande av skattekontroll är mer omfattande än gärningsbeskrivningen vid bokföringsbrott. Vid en betydlig lägre grad av åsidosättande kan åtal för försvårande av skattekontroll komma i fråga med åtföljande offentlighet för bokföringshandlingar. Det rimmar dåligt, hävdas det i promemorian, med den uppfattning om handelsbokföringens privata karaktär som på sin tid låg till grund för åtalsbegränsningen vid bokföringsbrott. Vidare framhålls i promemorian att de farhågor som framförts om att straffbestämmelsen om bokföringsskyldighet skulle kunna utnyttjas i illojalt syfte är överdrivna. Gällande sekretessregler för uppgifter hos polis och åklagare samt straffbestämmelserna om falsk och obefogad angivelse bör utgöra ett tillräckligt skydd mot obehörig insyn i affärshemligheter.

Med tanke på de vitala samhällsintressen som numera bär upp bokföringsplikten finns inte längre, sägs det i promemorian, fog för uppfattningen att en näringsidkares räkenskaper är hans ensak och att man inte bör få granska hans sätt att fullgöra sin bokföringsskyldighet om det inte finns särskild anledning. Samhällsutvecklingen har ryckt undan grunden för uppfattningen att bokföringen är av privat natur. I promemorian kommer man sålunda till den slutsatsen att konkurskravet vid bokföringsbrott har spelat ut sin roll. I promemorian föreslås som en konsekvens av detta

ställningstagande att man upphäver den särskilda preskriptionsbestämmelsen för bokföringsbrott i 35 kap. 4 § andra stycket BrB.

Remissyttrandena

Förslaget i promemorian att upphäva åtalsregeln i 11 kap. 8 § andra stycket brottsbalken har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av åtskilliga remissinstanser. Förslaget tillstyrks uttryckligen av Göta hovrätt, kammarrätten i Sundsvall, riksrevisionsverket, länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län, juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, SACO/SR, Svenska bankföreningen och Svenska handelskamarförbundet.

En stor grupp av de remissinstanser som är kritiska till förslaget har pekat på att förslaget skulle innebära en avsevärd förkortning av tiden för åtalpreskription, som nu räknas från tidpunkten för konkurs (eller motsvarande) men enligt förslaget skulle räknas från tidpunkten för brottet. En sådan konsekvens betecknas som oacceptabel. Till denna grupp hör RÅ, riksskatteverket, överåklagarna i Stockholm och Göteborg liksom länsåklagaren i Kalmar län samt förmögenhetsbrottsutredningen. RÅ påpekar också att bokföringsbrott uppdagas främst i samband med konkursförfarande, varför åtalsregeln inte innebär att möjligheterna att tillämpa straffstadgandet mera påtagligt försämrats.

Sveriges industriförbund har framfört betänkligheter av mer principiell natur. Enligt förbundet innebär förslaget ett avsteg från den i bokförings-sammanhang historiska principen om bokföringens privata karaktär. Vidare anser förbundet att det finns risk att den möjlighet till offentlighet som förslaget innebär kan komma att utnyttjas illojalt. Enligt föreningen Sveriges åklagare innebär förslaget en vidgning av det straffbara området som starkt kan ifrågasättas. Även en del andra remissinstanser avstyrker förslaget, däribland utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen.

Överväganden

Till stöd för att ställa upp konkurs eller motsvarande som åtalsföresättning vid bokföringsbrott återopades i förarbetena till 1929 års bokföringslag (1929: 117) handelsbokföringens privata karaktär och vådan för de bokföringsskyldiga av att affärshemligheter annars skulle kunna blottas. Detta ställningstagande vidhölls vid 1942 års revision av lagstiftningen om förmögenhetsbrott.

Liksom åtskilliga remissinstanser ansluter jag mig till promemorians ståndpunkt att det i dag får betecknas som ett föråldrat synsätt att betrakta en näringsidkares räkenskaper som hans ensak. Som jag tidigare har anfört är en ordnad bokföring av största betydelse inte bara för den bokföringsskyldige själv utan också för hans borgenärer och anställda samt för samhället. Att ta bort den aktuella åtalsregeln innebär som jag ser det en välbefogad skärpning av synen på bokföringsbrottet från samhällets sida och en markering av vikten av att bokföringsplikten alltid måste fullgöras

på ett godtagbart sätt. Även om betydelsen från brottsförebyggande synpunkt av en sådan åtgärd naturligtvis inte skall överdrivas, synes den kunna bidra till att bestämmelsen om bokföringsbrott får en bättre allmänpreventiv funktion än f. n. Som bankföreningen har påpekat är det ju förhållandevis ovanligt att den som är bokföringsskyldig utgår från att han skall komma i konkurs, och det kan därför sägas att den aktuella straffbestämmelsen inte f. n. lägger något tryck på honom att vinnlägga sig om en korrekt bokföring.

Från principiell synpunkt får det också anses mindre tillfredsställande att som förutsättning för åtal ställa upp ett krav på att en omständighet har inträffat som ligger vid sidan av själva gärningen och ofta utanför gärningsmannens kontroll. På de skäl som har anförts i promemorian får farhågorna för att straffbestämmelsen om bokföringsbrott skulle kunna utnyttjas i illojalt syfte, om den aktuella åtalsregeln avskaffas, betecknas som överdrivna.

Jag förordar därför till att börja med ett upphävande av regeln i 11 kap. 8 § andra stycket BrB om att åtal för bokföringsbrott får väckas endast om gäldenären inom fem år från brottet kommit i konkurs eller motsvarande förhållande har inträtt.

Förslaget i promemorian att även den särskilda regeln om preskription i 35 kap. 4 § andra stycket BrB skall upphävas skulle föra med sig att utgångspunkten för preskriptionstidens beräkning blir tidpunkten för brottets fullbordan och inte, som nu, den dag då beslut om egendomsavträde meddelades eller åtal annars kunde ske enligt 11 kap. 8 § andra stycket. Preskriptionstiden förkortas därmed i praktiken avsevärt i förhållande till den nuvarande. Även om man tar bort de särskilda åtalsförutsättningarna torde det finnas anledning räkna med att bokföringsbrott i många fall upptäcks först i samband med en konkurs, som kanske inträffar ett par år efter tidpunkten för brottet. Med hänsyn härtill och till att utredningarna i de mål som det här gäller ofta blir långdragna riskerar promemoriaförslaget, som i denna del inte har motiverats närmare, att motverka effektiviteten i brottsbekämpningen. Liksom flera remissinstanser anser jag att detta inte kan vara en acceptabel ordning. Med hänsyn till vikten av att rättsväsendets resurser inriktas på de allvarigare fallen av ekonomisk brottslighet synes det kunna godtas att preskriptionstiden i praktiken förkortas på angivet sätt såvitt gäller de lindrigare fallen av bokföringsbrottslighet. När det däremot gäller bokföringsbrott som inte kan bedömas som ringa bör enligt min mening konkurs eller liknande förhållande i förekommande fall även i fortsättningen få bilda utgångspunkten vid beräkning av preskriptionstidens längd. Jag föreslår därför att en regel med denna innebörd tas in i 35 kap. 4 § andra stycket brottsbalken. Till den närmare utformningen av bestämmelsen återkommer jag i specialmotiveringen.

2.3 Ett nytt bokföringsbrott m. m.

Promemoriaförslaget

I promemorian föreslås att *bestämmelserna om brott mot bokföringsplikten* förs över till 15 kap. BrB och placeras som en ny a-paragraf närmast efter bestämmelserna i 11 § om osant intygande. En sådan åtgärd framstår enligt promemorian som naturligt när kravet på konkurs eller motsvarande som förutsättning för åtal utmönstras, eftersom brottet då inte längre hör hemma i kapitlet om gäldenärsbrott. Bokföringsbrottet kan naturligt uppfattas som brott mot en av samhället erkänd sanningsplikt, och andra brott mot sanningsplikten, t. ex. osant intygande och brukande av osann urkund, har upptagits i 15 kap. BrB. I promemorian har också övervägts en lösning som innebär att man skulle låta den aktuella straffbestämmelsen stå kvar i 11 kap. och efter norskt mönster ändra kapitelrubriken till "Om gäldenärsbrott m. m.". Tanken avvisas emellertid i promemorian med den motiveringen att berättigade krav på god systematik i balken skulle komma att eftersättas på ett betänkligt sätt.

I samband med förflyttningen av bestämmelserna från 11 till 15 kap. brottsbalken bör enligt promemorian *vissa ändringar företas i gärningsbeskrivningen*. Med utmönstringen av obeståndskravet faller enligt promemorian också gäldenärstermen. Som subjekt föreslås i stället bokförings-skyldiga i allmänhet. Vidare föreslås att den brottsliga handlingen – åsidosättande av bokföringsskyldighet – förtydligas. Detta sker genom en exemplifiering. Sålunda föreskrivs straff för den som lämnar osann uppgift, förtiger sanningen eller på annat sätt åsidosätter bokföringsskyldighet. Därmed står det klart att felet kan utgöras såväl av positivt oriktiga uppgifter som utelämnande av data i bokföringen.

F. n. kvalificeras den brottsliga handlingen genom att den försummade bokföringsplikten skall ha lett till att "ställningen och rörelsens gång" inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen. I promemorian anses det naturligt att i stället knyta an till uttryckssättet i 2 § bokföringslagen och sålunda utgå ifrån att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning skall kunna följas genom bokföringen. Enligt promemorian bör vidare kravet på att försummelsen skall vara så omfattande att man inte ens "i huvudsak" kan bedöma rörelsen med ledning av bokföringen tonas ner något. I enlighet härmed föreslås i promemorian att det föreskrivs straff för den som åsidosätter bokföringsskyldighet rörande omständighet som är av väsentlig betydelse för bedömningen av rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning.

Förslaget innebär enligt promemorian en måttlig nedtoning i förhållande till gällande rätt. Anledning till att ett väsentlighetskrav uppställs är att den kriminalpolitiska princip som följts under 1970-talet och som inneburit att allvarigare brottslighet regleras i brottsbalken medan mera bagatellartade förseelser kriminaliseras i specialstraffrätten bör tillämpas också här. Som

jag närmare återkommer till i det följande föreslås därför i promemorian att mindre allvarliga bokföringsförseelser bestraffas enligt en ny bestämmelse i bokföringslagen.

Inte alla fall av försummad bokföringsplikt rörande väsentliga omständigheter i bokföringen bör enligt promemorian föranleda straff enligt brottsbalken. Som ytterligare förutsättning föreslås därför – i likhet med vad som i allmänhet gäller vid brott mot sanningsplikt (15 kap. 10–13 §§) – att gärningen innebär fara i bevishänseende. Därmed menar man sig i promemorian skära bort situationer där felet i bokföringen är så uppenbart att ingen riskerar att låta sig luras av det.

Den nu gällande ordningen med straff för såväl uppsåtliga som vårdslösa *bokföringsbrott* föreslås bibehållen.

Dock förordas den ändringen att endast grov vårdslöshet skall bestraffas som bokföringsbrott. Förslaget skall ses mot bakgrund av ställningstagandet i promemorian att brottsbalken bör förbehållas de grova fallen av åsidosättande av bokföringsskyldighet.

När det gäller *påföljden för bokföringsbrott* uttalas i promemorian att det är viktiga samhällsintressen som bär upp bokföringsplikten. Manipulerande med bokföring kan många gånger utgöra ett led i eller tjäna som täckmantel för kvalificerad ekonomisk brottslighet. I likhet med RÅ:s arbetsgrupp anser man i promemorian att möjligheter måste finnas till kännbara påföljder vid allvarliga fall av bokföringsbrott. Det föreslås därför en särskild straffskala för grova brott. När det gäller strafflatituden är det enligt promemorian naturligt att jämföra med grova fall av undertryckande av urkund. Detta brott, som innefattar en viktig form av bokföringsbrott, kan redan i dag föranleda högre straff än vad som är möjligt att uppnå enligt bestämmelsen för de särskilda räkenskapsbrotten. Det föreslås i promemorian att bokföringsbrotten i normalfallet – i likhet med vad som gäller i dag – skall förskylla fängelse i högst två år. För grova fall föreslås emellertid en särskild straffskala med fängelse i lägst sex månader och högst fyra år. För vårdslös bokföring föreslås påföljden vara böter eller fängelse i högst sex månader.

Enligt gällande bestämmelser kan bokföringsbrott i ringa fall bestraffas med endast böter. Som angivits i det föregående har i promemorian brottsbalken ansetts böra förbehållas de allvarligare bokföringsbrotten. Straffskalan för uppsåtliga bokföringsbrott innehåller enligt förslaget inte heller böter. Med denna ordning faller emellertid en hel del straffvärda förfaranden utanför den föreslagna regleringen. I promemorian ifrågasätts därför om det inte är lämpligt att införa *en särskild straffbestämmelse i bokföringslagen* för dessa fall.

I promemorian påpekas att den danska, den norska och den finländska motsvarigheten till bokföringslagen innehåller särskilda straffbestämmelser. En sådan fanns också i 1967 års betänkande (SOU 1967: 49) med förslag till räkenskapslag, och remissinstanserna var över lag positiva till

bestämmelsen. Att man avstått från att införa en straffbestämmelse i 1976 års bokföringslag kan enligt promemorian ha berott på att man utgått från att den gällande ordningen fungerade väl. I dag är det ostridigt att så inte är fallet. Det förefaller enligt promemorian inte motiverat att helt underlåta att sanktionera föreskrifter av ordningskaraktär endast därför att kontrollmöjligheterna inte är så goda som man skulle önska. Lagstiftningen kan ändå ha moralbildande effekt. Det framstår vidare som angeläget att ge större eftertryck åt bokföringsnämndens anvisningar genom att straffsanktionera uppenbara brott mot god redovisningssed. I enlighet härmed föreslås i promemorian att i bokföringslagen införs en ny paragraf, 22 a §, som föreskriver straff för bokföringsskyldig som uppenbart åsidosätter god redovisningssed. Ansvar enligt bokföringslagen skall dock inte ådömas om gärningen föranleder straff enligt brottsbalken. Ansvar skall kunna ådömas vid såväl uppsåtliga som vårdslösa brott. Något krav på grov vårdslöshet har inte uppställts. Straffskalan föreslås inrymma endast böter. Dessutom föreslås en uttrycklig bestämmelse om att det inte skall dömas till ansvar i ringa fall.

På motsvarande sätt som i fråga om bokföringslagen föreslås i promemorian att det införs *en ny paragraf i jordbruksbokföringslagen* som föreskriver straff för redovisningsskyldig som uppsåtligen eller av oaktsamhet uppenbart åsidosätter god redovisningssed. Undantag görs för det fall gärningen föranleder straff enligt brottsbalken, och påföljden föreslås bli endast böter. Dessutom undantas ringa fall.

I promemorian anförs vidare att med den uppläggning av lagstiftningen rörande brott mot bokföringsplikten som sålunda skisserats finns det *inte längre behov av en särskild straffbestämmelse i 10 § SkBL* om försvårande av skattekontroll. I stället föreslås att i den paragrafen tas in en erinran om att ansvar i vissa fall inträder för den som åsidosätter bokföringsskyldighet med hänvisning till bestämmelserna i 15 kap. 11 a § BrB, 22 a § bokföringslagen och 18 a § jordbruksbokföringslagen.

Remissyttrandena

Ny straffbestämmelse i brottsbalken

Förslaget i promemorian att införa en ny straffbestämmelse om bokföringsbrott i 15 kap. brottsbalken har fått ett blandat mottagande under remissbehandlingen.

Förslaget tillstyrks eller lämnas i huvudsak utan erinran av bokföringsnämnden, bankinspektionen, försäkringsinspektionen, statskontoret, riksrevisionsverket, kommerskollegium, statens industriverk, länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län, SACO/SR, Sveriges Hantverks- och industriorganisation – Familjeföretagen, LO, Sveriges grossistförbund, Sveriges Redovisningskonsulters förbund (SRF) och TCO.

Åtskilliga remissinstanser har emellertid framfört kritik mot den föreslagna bestämmelsen och mot de motiv som har åberopats till stöd för

förslaget att införa denna. Några remissinstanser tar i anslutning härtill upp ett uttalande i promemorian enligt vilket nuvarande påföljder för bokföringsbrott inte står i rimlig proportion till nedlagda utredningsresurser. Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, institutet för intern revision och Svenska bankföreningen avvisar uttryckligen tanken att det bör föreligga ett samband mellan utredningsarbetets omfattning och påföljden för bokföringsbrott.

Flera remissinstanser har ifrågasatt det lämpliga i att överföra bestämmelsen till 15 kap. i brottsbalken. Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet anser att hänvisningen till att de särskilda åtalsföresättningarna tas bort inte är bärande som skäl för åtgärden, eftersom motsvarande föresättningar saknas vid övriga gäldenärsbrott. Dessutom kan ansvar för bokföringsbrott även med den föreslagna regleringen förväntas komma i fråga framför allt i samband med konkurs.

Som ett skäl mot den föreslagna ordningen har även framförts att den innebär att ansvar för medverkan blir oklarare än enligt gällande rätt (jfr 11 kap. 7 § BrB). Förslaget innebär enligt juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet minskade möjligheter att ådöma straff när någon annan än den bokföringspliktige själv har medverkat.

När det gäller den närmare utformningen av den föreslagna nya bestämmelsen om bokföringsbrott har under remissbehandlingen framförts olika kritiska synpunkter. Rikspolisstyrelsen påpekar att det inte framgår under vilka förutsättningar vårdslös bokföring skall anses föreligga i de fall då räkenskapsmaterial saknas. Länsstyrelsen i Stockholms län anser att bestämmelserna bör kompletteras med en uttrycklig regel med sikte på fall då räkenskaper inte har förts eller har förkommit till följd av oaktsam förvaring. Liknande synpunkter anförs av kammarrätten i Sundsvall, Föreningen Sveriges Länspolischefer och Föreningen Sveriges Polischefer. Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet menar att man genom en enkel justering av bestämmelsen om bokföringsbrott bör kunna ge denna en sådan räckvidd att fall då bokföringsmaterial har förkommit till följd av vårdslöshet täcks. Möjligen behöver bokföringslagen förtydligas i vad avser plikten att försvara materialet på ett betryggande sätt.

Flera remissinstanser, däribland RÅ, pekar på att vissa betänkligheter gör sig gällande mot att införa rekvisitet "fara i bevishänseende" på det ifrågavarande området. Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet erinrar om att detta rekvisit erfarenhetsmässigt medför tillämpningssvårigheter.

Den föreslagna straffsatsen för grovt bokföringsbrott har lämnats utan erinran av flertalet remissinstanser. Länsstyrelsen i Stockholms län har dock ifrågasatt om inte maximistraffet bör vara fängelse i sex år.

Straffbestämmelserna i bokföringslagen (1976:125) och jordbruksbokföringslagen (1974:141)

Det övervägande antalet remissinstanser avstyrker eller är tveksamma till förslaget i promemorian om nya straffbestämmelser i bokföringslagen och jordbruksbokföringslagen.

Flera av de remissinstanser som är kritiska till förslaget menar att detta kommer att leda till olägenheter vid kontroll och brottsbekämpning. Så t. ex. menar RÅ att promemorieförslaget leder till att man får en reglering som i sig är relativt komplicerad och som kan befaras ge upphov till åtskilliga svårigheter i den praktiska tillämpningen. De nya straffbestämmelserna i bokföringslagen och jordbruksbokföringslagen skulle vidare innebära en utvidgning av det kriminaliserade området som sträcker sig långt utöver vad som kan anses erforderligt för ett ändamålsenligt bekämpande av den ekonomiska brottsligheten. Det senare är betänkligt från principiella synpunkter och kan leda till en inte önskvärd splittring av rättsväsendets resurser för brottsbekämpningen på området.

Den utan jämförelse kraftigaste kritiken riktar sig emellertid mot förslaget i promemorian att använda begreppet åsidosättande av god redovisningssed som brottsrekvisit. Enligt kommerskollegiets mening talar både principiella och praktiska skäl mot förslaget. Från principiell synpunkt är det tveksamt att lägga det etiska begreppet "god redovisningssed" som grund i ett straffrättsligt system. Om förslaget genomförs, kommer det vidare enligt kollegiet att medföra stora praktiska svårigheter. God redovisningssed kan skifta från företag till företag och från bransch till bransch. För att rimliga rättssäkerhetskrav skall kunna upprätthållas kommer polis, åklagare och domstolar att tvingas inhämta yttrande från bokföringsnämnden i ett stort antal fall. Detta låter sig knappast göra och kan inte heller vara bokföringsnämndens uppgift. De föreslagna straffbestämmelserna i bokföringslagen och jordbruksbokföringslagen kan också medföra att formella fel utan någon egentlig betydelse föranleder straffansvar. En sådan ordning framstår inte som motiverad från kriminalpolitisk synpunkt eller eljest angelägen. Dessutom finns det en risk för att kriminaliseringen låser eller i vart fall hämmar utvecklingen på redovisnings- och, i någon mån, revisionsområdet, vilket vore olyckligt. På liknande skäl avstyrks förslaget även av Svenska arbetsgivareföreningen, statens industriverk, juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län, utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. inom skatteprocessen, SACO/SR, Sveriges industriförbund, Sveriges grossistförbund, Föreningen auktoriserade revisorer FAR, Sveriges ackordscentral, Svenska handelskammarförbundet, Sveriges hantverks- och industriorganisation och Sveriges redovisningskonsulters förbund.

En knytning av straffen till god redovisningssed skulle enligt bokföringsnämndens uppfattning komma att ge kansliet och nämnden en väsentlig

ökad arbetsbörda och ställa krav på väsentligt ökade handläggningsresurser, om man skall kunna upprätthålla en tillfredsställande service vad gäller remisser, telefonförfrågningar etc. Svårigheter kan trots bättre resurser ändå uppstå för nämnden att komma fram till entydiga uttalanden, som kan läggas till grund för domslut i alla tänkbara redovisningsärenden.

Föreningen Sveriges åklagare påpekar att möjligheterna till lagföring torde bli minimala eftersom bokföringen i fråga inte kan komma åt med hjälp av husrannsakan – som förutsätter att frihetsstraff skall kunna följa – och den bokföringsskyldige inte kan åläggas att i brottmålet tillhandahålla detta bevismaterial. Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer framhåller att förslaget medför den risken att bokföringslagens straffbestämmelse skulle komma att tillämpas även vid egentligt bokföringsbrott. Enligt Sveriges advokatsamfund skulle förslaget öppna en möjlighet till trakasseri och illojalt beteende genom påkallande av polisutredning i rena bedömningsfrågor, något som man enligt samfundets mening inte kan bortse från. Lantbrukarnas riksförbund erinrar om att jordbruksbokföringslagen i motsats till bokföringslagen enbart tillkommit för att ge underlag för taxeringen. Skyldigheten att föra räkenskaper enligt denna lag medför alltså inte några civilrättsliga verkningar. I de fall en lantbrukare inte fullgör sin räkenskapsskyldighet enligt jordbruksbokföringslagen är det enda rimliga att förseelsen beivras inom ramen för skattelagstiftningen.

Upphävandet av den särskilda straffbestämmelsen i 10 § SkBL om försvårande av skattekontroll

Förslaget att upphäva straffbestämmelsen i 10 § SkBL om försvårande av skattekontroll diskuteras särskilt av flera remissinstanser. Så gott som samtliga motsätter sig att bestämmelsen tas bort. Enligt RÅ är den nuvarande utformningen av brotten bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll i huvudsak ändamålsenlig och straffstadgandena kompletterar varandra på ett lämpligt sätt. Den nuvarande uppdelningen på två brott innebär inte några särskilt stora olägenheter i det praktiska arbetet.

Att ta bort ifrågavarande bestämmelse i skattebrottslagen skulle enligt länsstyrelserna i Stockholms och Göteborgs och Bohus län innebära en väsentlig nackdel i förhållande till vad som nu gäller, på så sätt att preskriptionstiden för brott av denna art skulle förkortas. För det i promemorian angivna bokföringsbrottet börjar nämligen preskriptionstiden löpa den dag brottet ägde rum, medan det vid försvårande av skattekontroll är tidpunkten då effekten av brottet uppkommer, som är avgörande. Länsstyrelserna understryker att det ur brottsbekämpningssynpunkt är synnerligen angeläget att preskriptionstiden är så lång som möjligt.

Riksskatteverket, utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen, Sveriges domareförbund och länsstyrelsen i Stockholms län erinrar om att skattebrottslagens bestämmelse till skillnad från brottsbalkens tar sikte även på fall då bokföringsskyldighet inte föreligger men väl

skyldighet att föra och bevara räkenskaper enligt olika författningar på skatteområdet, såsom jordbruksbokföringslagen och de s. k. punktskatteförfattningarna. SACO/SR påpekar att en bokföringsskyldig kan vidta olika manipulationer i sin bokföring vilka i och för sig inte är av väsentlig betydelse för bedömning av rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning. Sådana åtgärder kan emellertid vara av sådan art att de allvarligt försvårar myndigheternas kontrollverksamhet avseende bl. a. anlitande av svart arbetskraft. Liknande synpunkter framförs av länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län.

Flera remissinstanser förespråkar en höjd straffsats för brottets försvårande av skattekontroll. Hit hör Göta hovrätt, RSV, länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län, länsstyrelsen i Stockholms län, Föreningen auktoriserade revisorer FAR, Svenska revisorssamfundet och Sveriges redovisningskonsulters förbund.

Överväganden

För egen del har jag den uppfattningen att ett slopande av kravet på konkurs eller motsvarande som förutsättning för åtal för bokföringsbrott inte med nödvändighet behöver medföra att detta brott måste utmönstras ur kapitlet om gäldenärsbrott. Någon sådan förutsättning för åtal finns nämligen inte beträffande övriga gäldenärsbrott. Bestämmelsen om bokföringsbrott har, som jag tidigare har utvecklat, även andra funktioner än att skydda enskilda borgenärer från oegentligheter från den bokföringsskyldiges sida, men motsvarande låter sig sägas även om de övriga brott som finns upptagna i gäldenärsbrottskapitlet. Att överföra bestämmelserna om brott mot bokföringsplikten till 15 kap. BrB skulle därtill som remissinstanserna har påpekat föra med sig komplikationer i olika hänseenden, bl. a. med hänsyn till det samband som f. n. föreligger mellan brottets karaktär av gäldenärsbrott och medverkansansvaret (jfr 11 kap. 7 § BrB) samt konkursförvaltarnas utredningsskyldighet enligt 55 och 185 b §§ konkurslagen. Dessa konsekvenser skulle naturligtvis i och för sig kunna avhjälpas lagstiftningsvägen. Att någon brottsförebyggande effekt skulle stå att vinna genom att föra över brottet till ett annat kapitel och anpassa brottsbeskrivningen härtill synes emellertid svårt att hävda.

Vad jag sålunda har anfört leder mig till den slutsatsen att det saknas bärande motiv att föra över bestämmelsen om bokföringsbrott till 15 kap. BrB. Jag avstyrker sålunda promemorieförslaget i denna del.

Även med denna utgångspunkt finns det skäl att nu ta upp frågan om viss ändring i gärningsbeskrivningen för bokföringsbrott. Såväl i skrivelsen från RÅ:s arbetsgrupp som i promemorian har man betonat det problem som ligger i att det har blivit allt vanligare att räkenskapsmaterial påstås helt eller delvis ha förkommit genom stöld, brand, översvämning eller på annat sätt. De i promemorian framlagda förslagen synes emellertid inte vara inriktade på att söka komma tillrätta med detta förhållande. Flera remissin-

stanser har också föreslagit att bestämmelsen om bokföringsbrott kompletteras eller förtydligas på ett sådant sätt att även en bristfällig förvaring eller vårdslös hantering av räkenskapsmaterial, som det föreligger skyldighet att bevara, klart straffbeläggs. Enligt remissuttalandena skulle bestämmelsen därigenom få en ökad preventiv effekt. Jag delar denna uppfattning. Jag föreslår därför att bestämmelsen om bokföringsbrott ändras så att det uttryckligen framgår att underlåtenhet att bevara räkenskaper medför straffansvar även i oaktsamhetsfall.

De uppgifter som i samband med konkurser och förundersökningar ofta lämnas från de bokföringsskyldigas sida om hur räkenskapsmaterial har förkommit kan synas tyda på att ett förvånande lättsinne inte sällan förekommer när det gäller sättet att förvara sådant material. Som har påpekats vid remissbehandlingen vore det en fördel om man i samband med de lagändringar som är aktuella nu förtydligar bokföringslagens reglering när det gäller förvaringen av räkenskapsmaterial. Av 22 § första stycket bokföringslagen framgår att allt räkenskapsmaterial skall bevaras i ordnat skick under minst tio år, men det sägs i lagrummet ingenting i övrigt om hur materialet skall förvaras. Denna bestämmelse bör enligt min mening kompletteras med en föreskrift om att materialet skall bevaras på ett betryggande sätt.

Vad avser promemorians förslag om särskilda ansvarsbestämmelser i bokföringslagen och i jordbruksbokföringslagen förtjänar det erinras om att det i förarbetena till bokföringslagen ingående diskuterades behovet av en straffbestämmelse i den lagen. Man stannade emellertid för att inte lägga fram förslag i detta avseende. Föredragande statsrådet uttalade bl. a. (prop. 1975: 104 s. 198) att det redan existerande regelsystemet – dvs. med straffansvar för bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll – kunde sägas ge en i princip tilltalande ordning för bestraffning av sådana brister i bokföring som går ut över enskilda och allmänna intressen. Föredraganden erinrade vidare om att det fanns begränsade praktiska möjligheter att ingripa mot överträdelser av lagen i andra fall än då borgenärsintressen hade trätts för när eller skattekontroll försvårats. I samband med att vissa ändringar vidtogs i brottsbalkens bestämmelser om gäldenärsbrott någon tid senare uttalade dåvarande chefen för justitiedepartementet att han inte fann skäl till något ändrat ställningstagande på denna punkt (prop. 1975/76: 82 s. 42–43). Dessa uttalanden mötte ingen erinran från riksdagens sida.

Med hänsyn till den förhållandevis korta tid som har förflutit sedan föregående ställningstagande krävs enligt min mening starka skäl för en utvidgad kriminalisering av det slag som förordas i promemorian. Några sådana skäl har enligt min uppfattning inte förts fram i denna. Snarare torde det att döma av den så gott som enhälliga remissopinionen förhålla sig så att *promemoriaförslaget om det genomfördes skulle innebära vanskligheter* av såväl principiell som praktisk natur. Med hänsyn till att försla-

get närmast syftar till att komma åt mera bagatellartade förseelser kan det knappast ses som ett led i bekämpningen av vad man brukar hänföra till den ekonomiska brottsligheten. Tvärtom skulle det som RÅ har utvecklat finnas en risk för splittring av rättsväsendets resurser på detta område. Jag ställer mig vidare liksom remissinstanserna tveksam till om rekvisitet åsidosättande av god redovisningssed är ett tillräckligt entydigt begrepp för att avgränsa det straffbara området; en så konstruerad regel skulle otvivelaktigt få en viss prägelse av generalklausul som man enligt min mening bör undvika när fråga är om straffbestämmelser. Jag anser mig därför inte i denna del kunna godta promemoriaförslaget.

Av detta ställningstagande följer att jag inte heller är beredd att tillstyrka promemoriaförslaget till den del det innebär att räckvidden av brottsbalkens bestämmelse begränsas till uppsåtliga brott och brott som har begåtts av grov oaktsamhet. Bestämmelsen bör i stället liksom nu omfatta även fall av oaktsamhet som inte kan betecknas som grova.

Däremot ställer jag mig liksom flertalet remissinstanser bakom förslaget om höjning av straffet beträffande bokföringsbrott. Som anförts i promemorian är det viktiga samhällsintressen som bär upp bokföringsplikten. Manipulerandet med bokföring kan många gånger utgöra ekonomisk brottslighet. Möjligheter måste därför finnas till kännbara påföljder vid allvarliga fall av bokföringsbrott. Självfallet måste brottets straffvärde bedömas enbart med utgångspunkt i gärningen som sådan och utan hänsyn till de svårigheter som kan finnas att utreda detta; något annat torde inte heller ha avsetts i promemorian. Jag godtar sålunda förslaget att införa en särskild straffskala för grova fall av bokföringsbrott. De strafflatituder som föreslås anser jag väl avvägda.

Förslaget i promemorian att upphäva den särskilda straffbestämmelsen i 10 § SkBL har mötts av motstånd från så gott som samtliga remissinstanser som har diskuterat detta. Jag ansluter mig härvidlag till kritiken. Som bl. a. Sveriges domareförbund har påpekat har det aktuella lagrummet vidare tillämpningsområde än bestämmelsen om bokföringsbrott i brottsbalken. Det senare brottet förutsätter sålunda f. n. liksom enligt mitt förslag att bokföringsskyldighet föreligger, medan 10 § SkBL dessutom kriminaliserar åsidosättande av sådana skyldigheter att föra och bevara räkenskaper som följer av skilda författningar på skatteområdet, t. ex. lagen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, lagen (1941: 251) om särskild varuskatt och andra punktskatteförfattningar liksom även jordbruksbokföringslagen. Till detta kommer, som också har påpekats vid remissbehandlingen, att en bokföringsskyldig kan vidta olika manipulationer med sin bokföring som allvarligt försvårar taxeringsmyndigheternas kontrollverksamhet men ändå inte är av väsentlig betydelse för bedömningen av rörelsens förlopp eller ställning. Exempel erbjuder anlitande av s. k. svart arbetskraft liksom fall då en uppköpare av någon vara underlåter att i bokföringen ange inköpskällan på sådant sätt att denna kan identifieras

medan bokföringen i övrigt är korrekt. Sådana eller likartade fall kan knappast beivras vare sig enligt den nuvarande eller enligt den föreslagna brottsbalksbestämmelsen men bör givetvis även i fortsättningen vara straffbara. Övervägande skäl talar därför för att bestämmelsen om försvårande av skattekontroll behålls med dess nuvarande brottsbeskrivning.

Riksskatteverket har i sitt remissyttrande framhållit att beivrandet av brottet försvårande av skattekontroll har intensifierats och att en viss straffskärpning också kunnat noteras. Verket och flera andra remissinstanser anser emellertid att det är nödvändigt med ett strängare synsätt på detta brott och förordar därför en straffskärpning av det slag som riksåklagarens arbetsgrupp har föreslagit. Visserligen torde flertalet fall av försvårande av skattekontroll som är så allvarliga att det nuvarande maximistrafket fängelse i två år inte är tillfyllest i praktiken kunna bestraffas som bokföringsbrott, särskilt om i enlighet med mitt förslag de särskilda åtalsförutsättningarna för detta brott tas bort. Som tidigare har påpekats föreligger emellertid inte full överensstämmelse mellan tillämpningsområdet för bestämmelsen om försvårande av skattekontroll å ena sidan och bestämmelsen om bokföringsbrott i brottsbalken å den andra. Med hänsyn härtill och då enligt min mening av allmänpreventiva skäl ett generellt sett strängare synsätt på räkenskapsbrotten framstår som motiverat anser jag mig böra godta förslaget om en höjning av straffet för försvårande av skattekontroll. I linje med vad jag har föreslagit i fråga om bokföringsbrott bör detta komma till uttryck genom en särskild straffskala för grova fall av försvårande av skattekontroll. Däremot synes det inte finnas tillräckligt underlag för att i enlighet med vad som också ifrågasatts av RÅ:s arbetsgrupp, upphäva den särskilda bestämmelsen i 10 § SkBL om att ringa fall inte skall föranleda straffansvar.

3 Upprättade lagförslag

I enlighet med vad jag nu har anfört har inom justitiedepartementet upprättats förslag till

1. lag om ändring i brottsbalken,
2. lag om ändring i bokföringslagen (1976: 125),
3. lag om ändring i skattebrottslagen (1971: 69).

Förslagen bör fogas till regeringsprotokollet i detta ärende som *bilaga 5*.

4 Specialmotivering

4.1 Förslaget till lag om ändring i brottsbalken

11 kap. 5 §

Ändringsförslaget innebär till en början att paragrafen har kompletterats med en exemplifiering av förfaranden som kan innebära att bokförings-skyldigheten åsidosätts. Därvid har uttryckligen upptagits underlåtenhet att föra och bevara räkenskaper. Att underlåtenhet att föra räkenskaper f. n. är straffbart som bokföringsbrott är fullt klart, men tvekan kan råda i fråga om underlåtenhet att bevara räkenskapsmaterial i de fall underlåtenheten är att tillskriva oaktksamhet. Genom den föreslagna ändringen blir det klarlagt att straffansvar kan ifrågakomma även i dessa fall, som ingalunda är ovanliga i praktiken. Bestämmelsen korresponderar i denna del med den föreslagna nya föreskriften i bokföringslagen (22 §) om att räkenskapsmaterial skall bevaras på ett betryggande sätt. Även den som av vårdslöshet åsidosätter denna föreskrift med följd att räkenskapsmaterialet förkommer kan sålunda i fortsättningen dömas för bokföringsbrott.

Beskrivningen i övrigt — att gäldenären lämnar oriktiga uppgifter i räkenskaperna eller annars åsidosätter bokföringsskyldigheten — är inte avsedd att medföra någon ändring i förhållande till gällande rätt. Rekvisitet "oriktiga uppgifter" måste självfallet tolkas med beaktande av sådana under- eller övervärderingar, s. k. dolda reserver och liknande, som anses tillåtna enligt god redovisningssed.

F. n. kvalificeras den brottsliga handlingen genom att den försummade bokföringsplikten skall ha lett till att "ställningen och rörelsens gång" inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen. I överensstämmelse med promemoriaeförslaget har för att anpassning till terminologin i 2 § bokföringslagen skall uppnås i stället valts uttryckssättet "rörelsens förlopp eller ekonomiska resultat eller ställning". Någon saklig ändring innebär inte detta. Kravet på att försummelsen skall vara så omfattande att man inte ens "i huvudsak" kan bedöma rörelsen står kvar. I promemorian föreslogs en viss omformulering av detta rekvisit, som emellertid att döma av remissutfallet skulle ha kunnat föranleda tolkningssvårigheter.

Som subjekt för den brottsliga handlingen har behållits uttrycket "gäldenär". Det skulle naturligtvis ha kunnat övervägas att i överensstämmelse med promemoriaeförslaget låta straffbestämmelsen i stället ta sikte på var och en som är bokföringsskyldig, men med den här valda lösningen att låta bestämmelsen stå kvar i gäldenärsbrottskapitlet har det ansetts mest fördriktigt att behålla anknytningen till gäldenärsbegreppet. Från saklig synpunkt får distinktionen i det närmaste anses sakna betydelse, eftersom det knappast i praktiken torde förekomma att den som är bokföringsskyldig inte på ett eller annat sätt också är gäldenär. Den omständigheten att anknytning till gäldenärsbegreppet behålls torde inte hindra att

man i det enskilda fallet vid bedömningen av brottets straffvärde tar hänsyn även till andra aspekter på gärningen än dess konsekvenser för borgenärerna. Bedömningen av sådant slag förekommer även vid annan gäldenärsbrottslighet.

Det har uttryckligen angetts att fråga skall vara om en gäldenär som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen. Att paragrafen inte kan anses omfatta den som är underkastad exempelvis jordbruksbokföringslagens bestämmelser torde visserligen redan nu vara klart (jfr prop. 1971: 10 s. 260 och prop. 1978/79: 44 s. 32, 38, 49), men uttalanden som från olika håll har gjorts i detta lagstiftningsärende visar att tvekan kan uppkomma rörande bestämmelsens rätta innebörd. Det kan anmärkas att motsvarande förtydligande numera också har gjorts i bl. a. 199 a § konkurslagen (jfr prop. 1979/80: 83 s. 55).

I paragrafen har upptagits en särskild straffskala för grova fall av bokföringsbrott omfattande fängelse mellan sex månader och fyra år. Härigenom blir strafflatituden likvärd med vad som gäller för undertryckande av urkund. Om brottet är grovt skall på vanligt sätt avgöras med hänsyn till samtliga omständigheter. Bland de omständigheter som kan vara av betydelse är, som redan antytts, om bokföringsskyldigheten åsidosatts helt eller till stora delar. Över huvud taget är naturligtvis bristernas karaktär och betydelse i ekonomiskt eller annat hänseende av stor vikt. Vidare inverkar självfallet graden av förslagenhet och planering. Som exempel på omständigheter som bör föranleda att brotten bedöms som grova kan här nämnas att åsidosättandet av bokföringsskyldigheten skett systematiskt under en följd av år eller att det skett i en rörelse, vars verksamhet är av stor omfattning och omsätter höga belopp. Ansvar enligt den svårare graden torde i praktiken komma i fråga endast vid uppsåtligt brott.

Straffskalan blir inte lika sträng som för grovt bedrägeri, grov förskingring och grov oredlighet mot borgenärer. Härav torde följa att om ett brott av sådant slag förövats med vilseledande bokföring som medel, straffansvar kommer i fråga endast för det grova bedrägeriet eller den grova förskingringen eller oredligheten. Om däremot grovt bokföringsbrott har utgjort ett medel för grovt svindleri, som har samma straffskala, torde till skillnad från f. n. straffansvar bli att ådöma för båda brotten i konkurrens. Vad avser bestämmelsen i 10 § SkBL om försvårande av skattekontroll föreslås denna liksom nu bli subsidiär till bestämmelsen om bokföringsbrott. Om straffansvar i enlighet härmed skall ådömas för ett bokföringsbrott, som även har försvårat skattekontrollen, bör regelmässigt det förhållandet att denna kontroll har försvårats beaktas vid straffmätningen. Detta torde ske redan enligt nuvarande ordning.

Beträffande förhållandet mellan bokföringsbrott och osant intygande enligt 15 kap. 11 § har tidigare, med visst stöd i motivuttalanden av straffrättskommittén (SOU 1944: 69 s. 348), i allmänhet ansetts att straffansvar för osant intygande vid oriktiga uppgifter i bokföring har varit

uteslutet. Detta hänger samman med att kravet på att den osanna uppgiften enligt det aktuella lagrummet skall avse annat än egna angelägenheter. Av vad jag förut har framhållit framgår att en sådan syn på bokföringens natur numera inte är befogad. Med hänsyn till att bestämmelsen om bokföringsbrott har den strängaste straffskalan och till att den får karaktär av specialbestämmelse i förhållande till bestämmelsen om osant intygande torde dock i fall av nu aktuellt slag 11 kap. 5 § bli tillämplig på lämnandet av osanna uppgifter i bokföringen i de fall då förutsättningarna i övrigt är uppfyllda för straffansvar för bokföringsbrott. Ansvar för osant intygande kommer då inte i fråga. Det kan emellertid tänkas förekomma fall då en oriktig uppgift i bokföringen visserligen inte innebär att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte kan i huvudsak bedömas men leder till fara i bevishänseende på något annat sätt. I ett sådant fall kan ansvar för osant intygande bli aktuellt. Så kan t. ex. vara fallet, om en antedatering av en affärshändelse i bokföringen åberopas för att förhindra återvinning i konkurs.

Av 5 § andra stycket lagen (1964: 163) om införande av brottsbalken följer att de ändringar i skärpande riktning som har föreslagits nu inte blir tillämpliga på brott som har begåtts före ikraftträdandet.

11 kap. 8 §

Förslaget innebär att andra stycket upphävs. Kravet på konkurs eller motsvarande förhållande som förutsättning för åtal gäller sålunda inte i fortsättningen. Av 7 § lagen (1964: 163) om införande av brottsbalken följer emellertid att den nämnda begränsningen alltjämt skall iakttas i fråga om brott som begåtts före ikraftträdandet.

14 kap. 4 §

Om någon uppsåtligt förstör räkenskapsmaterial, anses f. n. straffansvar böra ådömas för undertryckande av urkund enligt förevarande bestämmelse. Bestämmelsen i 11 kap. 5 § blir då inte tillämplig. Det kan emellertid uppkomma tvekan om hur denna konkurrensfråga skall bedömas i fortsättningen, om i enlighet med mitt förslag underlåtenhet att bevara räkenskapsmaterial uttryckligen anges som ett exempel på brott enligt sistnämnda bestämmelse och straffskalan i denna dessutom anpassas till vad som gäller om undertryckande av urkund.

För att svårigheter i rättstillämpningen av den art som har antytts nu skall förebyggas framstår det som lämpligt att samtliga fall av åsidosättande av bokföringsskyldighet bedöms enligt samma bestämmelse. I överensstämmelse med promemoriaförslaget har därför i paragrafen intagits en uttrycklig subsidiaritetsklausul, som klargör att undertryckande av bokföringsmaterial alltid skall bedömas som bokföringsbrott, när gärningsbeskrivningen för detta brott är uppfylld.

Är ett uppsåtligt undertryckande av räkenskapsmaterial inte att bedöma

som bokföringsbrott, blir det fortfarande straffbart som undertryckande av urkund i det fall att gärningsmannen har förstört material som skulle ha bevarats enligt någon av de skatteförfattningar som är tillämpliga på området.

35 kap. 4 § andra stycket

Som förut har angetts upphävs enligt förslaget regeln i 11 kap. 8 § andra stycket brottsbalken om att åtal för bokföringsbrott får väckas endast om gäldenärer inom fem år från brottet har kommit i konkurs eller motsvarande förhållande inträtt. Detta innebär i sin tur att den speciella preskriptionsregeln i 35 kap. 4 § andra stycket inte kan behållas i gällande lydelse. För att man skall undvika de nackdelar från preskriptionssynpunkt som det skulle innebära att helt upphäva denna har – som förutskickats i den allmänna delen – i paragrafen i stället införts en ny preskriptionsregel. Den innebär att om den som åsidosatt sin bokföringsskyldighet inom fem år från brottet har försatts i konkurs, fått eller erbjudits ackord eller inställt sina betalningar, preskriptionstiden skall räknas från den dag då detta skedde. Ett uttryckligt undantag har dock gjorts för ringa fall av bokföringsbrott, på vilket endast böter kan följa och som alltså med tillämpning av första stycket och 1 § i kapitlet preskriberas när två år har förflutit från dess fullbordan. Att på detta sätt införa en regel som innebär en avvikelse från vad som i allmänhet gäller om preskription möter mindre betänkligheter i förevarande fall, eftersom det redan nu gäller en särlösning beträffande bokföringsbrott.

Det bör anmärkas att det även med den här valda lösningen kan inträffa att ett räkenskapsbrott är preskriberat som bokföringsbrott men fortfarande kan föranleda straffansvar för försvårande av skattekontroll. Sistnämnda brott är nämligen ett s. k. effektbrott, och effekten – att skattekontrollen i ett särskilt fall allvarligt försvåras – kan ju tänkas inträffa senare än fem år från gärningen, då ansvar för normalfallet av bokföringsbrott enligt förslaget preskriberas ifall konkurs e. d. inte har mellankommit.

4.2 Förslaget till lag om ändring i bokföringslagen (1976: 125)

I 22 § första stycket bokföringslagen har gjorts ett tillägg av den innebörden att allt räkenskapsmaterial skall bevaras inte bara i ordnat skick utan även på ett betryggande sätt. Härigenom införs en skyldighet för den som handhar bokföringshandlingar att inte förvara dessa på ett sådant sätt att de riskerar att förkomma genom stöld eller brand eller på annat sätt. Helst bör naturligtvis den bokföringsskyldige hålla räkenskapsmaterialet under uppsikt eller under lås, men detta synes inte generellt kunna krävas. Under alla omständigheter får det anses otillåtet att – som förekommit – förvara handlingarna utan tillsyn i en sommarstuga eller en parkerad bil. Skickas

bokföringshandlingar genom postverkets försorg bör de uppenbarligen som regel assureras. I att bokföringsmaterialet skall bevaras på betryggande sätt ligger naturligtvis också att det inte får vara oåtkomligt utan det vid behov skall kunna företes för exempelvis revisorer eller myndighet, när detta skall ske enligt lag. Det ingår i bokföringsnämndens uppgifter enligt dess instruktion (1976: 377) att vid behov meddela närmare rekommendationer om hur bokföringshandlingar bör förvaras.

4.3 Förslaget till lag om ändring i skattebrottslagen (1971: 69)

I 10 § första stycket skattebrottslagen har upptagits en särskild straffskala för grova fall av försvårande av skattekontroll omfattande fängelse mellan sex månader och fyra år. Härigenom blir strafflatituden likvärd med vad som gäller för bokföringsbrott i brottsbalken.

Eftersom paragrafen enligt tredje stycket är subsidiär till den om bokföringsbrott, får ändringen betydelse främst för sådana fall då skattekontrollen allvarligt har försvårats genom räkenskapsförsummelse utan att bokföringsskyldighet har förelegat. Detta kan vara fallet när skyldighet att föra eller bevara räkenskaper har åvilat den skattskyldige enligt exempelvis jordbruksbokföringslagen eller vissa punktskatteförfattningar. Som jag har påpekat i den allmänna motiveringen kan ändringen emellertid också få betydelse för fall då en näringsidkare som är bokföringsskyldig har vidtagit manipulationer med sin bokföring som allvarligt försvårar taxeringsmyndigheternas kontrollverksamhet men ändå inte är av väsentlig betydelse för bedömningen av rörelsens förlopp eller ställning. Klart är att det för att grovt brott skall föreligga i de fall som här kan bli aktuella bör fordras att fråga är om en systematisk och uppsåtlig brottslighet som har avsett särskilt höga belopp.

Av 5 § andra stycket lagen om införande av brottsbalken följer att ändringen inte blir tillämplig på brott som har begåtts före ikraftträdandet.

5 Hemställan

Jag hemställer att lagrådets yttrande inhämtas över förslagen till

1. lag om ändring i brottsbalken,
2. lag om ändring i bokföringslagen (1976: 125),
3. lag om ändring i skattebrottslagen (1971: 69).

6 Beslut

Regeringen beslutar i enlighet med föredragandens hemställan.

Sammanfattning av promemorian

Från olika håll har kommit uppgifter om att det under de senaste åren blivit allt vanligare, att bokföringsskyldighet åsidosätts eller att räkenskapsmaterial påstås helt eller delvis ha förkommit genom stöld, brand, översvämning eller på annat sätt.

En utveckling som innebär att bokföringsskyldiga i ökad utsträckning förstör bokföringsmaterial hellre än att låta myndigheterna få del av det är allvarlig. Det är särskilt skattemyndigheternas kontrollmöjligheter som blir lidande. I avsaknad av bokföring blir taxeringsrevisionsarbetet tidskrävande. Lång tid förflyter innan lagakraftvunnet beslut föreligger i skatteprocessen. Ofta mynnar processen ut i skönstaxering.

Har bokföringsskyldigheten åsidosatts blir utredningsarbetet långvarigt och svårt också för polis och åklagare. Många gånger tvingas man på grund av bevis svårigheterna att helt avstå från att väcka åtal eller hänvisas till att väcka åtal för lindrigare brott än som med all sannolikhet har förövats. Och leder åtalet till fällande dom blir påföljden ofta, på grund av den långa tid som förflutit mellan gärningen och domen, påfallande mild och står inte i rimlig proportion vare sig till brottets svårhetsgrad eller till nedlagda resurser.

Dessa missförhållanden inger allvarlig oro. Om den uppfattningen vinner spridning, att det lönar sig att förstöra bokföringsmaterial hellre än att låta skatte- och brottsbeivrande myndigheter ta del av det, ställs rättsväsendet inför stora problem. Risk finns att utredningspersonalen, såsom i viss utsträckning redan tycks ha skett, finner det meningslöst att inleda förundersökning i fall av nu beskrivet slag. Än allvarligare blir det om allmänheten härigenom får den föreställningen, att rättsväsendet saknar resurser, förmåga eller vilja att bekämpa kvalificerad ekonomisk brottslighet. Vi har därför ansett det vara en angelägen uppgift att ta upp frågan om räkenskapsbrottens utformning och straffvärde med sikte på att få till stånd en ordning som så effektivt som möjligt förhindrar att allvarlig ekonomisk brottslighet kan döljas genom bokföringsmanipulationer.

Enligt gällande rätt får bokföringsbrott åtalas endast om den bokföringspliktige råkat på obestånd inom fem år från brottet. Denna inskränkning bygger på en förlegad uppfattning om att bokföring har en helt privat karaktär. Goda skäl talar i stället för att bokföringsskyldiga – oavsett sin betalningsförmåga – alltid skall ha en straffsanktionerad plikt att iakttä god redovisningssed.

Vi förordar därför att åtalsregeln i 11 kap. brottsbalken (BrB) upphävs och att åtal för bokföringsbrott följaktligen skall kunna väckas oberoende av om den bokföringsskyldige råkat på obestånd eller inte. Om emellertid konkurs eller motsvarande inte längre är en förutsättning för åtal, passar bokföringsbrottet systematiskt inte längre in i kapitlet om gäldenärsbrott. Det hör snarare hemma i 15 kap. BrB bland brotten mot sanningsplikter av olika slag.

Med hänsyn härtill föreslås att det i 15 kap. BrB införs en ny paragraf betecknad 11 a §, som föreskriver straff för den som lämnar osann uppgift, förtiger sanningen eller på annat sätt åsidosätter bokföringsskyldighet. Saken måste dock alltid gälla omständighet som är av väsentlig betydelse för bedömningen av rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning.

Dessutom krävs att gärningen innebär fara i bevishänseende. Brottet betecknas bokföringsbrott. Sker sådan gärning av grov vårdslöshet, skall den också kunna föranleda straff. En bestämmelse om detta har tagits upp i andra stycket av nämnda paragraf.

Det brottet betecknas vårdslös bokföring. Straffet skärps jämfört med nuvarande bestämmelser genom att en särskild straffskala för grovt bokföringsbrott införs.

Det har varit en kriminalpolitisk utvecklingslinje under 1970-talet att ta upp de allvarigare brotten i BrB och låta ordningsföreseelser beivras enligt bestämmelser i speciallagstiftningen. Den ordningen bör följas också i detta sammanhang.

För de fall någon uppsåtligen eller av oaktsamhet eljest försummar bokföringsplikten föreslås sålunda en ny straffbestämmelse i bokföringslagen resp. jordbruksbokföringslagen. En förutsättning för ansvar är att den bokföringsskyldige uppenbart åsidosatt god redovisningssed.

Med den uppläggning av bokföringsbrottet som nu angetts, fyller straffbestämmelsen i 10 § skattebrottslagen (1971: 69; SkBL) om försvårande av skattekontroll inte längre något praktiskt behov. Vi föreslår därför att den bestämmelsen upphävs. Detta gör att vissa justeringar i bestämmelser om anmälningsplikt till polis och åklagare blir nödvändiga.

Lagförslag i promemorian

1 Förslag till

Lag om ändring i brottsbalken

Härigenom föreskrivs i fråga om brottsbalken¹
dels att 11 kap. 5 § skall upphöra att gälla,
dels att 11 kap. 8 §. 14 kap. 4 § och 35 kap. 4 § skall ha nedan angivna lydelse,
dels att i balken skall införas en ny paragraf, 15 kap. 11 a §, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.
8 §²

Vårdslöshet mot borgenär enligt 3 § första stycket må åtalas av åklagare endast om åtal finnes påkallat ur allmän synpunkt.

Åtal för bokföringsbrott må ägas endast om gäldenären inom fem år från det brottet förövades kommit i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar.

14 kap.
4 §

Den som förstör, gör obrukbar eller undanskaffar urkund, över vilken han vid tillfället ej äger så förfog, dömes, om åtgärden innebär fara i bevishänseende, för undertryckande av urkund till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter eller fängelse i högst sex månader.

Den som förstör, gör obrukbar eller undanskaffar urkund, över vilken han vid tillfället ej äger så förfog, dömes, om åtgärden innebär fara i bevishänseende *och brottet ej är att anse som bokföringsbrott*, för undertryckande av urkund till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter eller fängelse i högst sex månader.

Är brottet grovt, dömes till fängelse, lägst sex månader och högst fyra år.

15 kap.
11 a §

Den som lämnar osann uppgift, förtiger sanningen eller på annat sätt åsidosätter bokföringsskyl-

¹ Senaste lydelse av 11 kap. 5 § 1976: 56.

² Senaste lydelse 1976: 56.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

dighet rörande omständighet, som är av väsentlig betydelse för bedömningen av rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning, döms, om gärningen innebär fara i bevishänseende, för bokföringsbrott till fängelse i högst två år eller, om brottet är grovt, till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.

Sker sådan gärning av grov oakt-samhet döms för vårdslös bokfö-ring till böter eller fängelse i högst sex månader.

35 kap.

4 §¹

De i 1 § bestämda tiderna skola räknas från den dag brottet begicks. Förutsättes för ådömande av påföljd att viss verkan av handlingen inträtt, skall tiden räknas från den dag då sådan verkan inträdde.

I fall, som i 11 kap. 5 § sägs, skall tiden räknas från den dag då beslut om egendomsavtråde meddelades eller åtal eljest tidigast kunde ske.

Denna lag träder i kraft den

2 Förslag till

Lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

Härigenom föreskrivs att 10 § skattebrottslagen (1971: 69) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 §

Den som uppsåtligt eller av grov oakt-samhet åsidosätter bok-föringsskyldighet eller sådan skyl-dighet att föra och bevara räk-en-skaper, som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga, och därigenom allvarligt försvårar myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller upphörd av skatt eller avgift

Om ansvar i vissa fall för den som åsidosätter bokföringsskyl-dighet finns bestämmelser i 15 kap. 11 a § brottsbalken, 22 a § bokfö-ringslagen (1976:125) och 18 a § jordbruksbokföringslagen (1979:141).

¹ Senaste lydelse 1975: 667.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

dömes för försvårande av skattekontroll till böter eller fängelse i högst två år.

I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första stycket.

Ansvar enligt första stycket inträder ej, om ansvar för gärningen kan ådömas enligt brottsbalken.

Denna lag träder i kraft den

3 Förslag till

Lag om ändring i bokföringslagen (1976: 125)

Härigenom föreskrivs att i bokföringslagen (1976: 125) skall införas en ny paragraf, 22 a §, samt omedelbart före denna en ny rubrik av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Ansvar
22 a §

Bokföringsskyldig som uppsåtligt eller av oaktsamhet uppenbart åsidosätter god redovisningssed döms, om gärningen inte föranleder ansvar enligt brottsbalken, till böter.

I ringa fall skall inte dömas till ansvar.

Denna lag träder i kraft den

4 Förslag till

Lag om ändring i jordbruksbokföringslagen (1979: 141)

Härigenom föreskrivs att i jordbruksförlingslagen (1979: 141) skall införas en ny paragraf, 18 a §, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

18 a §

Redovisningsskyldig som uppsåtligt eller av oaktsamhet uppenbart åsidosätter god redovis-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

*ningssed döms, om gärningen inte
föranleder ansvar enligt brottsbal-
ken, till böter.*

*I ringa fall skall inte dömas till
ansvar.*

Denna lag träder i kraft den

Riksåklagarens arbetsgrupp
mot kvalificerad ekonomisk
brottslighet

1979-01-25

15/79

Till Brottsförebyggande rådet

Fråga om översyn av 11 kap. 5 § brottsbalken och 10 § skattebrottslagen

RÅ tillsatte i november 1977 en arbetsgrupp för uppföljning av åklagarverksamheten såvitt avser kvalificerad ekonomisk brottslighet. Gruppen har att överväga och hos RÅ föreslå åtgärder i syfte att effektivisera brottsbekämpningen på detta område.

Gruppen skall härvid ägna uppmärksamhet åt bl. a. brottsformer, rättsfrågor, utredningsmetoder, informationskällor, samarbetsfrågor och utbildningsbehov samt frågor rörande organisation, resurser och lagstiftning. En huvuduppgift för gruppen är att insamla, bearbeta och vidarebefordra information om brottsbekämpningen.

Ledamöter i arbetsgruppen är från åklagarväsendet länsåklagare Torsten Jonsson, ordförande, samt länsåklagare Kay Larsson och chefsåklagare Jan Lindegård. Vidare ingår en företrädare för RPS och en för RSV. Riksbanken och generaltullstyrelsen har utsett var sin representant att vid behov adjungeras i arbetsgruppen. RÅ är företrädad vid gruppens sammanträden genom byråchef Claes Zeime. Gruppens sekreterare är distriktsåklagare Christel Anderberg.

BRÅ har av regeringen fått i uppdrag att göra en översyn av lagstiftning mot organiserad och ekonomisk brottslighet. Med anledning härav vill arbetsgruppen fästa BRÅ:s uppmärksamhet på ett förhållande som enligt vad gruppen erfarit i hög grad inverkar menligt på effektiviteten i bekämpningen av kvalificerad ekonomisk brottslighet och som det enligt gruppens uppfattning finns anledning att beakta vid en översyn av denna lagstiftning.

Från ett stort antal åklagare, poliser och taxeringsrevisorer har framhållits att det under de senaste åren blivit allt vanligare att bokföringsskyldigheten åsidosatts respektive att räkenskapsmaterialet påstås helt eller delvis ha förkommit genom stöld, brand, översvämning eller dylikt. Resultatet härav blir att skattemyndigheterna och de brottsbeivrande organen ställs inför utomordentligt stora utrednings- och bevisproblem.

I avsaknad av bokföring blir revisionsarbetet tidskrävande. Lång tid förflyter innan lagakraftvunnet beslut i skatteprocessen föreligger, en process som ofta utmynnar i en skönstaxering.

Åsidosatt bokföringsskyldighet från de misstänkta sida leder till långvariga, tunga utredningar som binder stora utredningsresurser också hos åklagare och polis. Ifrågavarande utredningar slutar inte sällan med ett negativt åtalsbeslut därför att brott inte kan styrkas. I den mån åtal väcks måste åklagaren ofta lägga sitt yrkande på mycket låg nivå i förhållande till de brott han har skäl att misstänka men inte kan styrka.

Till denna bild hör också påföljdsfrågan. Då lång tid har förflutit mellan brott och lagföring har straffvärdet uttunnats till den grad att påföljden

sällan står i rimlig proportion till vare sig brottets svårhetsgrad eller nedlagda utredningsinsatser.

Enligt vad arbetsgruppen erfarit har ovan beskrivna förhållanden lett till nästan total uppgivenhet hos många utredningsmän. Det finns risk för att ambitionsnivån håller på att sjunka vid påbörjandet av större utredningar.

Enligt gruppens uppfattning är det därför nödvändigt att överväga vilka åtgärder som kan vidtas i syfte att stävja det tilltagande åsidosättandet av skyldighet att föra och bevara räkenskaper.

De lagrum som står åklagarna till buds i detta sammanhang är främst 11 kap. 5 § brottsbalken och 10 § skattebrottslagen. Sistnämnda lagrum har kommit att tillämpas i mycket liten utsträckning. I promemorian "Det likvida fusket", som länsstyrelsen i Stockholms län publicerade hösten 1978 och som avser uppbördsbrottsligheten, konstateras lakoniskt beträffande 10 § skattebrottslagen "Ingen preventiv effekt — tillämpas ej" (sid. 100). I den mån åtal har väckts för försvårande av skattekontroll har påföljden — med några undantag — stannat vid måttliga bötesstraff. Åtal för bokföringsbrott är mer frekventa men även där är påföljdspraxis mild. Man torde därför kunna hävda att dessa lagbestämmelser saknar preventiv effekt.

RSV gjorde 1975 en undersökning av länsstyrelsernas erfarenheter av tillämpningen av 10 § skattebrottslagen. Därav framgår att i hela riket anmälan till åklagare om brott mot 10 § skattebrottslagen skett i 86 fall. Härav hade åtal väckts i 33 fall och fällande dom meddelats i 31 fall, varav 16 fall endast avseende brott mot 10 § skattebrottslagen. — Av uppgifter som lämnats av taxeringsrevisorerna avseende 1974 års revisionsverksamhet framgår att räkenskaper saknats helt i 116 fall (2,2 % av samtliga revisioner), en eller flera räkenskapshandlingar saknats i 1082 fall (20,4 %), räkenskaperna fränkänts bevisvärde i 689 fall (13 %) och åtal för försvårande av skattekontroll skett i 3 fall (0,1 %). RSV har tyvärr inte tagit fram någon motsvarande statistik av senare datum. Enligt uppgift från verket torde här återgivna siffror spegla läget även i dag. Förhållandena torde i vart fall inte ha ändrats till det bättre.

Ett av skälen till att 10 § skattebrottslagen kommit att tillämpas i så liten utsträckning kan vara bristande information. Ett annat skäl är utan tvivel rådande påföljdspraxis, som medför att anmälan om respektive åtal för försvårande av skattekontroll inte upplevs som meningsfullt.

Med hänsyn till svårigheterna att förebringa bevisning kan den som korrekt för och bevarar räkenskaper f. n. bli "missgynnad" i åtals- och påföljdshänseende. Det anses att många medvetet spekulerar i möjligheten att undandra sig kontroll genom att åsidosätta bokföringsskyldigheten, varvid eventuella böter för denna försummelse kalkyleras in bland övriga driftskostnader. Det är därför troligt att en skärpning av påföljdssval och straffmätning vid tillämpningen av berörda lagrum skulle få en avsevärd preventiv effekt. Detta gäller inte minst om man vill försöka komma till rätta med bulvanproblematiken. Under ett effektivt straffhot jämlikt 11 kap. 5 § brottsbalken eller 10 § skattebrottslagen skulle sannolikt benägenheten att undanska räkenskaper, som faktiskt förts, minska.

Arbetsgruppen håller nu på med att sammanställa en promemoria med vissa synpunkter på tillämpningen av 11 kap. 5 § brottsbalken och 10 § skattebrottslagen. I promemorian, som skall tillställas samtliga åklagare, vill gruppen bl. a. erinra om att ett åtal — efter rimlig utredningstid — för brott mot något av de nämnda lagrummen i större utsträckning än som sker i dag kan övervägas som ett alternativ till åtal för skattebedrägeri eller

”egentliga” gäldenärsbrott efter månader och år av mödosam utredning. Detta gäller särskilt när det redan i initialskedet av en utredning står klart att bevissvårigheterna kommer att bli avsevärda till följd av den bristfälliga bokföringen. Polisens bristande utredningsresurser utgör f. n. en flaskhals i kampen mot den ekonomiska brottsligheten. Det är därför angeläget att tillgängliga resurser i första hand används på ett sätt som leder till praktiskt godtagbara resultat.

I promemorian kommer arbetsgruppen också att framhålla vikten av att åklagaren driver dessa mål aktivt. Vid en huvudförhandling måste så mycket utredning föreläggas att domstolen får klart för sig att det inte är fråga om en harmlös ordningsföreseelse utan om ett förfarande som i fråga om sina konsekvenser kan vara lika allvarligt som grovt skattebedrägeri respektive allvarliga gäldenärsbrott.

Genom promemorian hoppas arbetsgruppen kunna medverka till en tillämpning av 11 kap. 5 § brottsbalken och 10 § skattebrottslagen som medför en preventiv effekt.

En skärpning av rådande påföljdspraxis beträffande ifrågavarande brott skulle visserligen kunna ske inom ramen för gällande lagstiftning. Mot bakgrund av bokföringens stora betydelse för en näringsidkares förhållande till sina borgenärer och till det allmänna samt med hänsyn till att åsidosättande av bokföringsskyldighet tenderar att bli allt vanligare är det emellertid enligt arbetsgruppens uppfattning nödvändigt att synen på straffvärdet av ifrågavarande brott ändras. Detta bör komma till uttryck genom en skärpning av straffsatserna.

Arbetsgruppen har gjort ett utkast till ändringar av 11 kap. 5 § brottsbalken och 10 § skattebrottslagen, vilket bifogas (bilagan har uteslutits här).

Enligt arbetsgruppens mening bör en särskild straffsats för grova fall av bokföringsbrott respektive försvårande av skattekontroll införas. Härigenom uppnås överensstämmelse med vad som gäller beträffande undertryckande av urkund jämlikt 14 kap. 4 § 2 stycket brottsbalken, vilket när det gäller förstöring eller undanskaffande av bokföringshandlingar är ett närliggande brott. Förstörande eller undanskaffande av bokföring är, även om förutsättningar för ansvar för undertryckande av urkund ej föreligger, ett förfarande som ur straffvärdessynpunkt kan vara i det närmaste jämförbart med detta brott. Att helt eller delvis underlåta att föra räkenskaper i syfte att omöjliggöra kontroll framstår som minst lika straffvärt som att inför förestående taxeringsrevision eller konkurs undanska bokföringen. Omständigheter som bör föranleda att brotten bedöms som grova är att åsidosättandet av bokföringsskyldigheten skett systematiskt under en följd av år, att det skett i en rörelse, vars verksamhet är av stor omfattning och omsätter höga belopp, eller att gärningen eljest är av särskilt allvarlig art. Det torde vara naturligt att ansvar jämlikt den svårare graden endast bör komma i fråga vid uppsåtligt brott.

Arbetsgruppen har för grova fall övervägt ett straffmaximum på sex år för att uppnå paritet med strafflatituderna för grov oredlighet mot borgenärer och grovt skattebedrägeri. Gruppen har emellertid stannat vid att ett högsta straff om fyra år i likhet med vad som stadgas i 14 kap. 4 § 2 stycket brottsbalken torde vara tillräckligt.

Beträffande 10 § skattebrottslagen vill gruppen i övrigt framhålla följande. 10 § skattebrottslagen är subsidiär till brottsbalken. De lagrum i brottsbalken som kan bli aktuella i sammanhanget är 11 kap. 5 § och 14 kap. 4 §. Reglerna om bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll tar båda sikte på att bestraffa den som inte fört några räkenskaper eller

som fört dem på ett ofullständigt sätt. Den praktiska skillnaden är i princip endast att ansvar för bokföringsbrott inträder om den bokföringsskyldige har försatts i konkurs. Med hänsyn härtill synes det inte sakligt motiverat att ansvar för försvårande av skattekontroll förutsätter grov oaktsamhet medan det vid bokföringsbrott räcker med oaktsamhet. Rekvisitetet "grov" i 10 § 1 stycket bör därför slopas.

Det nuvarande andra stycket i 10 § bör utgå. Eftersom ett av rekvisiten är att myndighets kontrollverksamhet skall ha allvarligt försvårats torde det ligga i sakens natur att brister i bokföringen som närmast har karaktär av smärre ordningsförelser ej skall föranleda ansvar. Att arbetsgruppen ändå föreslår en ringa grad av brottet i första stycket beror dels på att det kan förekomma fall av allvarligt försvårande av kontrollverksamhet men där rörelsens omfattning eller oredovisade belopp är så ringa att brottet därför framstår som mindre straffvärt, dels på att det är önskvärt att straffbestämmelserna för bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll blir enhetliga.

På arbetsgruppens vägnar

Torsten Jonsson

Christel Anderberg

Sammanställning över remissyttrandena

Remissinstanser

Remissyttrandena har inkommit från riksåklagaren (RÅ), rikspolisstyrelsen, Göta hovrätt, kammarrätten i Sundsvall, bokföringsnämnden, bankinspektionen, försäkringsinspektionen, statskontoret, riksskatteverket, riksrevisionsverket (RRV), kommerskollegium, statens industriverk, juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län, länsstyrelsen i Stockholms län, utredningen (Fi 1973:01) om säkerhetsåtgärder m. m. inom skatteprocessen, förmögenhetsbrottsutredningen (Ju 1976:04), Centralorganisationen SACO/SR, Föreningen Auktoriserade revisorer FAR, Föreningen Sveriges länspolischefer, Föreningen Sveriges polischefer, Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer, Föreningen Sveriges åklagare, Institutet för intern revision, Kooperativa förbundet (KF), Lantbrukarnas riksförbund, Landsorganisationen i Sverige (LO), Svenska arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska bankföreningen, Svenska sparbanksföreningen, Svenska revisorsamfundet, Sveriges ackordcentral, Sveriges advokatsamfund, Sveriges domareförbund, Sveriges grossistförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation – Familjeföretagen, Sveriges industriförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges redovisningskonsulters Förbund (SRF), Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund och Tjänstemännens centralorganisation (TCO).

RÅ har bifogat särskilt inhämtade yttrandena från överåklagarna i Stockholms, Göteborgs och Malmö åklagardistrikt samt länsåklagarmyndigheterna i Stockholms län och Gotlands län, Kalmar län, Malmöhus län, Västernorrlands län samt Jämtlands län.

Remissyttrandena

1 Allmänna synpunkter

Övervägande antalet remissinstanser är positiva till en revidering av straffansvaret för försummelse av bokföringsskyldigheten. Även den allmänna inriktningen av promemorians förslag har vunnit anslutning på de flesta håll. De förslag till lagtekniska lösningar som har lagts fram i promemorian har emellertid fått ett blandat mottagande.

Några instanser är emellertid odelat positiva. Promemorians förslag tillstyrks sålunda eller lämnas utan erinran av *försäkringsinspektionen* och *taxeringsnämndsordförandenas riksförbund*.

Bankinspektionen anser att de förslag promemorian innehåller är väl avvägda och kan i huvudsak ställa sig bakom vad som föreslås. Genomgående positiva är också *förmögenhetsbrottsutredningen* (Ju 1976:04), *Föreningen Sveriges länspolischefer*, *Föreningen Sveriges polischefer* och *Sveriges ackordcentral*.

Statskontoret instämmer i de principiella resonemang som läggs till grund för förslagen. Förslagen synes många gånger kunna underlätta och förkorta det utredningsarbete som åläggs taxeringsrevisorer, polis och åklagare vid misstanke om brott.

Rikspolisstyrelsen kan i allt väsentligt ansluta sig till de överväganden och förslag som BRÅ har lagt fram i promemorian. Räkenskapsbrotten är som regel till sin art sådana att de kan snabbt utredas med rimliga insatser. De för dessa brott genom förslaget nu bättre anpassade straffskalorna bör vidare leda till att åtal och lagföring kan ske i större omfattning utan att man behöver avvakta utfallet av en ofta oviss skatteprocess eller en komplicerad och tidskrävande utredning rörande oredlighet. Ett genomfört förslag av den innebörden bör därför medföra inte oväsentliga brottsförebyggande effekter. Det torde vidare innebära en något utökad möjlighet till kontroll av bokföringsskyldighetens efterlevnad. Såsom hittills blir det dock huvudsakligen när den bokföringsskyldige har råkat på obestånd eller är föremål för skattekontroll som bokföringsskyldighetens efterlevnad aktualiseras. Men även vid misstanke om exempelvis förmögenhets- eller förfalskningsbrott kan bokföring behöva granskas. Uppkommer därvid misstanke om att bokföringsskyldigheten åsidosätts finns anledning att inleda förundersökning rörande bokföringsbrott. Rikspolisstyrelsen anser att detta står väl i överensstämmelse med synsättet att näringsidkare alltid skall ha en straffsanktionerad plikt att fullgöra sin bokföringsskyldighet.

Flera remissinstanser kommenterar allmänt *behovet av en reform*.

LO anför att det är en förutsättning att god redovisning föreligger ifall arbetsgivarna skall kunna fullfölja skyldigheten i 19 § lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet, LO instämmer därför i rapportens konstaterande att "samhällsutvecklingen har ryckt undan grunden för uppfattningen att bokföringen är av privat natur" och tillägger att en lagstiftning av förslaget innehåll är en nödvändighet ifall samhällets trovärdighet att vilja bekämpa den ekonomiska brottsligheten skall bestå. LO tillstyrker därmed att lagstiftningen kraftigt skärps på detta område. Även TCO hälsar med stor tillfredsställelse att BRÅ:s förslag blir föremål för lagstiftning.

SACO/SR understryker att samhället måste vidta effektiva åtgärder för att komma till rätta med den organiserade och ekonomiska brottsligheten. Centralorganisationen delar därför uppfattningen att starka skäl talar för ändring av nuvarande straffbestämmelser om bokföringsbrott. Det är betänkligt att bokföringsskyldiga i ökad omfattning förstör bokföringsmaterial och underlåter att fullgöra sin bokföringsskyldighet. Sådana förfaranden innebär att skattemyndigheternas kontrollmöjligheter försvåras och att utredningsarbetet för polis och åklagare blir betungande och resurskrävande. Det är stötande att bokföringsskyldiga genom att på dessa sätt underlåta att fullgöra sina skyldigheter dels kan vålla samhället mycket stora extra kostnader, dels kan föranleda att de vid eventuell lagföring får en mycket mildare bedömning än deras gärningar bort föranleda. Än allvarigare är att allmänheten kan få den uppfattningen att samhället saknar resurser, förmåga och vilja att bekämpa den ekonomiska brottsligheten.

Sveriges Grossistförbund anför att förbundet i skilda sammanhang genom olika lagstiftningsförslag sökt åstadkomma ett förbättrat skydd för skatte- och avgiftsfordringar och därvid har framhållit nödvändigheten av att varufordringarna inte får komma i ett försämrat eller mer osäkert läge än andra fordringar. Mot denna bakgrund finner förbundet det nu framlagda förslaget motiverat då det, förutom att det skyddar skatte- och avgiftsfordringar, även kommer att ge ett ökat skydd för varufordringar.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län delar den uppfattning som redovisas i promemorian att det blivit allt vanligare att näringsidkare åsidosätter sin bokföringsskyldighet på olika sätt. Hela skalan finns representerad från det att inga räkenskaper över huvud taget förts till oriktig eller rent av falsk bokföring. Detta är ett allvarligt problem som försvårar myndigheternas arbete med kontroll av skydd och uppbörd av skatt. Även beivrandet av olika gäldenärsbrott försvåras om bokföringen är bristfällig eller helt saknas. Det är uppenbart att de sanktioner som kan komma ifråga i olika fall inte är tillräckliga. En väsentlig skärpning av gällande regler är därför i hög grad befogad. Länsstyrelsen vill understryka att en sådan reform är angelägen och bör genomföras utan dröjsmål. De förslag som läggs fram i promemorian är i vissa fall långtgående. Som en allmän uppfattning vill länsstyrelsen framhålla att det alltid är en fördel om en sanktionsskärpning kan ske inom ramen för handläggningstiderna i skattebrottmål samt åtgärder som medverkar till att enskilda myndigheter lämnar information till polis eller åklagare i samband med förundersökningar och angående misstankar om brott som framkommer vid myndighetens verksamhet.

Svenska revisorsamfundet vill inte bestrida att det i promemorian beskrivna förhållandet existerar. Det hade varit värdefullt om omfattningen därav hade angivits i promemorian i annat än allmänna ordalag. Inte heller har det berörts närmare, vilka typer av bokföringsskyldiga som oftast förekommer i dylika sammanhang. Är det exempelvis bokföringspliktiga enskilda rörelser eller företag som varit föremål för kontinuerlig revision? Samfundet antar att påståenden om de försvunna räkenskaperna är relativt sällsynta i företag som varit föremål för kontinuerlig revision. Om detta antagande är riktigt, kan den nyligen antagna lagstiftningen om utökad revisionsplikt förväntas ge en förbättring även utan någon skärpning av lagstiftningen för bokföringsbrott. Likaså vill samfundet i sammanhanget erinra om den för några år sedan införda bevissäkringslagen (1975:1027) för skatte- och avgiftsprocessen, vilken torde ge möjligheter att i stor utsträckning komma till rätta med de missförhållanden som BRÅ genom den framlagda promemorian vill stävja. Samfundet anser självfallet att bekämpande av ekonomisk brottslighet är en angelägen uppgift för samhället. Om förstöring eller undanhållande av räkenskapshandlingar, trots de utökade möjligheter som numera står skatte- och brottsbeivrande myndigheter till buds, utgör ett ofta förekommande inslag i kriminell ekonomisk verksamhet, motsätter sig samfundet inte en skärpning av lagstiftningen på området.

Kammarrätten i Sundsvall anför att utgångspunkten för de förslag som framläggs i promemorian är uppfattningen att det under senare år blivit allt vanligare att bokföringsskyldigheten åsidosättes eller att räkenskapsmaterial förstörs för att dölja brottslighet och försvåra kontroll. I och för sig kan det hävdas att utredningen i promemorian om omfattningen av sådana oegentligheter och missförhållanden är knapphändig och ofullständig. Även om svårigheterna att åstadkomma en fylligare utredning i dessa hänseenden är påtagliga synes en noggrannare och mer inträngande analys ha varit möjlig som bakgrund till och för bedömning av förslagen. Vad som framförts i promemorian tillsammans med kammarrättens egna erfarenheter ger emellertid kammarrätten anledning ansluta sig till uppfattningen att den ordning som nu finns för att komma tillrätta med och beivra åsidosättande av bokföringsskyldigheten bör överses i syfte att öka och vidmakthålla respekten för gällande bestämmelser. Den otillräckliga utredningen

medför bland annat svårigheter när det gäller att bedöma i vad mån det är utformningen av de nuvarande reglerna om påföljder för åsidosättande av bokföringsskyldigheten eller brister när det gäller utredningsresurser och kännedom om reglerna som medfört att oegentligheter och missförhållanden inte blivit utredda och beivrade i erforderlig utsträckning. Det finns anledning anta att brister i sistnämnda hänseenden lett till att de möjligheter till beivrande som det nuvarande regelsystemet i och för sig redan erbjuder inte tagits tillvara i tillräcklig utsträckning.

En revidering av straffansvaret för försummelse av bokföringsskyldigheten är enligt *juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* befogad av de skäl som anförs i promemorian och som tidigare framförts av riksåklagarens arbetsgrupp mot kvalificerad ekonomisk brottslighet. Möjligheterna att effektivisera lagföringen enligt nu gällande bestämmelser om gäldenärsbrott är små att döma av remissutfallet på betänkandet (SOU 1980:7) Kompensation för förvandlingsstraffet. Frågan om straffbestämmelsernas lämpliga utformning inom detta avsnitt av förmögenhetsbrotten faller visserligen inom förmögenhetsutredningens (Ju 1976:04) ansvarsområde. En partiell revidering av straffbestämmelsen om bokföringsbrott och därmed sammanhängande bestämmelser är dock motiverad med hänsyn framför allt till de hårt ansträngda utredningsresurserna och intresset av att dessa används på ett effektivt sätt i kampen mot den ekonomiska och organiserade brottslighet, i vilken gäldenärsbrotten ofta är ett väsentligt inslag.

Flera remissinstanser anför *allmänna synpunkter av delvis kritisk natur* på de föreslagna lagändringarna.

Göta hovrätt delar uppfattningen att det är angeläget att söka åstadkomma en ordning som i möjligaste mån ökar respekten för bestämmelserna rörande bokföringsskyldighet och som förhindrar att allvarlig ekonomisk brottslighet döljs genom brister i bokföringen. De problem som på senare tid alltmer gjort sig gällande i detta hänseende synes till övervägande del ha sin grund i att de resurser som står till förfogande för att bemöta brottslighet av detta slag är långt ifrån tillräckliga. Framför allt måste därför åtgärder vidtas för att förbättra berörda myndigheters möjligheter att effektivt stävja den oroväckande utvecklingen. Det torde sålunda inte vara de i promemorian berörda bestämmelsernas utformning som är den egentliga orsaken till att skyldigheten att föra och bevara räkenskaper i tilltagande grad åsidosätts. Det nuvarande regelsystemet synes tvärtom, åtminstone i princip, ge fullt tillfredsställande möjligheter till ingripande i alla straffvärda fall. Redan genom ett bättre utnyttjande av detta system - i samverkan med förstärkta resurser på utredningssidan - skulle man sannolikt kunna komma till rätta med en stor del av missförhållandena. Vad som nu anförts hindrar emellertid inte att det ändå kan finnas skäl att undersöka i vad mån de aktuella lagbestämmelserna bättre kan anpassas till den uppkomna situationen. Hovrätten vill härvidlag framhålla som sin bestämda uppfattning att en sådan anpassning bör ske med bibehållande av den nu gällande principen att straffansvar skall komma i fråga först när åsidosättande av bokföringsskyldigheten inverkar menligt på sådana allmänna eller enskilda intressen som är skyddade genom lag. Ingripande bör således även i fortsättningen ske endast om det finns grundad anledning att anta att den bokföringsskyldige inte fullgör sina förpliktelser och att underlåtenheten kan få betydelse vid skatte- och avgiftskontroll, konkursutredning eller i annat bevishänseende. Med den utgångspunkten synes förslaget i sin helhet leda alltför långt för att kunna godtas fullt ut.

Enligt RÅ innebär de i promemorian föreslagna författningsändringarna en relativt genomgripande nyordning i fråga om den straffrättsliga regleringen på det aktuella området. För att en sådan skall vara motiverad bör enligt RÅ:s mening krävas att ett uttalat behov av förändringar föreligger och att den nya ordningen klart framstår som mera ändamålsenlig än den gällande. Mot de fördelar som står att vinna med en reform måste vägas bl. a. de svårigheter som, främst vid en mera omfattande ändring av reglerna, kan uppkomma under en relativt lång övergångstid innan praxis i fråga om tillämpningen av den nya regleringen utvecklats och stabiliserats.

Den kritik mot gällande ordning som har framförts är främst inriktad på det förhållandet att relativt få fall av bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll anmäls till polis och åklagare samt på påföljdsspraxis. Beträffande den senare har det särskilt från åklagarhåll framhållits att den är alltför mild för att en tillämpning av stadgandena om bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll skall få den preventiva effekt i kampen mot den kvalificerade ekonomiska brottsligheten som skulle vara möjlig. RÅ delar i stort denna grundinställning. Antalet anmälningar om ifrågasatt bokföringsbrott har ökat väsentligt sedan den nya lagstiftningen om handläggning av mindre konkurser trädde i kraft. Detta synes vara en allmän trend. Mycket talar enligt RÅ:s mening för att denna utveckling kommer att fortsätta. När det gäller försvårande av skattekontroll är antalet anmälningar fortfarande anmärkningsvärt lågt. Såvitt RÅ kan förstå är detta emellertid inte en följd av brister i brottets konstruktion utan mera beroende på en viss obenägenhet att tidigt under utredningsarbete som avser mera omfattande skattebrottslighet separera ut misstankar om försvårande av skattekontroll för en snabbare handläggning än den som i regel är möjlig i fråga om övrig misstänkt brottslighet. Otvivelaktigt har den påföljd som kan förväntas bli resultatet av en lagföring för försvårande av skattekontroll stor betydelse i detta sammanhang. En i skrivelse från RÅ:s arbetsgrupp mot kvalificerad ekonomisk brottslighet till BRÅ den 21 januari 1979 (se bilaga till promemorian) föreslagna skärpningen av straffskalan för grova fall av bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll skulle enligt RÅ:s mening kunna bidra till att de ifrågavarande straffbestämmelserna bättre än hittills kan utnyttjas som ett rationellt och ändamålsenligt komplement till övriga bestämmelser om allvarliga ekonomiska brott. Vid en sammanfattande bedömning finner RÅ inte förslaget böra genomföras utan att det i vart fall först blivit föremål för en ingående ytterligare bearbetning. Samtidigt är det emellertid angeläget att man snarast förbättrar möjligheterna att på ett snabbt och kännbart sätt ingripa mot ekonomisk brottslighet genom utnyttjande av bestämmelserna om bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll. Särskilt med tanke på det från resurssynpunkt ansträngda läge som nu råder och som kan förutses för framtiden är det nödvändigt att de processekonomiska fördelar som en sådan metodik innebär kan tas till vara. RÅ vill därför förorda ett snabbt genomförande av en mera begränsad reform av den innebörd som föreslagits av RÅ:s arbetsgrupp mot kvalificerad ekonomisk brottslighet i den förenämnda skrivelsen till brottsförebyggande rådet. En skärpning av straffskalan för grova fall av bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll skulle enligt RÅ:s mening göra dessa straffbestämmelser till ett betydligt mera effektivt och användbart komplement till övriga straffbestämmelser med inriktning på ekonomisk brottslighet än de f. n. utgör.

Liknande synpunkter anförts av *utredningen om säkerhetsåtgärder m m i skatteprocessen (USS)*, som även erinrar om att lagstiftaren sedan åtskilli-

ga år tillbaka på olika sätt har sökt begränsa användningen av de rent straffrättsliga påföljderna till mer allvarliga lagöverträdelser. Ytterst handlar det här om en resursfråga. Det finns helt enkelt inte tillräckligt med personal för att på ett mer traditionellt sätt låta utreda bagatellförseelser, ett förhållande som - enligt vad USS närmare utvecklar - har beaktats vid utformningen av lagstiftningen om skattebrott. Enligt USS är straffbestämmelserna i 11 kap. 5 § BrB och - i ännu högre grad - 10 § SkBL nämligen utformade på sådant sätt att de fångar upp alla straffvärda fall, där försumlig bokföring inte ingår som ett led i ett centralt förmögenhetsbrott eller utgör någon form av urkundsförfalskning. Anledning saknas därför att upphäva åtalsregeln i 11 kap. 8 § BrB. USS kan inte finna annat än att det remitterade förslaget på ett markant sätt bryter med den pågående utvecklingen att alltmer söka inrikta samhällets resurser för brottsbekämpning på mer allvarliga brott. Förslaget innebär nämligen en väsentlig utvidgning av det straffbara området för bokföringsbrott - det är i det närmaste frågan om en totalkriminalisering - utan att man i promemorian kunnat visa på några verkliga fördelar härmed. Även av det skälet motsätter sig USS att förslaget läggs till grund för lagstiftning. En helt annan sak är att viss kritik kan riktas mot myndigheternas och de allmänna domstolarnas tillämpning av främst straffbestämmelsen i 10 § SkBL om försvårande av skattekontroll.

Även *Sveriges domareförbund* framställer att åsidosättande av skyldighet att föra och bevara räkenskaper torde kunna motverkas genom effektivare utnyttjande av det gällande regelsystemet och genom skärpning av straffsатserna för bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll. Det är emellertid svårt att finna någon lösning på problemet att bokföringshandlingarna sanningslöst påstås ha förstörts genom en olyckshändelse och förslagen i promemorian synes inte undanröja dessa svårigheter.

Enligt *Svenska arbetsgivareföreningen* framstår det som en angelägen uppgift sett ur såväl det allmännas som näringslivets synpunkt att den ekonomiska brottsligheten motarbetas. Den föreslagna ändringen av bokföringsbrottet i brottsbalken korresponderar med denna målsättning. Det måste dock enligt föreningens åsikt anses ovisst om den föreslagna ändringen i praktiken skulle leda till de åsyftade förbättringarna. Som exempel på faktorer som härvidlag spelar in kan nämnas myndigheternas utredningsresurser och den brottsförebyggande effekt som lagändringen faktiskt skulle medföra.

Sveriges advokatsamfund anser att de praktiska och juridiska konsekvenserna av de föreslagna ändringarna bör utredas mer allsidigt. Även om de föreslagna reglerna har en klar udd riktad mot grov brottslighet och uppenbarligen skulle underlätta beivrandet av ett straffvärt beteende bör de likväl närmare övervägas i ett större sammanhang, där en vägning kan ske av de berättigade intressen som gör sig gällande vid regeländringen.

Enligt *Svenska industriförbundets* uppfattning kan ifrågasättas om inte redan nuvarande regelsystem på ett i och för sig tillfredställande sätt tillgododoser kravet från brottsbeivrande synpunkt att kunna bestraffa sådana brister i bokföringen som går ut över privata och allmänna intressen. Som också framgår av redovisningen i promemorian har inte gällande ordning på ett uttömmande sätt ännu prövats. Det är därför svårt att säga hur effektiv gällande ordning verkligen är. Det är vidare svårt att se hur den föreslagna ordningen i den praktiska tillämpningen skulle i nämnvärd mån förbättra de missförhållanden som påstås föreligga. Att låta straffansvar inträda vid en tidigare tidpunkt synes tvärtom ha motsatt verkan. Självfallet kan vetskapen om att bokföringsskyldigheten fullgörs under

straffhot ha en förebyggande verkan. Saknas emellertid makt i form av tillräckliga utredningsresurser i såväl kvantitativt som kvalitativt hänseende att sätta bakom orden riskerar på ett betänkligt sätt den allmänpreventiva effekten att uttunnas. Med hänsyn till det anförda vill förbundet i nuvarande läge avstyrka den föreslagna ändringen i brottsbalken och istället förorda ett bättre och effektivare utnyttjande av det gällande systemet. Liknande synpunkter förs fram av *Svenska företagens riksförbund* som emellertid betonar att förbundet anser det angeläget att samhället kraftfullt skall kunna beivra bokföringsbrott som är ett led i organiserad eller kvalificerad brottslighet. Förbundet kan tänka sig att samhället ges ökade personella resurser för att utreda, åtala och beivra sådana brott. Förbundet motsätter sig inte heller ändrade lagregler i och för sig men vill då se starkare skäl för sådana ändringar än dem som BRÅ nu presterat.

Enligt *Svenska sparbanksföreningens* mening är det angeläget att den kvalificerade ekonomiska brottsligheten bekämpas med kraft. Det är emellertid samtidigt av största vikt att samhällets åtgärder inte insätts på sådant sätt, att seriösa företag och enskilda personer drabbas av olägenheter. Det vällovliga syftet att minska den ekonomiska brottsligheten får inte ske utan beaktande av andra rättspolitiska syften samt företagsekonomiska och nationalekonomiska intressen. En rimlig avvägning mellan olika intressen bör med andra ord göras.

Problemet när man skärper sanktionssystemet och utvidgar det straffbara området för vissa straffvärda handlingar i syfte att komma åt en viss grupp illojala personer och företag är ju alltid det, att även seriösa personer och företag får obehag och olägenheter av åtgärderna. Kraven på redovisningens uppläggning och utformning är redan i dag mycket stora och kostsamma för företagen. Med den föreslagna straffskärpningen och utvidgningen av det straffbara området kan det befaras att många företagare anser sig tvingade att avsätta mycket mer tid än för närvarande till inproduktiv pappershantering istället för produktion och försäljning.

Enligt sparbanksföreningens mening ger redan gällande lag tillräckliga möjligheter att beivra bokföringsbrott och liknande förfaranden. Den omständigheten att få fall anmäls till åtal och att ännu färre föranleder ansvar för brott av ifrågavarande slag, beror uppenbarligen på att det nuvarande systemet inte utnyttjas tillräckligt effektivt. BRÅ antyder t. o. m. att myndigheterna helt enkelt är omedvetna om de möjligheter som nuvarande system, främst 10 § skattebrottslagen, inrymmer för bekämpande av den redovisningsmässigt baserade ekonomiska brottsligheten. Vid sådant förhållande kan det skäligen ifrågasättas om en effektivare bekämpning av den ekonomiska brottsligheten kan åstadkommas endast genom en lagändring.

Lantbrukarnas riksförbund saknar en ingående analys av såväl nuläget som effekterna av förslagen. I promemorian uttalar BRÅ att nuvarande utredningsrutiner går att effektivisera och lämnar också exempel på hur så kan ske. I avsaknad av nyssnämnda analys och i avvaktan på vad information till brottsbeivrande myndigheter kan ge avstyrker förbundet de presenterade förslagen.

2 Åtalsprövning

Förslaget i promemorian att upphäva åtalsregeln i 11 kap. 8 § andra stycket brottsbalken har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av åtskilliga remissinstanser.

Förslaget tillstyrks uttryckligen av *Göta hovrätt, kammarrätten i Sundsvall, riksrevisionsverket, länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län, SACOL SR och Svenska handelskammarförbundet.*

Svenska bankföreningen har inget att invända mot en sådan faktisk vidgning av bokföringsbrottet. Det torde vara mindre vanligt att en bokföringsskyldig, så länge inga tecken finns på obestånd, vid fullgörandet av sin skyldighet kalkylerar med risken att längre fram komma på obestånd. Bokföringsbrottet i dess nuvarande utformning lägger alltså från påföljdssynpunkt inget tryck på honom att vinnlägga sig om en korrekt bokföring. Straffbestämmelsen verkar därför kanske inte i tillräcklig utsträckning för att förebygga en bristande bokföring. Om den föreslagna ändringen kan få en sådan förebyggande verkan, är det en fördel.

Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet anser att förslaget från principiell synpunkt är välmotiverat. Straffvärdet av en oriktig bokföringsåtgärd är inte avhängigt av om situationen t ex genom stigande konjunkturen leder upp sig eller om den leder till konkurs. Det vid 1942 års strafflagsreform anförda skälet för att uppställa denna begränsning av straffansvaret vid bokföringsbrott, till skillnad från övriga gäldenärsbrott, nämligen bokföringens privata natur, kan inte längre anses tillräckligt tungt vägande. Som en konsekvens av slopandet av åtalsföresättningen föreslås att den särskilda regeln om preskription skall upphävas. Detta innebär att preskriptionstiden skall löpa redan från dagen för brottet och inte som nu, först från den dag då beslut om egendomsavträde meddelades eller åtal eljest kunde ske. Preskriptionstiden för det föreslagna bokföringsbrottet blir, om föresättningarerna för grovt brott inte föreligger, fem år. Det bör enligt fakultetsnämnden övervägas om denna tid kan anses tillräckligt lång, även med den föreslagna regleringen skulle säkerligen bokföringsbrott oftast upptäckas i samband med konkurs, och tiden från konkursen till åtals väckande är ju för närvarande ofta mycket lång. Utgångspunkten för preskription kan vidare komma att vålla osäkerhet vid dessa brott (jfr lagrådet i prop 1971:10 s 356).

Flera remissinstanser är kritiska till förslaget.

RÅ påpekar att gemensamt för bokföringsbrott och försvårandet av skattekontroll är att brotten uppdragas främst i samband med konkursförfarande respektive taxerings- eller revisionsarbete. Åtalsregeln i 11 kap. 8 § andra stycket BrB innebär därför inte att möjligheterna att tillämpa straffstadgandet på något mera påtagligt sätt försämrats. Den nuvarande utformningen är ändamålsenlig. *RÅ* pekar också på förslagets konsekvenser i fråga om åtalspreskription. Även *riksskatteverket* samt *överåklagarna i Stockholm och Göteborg* liksom *länsåklagaren i Kalmar län* anser att konsekvenserna av förslaget i preskriptionshänseende innebär en nackdel. *Förmögenhetsbrottsutredningen* och *Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer* finner dessa konsekvenser oacceptabla.

Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR anser inte skälen tillräckliga för att slopa anknytningen till en obeståndssituation. *Svenska revisorssamfundet SRS* framför tanken att låta denna anknytning stå kvar men dessutom medge att åtal väcks när det är påkallat från allmän synpunkt.

Enligt *Sveriges industriförbund* väcker förslaget betänkligheter från principiella utgångspunkter. Förslaget innebär nämligen i denna del ett avsteg från den i bokföringssammanhang historiska principen om bokföringens privata karaktär. I och för sig kan denna princip sägas ha delvis genombrutits genom införandet av bestämmelsen om försvårande av skattekontroll. Att så skett är emellertid inte särskilt anmärkningsvärt eftersom

en tillämpning av regeln med åtföljande offentlighet av bokföringen aktualiseras först sedan den bokföringsskyldige misskött sina förpliktelser mot det allmänna och således utlöst en skada. När det gäller enskilda borgenärer är förhållandet däremot något annorlunda. Typiskt sett har i fall av brister i bokföringen den bokföringsskyldige som gäldenär åsidosatt sina borgenärs intresse först vid obeståndssituationen. Så länge gäldenären fullgör sin betalningsskyldighet saknar i allmänhet borgenären intresse av insyn i eller kontroll av bokföringen. Att den möjlighet till offentlighet som öppnas genom slopandet av obeståndsrekvisitet som åtalsförutsättning kan komma att utnyttjas i illojalt syfte bör därför inte underskattas.

Enligt *Föreningen Sveriges åklagare* är regeln om konkurs eller vissa andra betalningssvårigheter som förutsättning för bokföringsbrott i dess nuvarande utformning närmast att betrakta som ett brottsrekvisit även om bestämmelser till sin konstruktion har formulerats som en åtalsregel. Ett slopande av denna åtalsregel skulle därför i praktiken innebära en vidgning av det straffbara området. Behovet av en sådan nykriminalisering kan verkligen ifrågasättas. Föreningen har svårt att tänka sig något fall där det skulle föreligga behov av straffrättsliga reaktionsmöjligheter utöver vad som täcks av den nu gällande lagstiftningen. Härutöver kan tilläggas att det numera allmänt erkända intresset av att undvika lagstiftning – och i synnerhet straffrättslig reglering – på områden där sådan inte ter sig oundgängligen nödvändig, starkt talar mot slopandet av åtalsregeln. Föreningen avstyrker därför förslaget.

Som framgår av redovisningen i föregående avsnitt avstyrks förslaget även uttryckligen av instanser som ställer sig allmänt kritiska till promemorian, däribland *utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocessen*.

3 Ett nytt bokföringsbrott

3.1 Ny straffbestämmelse i brottsbalken

Förslaget i promemorian att införa en ny straffbestämmelse om bokföringsbrott i 15 kap. 11 a § brottsbalken har fått ett blandat mottagande under remissbehandlingen.

Förslaget tillstyrks eller lämnas utan erinran av *bokföringsnämnden*, *bankinspektionen*, *försäkringsinspektionen*, *statskontoret*, *kommerskollegium*, *statens industriverk*, *LO*, *Sveriges grossistförbund*, *Sveriges Redovisningskonsulters förbund (SRF)* och *TCO*.

Även *Sveriges hantverks- och industriorganisation – Familjeföretagen* tillstyrker förslaget. Organisationen påpekar samtidigt att det på ett tydligare sätt bör anges att även undertryckande av bokföringsmaterial ingår i det straffbara området.

Enligt *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* synes den föreslagna bestämmelsen ändamålsenlig. Den synes ge myndigheterna möjlighet att ingripa i alla de fall där bokföringsskyldigheten åsidosätts på ett allvarligt sätt. Länsstyrelsen tillstyrker därför de föreslagna ändringarna i brottsbalken.

SACO/SR har inga invändningar mot att lagrummet om bokföringsbrott flyttas från 11 till 15 kap i brottsbalken. Förbundet har inte heller någon erinran mot att det straffbara området utsträcks till att jämväl omfatta omständigheter som är av betydelse för bedömning av rörelsens förlopp.

ekonomiska resultat eller ställning, om gärningen kan innebära fara i bevishänseende. SACO/SR tillstyrker också förslaget om införande av särskild straffsats för grova fall av bokföringsbrott. Det är enligt förbundet av allmänpreventiva skäl nödvändigt med skärpta straffbestämmelser mot dem som systematiskt och i stor omfattning åsidosätter föreskriven bokföringsskyldighet. SACO/SR har inte någon erinran mot införande av straffbestämmelsen för vårdslös bokföring för ådagalagd grov oaktsamhet vid fullgörandet av bokföringsskyldighet. SACO/SR menar dock att en ändring av 14 kap. 4 § brottsbalken angående undertryckande av urkund inte behövs för att åstadkomma en effektivisering av bekämpningen av den ekonomiska brottsligheten. Tveksamhet om tillämpningen av lagrummet synes inte heller i framtiden behöva uppkomma.

Sveriges advokatsamfund instämmer i uppfattningen att det under de senaste åren blivit allt vanligare att bokföringsskyldigheten åsidosätts eller att räkenskapsmaterialet påstås helt eller delvis ha förkommit genom stöld, brand, översvämning eller på liknande sätt. Effektiviseringen i bekämpningen av kvalificerad ekonomisk brottslighet försvåras givetvis härigenom och då inte minst genom de stora utrednings- och bevisproblem det ställer skattemyndigheter och åklagarmyndigheter inför. Samfundet ansluter sig därför i princip till de förslag till ändringar i brottsbalken som framläggs i promemorian. Enligt samfundet torde ett väsentligt problem när det gäller brottsbekämpningen vara påstående från den bokföringsskyldige att räkenskapsmaterialet förkommit på grund av omständigheter för vilka han icke är ansvarig; ett påstående som kan vara svårt att motbevisa. Det kan ifrågasättas om den nu föreslagna lagstiftningen verkligen kan utgöra någon egentlig bot i detta hänseende. Snarare föreligger väl en risk att de höga straffsatter som föreslås i 15 kap 11 a § brottsbalken får till följd att bokföringsskyldig, som är medveten om att han åsidosatt bokföringsskyldighet av väsentlig betydelse för rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ekonomiska ställning och misstänker att myndigheterna är honom på spåren, kan frestas att i än högre grad än för närvarande helt eller delvis undanska bokföringen under påståendet att denna förkommit. I sådant fall skulle den nu föreslagna lagstiftningen rent av kunna leda till att bokföringen i än högre grad än för närvarande undandras skatte- och polismyndigheter för granskning.

Enligt RRV är det statistiska material som åberopas som stöd för avgivna förslag till författningsändringar ofullständigt. Detta gäller bl. a. det underlag som ligger till grund för jämförelser mellan brister i räkenskaperna och åtgärder från myndigheternas sida. RRV anser likväl att straffbestämmelserna rörande redovisningsbrott nu är mogna för en översyn främst med hänsyn till skattekontrollens behov. Bokföringslagen bygger på en samordning mellan civil- och skatterättsliga intressentkrav. Dessa samordningsbehov bör även påverka regleringen av bokföringsbrottet i brottsbalken. Konsekvensen härav blir att kravet på obestånd slopas som en förutsättning för åtal. RRV anser även i övrigt att den föreslagna nya utformningen av bokföringsbrottet i 15 kap brottsbalken utgör ett rimligt uttryck för dessa samordningsbehov och att den ger förutsättningar för en önskvärd reduktion av de brottsbeivrande myndigheternas problem. RRV tillstyrker av allmänpreventiva skäl också den föreslagna skärpningen av straffskalan för grovt bokföringsbrott. RRV förutsätter att åsidosättande av de skyldigheter som idag medför ansvar enligt 10 § skattebrottslagen kommer att medföra ansvar enligt de föreslagna nya straffbestämmelserna i brottsbalken. Om så blir fallet torde 10 § skattebrottslagen om försvårande av skattekontroll kunna upphävas.

Institutet för Intern Revision har ingen invändning mot att den nya bestämmelsen leder till en utvidgning av brottsområdet men vill påpeka att detta sannolikt leder till ett större utredningsarbete i komplexa bokföringstekniska frågor. Under rubriken allmänna överväganden har i promemorian tagits in en skrivning som antyder att påföljden för bokföringsbrott ej står i rimlig proportion till brottets svårighetsgrad och ej heller till nedlagda utredningsresurser. Institutet vill helt avvisa tanken att det skulle föreligga samband mellan utredningsarbetets omfattning och påföljden för sådant brott.

Det föreslagna generella bokföringsbrottet respektive brottet vårdslös bokföring enligt 15 kap 11 a § brottsbalken synes enligt *rikspolisstyrelsens* mening ha en räckvidd som omfattar de mera straffvärda beteendena vid åsidosättande av bokföringsskyldighet. Någon tvekan kan emellertid råda i fråga om vad vårdslös bokföring omfattar. I promemorian har särskilt pekats på att det blivit allt vanligare att näringsidkare hellre än att låta myndigheterna ta del av bokföringen påstår att räkenskapsmaterial helt eller delvis förkommit genom stöld, översvämning eller annat liknande sätt. Vid en del fall kan visas att bokföring saknats eller att materialet uppsåtligt förstörts, men i de fall så inte kan ske och inte heller visas att avsaknaden av räkenskapsmaterialet är ursäktlig framgår det inte av promemorian i vad mån vårdslös bokföring skall anses föreligga. Detta bör närmare klargöras så att dylika invändningar inte felaktigt föranleder att åtal inte väcks i fall då så borde skett. Med dessa påpekanden tillstyrker rikspolisstyrelsen de framlagda förslagen.

Länsstyrelsen i Stockholms län framhåller att länsstyrelsen delar arbetsgruppens uppfattning att de bokföringsskyldiga – oavsett betalningsförmåga – alltid skall ha en straffsanktionerad plikt att iaktta god redovisningssed. Vad häfter angår de föreslagna bestämmelserna i 14 kap 4 § brottsbalken bör uppmärksammas att gärningsbeskrivningen vid förstöring eller undanskaffande av urkund presumerar uppsåt från gärningsmannens sida. Enligt de erfarenheter länsstyrelsen har från sin revisionsverksamhet gör den som är föremål för revision vanligen allt som står i hans makt för att visa att räkenskapsmaterialet förkommit genom åtgärd, varöver han inte kunnat råda. Ofta gör den granskade exempelvis gällande att det efterfrågade materialet försvunnit vid inbrott i kontors- eller affärslokal, stöld av bil, vari handlingarna tillfälligtvis förvarats eller i samband med flyttning. Med föreslagen utformning av gärningsbeskrivningen i nyssnämnda paragraf måste vederbörande myndighet – för att straff skall kunna utdömas för hithörande brott – kunna bevisa att uppsåt från den bokföringsskyldiges sida föreläggat. Det säger sig självt att detta ofta kan vara mycket svårt. I specialmotiveringen till de nya bestämmelserna i 15 kap 11 a § brottsbalken (bokföringsbrott) sägs visserligen att straffansvar enligt denna paragraf kan komma i fråga när någon förstör bokföringsmaterial eller på annat sätt gör det obrukbart eller otillgängligt. Enligt första stycket sistnämnda paragraf fordras emellertid även här att gärningen sker med uppsåt, medan det i andra stycket (vårdslös bokföring) krävs grov oaktsamhet. Nuvarande bestämmelser om bokföringsbrott föreskriver endast "oaktsamhet". Straffbestämmelserna för dessa fall, som i promemorian intagits i de särskilda bokföringslagarna, stipulerar enbart böter. Om det i promemorian framlagda förslaget om upphävande av bestämmelserna i 10 § skattebrottslagen, som bland annat föreskriver ansvar för åsidosättande av skyldighet att föra och bevara räkenskaper, genomförs anser länsstyrelsen, att de i brottsbalken intagna författningsförslagen

lämpligen bör kompletteras med en uttrycklig bestämmelse om att fängelsestraff skall kunna ifrågakomma även i det fall räkenskaper inte förts eller förkommit genom oaksam förvaring. I övrigt synes de föreslagna bestämmelserna i brottsbalken ändamålsenliga. Som straffmaximum för grova fall av bokföringsbrott har i promemorian angivits fängelse i fyra år vilket är likvärdigt med motsvarande fall av undertryckande av urkund. När det gäller att ta ställning till strafflatituderna för ifrågavarande brott bör jämförelse ske med straffskalorna för grov oredlighet mot borgenärer (11 kap 2 § BrB) och grovt skattebedrägeri (4 § SkBL), där straffen är fängelse i högst sex år. Även om de upprättade lagförslagen innebär en straffskärpning i förhållande till gällande rätt och ett straffmaximum på fyra år i och för sig torde vara tillräckligt kan exempelvis sådana fall väl tänkas förekomma där skattemyndigheterna, om bokföringen bevarats, skulle ha kunnat visa att grovt skattebedrägeri förekommit. Eftersom det inte bör få löna sig att förstöra eller undanskaffa en brottslig bokföring anser länsstyrelsen att det med fog kan ifrågasättas om inte straffen för grova fall av undertryckande av urkund och bokföringsbrott samt försvårande av skattekontroll bör höjas till sex år. Goda allmänpreventiva effekter torde kunna påräknas vid en sådan höjning av straffen.

Flera remissinstanser har framfört synpunkter av övervägande kritisk innebörd.

RÅ är tveksam till om en förändrad brottskonstruktion som den som föreslås i promemorian i sig skulle komma att bidra särskilt mycket till en sådan effektivisering av kampen mot den ekonomiska brottsligheten. Som framhållits av flera av underremissinstanserna innebär inte den nuvarande uppdelningen på två brott några särskilda stora olägenheter i det praktiska arbetet. De i promemorian föreslagna ändringarna skulle däremot i vissa hänseenden få mindre önskvärda följder. RÅ pekar bl. a. på de betänkligheter som gör sig gällande inför ett införande av rekvisitet fara i bevishänseende på det ifrågavarande området.

Det i lagrummet intagna rekvisitet "fara i bevishänseende" är enligt *överåklagaren i Stockholm* svårt att applicera på den typ av brottslighet varom här är fråga, då brottsligheten i hög grad omfattas av underlåtenheter av skilda slag. Som exempel nämns att i ett hovrättsavgörande, mot vilket prövningstillstånd ej meddelades, dömdes en person för bokföringsbrott till fängelse en månad. Brottet bestod bl. a. i underlåtenhet att för ett räkenskapsår föra huvudbok. Förfarandet torde inte kunna inrymmas under det föreslagna bokföringsbrottet utan endast bli straffbart enligt de föreslagna straffbestämmelserna i bokföringslagen och jordbruksbokföringslagen. Det kan över huvud taget ifrågasättas om denna typ av brottslighet systematiskt hör hemma i 15 kap. brottsbalken.

Enligt *länsåklagarmyndigheten i Malmö* utgörs bokföring av handlingar som korresponderar med varandra. Den för bokföringsbrott misstänkte bör inte kunna hänvisa till att exempelvis verifikationer finns på golvet i något utrymme eller att originalhandlingen visserligen är borta men att avskrift finns osv. och därigenom ge upphov till tveksamhet huruvida rekvisitet "fara i bevishänseende" verkligen är uppfyllt i det enskilda fallet. Detta rekvisit förefaller för övrigt med hänsyn till lydelsen i övrigt onödigt och bör utgå. Liknade synpunkter anförs av *länsåklagarmyndigheten i Kalmar* och *länsåklagarmyndigheten i Malmö*.

Enligt *Föreningen Sveriges Länspolischefer* och *Föreningen Sveriges Polischefer* är det med nuvarande lagstiftning alltför lätt för näringsidkare att utan påföljd hjälpa varandra med verifikat, som är osanna till sitt

innehåll. En båt faktureras som lastbilsdäck, en begagnad maskin faktureras som fabriksny, en reparation på viss fastighet anges vara utförd på en annan etc. Ansvar för den som utställt verifikatet bortfaller ofta bl. a. på att insikt om ändamålet inte kan visas. Olika verifikat i dessa former kan uppgå till betydande belopp men att innehållet är falskt påverkar inte resultatet och ställning i den rörelse som utställt handlingen. Föreningarna vill uppta till bedömning om inte 15 kap. 11 a § bör utformas på sådant sätt att lagrummet otvetydigt också fångar upp dessa fall av förvanskad bokföring som inte haft betydelse för resultat och ställning. Det hade också varit värdefullt om det i lagtexten exemplifierats vad som skall krävas för att ett bokföringsbrott skall rubriceras som grovt. Vidare konstateras det i promemorian att det under de senaste åren blivit allt vanligare, att bokföringsskyldigheten åsidosätts eller att räkenskapsmaterial påstås helt eller delvis ha förkommit genom stöld, brand, översvämning eller på annat sätt. Beträffande åsidosättande av bokföringsskyldigheten har gruppen kommit med genomarbetade förslag. Vidkommande bristfällig förvaring eller vårdslös hantering av bokföringsmaterial synes gruppen däremot inte ha åstadkommit någon godtagbar lösning. Tvärtom synes möjligheterna att beivra dylika förfaranden avsevärt bli försämrade. Detta är betänkligt inte minst med hänsyn till att problemet med påstådda förkomna räkenskapshandlingar under senare år alltmer accentuerats. Dessa förfaranden används ofta som förklaring för att undgå påföljd för olika former av ekonomisk brottslighet. Straffbestämmelsen måste därför utformas så att den får önskad preventiv effekt. Föreningarna föreslår därför, att lagtexten avseende i första hand det föreslagna brottet vårdslös bokföring kompletteras eller förtydligas på sådant sätt att även en bristfällig förvaring eller vårdslös hantering av räkenskapsmaterial, som det föreligger skyldighet att bevara, klart straffbeläggs.

Svenska handelskammarförbundet påpekar att enligt den föreslagna bestämmelsen skall bristerna i bokföringen vara av "väsentlig betydelse för bedömningen av rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning". Enligt vad som sägs i promemorian skall häri anses ligga en viss uppmjukning av ifrågavarande rekvisit. Med en rimlig tolkning av ordalydelsen i lagtextförslagen kan emellertid förbundet inte finna annat än att denna skillnad måste vara marginell. Det måste således krävas att bristerna i bokföringen verkligen är av den karaktären att de påtagligt försvårar bedömningen av affärsverksamheten. I detta måste anses ligga att i och för sig odiskutabla fel som dock inte är av väsentlig betydelse för bedömningen av hela affärsverksamheten inte ska anses straffbara. Förbundet vill vidare understryka kravet att gärningen, för att vara straffbar, skall innebära fara i bevishänseende. Särskilt bör framhållas att den felaktiga bokföringen skall kunna medföra skada eller olägenhet. Endast fel som är av reell betydelse för skattekontroll, kreditgivning, konkursutredning eller i annat bevishänseende skall kunna föranleda ansvar. Överväganden av nu angiven innebörd bör enligt förbundets mening komma till klart uttryck i en blivande proposition. Med de synpunkter som nu anförts anser sig handelskammarförbundet kunna godta förslaget till förändring av bokföringsbrottet enligt brottsbalken.

Enligt *Göta hovrätt* framstår det som en rimlig åtgärd att införa en särskild straffskala för grova brott. Därvid är det föreslagna maximistraffet väl avvägt. Hovrätten är däremot tveksam om det finns skäl att behålla endast fall av grov oaktsamhet i huvudbestämmelsen om bokföringsbrott. Den grundläggande principen, att ansvar för åsidosättande av bokförings-

plikten skall inträda först när försummelsen i det enskilda fallet utlöser någon form av skada, får anses vara tillgodosedd genom den utformning som givits åt den föreslagna bestämmelsen. Även om obeståndskravet avskaffas, synes de angivna rekvisiten – i förening med kravet på att det skall vara fråga om fara i bevishänseende – på ett lämpligt sätt avgränsa det straffbara området. Det synes dock vara lämpligt att komplettera gärningsbeskrivningen när det gäller exemplifieringen av på vilka sätt åsidosättande av bokföringsskyldighet kan ske. Det bör sålunda av lagtexten direkt framgå att till sådant åsidosättande räknas förstörande och undanhållande av bokföringsmaterial, dvs. sådana förfaranden som i dag omfattas av bestämmelsen om undertryckande av urkund (14 kap. 4 § brottsbalken). En särskild fråga i detta sammanhang som bör ytterligare belysas är vilka konsekvenser en eventuell överflyttning av den centrala bestämmelsen om bokföringsbrott till 15 kap. kan få med avseende på medverkansvaret. Det kan, såsom också antytts i promemorian, inte uteslutas att en hel del problem kan uppstå till följd av att 11 kap. 7 § brottsbalken inte längre skulle vara tillämplig. Här kan också ställas den frågan om det från lagteknisk synpunkt står något att vinna på att överflytta bestämmelsen om bokföringsbrott från 11 kap. till 15 kap. brottsbalken. Även om man väljer den i promemorian föreslagna principiella lösningen, synes inte finnas några hinder mot att låta bestämmelsen efter vidtagna ändringar kvarstå i 11 kap. 5 §. Visserligen hör bokföringsbrottet efter ett eventuellt slopande av obeståndskravet inte längre till gäldenärsbrotten. Sakligt sett synes det emellertid vara en väl så tilltalande lösning – också i systematiskt hänseende – att låta bestämmelsen behålla sin nuvarande placering som att överföra den till 15 kap. där bokföringsbrottet kan sägas höra hemma i än mindre grad. Kapitelrubriken till 11 kap. kunde på ett enkelt sätt ändras antingen enligt norskt mönster genom ett tillägg av "m. m." eller till "Om gäldenärsbrott och bokföringsbrott". Utöver denna ändring skulle erfordras endast en mindre justering i 11 kap. 7 § första stycket på så sätt att den bestämmelsen utvidgades till att avse även den som är i bokförings- eller redovisningsskyldigs ställe.

Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet anser inte att det i promemorian framlagda förslaget bör genomföras. De syften man vill uppnå, främst en praktisk möjlighet till dom på frihetsberövande för hithörande brottslighet, torde man ha lika goda utsikter att nå genom att endast införa straffskalar för grova fall i BrB 11:5 och i straffbestämmelsen om försvårande av skattekontroll. En utvidgning av tillämpningsområdet för bokföringsbrott, som kan vara motiverad, kan uppnås genom att man slopar orden "i huvudsak" i effektrekvisitet i 11:5. Straffansvaret enligt skattebrottslagen bör möjligen omfatta även fall där oaktsamheten inte är grov. Grundtanken i förslaget är att göra straffbestämmelsen om bokföringsbrott mera användbar än för närvarande och att erbjuda en sådan straffskala för detta brott att det kan inrymma en tillräcklig reaktion mot den allvarliga men svårutredda och svårbevisade brottslighet som försummandet av bokföringsplikten ofta är avsedd att dölja. Fakultetsnämnden har starka invändningar mot en sådan lagstiftningsteknik. Det är inte förenligt med grundprinciperna i svensk straffrätt att på misstanken om allvarlig brottslighet av viss art utdöma ett synnerligen kännbart fängelsestraff enligt en bestämmelse, som inte uttryckligen kriminaliserar och fordrar bevisning om just det förfarandet. Förslaget att införa en straffskala för grovt brott med upp till fyra års fängelse får anses tillmötesgå det angivna önskemålet så långt som detta är acceptabelt ur rättssäkerhetssyn-

punkt. Det avgörande för straffmätningen vid gäldenärsbrott i dag är emellertid inte strafflatituderna i lagen utan det förhållandet, att så lång tid förflyter från gärningen till domen. Under de senaste åren har andelen villkorliga domar för bokföringsbrott legat på omkring 70%. I promemorian förordas, i enlighet med vad som föreslagits av RÅ:s arbetsgrupp, en uppdelning av brottmålsprocessen för att avkorta tiden mellan den brottsliga gärningen och lagföringen. En sådan uppdelning är inte förenlig med grundtanken bakom BrB 1:6. I promemorian berörs – och avvisas – möjligheten till åtalsunderlåtelse beträffande den brottslighet som inte omfattas av ett första åtal. Däremot uppmärksammas inte frågan huruvida reglerna om res iudicata kan utgöra hinder för ett sådant förfaringssätt. Enligt förslaget skall bokföringsbrott utmönstras ur kapitlet om gäldenärsbrott och istället ingå i 15 kap. bland bestämmelser som sanktionerar sanningsplikt. Skälet för utmönstringen ur 11 kap., sloandet av åtalsföresättningsregeln, är inte bärande: övriga gäldenärsbrott saknar ju motsvarande föresättning, och som ovan framhållits kan ansvar för bokföringsbrott även med den föreslagna regleringen förväntas komma i fråga framför allt i samband med konkurs. Inordnandet i 15 kap. har föranlett användningen av orden "osann" och "sanningen" i lagtexten. Detta är olämpligt då man, som av promemorian s. 71 f framgår, avser att i bokföringen även försättningsvis acceptera uppgifter som inte är i egentlig mening sanna (under- och övertäckningar). Vidare har placeringen i 15 kap. inspirerat till användningen av det där och i 14 kap. förekommande rekvisitet "fara i bevishänseende". Av motiveringen framgår att detta krav främst skall tjäna till att från det straffbara området avskilja klumpigt utförda ändringar i bokföring. Rekvisitetet har visat sig medföra tillämpningssvårigheter i de straffbestämmelser som för närvarande innehåller en sådan begränsning. Den åsyftade omfattningen av straffansvaret uppnås enligt fakultetsnämndens mening bättre med den formulering som nu finns i BrB 11:5; möjligen bör orden "i huvudsak" slopas. Mot den föreslagna lagtexten kan också invändas, att det inte är lämpligt att tala om "omständighet" om man avser att låta kriminaliseringen även täcka det fallet att en mängd småfel kraftigt förringar bokföringens värde. Framställningen i promemorian om ansvar för *medverkan* är oklar. Förslaget synes innebära minskade möjligheter att straffa annan än den bokföringspliktige själv. Detta sammanhänger dels med att det skall krävas grov oaktsamhet hos den senare för att något brott enligt brottsbalken över huvud taget skall föreligga (och ansvar för annan medverkande komma i fråga), dels med att man genom flyttningen från 11 kap. inte längre får "tillgång" till bestämmelsen om att den som (formellt eller rent faktiskt) är i en gäldenärs ställe kan dömas som gärningsman. Gällande ordning är uppenbarligen att föredra i detta avseende. Såväl i skrivelsen från RÅ:s arbetsgrupp som i inledningen till promemorian betonas problemet med förkommen bokföring. Det framlagda förslaget berör emellertid inte alls detta förhållande. Genom en enkel justering av bestämmelsen om bokföringsbrott bör detta stadgande kunna ges en sådan räckvidd, att de culpösa fallen – och det torde vara flertalet av de uppmärksammade situationerna – täcks härav. Möjligen behöver bokföringslagen förtydligas i vad avser plikten att förvara materialet på ett betryggande sätt.

Kammarrätten i Sundsvall pekar på att en begränsning i tillämpningen av de nuvarande bestämmelserna ligger i kravet att ett åsidosättande av bokföringsskyldighet för att vara straffbart skall vara sådant att den ekonomiska ställningen och rörelsens gång inte i huvudsak skall kunna bedömas

med ledning av bokföringen. Denna begränsning framstår såsom för snäv för att medföra en ändamålsenlig tillämpning av bestämmelsen. Kammarrätten delar uppfattningen i promemorian att det straffbara området i stället kan bestämmas så att åsidosättandet skall röra omständighet som är av väsentlig betydelse för bedömningen av rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning och därigenom medföra fara i bevishänseende. Det bör framhållas att denna utformning innebär att åsidosättandet av bokföringsskyldigheten för att vara straffbart skall ha den menliga effekten att bokföringen blir missvisande genom att inte korrekt spegla verksamhetens utveckling och resultat. Härigenom ligger utformningen i linje med vad kammarrätten anført i det föregående. Kammarrätten ansluter sig också till förslaget att huvudbestämmelsen om bokföringsbrott bör innefatta en särskild straffskala för grova brott. Däremot ifrågasätter kammarrätten, som framgår av det följande, om det föreslagna oaktsamhetsbrottet bör begränsas till fall då oaktsamhet är att anse som *grov*. I fråga om den närmare utformningen av huvudbestämmelsen om bokföringsbrott vill kammarrätten ytterligare anföra följande. Av motiveringen till förslaget framgår att begreppet bokföringsskyldighet i detta avses innefatta den skyldighet att föra och bevara räkenskaper som följer såväl av bokföringslagen som av andra författningar. Det bör övervägas att på lämpligt sätt låta detta framgå av lagtexten genom att där anges att den också tar sikte på den skyldighet att föra och bevara räkenskaper som enligt särskilda författningar åligger vissa uppgiftsskyldiga. Vidare syns av lagtexten böra framgå att den är avsedd att omfatta sådana förfaranden som innefattar förstörande och undanhållande av räkenskaper och bokföringsmaterial. En särskild fråga är var de centrala bestämmelserna om bokföringsbrott i den föreslagna utformningen bör placeras. Det kan ifrågasättas huruvida förslaget att överföra dem till 15 kap. i brottsbalken medför de fördelar i systematiskt hänseende som man utgår från i förslaget. Även om bokföringsbrott efter ett slopande av obeståndskravet som åtalsföresättning inte längre kan hänföras till gäldenärsbrott framstår ett bibehållande av detta i 11 kap. i balken som möjligt under föresättning att rubriken till kapitlet ges en annan utformning t. ex. efter den norska modellen. Frågan bör enligt kammarrättens mening övervägas ytterligare under det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Svenska sparbanksföreningen kan – om än med viss tvekan – godtaga BRÅ:s uppfattning att bokföringsbrottet i systematiskt hänseende närmast hör hemma i kapitlet om sanningsplikter av olika slag. Däremot menar föreningen att det straffbara området inte bör utvidgas. Föreningen föreslår därför, att gärningsbeskrivningarna i nuvarande 10 § skattebrottslagen och 11 kap. 5 § brottsbalken skrivs samman i den föreslagna nya paragrafen 11 a i 15 kap. brottsbalken utan saklig förändring av brottsrekvisiten. Enligt föreningens mening kan därvid straffbestämmelsen i skattebrottslagen avskaffas till sitt materiella innehåll utan att det medför något behov av nya straffbestämmelser i bokföringslagen och jordbruksbokföringslagen.

Riksskatteverket (RSV) (majoriteten) pekar på att BRÅ:s förslag bl. a. utgår från att begreppet bokföringsskyldighet enligt den föreslagna 15 kap. 11 a § i brottsbalken inte enbart skall omfatta den skyldighet som följer av bokföringslagen. Också skyldighet att föra och bevara räkenskaper enligt andra författningar skall omfattas av paragrafen. Som exempel nämns bl. a. jordbruksbokföringslagen. Överträdelse av jordbruksbokföringslagens bestämmelser torde inte kunna beivras med stöd av nuvarande 11 kap. 5 § brottsbalken. Jordbrukare kan nämligen inte i denna mening anses

bokföringsskyldiga. (Jfr prop. 1978/79: 44 sid. 32, 38 och 49 samt prop. 1971: 10 sid. 260). Jordbrukare skall som underlag för taxeringen föra räkenskaper (1 § jordbruksbokföringslagen) och denna skyldighet betecknas vanligen som en bokföringsskyldighet. Den skyldighet som åligger jordbrukare att föra räkenskaper är emellertid begränsad till att tillgodose behovet av underlag för taxeringen. Sålunda har jordbrukarens bokföringsskyldighet till skillnad mot rörelseidkarens inte till syfte att tillgodose borgenärernas intressen. Detta får i praktiken bl. a. betydelse för värderingen av tillgångarna och möjligheterna att ändra bokslut. Överträdelse av jordbruksbokföringslagen sanktioneras f. n. endast genom 10 § skattebrottslagen. Om föreskrifter att föra och bevara räkenskaperna för dem som inte är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen skall sanktioneras genom det föreslagna lagrummet bör detta därför komma klart till uttryck i lagtexten, t. ex. genom att orden "eller sådan skyldighet att föra eller bevara räkenskaperna som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga" arbetas in i det föreslagna lagrummet. Av systematiska skäl ifrågasätter RSV emellertid om en sådan lösning är lämplig. Sanktionering av överträdelse av skatte- och taxeringsförfattningarna hör enligt RSVs mening hemma i skattebrottslagen. Inte heller torde därför ett tillägg i samma lagrum med skärpt straff för bokföringsbrott som medfört försvårande av skattekontroll vara lämpligt. I sammanhanget måste också beaktas att utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen (USS) i sitt betänkande Preskriptionshinder vid skattebrott (SOU 1980: 4) har föreslagit att delgivning av underrättelse om brottsmisstanke med den misstänkte skall hindra preskriptionsinträde vid skattebrott. Förslaget från USS tar också sikte på brottets försvårande av skattekontroll. Om detta brott inarbetas i brottsbalken synes USS' förslag svårligen kunna genomföras i denna del. En sådan ordning skulle vara olycklig eftersom brott som här avses oftast först uppdagas samtidigt med övriga skattebrott. Vid den nya bokföringslagens tillkomst uttalade departementschefen (prop. 1975: 104 sid. 198) att redan existerande regelsystem med straffansvar endast för bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll kunde sägas ge en i princip tilltalande ordning för bestraffning av sådana brister i bokföringen som går ut över enskilda och allmänna intressen. Detta uttalande och det som i övrigt redovisats tyder enligt RSVs mening på att en lagändring av det slag som föreslås kräver en noggrannare utredning — med samma inriktning — än den som ligger till grund för BRÅs förslag. Om BRÅs förslag ändå anses böra leda till lagstiftning vill RSV göra följande påpekanden. Med den föreslagna formuleringen "väsentlig betydelse för bedömningen av rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning" är det tveksamt om översättning av begreppet försvårande av skattekontroll kan anses ha skett. För att säkerställa full kongruens torde uppräknningen behöva kompletteras med "av väsentlig betydelse för skattekontrollen". RSV erinrar i detta sammanhang om att skyldigheten från skattesynpunkt att föra och bevara räkenskaper regleras i en rad andra författningar än dem som har uppmärksamrats i promemorian, t. ex. saknas lagen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning (förfarandelagen). Enligt RSVs mening bör förfarandelagen och därtill anslutande föreskrifter omfattas av den föreslagna skyldigheten i 15 kap. 11 a §.

Enligt vad RSV vidare påpekar har i promemorian inte alls berörts frågan om och i vad mån en konkursförvaltares skyldigheter enligt 55 § konkurslagen ifråga om brottsanmälan och brottsutredning påverkas av att bokföringsbrott inte skall höra till kategorin gäldenärsbrott. Enligt RSVs

uppfattning förändras emellertid inte konkursförvaltares skyldighet att anmäla ett misstänkt bokföringsbrott eller brottet undertryckande av urkund. 55 § konkurslagen föreskriver nämligen anmälningsskyldighet för "annat brott av ej ringa beskaffenhet som har samband med verksamheten". För en konkursförvaltare synes emellertid bedömningssvårigheter kunna uppstå. Han skulle fortsättningsvis ha att bedöma bl. a. om brottet är att anse som bokföringsbrott eller undertryckande av urkund och om brottet är av ringa beskaffenhet. (Jfr föreslagna BrB 14:4 första stycket "om brottet är ringa" och 15:11 a vårdslös bokföring.)

Allvarligare är emellertid att en förvaltare när bokföringsbrotten inte längre är att betrakta som gäldenärsbrott inte skulle vara skyldig att utreda dessa. En förvaltare har nämligen – när det gäller gäldenärsbrott – att gå så långt i sin utredning att han kan ta ställning till om misstanke om gäldenärsbrott föreligger. En förvaltare måste således enligt konkurslagen aktivt utreda gäldenärsbrottsfrågan. Att bokföringsbrott och undertryckande av urkund fortsättningsvis inte skulle utredas av en konkursförvaltare kan inte accepteras. 55 § konkurslagen föreslås därför kompletterad med att undertryckande av urkund och bokföringsbrott skall jämföras med gäldenärsbrott.

Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer anser att det är en allvarlig brist i den nuvarande lagstiftningen att den inte i tillräcklig utsträckning torde ge praktisk möjlighet till ingripande mot de yrkesbokförare och yrkesrevisorer som i sin verksamhet systematiskt lägger upp sina klienters bokföring så att skattebedrägeri skall kunna ske. De råder sina klienter att underlåta att föra vissa räkenskaper eller att hålla räkenskaperna undan från kontroll eller lägger upp räkenskaperna så att kontroll i möjligaste mån försvåras. Även om de är en liten minoritet av medhjälparna är den skada de åstadkommer mycket stor. Deras klienter råkar i många fall ut för betydande ekonomiska sanktioner i form av skattetillägg, då de felaktiga eller bristfälliga räkenskaperna resulterar i taxeringshöjningar, ofta skönmässigt uppskattade, även i de fall åtal inte akutaliseras. Själva går dessa revisorer i regel helt fria. I BRÅ:s promemoria behandlas emellertid medverkan till brott endast kortfattat. Promemorian är i denna del också oklar. En närmare belysning av dessa problem och förslag till möjliga åtgärder hade varit önskvärd.

Enligt USS är kretsen ansvariga 15 kap. 11 a § BrB inte tillräckligt tydligt angiven. Uttrycket "åsidosätter bokföringsskyldigheten" omfattar inte den som underlåter att följa de bestämmelser som finns rörande räkenskaper som underlag för beskattning och kontroll därav exempelvis i fråga om de s.k. punktskatterna. Paragrafen bör i stället utformas på samma sätt som 10 § SkBL dvs. "åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper, som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga".

Enligt *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* är den föreslagna brottsrubriceringen inte tillräckligt genomtänkt och utredd. FAR bedömer risken stor att den leder till att utvidgningen av brottsområdet medför besvärliga och komplicerade bedömningar av bokföringstekniska frågor. Utvidgningen synes ej heller påkallad av de förhållanden och brister i nuvarande lagstiftning som Arbetsgruppen refererar till. FAR vill därför avstyrka den föreslagna omformuleringen av brottsrubriceringen i brottsbalken. Däremot instämmer FAR i såväl arbetsgruppens som BRÅ:s förslag att en skärpning av straffsatserna för grova brott mot bokföringsskyldigheten bör ske.

Svenska Bankföreningen förmodar att det i och för sig kan finnas ett behov av en utvidgad straffskala för grova brott. I promemorian har emellertid inte på ett tillräckligt klargörande sätt angivits i vilka situationer det kvalificerade brottet skulle komma i fråga. Det antyds att felaktig bokföring kan ingå som ett led i kvalificerad ekonomisk brottslighet. I sådana fall torde straffbarhet föreligga också för andra brott. Det kan i så fall ifrågasättas om det i dessa situationer finns ett behov av en så kraftig straffskala för bokföringsbrott som den föreslagna. Enligt bankföreningens mening måste en noggrannare genomgång av behovet av och förutsättningarna för den nu angivna utvidgningen av straffbarheten göras innan förslaget genomförs i denna del.

Såsom föreslagits bör det nya bokföringsbrottet överföras från 11 till 15 kap. i brottsbalken. Det föreslagna brottet bygger på att bokföringsskyldig beter sig oegentligt i samband med bokföringen eller eljest åsidosätter sin skyldighet. Den föreslagna lagtexten svarar rent språkligt inte riktigt mot denna beskrivning. Bankföreningen föreslår att lagtexten utformas på följande sätt: "Bokföringsskyldig som i bokföringen lämnar osann uppgift förtiger sanningen eller på annat sätt åsidosätter bokföringsskyldigheten etc."

I promemorian uttalas på ett par ställen, bl. a. under rubriken allmänna överväganden, att påföljden för bokföringsbrott inte står i rimlig proportion vare sig till brottets svårhetsgrad eller nedlagda resurser, varmed torde menas utredningsresurser. Bankföreningen ställer sig frågande till den bakom detta resonemang liggande tanken att det skulle föreligga ett samband mellan utredningsarbetets omfattning och påföljden för utrett brott. Uttalandet kan inte anses inskränkt till just bokföringsbrott. Skulle ett samband av antytt slag anses föreligga vill bankföreningen från principiella utgångspunkter kraftigt invända däremot.

Sveriges domareförbund anser det angeläget att det nya brottet avser endast allvarligt åsidosättande av bokföringsskyldigheten och det är tveksamt om detta kommit till uttryck på ett tillfredsställande sätt i den föreslagna lagtexten.

3.2 Straffbestämmelserna i bokföringslagen (1976: 125) och jordbruksbokföringslagen (1979: 141)

Det övervägande antalet remissinstanser avstyrker eller är tveksamma till förslaget i promemorian om nya straffbestämmelser i bokföringslagen och jordbruksbokföringslagen.

Till dem som tillstyrker förslaget hör *länsstyrelsen i Stockholms län*, som anför att den hittillsvarande avsaknaden av sanktioner för mindre allvarliga men dock i och för sig straffvärda förseelser mot bokförings- respektive jordbruksbokföringslagarna utan tvivel har bidragit till att den nuvarande bokföringsstandarden hos främst de mindre och medelstora företagen många gånger inte är vad den borde vara. Dessa förseelser, som ofta beror på slarv eller bristande intresse för bokföring från den bokförings- respektive redovisningsskyldiges sida, försvårar regelmässigt myndighets kontrollverksamhet. Då det framstår som synnerligen angeläget att myndigheterna i sin kontrollerande verksamhet tidsmässigt inte onödigtvis betungas biträder länsstyrelsen de i promemorian framlagda förslagen om införande i de särskilda bokföringslagarna av bötesstraff för påtagliga avvikelser från god redovisningssed. Ifrågavarande paragrafer, vars ut-

formning i stort torde borge för att endast klara och i praktiken betydelsefulla överträdelser mot god redovisningssed straffbeläggas, utgör enligt länsstyrelsens förmenande ett värdefullt komplement till de föreslagna bestämmelserna i brottsbalken. Länsstyrelsen är emellertid inte övertygad om att stadgandet att åsidosättandet skall vara uppenbart normalt kommer att vara lätthanterligt för de rättsvårdande myndigheterna. Enligt länsstyrelsens mening är rekvisitet "uppenbart" ett i detta sammanhang för starkt ord. Redan genom den i förevarande lagrum intagna bestämmelsen om "ringa fall" har garantier skapats för att endast väsentliga och påtagliga överträdelser mot god redovisningssed straffbeläggas. Ordet "uppenbart" föreslås därför skola utgå. För den händelse räkenskapshandlingar förkommit genom brottslig handling (stöld m.m.) bör enligt länsstyrelsens mening införas en skyldighet för den bokföringspliktige att göra anmälan härom till polisen. Därvid bör en specificerad förteckning över de förkomna handlingarna inges. Om räkenskaper förkommit på annat för den bokföringsskyldige ursäktligt sätt — brand, vattenskada, flyttning etc. — bör denne ofördröjligen anmäla detta till länsstyrelsen. Incitamenten för förstöring och oaktam förvaring av räkenskaper skulle därigenom i vart fall försvagas. Slutligen föreslår länsstyrelsen att i vart fall brott mot speciallagstiftningen kan presumeras om den föreslagna anmälningsskyldigheten inte fullgöres.

Inom *bankinspektionen* råder delade meningar om förslaget. Majoritetten, som hänvisar till att straffbestämmelser finns hos våra nordiska grannar, menar att jämfört med förhållandet vid arbetet med 1976 års bokföringslag är det numera ostridigt att nu gällande ordning inte fungerar väl. Det framstår som angeläget att ge större eftertryck åt bokföringsnämndens anvisningar genom att straffsanktionera uppenbara brott mot god redovisningssed anser majoriteten.

Emellertid har i förslagens motivering anknytning gjorts till bokföringsnämndens anvisningar på sådant sätt att man kan få det intrycket att anvisningarna såsom sådana skulle vara bindande och straffsanktionerade. Anvisningarna skulle därigenom ändra karaktär och sannolikt bli försiktigare utformade och ge sämre vägledning. Detta torde inte vara avsett. Emellertid skapas genom kravet på uppenbart åsidosättande för straffbarhet tillsammans med ett friområde för ringa fall garantier för att straffhotet inte riktar sig mot onöjaktigheter i bokföringstekniskt hänseende utan mot förfaranden som vid en objektiv bedömning framstår som illojala. Inspektionen vill därför inte motsätta sig att en straffbestämmelse införes av föreslagen eller liknande innebörd. En ledamot är skiljaktig och avstyrker förslaget.

Institutet för intern revision anser att förslaget innebär en utökning av straffområdet som med stor sannolikhet leder till en onödig belastning av domstolar och åklagare med ovidkommande marginella frågor. Institutet anser därför för konsekvenserna av den föreslagna utvidgningen av straffbarheten måste utredas närmare. Generellt bör gälla att åtal för bokföringsbrott väcks endast när detta är motiverat från allmän synpunkt.

Statskontoret är något tveksamt till ett uttalande i promemorian enligt vilket normalt inte bör bereda polis och åklagare svårigheter att bedöma om uppenbara avvikelser från god bokföringssed har ägt rum. Det kan ifrågasättas om inte berörda myndigheter, men även den bokföringsskyldige, bör ges bättre stöd för sina bedömningar och åtgärder än vad som framgår av förslaget. Det utrymme för varierande tolkningar, ambitioner och tillämpningar som här tycks finnas, kan medföra olägenheter för

berörda myndigheter i administrativt hänseende och för den bokförings-skyldige från rättssäkerhetssynpunkt. Liknande uttalanden görs av *Svenska revisorsamfundet SRS*, som bestämt avstyrker förslaget.

Ett genomförande av förslaget skulle enligt *RÅ* leda till att man på det ifrågavarande området får en reglering som i sig är relativt komplicerad och som kan befaras ge upphov till åtskilliga svårigheter i den praktiska tillämpningen. De nya straffbestämmelserna i bokföringslagen och jordbruksbokföringslagen skulle vidare innebära en utvidgning av det kriminaliserade området som sträcker sig långt utöver vad som kan anses erforderligt för ett ändamålsenligt bekämpande av den ekonomiska brottsligheten. Det senare är betänkligt från principiella synpunkter och kan leda till en inte önskvärd splittring av rättsväsendets resurser för brottsbekämpningen på området.

Enligt *Göta hovrätt* är det i hög grad tveksamt om en så betydande utvidgning av det straffbara området, som dessa bestämmelser skulle innebära, kan anses lämplig. Det finns också anledning ifrågasätta om en sådan utvidgning i själva verket är erforderlig. I vart fall kan inte på grundval av det föreliggande materialet dras den slutsatsen att det skulle föreligga något egentligt behov av en så genomgripande förändring av bokföringsbrottets grundkonstruktion som det här skulle bli fråga om. Det är dessutom angeläget att alla tillgängliga resurser koncentreras på att bekämpa mera påtagliga överträdelser. Det synes därför också från den utgångspunkten vara mindre lämpligt att utvidga ansvarsområdet i någon större omfattning. Risken är uppenbar att de föreslagna bestämmelserna – med hänsyn till att utredningsverksamheten i första hand måste inriktas på mera allvarliga åsidosättanden av bokföringsskyldigheten – inte skulle få någon egentlig betydelse i praktiken. Vidare är frågan om det finns utrymme att ålägga berörda granskningsmyndigheter den ökade arbetsbelastning som skulle bli en direkt följd av att bedömningar av räkenskaperna skulle göras inte endast i skatte- och avgiftshänseende utan också från mera allmänna utgångspunkter. Här bör också sägas att problemet att i varje enskilt fall avgöra vad som är god redovisningssed – låt vara att endast påtagliga avvikelser skulle beivras – är något underskattat i förslaget. Det framstår dessutom som klart olämpligt att lägga ett så tånjbart begrepp som "god redovisningssed" som grund för straffbarhetens omfattning, inte minst med hänsyn till den enskildes berättigade krav på en rimlig möjlighet att innan en bokföringsåtgärd vidtas kunna bedöma vad som är straffbart eller inte. Med hänvisning till vad som nu anförts avstyrker hovrätten förslaget såvitt gäller bestämmelserna i bokföringslagen och jordbruksbokföringslagen.

Förslaget innefattar enligt *kammarrätten i Sundsvall* en utvidgning av det straffbara området som inte framstår som vare sig lämpligt eller av behovet påkallad. Kammarrätten vill särskilt peka på det förhållandet att genomförandet av förslaget skulle medföra en påtaglig ökning av arbetsbelastningen för de myndigheter som i olika situationer har att granska bokföring och annan redovisning eftersom granskningen då måste innefatta också en bedömning av mer allmän natur och från andra synpunkter än dem myndigheten annars har att beakta. Det bör också framhållas, att begreppet god redovisningssed inte har en sådan fasthet och väl etablerad innebörd att det framstår som godtagbart för bestämning av det straffbara området. Det sagda ger vid handen att kammarrätten – som också framhållits i det föregående – anser förslagen till nya sanktionsbestämmelser i bokföringslagen och jordbruksbokföringslagen alltför vittgående för att kun-

na genomföras. Kammarrätten avstyrker alltså förslagen i den delen. De förslagen att särskilda till huvudbestämmelserna i brottsbalken subsidiära sanktionsbestämmelser skall införas i bokföringslagarna inte genomförs finner kammarrätten, som antytts i det föregående, att det kan ifrågasättas att utvidga straffansvaret enligt brottsbalkbestämmelserna på så sätt att det för att straff för vårdslös bokföring skall kunna ådömas inte upställs krav att det oaktsamma åsidosättandet av bokföringsskyldigheten skall vara grovt. Härigenom skulle möjlighet öppnas att ingripa mot oaktsamma förfaranden i en rimlig och lämplig utsträckning utan att särskilda regler införs i bokföringslagarna.

Bokföringsnämnden (BFN) ser positivt på alla åtgärder som kan bidra till att utveckla den goda redovisningsseden och stärka nämndens ställning som expertorgan på redovisningsområdet. Huruvida breddningen av det straffbara området enligt BrB kan ge BFN:s anvisningar en högre status och huruvida ett sådant behov föreligger och skulle täckas genom ytterligare lagstiftning är omständigheter som BFN inte undersökt och sålunda inte kan med bestämdhet uttala sig om. På begäran är nämnden givetvis beredd medverka i en sådan undersökning.

BFN är dock f. n. inte beredd att tillstyrka de sanktioner mot smärre förseelser, som föreslås införda i 22 a § BFL. Ett åsidosättande av god redovisningssed anser nämnden inte vara en ur juridisk synpunkt tillräckligt entydig norm för att fatta beslut om straff för bokföringsbrott. Förebilder för lagförslaget saknas i andra länders lagstiftning. Nämnden anser sålunda inte straffbestämmelserna för bokföringsbrott i de övriga nordiska ländernas bokföringslagstiftning vara jämförbara med utredningens förslag. Den goda redovisningsseden inkluderar inte bara en följsamhet till det materiella innehållet i lagar och anvisningar som reglerar bokföringen utan även regler av s. k. ordningskaraktär. Behovet av system och rutiner varierar emellertid i olika typer av företag, vilket gör det svårt att entydigt uttrycka vad som i det särskilda fallet är att anse som god redovisningssed. Detta understryker svårigheterna att avgränsa straffvärda respektive ej straffvärda förteelser och gör begreppet god redovisningssed mindre lämpligt som rekvisit för brottsbestämning. Enligt nämndens uppfattning finns också risk att fall som saknar praktisk betydelse kommer att rubriceras som bokföringsbrott, även om det förutsätts ett "uppenbart åsidosättande av god redovisningssed" för att straff skall utgå och vidare sägs att "i ringa fall skall inte dömas till ansvar". Det är BFN:s uppfattning att brottsbalken med smärre kompletteringar kan fånga upp de straffvärda materiella förseelserna. Klara kriterier bör krävas för brottsbestämningen. Man ser i andra branscher hänvisning till god sed utan att sanktionsbestämmelser förekommer. Enligt BFN:s uppfattning bör i princip samma rekvisit gälla för de mindre straffvärda fallen – som av utredningen föreslås sanktionerade i BFL – som för de allvarligare bokföringsbrotten, där brottsbalken har straffbestämmelser. Det synes då vara naturligt att ett tillägg görs i 11 a § i 15 kap. brottsbalken, varigenom de smärre bokföringsbrotten blir straffbelagda. Är det emellertid väsentligt för lagstiftaren att brottsbalken förbehålls de allvarligare bokföringsbrotten, ser BFN inte något hinder att bestämmelsen införs i BFL. Vad nämnden anfört beträffande utredningens förslag beträffande bokföringslagen gäller också jordbruksbokföringslagen. En knytning av straffen till god redovisningssed skulle enligt nämndens uppfattning komma att ge kansliet och nämnden en väsentligt ökad arbetsbörda och ställa krav på väsentligt ökade handlägningsresurser, om man skall kunna upprätthålla en tillfredsställande ser-

vice vad gäller remisser, telefonförfrågningar etc. Svårigheter kan trots bättre resurser ändå uppstå för BFN att komma fram till entydiga uttalanden, som kan läggas till grund för domslut i alla tänkbara redovisningsärenden.

RSV är tveksamt till om definitionen av god redovisningssed är ett lämpligt begrepp som rekvisit för brottsbestämning. Tidigare gällde bl. a. Föreningen för auktoriserade revisorer (FAR) rekommendationer som god redovisningssed. Efter ikraftträdandet av den nya bokföringslagen, där begreppet givits en central betydelse, inrättades bokföringsnämnden (BFN), som har till uppgift att främja utvecklingen av god redovisningssed i företagens bokföring främst genom generella uttalanden i redovisningsfrågor av allmänt intresse för alla företag, viss bransch eller för vissa företag. Även vid skattekontrollen kan rättelser ske med hänvisning till god redovisningssed, så t. ex. beträffande värderingen av förrådsartiklar där tidigare FAR och sedan BFN lämnat rekommendationer. Sådana felaktigheter vid bokslutet har förekommit till betydande belopp. Ett vanligt fel är att stora lager av förbrukningsartiklar ej medtagits i det utgående lagret. Det torde ofta kunna uppstå tolkningsproblem om hur begreppet "uppenbart åsidosättande av god redovisningssed" skall tolkas och man riskerar därför bl. a. att anmälan om brottet uteblir i tveksamma fall, speciellt som ansvar inte skall ådömas i ringa fall. Enligt BRÅs promemoria tar begreppet sikte på mera handfasta överträdelser och åtal skall inte väckas om det på något sätt framstår som tveksamt vad god redovisningssed kräver. Det kan visserligen ge större tyngd och bättre respekt för kvalitén på räkenskaper om överträdelser mot vad som anses vara god redovisningssed kommer till stånd, men RSV tror att tolkningsproblemen blir alltför många. RSV påpekar att det i prop. 1980/81: 68 (s. 142) uttalas att en skatteflyktsregel som för sin tillämpning förutsätter kännedom om vad som är god redovisningssed kan ge upphov till praktiska svårigheter. Det är dessutom tveksamt om det är lämpligt att införa straffbestämmelser i bokföringslagen respektive jordbruksbokföringslagen. Även de mindre straffvärda fallen borde i stället kunna inordnas under bokföringsbrottet i brottsbalken. RSV anför vidare att nuvarande 66 § UK bör kompletteras så att utöver länsstyrelse även RSV kan göra anmälan enligt uppbördslagen. Då integrerade revisioner mer och mer förekommer bör RSV kunna anmäla eventuella misstankar om brott även inom uppbördslagens område direkt till åklagare. RSV vill avslutningsvis framhålla att frågan om eventuellt näringsförbud för den som underlåter att föra räkenskaper enligt bokföringslagen bör övervägas. För närvarande gäller sådant förbud för näringsidkare som gått i konkurs på grund av otillbörligt förfarande såsom bokföringsbrott. Åtminstone skulle näringsförbud därutöver kunna övervägas, oberoende av konkurs, för den som vägrar att föra räkenskaper.

RRV anser inte att begreppet god redovisningssed har en sådan konkret innebörd att det på ett tillräckligt klarläggande sätt kan avgränsas emot sådana avvikelser som enligt förslaget skall föranleda straffansvar. Att enligt förslaget begränsa straffansvaret till uppenbara åsidosättanden av god redovisningssed avhjälpas inte detta problem. Härtill kommer osäkerheten om vad som skall anses utgöra ringa fall, vilka enligt förslaget inte skall föranleda ansvar. RRV avstyrker alltså förslaget till straffbestämelse i bokföringslagen. Om mindre kvalificerade åsidosättanden av bokföringsskyldighet skall straffbeläggas, bör detta enligt verkets mening ske genom att det subjektiva rekvisitet i 15 kap. 11 a § brottsbalken utsträcks till att omfatta även vanlig oaktsamhet. I BRÅs promemoria görs gällande

att det de senaste åren blivit allt vanligare att räkenskapsmaterial påstås helt eller delvis ha förkommit genom stöld, brand, översvämning eller på annat sätt. Denna utveckling bedömer BRÅ som allvarlig. BRÅ anser att rättsväsendet ställs inför stora problem, om den uppfattningen vinner spridning, att det lönar sig att förstöra bokföringsmaterial hellre än att låta skatte- och brottsbeivrande myndigheter ta del av det. Mot denna bakgrund anser RRV att man bör begränsa möjligheterna att åberopa "olycks-händelser" av diskuterat slag. Enligt RRVs mening skulle man kunna nå en bit på väg om i bokföringslagen stadgades att räkenskapshandlingar skall förvaras på ett betryggande sätt, t.ex. inlåsta eller under uppsikt. Postförsändelser med räkenskapshandlingar skall givetvis assureras. Underlåtenhet att iaktta dessa förpliktelser skall kunna beivras enligt den föreslagna bestämmelsen i brottsbalken. RRV föreslår att bestämmelser om räkenskapshandlingars förvaring och förflyttning intas i bokföringslagarna.

Enligt *kommerskollegiets* mening talar både principiella och praktiska skäl mot förslaget. Från principiell synpunkt är det tveksamt att lägga det etiska begreppet "god redovisningssed" som grund i ett straffrättsligt system. I ett sådant system kommer vidare, som BRÅ-gruppen också varit inne på, bokföringsnämndens anvisningar att inta en central funktion. Bokföringsnämndens anvisningar har till uppgift att främja en enhetlig tillämpning av bestämmelserna i bokföringslagen och aktiebolagslagens redovisningsavsnitt samt att bidra till en utveckling i viss riktning av praxis. Anvisningarna har karaktären av rättsligt sett ej bindande rekommendationer. Att utnyttja dessa anvisningar för kriminalpolitiska syften förefaller kollegiet både främmande och omotiverat. I sammanhanget är också att beakta normerna på revisorsområdet vilka i hög grad påverkar utformningen och kvaliteten på redovisningen i de allra flesta företag. I den lagstiftning som styr revisorernas verksamhet hänvisas bl. a. till vissa normer av etisk karaktär. Aktiebolagslagen innehåller sålunda begreppet god revisionssed medan revisorsförordningen, som riktar sig till auktoriserade eller godkända revisorer, knyter an till uttrycket god revisorssed. Vad dessa normer kräver framgår inte närmare i lagstiftningen. Det har i stället i hög grad anförtrotts revisorerna själva att genom praxis precisera innehållet i normerna. Dessa etiska normer återkommer också bland de regler som antagits av revisorsorganisationerna. Någon tanke på att kriminalisera överträdelser av t. ex. god revisionssed i sig har aldrig förts fram. Något sådant behov synes inte heller föreligga. Om förslaget genomförs, kommer det vidare att uppstå stora praktiska svårigheter. Vem skall sålunda avgöra om det föreligger ett uppenbart åsidosättande av god redovisningssed? Vad är ringa fall? God redovisningssed kan skifta från företag till företag och från bransch till bransch. För att rimliga rättssäkerhetskrav skall kunna upprätthållas kommer polis, åklagare och domstolar tvingas inhämta yttrande från bokföringsnämnden i ett stort antal fall. Detta låter sig knappast göra och kan inte heller vara bokföringsnämndens uppgift. De föreslagna straffbestämmelserna i bokföringslagen och jordbruksbokföringslagen kan också medföra att formella fel utan någon egentlig betydelse föranleder straffansvar. En sådan ordning framstår inte som motiverad från kriminalpolitisk synpunkt eller eljest angelägen. Dessutom finns det en risk för att kriminaliseringen låser eller i vart fall hämmar utvecklingen på redovisnings- och, i någon mån, revisionsområdet, vilket vore olyckligt. Enligt kollegiets mening är det föreslagna nya bokföringsbrottet tillräckligt för att fänga de straffvärda beteendena på redovisningsområdet. På anförda skäl avstyrker kollegiet således förslaget i denna del.

På liknande skäl avstyrks förslaget även av *SAF, statens industriverk, juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län, utredningen om säkerhetsåtgärder m.m inom skatteprocessen, SACO/SR, Sveriges industriförbund, Sveriges grossistförbund, Föreningen auktoriserade revisorer FAR, Sveriges ackordscentral, Svenska handelskammarförbundet, Sveriges hantverks- och industriorganisation och Sveriges redovisningskonsulters förbund.*

Även *föreningen Sveriges åklagare* avstyrker förslaget. Samtidigt påpekar föreningen att möjligheterna till lagföring torde bli minimala eftersom bokföringen i fråga inte kan komma åt med hjälp av husrannsakan (som ju förutsätter att frihetsstraff skall kunna följa) och den bokföringsskyldige inte kan åläggas att i brottmålet tillhandahålla detta bevismaterial.

Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer framhåller att det allmännas resurser att beivra ekonomiska brott sannolikt kommer även inom överskådlig framtid att bli sådana att en prioritering av inriktningen av arbetet blir nödvändig. Denna bör ske mot de mera allvarliga brotten. Av den anledningen finner föreningen det inte nödvändigt eller ens önskvärt med föreslagna särskilda föreskrifter rörande enklare bokföringsförseelser i 22 a § bokföringslagen respektive 18 a § jordbruksbokföringslagen. Dessa föreskrifter torde komma att få mycket ringa praktisk betydelse. Samtidigt kan de medföra en risk att de av domstolarna kommer att tillämpas i sådana fall då egentligt bokföringsbrott enligt den föreslagna 11 a § i 15 kap. brottsbalken eller nuvarande 10 § skattebrottslagen föreligger. Härigenom kommer bokföringsbrottets allvar att förringas. Föreningen vill här poängtera att medvetet försvårande av skattekontroll genom exempelvis undanskaffande av eller helt underlåten bokföring måste betraktas som ett mycket allvarligt brott i dagens samhälle. Bokföringen rör inte bara den bokföringsskyldige och hans borgenärer utan är avgörande för att hela skattesystemet skall fungera. Den skall bl. a. ge upplysning om utbetalningarna till anställda och till andra företag på sådant sätt att dessa kan identifieras och transaktionerna följas från led till led. Föreningen avstyrker bestämt förslagen i denna del. Även med en mer effektiv lagstiftning mot bokföringsbrott eller en striktare tillämpning av den nuvarande kommer det i de flesta fall att vara lönande för den som falskdeklarerar att undanhålla räkenskaperna för tidigare år. Det är vanligt att de skattskyldiga kan förte räkenskaper för det senaste året men att räkenskaperna för de år, då taxeringsändring endast kan ske i form av eftertaxering "förkommit" helt eller till väsentliga delar. De ovan nämnda förhållandena beror på de större krav på bevisning, som föreligger vid eftertaxering. Visserligen kan eftertaxering åsättas skönsmässigt, men för att eftertaxering över huvud taget skall kunna ske krävs att taxeringsintendenten kan visa att taxeringen på grund av oriktigt meddelande från den skattskyldige påförts med för lågt belopp. Då det i regel är omöjligt för taxeringsintendenten att visa att taxeringen blivit för låg, när väsentliga delar av räkenskaperna undanhålls från taxeringsrevision, så är de skattskyldiga som låter räkenskaperna försvinna i hög grad favoriserade i förhållande till de som har räkenskaperna i behåll. Till ovanstående kommer att skattedomstolarna — i motsats till vad som tillämpas vid taxering för det senaste året — synes ha utvecklat en praxis vid skönsmässig eftertaxering att beräkna eftertaxeringarna till lägsta tänkbara belopp. En sådan tolkning av 21 § taxeringslagen synes tveksam. Det effektivaste medlet mot att den skattskyldige gör sig av med sådana delar av räkenskaperna, som är av väsentlig betydelse för bedömning av rörelsens resultat, är därför att bevisbördan vid efter-

taxering ändras på så sätt att, om den skattskyldige inte kan förete dessa väsentliga delar av räkenskaperna, samma fördelning av bevisbördan skall gälla som vid taxering för det senaste beskattningsåret. Även om sistnämnda synpunkter närmast hör till budgetdepartementets ansvarsområde har föreningen ändå ansett sig böra föra fram dem i detta sammanhang då de har samband med den föreslagna lagstiftningen.

Förslaget skulle enligt *Sveriges advokatsamfund* öppna en möjlighet till trakasseri och illojalt beteende genom påkallande av polisutredning i rena bedömningsfrågor, något som man enligt samfundets mening inte kan bortse från. Till detta kommer de komplikationer som följer om bokföringsnämndens anvisningar ges en formell straffsanktion.

Sveriges domareförbund ansluter sig till de avvisande synpunkter på en sådan straffbestämmelse som anfördes av 1971 års utredning om bokföringslagstiftningen (SOU 1973:57 s. 262 f.) och av föredragande statsrådet i propositionen till 1976 års bokföringslag (prop. 1975:104 s. 198 f.) Till de då anförda principiella synpunkterna, nämligen att det gällande regelsystemet kunde sägas ge en tilltalande ordning för bestraffning av sådana brister i bokföring som går ut över enskilda intressen samt avgifts- och skatteintressen, kommer att det nu föreslagna bokföringsbrottet även generellt tillgodoser intresset att motverka ekonomisk brottslighet som kan döljas genom bokföringsmanipulationer. De föreslagna specialstraffrättsliga bestämmelserna skulle däremot i stor utsträckning komma att avse den bokföringskyldiges egna intressen av god ordning i bokföringen och röra föreskrifter av ordningskaraktär. Förbundet kan därför inte inse att bestämmelserna är sakligt motiverade. En så vidsträckt kriminalisering redan av enkel oaktsamhet och knuten till begreppet god redovisningssed torde också böra föranleda en omprövning av den numera mycket omfattande bokföringskyldigheten. Det som inledningsvis anförts om jordbruksbokföringslagens ställning innebär naturligtvis att frågan om ett särskilt straffstadgande i denna lag bör bedömas från enbart taxeringsmässiga utgångspunkter, något som inte torde ha skett i promemorian.

Lantbrukarnas riksförbund anser förslaget dåligt underbyggt. I motsats till bokföringslagen har jordbruksbokföringslagen enbart tillkommit för att ge underlag för taxeringen. Skyldigheten att föra räkenskaper enligt denna lag medför alltså inte några civilrättsliga verkningar. I de fall en lantbrukare inte fullgör sin räkenskapsskyldighet enligt jordbruksbokföringslagen är det det enda rimliga att förseelsen beivras inom ramen för skattelagstiftningen. På grund härav kan förbundet inte acceptera att brottsligt förfarande skall anses föreligga oavsett om brister i räkenskaperna lett till förfång för det allmänna eller ej. För att den som enbart är räkenskapsskyldig enligt jordbruksbokföringslagen skall kunna ådömas påföljd måste därför skatteunderslagande föreligga eller i vart fall en inte obetydlig risk härför konstateras. För de mindre kvalificerade fallen där BRÅ föreslår föreskrifter av ordningskaraktär i bokföringslagen och jordbruksbokföringslagen uttalas att "kontrollmöjligheterna inte är så goda" men att lagstiftningen skulle få en "moralbildande effekt". Det härigenom straffsanktionerade beteendet är inte reglerat i lag utan skall i allt väsentligt styras av bokföringsnämndens anvisningar. Bortsett från det rent principiellt felaktiga i att låta bestämningen av vad som är straffsanktionerat styras av annat än lagstiftning föreligger stor risk för att nämndens verksamhet skulle hämmas högst väsentligt av att anvisningarna dessutom skulle få den betydelse som förslaget innebär.

Straffstadganden som de föreslagna strider enligt *Svenska bankförening-*

en mot de principer för förutsebarhet i fråga om straffbara gärningar som strafflagstiftningen måste bygga på. Förslagen synes också avvika från svensk lagstiftningstradition i straffrättsligt sammanhang. Bankföreningen avvisar förslagen. Även om man kunde finna ett till innehållet mer preciserat rekvisit än god redovisningssed såsom i det nu avvisade förslaget anser föreningen emellertid att något mer påtagligt behov av sådana bestämmelser i bokföringslagarna knappast kan anses föreligga. De viktigaste situationer vid sidan av bokföringsbrottet i brottsbalken där samhället har behov av att reagera mot bristande bokföring torde nämligen hänga samman med ett bristfälligt material som underlag för taxering. 10 § SkBL tar sikte på sådana situationer. Om förslagen beträffande bokföringslagen och jordbruksbokföringslagen inte genomförs finns det enligt föreningen måhända anledning att i den föreslagna 15 kap. 11 a § BrB straffbelägga också gärning begången av vårdslöshet som inte är grov. För sådant brott bör i så fall endast böter förekomma som påföljd.

3.3 Upphävandet av den särskilda straffbestämmelsen i 10 § skattebrottslagen om försvårande av skattekontroll

Förslaget om upphävande av straffbestämmelsen i 10 § SkBL om försvårande av skattekontroll diskuteras särskilt av flera remissinstanser. Så gott som samtliga av dessa motsätter sig att bestämmelsen tas bort.

Enligt *RA* är den nuvarande utformningen av brotten bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll i huvudsak ändamålsenlig och straffstadgandena kompletterar varandra på ett lämpligt sätt. Som framhållits av flera av underremissinstanserna innebär den nuvarande uppdelningen på två brott inte några särskilt stora olägenheter i det praktiska arbetet.

Göta hovrätt pekar på att bestämmelsen om försvårande av skattekontroll i 10 § SkBL f. n. är subsidiär till bl. a. 11 kap. 5 § BrB. Den egentliga praktiska skillnaden mellan dessa bestämmelser ligger däri att obestånd utgör åtalsförutsättning i det senare fallet. Mot den bakgrunden torde det ligga närmare till hands att vid slopande av obeståndskravet överväga om inte ändringen av den centrala bestämmelsen i brottsbalken kan ske på sådant sätt – vilket onekligen vore mest logiskt – att 10 § SkBL kan så att säga fångas upp av den bestämmelsen och därmed upphävas utan att nya regler skall behöva tillskapas. En sådan lösning skulle givetvis innebära att även åsidosättande av bokföringsskyldigheten genom normal oaktsamhet skulle vara att bedöma enligt bestämmelsen i brottsbalken. Med hänsyn till att 11 kap. 5 § BrB och 10 § SkBL, kompletterade med framför allt reglerna om undertryckande av urkund och urkundsförfälskning, i stort sett täcker in sådana förfaranden som ter sig straffvärda anser hovrätten att den kanske bästa lösningen är att behålla det nuvarande systemet men genom modifiering av rekvisit och straffskalor ändock åstadkomma ett vidgat användningsområde och en ökad preventiv effekt. Vad gäller 11 kap. 5 § BrB skulle detta kunna ske genom att det nuvarande kravet, att ställningen och rörelsens gång inte skall kunna bedömas i huvudsak med ledning av bokföringen, ersätts med de rekvisit som angivits i förslaget till 15 kap. 11 a §. Ansvar skulle därigenom inträda redan då bokföringsskyldigheten åsidosatts "rörande omständighet, som är av väsentlig betydelse för bedömningen av rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning" och fara föreligger i bevishänseende. Även om obestånd alltså skulle utgöra åtalsförutsättning skulle bestämmelsens tillämpningsområde vidgas betyd-

ligt. Härutöver skulle brottets straffvärde kunna avsevärt höjas genom att den föreslagna särskilda straffskalan för grova brott infördes i den nuvarande bestämmelsen. I det sammanhanget skulle motsvarande straffskala kunna införas också i bestämmelsen i 10 § SkBL. Samtidigt borde markerats att fängelsepåföljd bör väljas i långt större utsträckning än vad som sker för närvarande även i normala fall av försvärande av skattekontroll. Dessutom torde kravet i 10 § SkBL på att oaktsamheten skall vara grov utan vidare kunna slopas. Enligt hovrättens mening bör det sålunda övervägas om inte den nu närmast skisserade utvidgningen av de gällande bestämmelsernas tillämpningsområde i förening med en skärpning av straffskalorna utgör en tillräckligt ingripande åtgärd. Troligen når man redan härigenom i stort sett samma effekt som den man vill uppnå genom promemoriaförslaget utan att för den skull hamna i lagstiftningstekniska svårigheter.

RSV avstyrker att brottet försvärande av skattekontroll enligt 10 § SkBL slopas. Under senare år har beivrandet av detta brott intensifierats och också en viss straffskärpning kunnat noteras. RSV har införskaffat statistik angående av skattecheferna under år 1980 anmälda skattebrott. Denna statistik ger en något annorlunda bild än den BRÅ redovisar i promemorian. Antalet anmälningar fördubblades mellan 1979 och 1980. Under 1980 anmälades 142 fall enligt 10 § SkBL medan för övriga paragrafer antalet anmälningar uppgick till 1642. Antalet anmälningar för försvärande av skattekontroll torde emellertid vara något högre än vad statistiken utvisar, då anmälan om skattebrott eller skattebedrägeri ofta görs utan särskilt anmärkande av att också försvärande av skattekontroll kan innefattas i gärningsbeskrivningen. Enligt åklagare och polis är effektbrottet försvärande av skattekontroll i regel ett lättutrett brott. En viss försiktighet hos skattemyndigheterna har förmärkts vad gäller brottsanmälningar enligt 43 § taxeringskungörelsen. Vidare har bristande resurser hos åklagare och polis inverkat menligt på brottsbekämpandet. Den hittillsvarande straffmätningen hos domstolarna torde vara för mild för att verka tillräckligt avskräckande. Antal anmälningar och antal dömda ökar emellertid stadigt. RSV vill här också framhålla att verket sänt ut en uppmaning till medarbetarna i det pågående projektet med granskning av bilhandeln att anmäla misstanke om brott enligt 10 § SkBL i de fall där räkenskaper helt eller delvis saknas. RSV anser som synes emellertid inte att de nuvarande förhållandena är helt tillfredsställande. Skattskyldiga som, utan att ha allvarliga brister i sina räkenskaper, har begått skattebrott synes ofta få strängare straff än de som inte kan förete någon bokföring eller har en mycket bristfällig sådan. Detta trots att sistnämnda typ av skattskyldiga inte bara omöjliggör en säker beräkning av den skattemässiga intäkten utan också omöjliggör en samtidig kontroll av deras affärskontrahenter och anställda. Det nu sagda tyder enligt RSVs mening på att ett strängare synsätt på brottet försvärande av skattekontroll är nödvändigt. RSV ansluter sig därför till det förslag som riksåklagarens arbetsgrupp presenterat.

Enligt *bokföringsnämndens* mening bör 10 § SkBL behållas oförändrad. De viktigaste situationer vid sidan av bokföringsbrottet i brottsbalken där samhället har behov av att reagera mot bristande bokföring torde nämligen hänga samman med ett bristfälligt material som underlag för taxering. 10 § SkBL tar sikte på sådana situationer. Att denna paragraf enligt utredningen hittills tillämpats i få fall är enligt nämnden inte ett bärande motiv för att slopa den.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anser att det finns flera skäl

som talar för att bestämmelsen bör finnas kvar. Straffsanktionen bör dock skärpas. Försvårande av skattekontroll är ett s. k. effektbrott. Detta innebär att preskriptionstiden inte löper från tidpunkten för själva bokföringsbrottet utan från den tidpunkt då effekten av brottet uppkommer. För den föreslagna bestämmelsen om bokföringsbrott i 15 kap. 11 a § BrB löper preskriptionstiden däremot från tidpunkten för själva bokföringsbrottet. Eftersom skattemyndigheterna oftast utövar räkenskapskontrollen flera år i efterhand, innebär detta att bokföringsbrottet redan kan vara preskriberat när kontrollen sker. Från skattekontrollsynpunkt är det därför angeläget att bestämmelsen i 10 § SkBL bibehålls. Straffsanktionen bör dock skärpas på sätt riksåklagarens arbetsgrupp föreslagit 1979-01-25. Det finns ytterligare skäl för detta ställningstagande. Enligt den föreslagna bestämmelsen i 15 kap. 11 a § brottsbalken skall bokföringsbrottet röra omständighet som är av väsentlig betydelse för bedömningen av rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning. Detta är förhållanden som rör den bokföringskyldige. Men hans bokföring har intresse för skattemyndigheterna inte endast för bedömandet av den bokföringsskyldiges egen rörelse utan även för de upplysningar den kan lämna om löneförmåner till anställda, utbetalningar till andra företag eller näringsidkare m. m. En effektiv skattekontroll förutsätter att skattemyndigheterna har möjlighet att "följa pengarna" från ett företag till ett annat, från en skattskyldig till en annan. Försvårande av skattekontroll kan föreligga om exempelvis en uppköpare av någon vara underlåter att i bokföringen ange inköpskällan på sådant sätt att denna kan identifieras, medan bokföringen i övrigt är korrekt. Det synes tveksamt om bokföringsbrott kan beivras i detta fall enligt den föreslagna bestämmelsen i 15 kap. 11 a § BrB. Sammanfattningsvis hemställer länsstyrelsen att bestämmelsen i 10 § SkBL bibehålls med skärpt straffsanktion.

Inte heller länsstyrelsen i Stockholm län kan biträda uppfattningen att de föreslagna åtgärderna mot åsidosättande av bokföringsskyldighet skulle motivera ett slopande av bestämmelserna i 10 § SkBL. Det förefaller länsstyrelsen naturligt med särskilda straffbestämmelser för skattebrotten och brottet försvårande av skattekontroll har ett nära samband med deklarationsbrotten. Flera andra tungt vägande skäl talar också för ett bibehållande av 10 § SkBL och att straffsanktionen för försvårande av skattekontroll skärpes. Ett borttagande av ifrågakavande bestämmelse i skattebrottslagen skulle innebära en väsentlig nackdel i förhållande till vad nu gäller i det hänseendet att preskriptionstiden för brott av denna art skulle förkortas. För det i promemorian angivna bokföringsbrottet börjar nämligen preskriptionstiden löpa den dag brottet ägde rum, medan det vid försvårande av skattekontroll är tidpunkten, då effekten av brottet uppkommer, som är avgörande. Det bör i detta sammanhang understrykas att det ur brottsbekämpningssynpunkt är synnerligen angeläget att preskriptionstiden är så lång som möjligt. I likhet med bl. a. RSV finner länsstyrelsen det också tveksamt om 15 kap. 11 a § BrB i föreslagen lydelse kommer att sanktionera de bestämmelser om skyldighet att föra räkenskaper som finns i andra författningar än i bokföringslagen. Under alla omständigheter anser länsstyrelsen det vara lämpligast att underlåtenhet att iaktta sådana föreskrifter i första hand beivras genom bestämmelser i skattebrottslagen. Föreskrifterna i 20 § taxeringslagen och 78 § uppbördslagen är i vissa avseenden mera vittgående än bestämmelserna i bokföringslagen. I förstnämnda paragraf föreskrives sålunda bland annat att den som enligt taxeringslagen är skyldig att avge uppgift till ledning för annans taxering även är skyldig att i skälighetsomfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt

sätt sörja för att underlag finns för uppgiftsskyldighetens fullgörande och för kontroll därav. Särskilda bestämmelser har i samma paragraf också lämnats för fåmansföretag. Nyssnämnda paragraf i uppbördslagen reglerar vissa arbetsgivares skyldighet att i bokföringen eller i förda anteckningar ange vissa uppgifter beträffande anlitade arbetstagare. Av näringsidkare förda räkenskaper eller anteckningar är således av stort intresse för skattemyndigheterna inte enbart vid bedömningen av den egna verksamhetens resultat utan även vid kontroll av uppgiftsskyldighetens fullgörande. Den i promemorian föreslagna utformningen av bestämmelserna i 15 kap. 11 a § brottsbalken torde inte helt täcka alla situationer, som uppkommer i skattemyndigheternas kontrollverksamhet. På grund av vad nu anförts anser länsstyrelsen, att bestämmelserna i 10 § skattebrottslagen bör bibehållas. Därvid bör i vart fall den skärpning av bestämmelserna i förevarande paragraf, som föreslagits av riksåklagarens arbetsgrupp mot kvalificerad ekonomisk brottslighet, genomföras.

Bestämmelsen i 10 § SkBL om försvårande av skattekontroll beskriver enligt *USS* inte enbart ett sanningsbrott utan också ett brott som har uppenbara likheter med vissa av de i 17 kap. BrB intagna bestämmelserna om brott mot allmän verksamhet. Saken kan också uttryckas så att brottet försvårande av skattekontroll har kvalificerats genom ett s. k. effektrekvisit, som beskrivs som ett allvarligt försvårande av myndigheternas kontrollverksamhet på skatte- och avgiftsområdet. Brottskonstruktionen i 10 § SkBL medger – främst på grund av det pregnanta effektrekvisitet – att straffmaximum mycket väl kan höjas till fyra års fängelse för mer allvarliga fall. Saken är inte lika självklar i fråga om den i förslaget nykonstruerade straffbestämmelsen om bokföringsbrott. Detta brott kvalificeras nämligen – om man bortser från väsentlighetskriteriet som f. ö. har sin motsvarighet i 10 § SkBL – enbart av det mer vaga uttrycket "fara i bevishänseende". Det kan diskuteras om en sådan allmänt hållen brottsbeskrivning, vilken inrymmer såväl mycket allvarliga som mer bagatellartade fall, är förenlig med de principer som råder inom svensk strafflagstiftning. Det förhållandet att man i promemorian inte har ägnat tillräcklig uppmärksamhet åt brottskonstruktionen i 10 § SkBL har fått till följd att de skatterättsliga särintressen, som ligger bakom konstruktionen, inte har kunnat iakttas fullt ut vid utformningen av det föreslagna bokföringsbrottet.

SACO/SR framhåller att 10 § SkBL rörande försvårande av skattekontroll under senare år har fått allt större betydelse i brottsbekämpningen. RÅ har under 1979 och 1980 informerat berörda myndigheter om lagrummets innebörd och betydelse. Det har visat sig att lagrummet underlättar hanteringen av de ekonomiska målen i icke ringa omfattning. Utredningar angående försvårande av skattekontroll är inte tillnärmelsevis så tids- och resurskrävande som bokföringsbrott. Processkostnaderna kan begränsas vid åtal för försvårande av skattekontroll. Bevisningen kan ofta inskränkas till ett vittnesförhör med en revisor angående förhållandet om hur bokföringens tillstånd påverkat kontrollverksamheten. En sammanläggning av straffbestämmelserna om bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll försvåras av att preskriptionsreglerna är olika utformade. *SACO/SR* vill även påpeka att en bokföringsskyldig kan vidta olika manipulationer i sin bokföring vilka i och för sig inte är av väsentlig betydelse för bedömning av rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning. Sådana åtgärder kan emellertid vara av sådan art att de allvarligt försvårar myndigheternas kontrollverksamhet avseende bl. a. anlitande av svart arbetskraft. Centralorganisationen vill därför framhålla att skäl föreligger att behålla

straffbestämmelsen i 10 § skattebrottslagen. Liksom tidigare bör dock denna vara subsidiär till brottsbalksbrottet.

Sveriges domareförbund vill framhålla att promemorian synes bygga på en missuppfattning i fråga om gällande rätt i ett avseende. 10 § skattebrottslagen har ett långt vidare tillämpningsområde än 11 kap. 5 § brottsbalken. Det senare brottet förutsätter att bokföringsskyldighet föreligger och anknyter därigenom till bokföringslagen. I 10 § skattebrottslagen kriminaliseras förutom åsidosättande av bokföringsskyldighet även åsidosättande av sådana skyldigheter att föra och bevara räkenskaper som följer av skilda skatteförfattningar, t. ex. jordbruksbokföringslagen (se härom prop. 1971: 10 s. 260). Det kan nämnas att det vid tillkomsten av den nuvarande jordbruksbokföringslagen underströks att meningen med regleringen i en särskild lag liksom med den tidigare lagen var att lagen skulle ha endast taxeringsmässiga aspekter och inte medföra några civilrättsliga verkningar (prop. 1978/79: 44 s. 31–32, 103 och 149. SkU 1978/79: 34 s. 14). Särskilda bestämmelser om räkenskaper finns även i övrigt, t. ex. i 78 § 1 mom. uppbördslagen. Förbundet delar sålunda inte åsikten att 10 § SkBL genom förslaget i fråga om bokföringsbrott blir onödig och kan upphävas.

De två straffbestämmelserna avseende underlåtenhet att fullgöra bokföringsskyldighet har enligt *Föreningen Sveriges åklagare* tillkommit i från varandra skilda sammanhang och de syftar till att skydda helt olika intressen, som ibland kan vara svärförenliga och i vissa ytterlighetsfall t. o. m. kan tänkas strida mot varandra. Att sammansmälta dessa två straffbud till ett enda bör därför komma i fråga endast om synnerligen starka skäl talar för det. Promemorians argumentering i detta avseende är inte övertygande. Föreningen avstyrker förslaget.

Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer anför att anledningen till att 10 § skattebrottslagen inte tillämpats i större utsträckning än som varit fallet torde framför allt vara att polis- och åklagarmyndigheterna haft otillräckliga resurser, både kvantitativt och när det gäller specialkompetens i fråga om ekonomiska brott. Under senare tid synes dock förhållandena ha förbättrats, bl. a. beroende på att ett antal åklagare och polismän erhållit utbildning. Det är enligt föreningens mening möjligt att få en effektivare bekämpning av brotten mot 10 § SkBL genom att låta dessa åklagare och polismän specialisera sig på de ekonomiska brotten. Den nu i allmänhet tillämpade metoden att lotta alla mål innebär ett betydande slöseri med resurserna. Det tar också en viss tid för en ny lag att slå igenom och det har tidigare på sina håll hos domstolarna funnits en tendens att bagatellisera de ekonomiska brotten. Även härvidlag finns dock tecken på en förändring. Av angivna skäl motsätter sig föreningen att nu – då 10 § SkBL åtminstone på vissa håll i landet synes börja fungera på avsett sätt – sammanföra bestämmelserna i 11 kapitlet BrB och 10 § SkBL till 15 kapitlet brottsbalken. Enligt föreningens mening behöver föreslagen ändring av brottsbalkens bestämmelser i fråga om bokföringsbrott inte föranleda att de nuvarande bestämmelserna i skattebrottslagen om försvärande av skattekontroll ändras. Bestämmelserna synes i stället väl komplettera varandra.

Föreningen auktoriserade revisorer FAR anser att 10 § SkBL bör bibehållas och då med samma straffskärpning som föreslagits för bokföringsbrott enligt brottsbalken. Enligt RÅs arbetsgrupp har det senare lagrummet tillämpats i mycket liten utsträckning. FAR vill därför understryka vikten av att bestämmelsen görs effektiv bl. a. genom att kunskapen hos berörda myndigheter om detta lagrum hålls levande. Liknande synpunkter anförs av *Svenska revisorsamfundet*, *SRS* och *Sveriges redovisningskonsulters förbund*.

Svenska bankföreningen anser att de föreslagna bestämmelserna i bokföringslagarna knappast kan anses ha ett högre straffvärde än 10 § skattebrottslagen. De andra omständigheter som angivits som skäl för att bestämmelsen inte kunnat utnyttjas effektivt är inte av den karaktär att de kan motivera ny lagstiftning. Det anförda bör få till följd att 10 § SkBL bibehålls. Om man gör de bokföringsskyldiga bättre medvetna än vad de för närvarande tycks vara om bestämmelsens förekomst, kan det säkerligen i viss mån förebygga oegentligheter med bokföringen.

TCO betonar att man inte kan finna några skäl att ta bort den paragraf i skattebrottslagen som specifikt reglerar de fall, försvårande av myndigheternas kontroll av skatter och avgifter, vilket även den mer generellt utformade bestämmelsen mot bokföringsbrott främst syftar till att stävja.

Svenska handelskammarförbundet anser att med den föreslagna förändringen av bokföringsbrottet i brottsbalken bortfaller i allt väsentligt behovet av nuvarande specialstraffrättsliga reglering i skattebrottslagen om försvårande av skattekontroll. Handelskammarförbundet tillstyrker att, i likhet med vad som föreslås i promemorian, denna bestämmelse upphävs.

De remitterade lagförslagen

1 Förslag till

Lag om ändring i brottsbalken

Härigenom föreskrivs att 11 kap. 5 och 8 §§, 14 kap. 4 § samt 35 kap. 4 § brottsbalken skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.

5 §¹

Åsidosätter gäldenär uppsåtligen eller av oaktsamhet honom åliggande bokföringsskyldighet på sådant sätt att ställningen och rörelsens gång ej kunna i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, dömes för bokföringsbrott till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter.

Om en gäldenär, som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125), uppsåtligen eller av oaktsamhet underlåter att föra eller bevara räkenskaper, lämnar oriktiga uppgifter i dessa eller annars åsidosätter bokföringsskyldigheten så att rörelsens förlopp eller ekonomiska resultat eller ställning inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, döms han för bokföringsbrott till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter. Är brottet grovt, skall han dömas till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.

8 §²

Vårdslöshet mot borgenärer enligt 3 § första stycket må åtalas av åklagare endast om åtal finnes påkallat ur allmän synpunkt.

Åtal för bokföringsbrott må ägas endast om gäldenären inom fem år från det brottet förövades kommit i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar.

14 kap.

4 §

Den som förstör, gör obrukbar eller undanskaffar urkund, över vilken han vid tillfället ej äger så förfo-

Den som förstör, gör obrukbar eller undanskaffar urkund, över vilken han vid tillfället ej äger så förfo-

¹ Senaste lydelse 1976: 56.

² Senaste lydelse 1976: 56.

Nuvarande lydelse

ga, dömes, om åtgärden innebär fara i bevishänseende, för undertryckande av urkund till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter eller fängelse i högst sex månader.

Föreslagen lydelse

ga, dömes, om åtgärden innebär fara i bevishänseende *och brottet ej är att anse som bokföringsbrott*, för undertryckande av urkund till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter eller fängelse i högst sex månader.

Är brottet grovt, dömes till fängelse, lägst sex månader och högst fyra år.

35 kap.

4 §³

De i 1 § bestämda tiderna skola räknas från den dag brottet begicks. Förutsättes för ådömande av påföljd att viss verkan av handlingen inträtt, skall tiden räknas från den dag då sådan verkan inträdde.

I fall, som i 11 kap. 5 § sägs, skall tiden räknas från den dag då beslut om egendomsavträde meddelades eller åtal eljest tidigast kunde ske.

Om vid bokföringsbrott, som ej är ringa, gäldenären inom fem år från brottet har försatts i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar, skall tiden räknas från den dag då detta skedde.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1982.

2 Förslag till**Lag om ändring i bokföringslagen (1976: 125)**

Härigenom föreskrivs att 22 § bokföringslagen (1976: 125) skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*22 §¹

Allt räkenskapsmaterial skall bevaras i ordnat skick inom landet under minst tio år från utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Vad nu sagts gäller också avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa rörelsens ekonomiska förhållanden.

Allt räkenskapsmaterial skall bevaras i ordnat skick *och på betryggande sätt* inom landet under minst tio år från utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Vad nu sagts gäller också avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa rörelsens ekonomiska förhållanden.

Skyldighet att som räkenskapsmaterial bevara material enligt 10 § första stycket 3 upphör, om registrerade uppgifter på betryggande sätt föres över

³ Senaste lydelse 1975: 667.

¹ Senaste lydelse 1976: 991.

till vanlig läsbar form eller till film eller annat material med registreringar i mikroskrift som kan läsas med förstöringshjälpmedel.

Om särskilda skäl föreligger, får länsstyrelsen för visst fall tillåta, att räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form förstöres före utgången av den i första stycket angivna tiden. Materialet skall därvid under betryggande former mikrofilmas eller kopieras på likvärdigt sätt. Kopiorna skall ordnas så att sökta uppgifter lätt kan återfinnas och läsas samt bevaras under den tid som återstår av den i första stycket angivna tiden.

Tillstånd som avses i tredje stycket medges dock av bankinspektionen eller försäkringsinspektionen när det gäller rörelse som står under respektive myndighets tillsyn.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1982.

3 Förslag till

Lag om ändring i skattebrottslagen (1971: 69)

Härigenom föreskrivs att 10 § skattebrottslagen (1971: 69) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper, som föreskrives för vissa uppgiftsskyldiga, och därigenom allvarligt försvårar myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift dömes för försvårande av skattekontroll till böter eller fängelse i högst två år.

Föreslagen lydelse

10 §

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper, som föreskrives för vissa uppgiftsskyldiga, och därigenom allvarligt försvårar myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift dömes för försvårande av skattekontroll till böter eller fängelse i högst två år *eller, om brottet är grovt, till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.*

I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första stycket.

Ansvar enligt första stycket inträder ej, om ansvar för gärningen kan ådömas enligt brottsbalken.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1982.

LAGRÅDET

Utdrag
PROTOKOLL
vid sammanträde
1981-11-26

Närvarande: justitierådet Fredlund, regeringsrådet Brodén, justitierådet Palm.

Enligt lagrådet den 20 oktober 1981 tillhandakommet utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 15 oktober 1981 har regeringen på hemställan av statsrådet och chefen för justitiedepartementet beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i brottsbalken,
2. lag om ändring i bokföringslagen (1976: 125),
3. lag om ändring i skattebrottslagen (1971: 69).

Förslagen har inför lagrådet föredragits av hovrättsassessor Jan Vilgeus.

Förslagen föranleder följande yttrande av *lagrådet*:

Förslaget till lag om ändring i brottsbalken**11 kap. 5 §**

Såsom berörts i remissprotokollet, har bestämmelsen om straff för bokföringsbrott numera betydelse inte bara som skydd för den bokföringsskyldiges borgenärer utan även i flera andra hänseenden. Alltjämt träder emellertid skyddet för borgenärerna, däribland det allmänna såsom skatteborgenär, så i förgrunden, att bestämmelsen fortfarande försvarar sin plats i brottsbalkens kapitel om gäldenärsbrott. Den omständigheten att konkurs och vad därmed jämställs inte längre skall utgöra villkor för att åtal för bokföringsbrott skall få anställas föranleder ej till annat bedömande.

I förslaget liksom i gällande rätt kan straff för bokföringsbrott endast ifrågakomma för den som är gäldenär. Som villkor för straffbarhet krävs således bl. a., att den bokföringsskyldige, när han åsidosätter bokföringsskyldigheten, har åtminstone någon gäld. Det förhåller sig naturligtvis så, att en bokföringsskyldig mestadels också är gäldenär. Likväl kan den frågan ställas, om det med hänsyn till bestämmelsens syfte att främja intresset av åtminstone i huvudsak korrekt och tillförlitlig bokföring kan anses motiverat att upprätthålla ett straffbarhetsvillkor av ifrågavarande slag. Om en bokföringsskyldig gör för rörelsen betydelsefulla transaktioner utan att bokföra dem, blir ju hans bokföring för framtiden missvisande, alldeles oavsett om han stod i skuld till någon eller inte, när han förfor som han gjorde. Även om det rör sig om en detalj, vill lagrådet förorda att berörda straffbarhetsvillkor slopas. Härigenom kan samhällets utredningsmaskineri i förekommande fall besparas arbete med att söka klarlägga, om den som är misstänkt för bokföringsbrott häftade i skuld till någon, när

felaktigheterna i bokföringen begicks. Även efter en ändring av det slag som nu förordats bör bokföringsbrottet kunna betraktas som ett gäldenärsbrott, riktat mot bl. a. den bokföringsskyldiges presumtiva borgenärer, och straffbestämmelsen kunna stå kvar i 11 kap. brottsbalken. Beaktas lagrådets nu berörda förslag, bör i 11 kap. 7 § första stycket brottsbalken införas en bestämmelse av innehåll, att vad där stadgas om gäldenär skall i fråga om gärning som avses i 5 § i stället gälla bokföringsskyldig.

Förutom vad som nu har anförts i fråga om rekvisitet gäldenär vill lagrådet i fråga om bestämmelsens utformning anmärka, att uppräknningen av exempel på åsidosättande av bokföringsskyldigheten synes onödigtvis komplicera författningstexten. Exemplifieringen torde närmast ha tillkommit för att klargöra att även uppsåtlig eller oaktsam underlåtenhet att bevara räkenskapsmaterial omfattas av bestämmelsen. Att så är fallet är emellertid klart utan den föreslagna exemplifieringen. Bokföringslagen innehåller ju en utförlig beskrivning av vad som åligger en bokföringsskyldig. Såsom framgår av 2 och 22 §§ i lagen, ingår bland dessa åligganden också skyldigheten att bevara räkenskapsmaterial. Att skyldigheterna enligt bokföringslagen inte rör enbart själva bokföringen utan också bevarandet av räkenskapshandlingar är desutom på ett tydligt sätt betonat i sammanhanget genom den föreslagna ändringen i bokföringslagen och vad som därtill har anförts. Lagrådet förordar med hänsyn till det sagda att exemplen slopas. Om vad lagrådet tidigare föreslagit beaktas kan paragrafen få följande lydelse:

· "Om någon som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976: 125) uppsåtligen eller av oaktsamhet på sådant sätt åsidosätter vad som åligger honom enligt lagen att rörelsens förlopp eller ekonomiska resultat eller ställning inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, döms han för bokföringsbrott till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter. Är brottet grovt, skall han dömas till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år."

För den händelse exemplifieringen behålls, föreslår lagrådet vissa jämkningar av författningstexten. Till överensstämmelse med bokföringslagens terminologi bör sålunda orden "föra eller bevara räkenskaper" ersättas med "bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsmaterial". Ordet "dessa" bör därvid bytas ut mot ordet "bokföringen". För att rekvisitet som rör möjligheten att bedöma rörelsen otvetydigt skall hänföra sig också till de först uppräknade exemplen på åsidosatt bokföringsskyldighet bör vidare i stället för orden "så att" insättas orden "och om därigenom".

I anledning av de synpunkter som i remissprotokollet anlagts på förhållandet mellan bokföringsbrott och osant intygande vill lagrådet anför följande. Att lämna osann uppgift om egna angelägenheter är med visst undantag inte straffbart såsom osant intygande. När bestämmelsen om osant intygande kom till, utgick man i motiven (se NJA II 1948 s. 474 och 480, jfr NJA II 1962 s. 244) från att uppgifter i bokföring skulle hänföras till

uppgifter om egna angelägenheter och alltså falla utanför bestämmelsens tillämplighetsområde. Detta skedde fastän det redan då måste ha stått klart, att uppgifter i bokföring var av betydelse inte bara för den bokföringsskyldige själv utan också för hans borgenärer. Sedan dess har, såsom departementschefen framhållit, uppgifter i bokföring kommit att få betydelse även för andra kategorier av utomstående än borgenärerna. Huruvida detta förhållande ensamt för sig eller i förening med den nu föreslagna ändringen av 11 kap. 8 § brottsbalken medför att straffbestämmelsen om osant intygande framdeles skall – mot vad som förutsatts i motiven till bestämmelsen – anses omfatta jämväl uppgifter i bokföring, är emellertid enligt lagrådets mening osäkert.

Övriga förslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.

JUSTITIEDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1981-12-17

Närvarande: statsministern Fälldin, ordförande, och statsråden Ullsten, Wikström, Friggebo, Dahlgren, Åsling, Söder, Johansson, Wirtén, Andersson, Boo, Petri, Eliasson, Gustafsson, Elmstedt, Tillander, Ahrland, Molin

Föredragande: statsrådet Petri

Proposition om ändring i brottsbalken m. m. (bokföringsbrott)

Föredraganden anmäler lagrådets yttrande¹ över förslag till

1. lag om ändring i brottsbalken,
2. lag om ändring i bokföringslagen (1976: 125),
3. lag om ändring i skattebrottslagen (1971: 69).

Föredraganden redogör för lagrådets yttrande och anför.

Lagrådet har i allt väsentligt godtagit de remitterade förslagen men har förordat vissa ändringar beträffande avfattningen av bestämmelsen om bokföringsbrott i 11 kap. 5 § brottsbalken. I denna del har lagrådet till en början föreslagit att man slopar det straffbarhetsvillkor som ligger i att den bokföringsskyldige, när han åsidosätter bokföringsskyldigheten, skall vara gäldenär.

När jag i remissprotokollet stannade för att behålla anknytningen till gäldenärsbegreppet, uttalade jag att detta fick anses mest följdriktigt vid den i remissen valda lösningen att låta bestämmelsen om bokföringsbrott stå kvar i kapitlet om gäldenärsbrott. Lagrådet har påpekat att ett slopande av det aktuella straffbarhetsvillkoret skulle medföra att polis och åklagare i förekommande fall kan besparas arbete med att söka klarlägga, om den som är misstänkt för bokföringsbrott häftade i skuld till någon när felaktigheterna i bokföringen begicks. Häremot kan visserligen invändas att det i praktiken knappast torde förekomma annat än att den bokföringsskyldige åtminstone i någon mening är gäldenär. Jag anser mig emellertid böra godta ändringsförslaget, särskilt som detta kan ses som en ytterligare markering av bestämmelsens syfte att generellt främja intresset av en korrekt och tillförlitlig bokföring. Även efter en sådan ändring bör som lagrådet har anfört bokföringsbrottet kunna betraktas som ett gäldenärs-

¹ Beslut om lagrådsremiss fattat vid regeringssammanträde 1981-10-15.

brott, riktat mot bl. a. den bokföringsskyldiges presumtiva borgenärer, och straffbestämmelsen kunna stå kvar i 11 kap. brottsbalken.

Jag godtar också lagrådets förslag att i 11 kap. 7 § första stycket brottsbalken införa en bestämmelse av innehåll att vad som där föreskrivs om gäldenär skall i fråga om gärning som avses i 5 § gälla den bokföringsskyldige.

Lagrådet har i fråga om utformningen av 11 kap. 5 § brottsbalken även anmärkt att den uppräknig av exempel på åsidosättande av bokföringsskyldigheten som har gjorts i remissförslaget synes onödigtvis komplicera författningstexten. Lagrådet har därför förordat att exemplen slopas.

Som framgår av vad jag har anfört i remissprotokollet har syftet med exemplifieringen främst varit att klargöra att även en bristfällig förvaring eller vårdslös hantering av räkenskapsmaterial kan omfattas av bestämmelsen. I förening med den i remissen föreslagna ändringen i bokföringslagen får naturligtvis bestämmelsen i sak samma innebörd, även om man slopar exemplen. I brottsbalken är det emellertid en vanlig teknik att mera frekventa typfall som omfattas av en straffbestämmelse anges som exempel i lagtexten. Det får också enligt min mening sägas ligga ett pedagogiskt värde i att man i bestämmelsen om bokföringsbrott uttryckligen erinrar om vikten av att räkenskapshandlingar bevaras på ett betryggande sätt. Detta gäller särskilt mot bakgrund av att det — som närmare har påvisats i remissen — av allt att döma har blivit allt vanligare att räkenskapsmaterial påstås helt eller delvis ha förkommit genom stöld, brand, översvämning eller på annat sätt. Med hänvisning till vad som har anförts nu anser jag mig inte ha anledning att frånga det remitterade förslaget. Däremot godtar jag, med någon redaktionell avvikelse, de jämkningar av författningstexten som lagrådet har förordat för det fall att exemplifieringen behålls.

I remissprotokollet uttalade jag som min mening att straffbestämmelsen om osant intygande i 15 kap. 11 § brottsbalken i vissa fall skulle kunna tänkas bli tillämplig även på oriktiga uppgifter i bokföringen. Lagrådet har på närmare anförda skäl betecknat detta som osäkert. Eftersom det här får anses gälla en rättstillämpningsfråga utan avgörande samband med det remitterade förslaget, anser jag mig inte böra gå in på detta spörsmål i vidare mån än som skett.

Utöver vad som följer av vad jag förut har anfört bör vissa redaktionella ändringar göras.

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen

att antaga de av lagrådet granskade lagförslagen med vidtagna ändringar.

Regeringen ansluter sig till föredragandens övervägande och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att antaga de förslag som föredraganden har lagt fram.

Innehåll

Propositionen	1
Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Lagförslag	2
1 Lag om ändring i brottsbalken	2
2 Lag om ändring i bokföringslagen (1976: 125)	4
3 Lag om ändring i skattebrottslagen (1971: 69)	4
Utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 15 oktober 1981	6
1 Inledning	6
2 Allmän motivering	7
2.1 Allmänt om bokföringsbrottslighet. Behovet av en reform ...	7
2.2 De särskilda åtalförutsättningarna	17
2.3 Ett nytt bokföringsbrott m. m.	20
3 Upprättade lagförslag	29
4 Specialmotivering	30
4.1 Förslaget till lag om ändring i brottsbalken	30
4.2 Förslaget till lag om ändring i bokföringslagen (1976: 125)	33
4.3 Förslaget till lag om ändring i skattebrottslagen (1971: 69)	34
5 Hemställan	34
6 Beslut	34
 Bilaga 1 Sammanfattning av promemorian	35
Bilaga 2 Lagförslag i promemorian	37
Bilaga 3 Skrivelsen från riksåklagarens arbetsgrupp	41
Bilaga 4 Sammanställning över remissyttrandena	45
Bilaga 5 De remitterade lagförslagen	77
Utdrag av lagrådets protokoll den 26 november 1981	80
Utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 17 december 1981	83

