

Förenklingar för mikroföretag och modernisering av bokföringslagen

BETÄNKANDE AV
UTREDNINGEN OM
ENKLARE REGELVERK FÖR
MIKROFÖRETAGANDE OCH
EN MODERNARE BOKFÖRINGSLAG



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2021:60

Förenklingar för mikroföretag och modernisering av bokföringslagen

*Betänkande av Utredningen om enklare regelverk för
mikroföretagande och en modernare bokföringslag*

Stockholm 2021



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2021:60

SOU och Ds finns på regeringen.se under Rättsliga dokument.

Svara på remiss – hur och varför

Statsrådsberedningen, SB PM 2003:2 (reviderad 2009-05-02).

Information för dem som ska svara på remiss finns tillgänglig på regeringen.se/remisser.

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet

Omslag: Elanders Sverige AB

Tryck och remisshantering: Elanders Sverige AB, Stockholm 2021

ISBN 978-91-525-0168-9 (tryck)

ISBN 978-91-525-0169-6 (pdf)

ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Näringsdepartementet

Genom beslut den 30 april 2020 beslutade regeringen att tillsätta en särskild utredare med uppdrag att utreda och lämna förslag till förenklingar av regelverk med betydelse för mikroföretagande, dels överväga och föreslå vissa åtgärder som förenklar och moderniserar bokföringslagen. Utredaren ska även se över revisorns oberoende vid s.k. kombiuppdrag. Syftet med uppdraget är att stärka svensk konkurrenskraft genom att förenkla för berörda företag och att ge bättre förutsättningar för fler jobb i fler och växande företag (dir. 2020:48). Genom tilläggsdirektiv beslutade av regeringen den 24 september 2020 (dir. 2020:97) och den 11 februari 2021 (dir. 2021:11) förlängdes uppdraget till den 28 februari 2021 respektive den 30 juni 2021.

Till särskild utredare förordnades företagare och ordförande i Tillväxtverket Kristina Alsér.

Som experter förordnades från och med den 9 november 2020 chefsjuristen Anders Ahlgren, redovisningsexperten Maria Albanese, rättslige experten Therése Allard, handläggare Fredrik Berglund, experten Sofia Bildstein Hagberg, kanslirådet Veronica Eckerby, professorn Johan Eklund, fil. dr. Niklas Elert, ekorevisor Anna Ericson, redovisningsexperten Anna Ersson, experten Helena Fond, rättssakkunnige Erika Forsin, ämnesrådet Rolf Höijer, redovisningsspecialisten Pernilla Lundquist, sakkunnige Tomas Lööv, experten Martin Mörman, verkställande direktören Mathias Rebane, sakkunnige Helen Salmonsson, verkställande direktören Erik Sjölander och enhetschefen Henrik Tegehed.

Med verkan från och med den 12 februari 2021 entledigades Erika Forsin och förordnades rättssakkunnige Jonas Belfrage.

Civilekonomen Madeleine Sandman och hovrättsassessorn Sami Mlayeh har arbetat som sekreterare i utredningen från och med den 1 respektive 7 september 2020.

Arbetet har bedrivits i nära samverkan med experterna i utredningen. Experterna har i huvudsak ställt sig bakom de förslag som läggs fram. Betänkandet är därför skrivet i vi-form. Särskilt yttrande har avgetts av: Therése Allard, Anna Ericson, Pernilla Lundqvist, Sofia Bildstein-Hagberg, Helena Fond, Martin Mörman, Tomas Lööv och Erik Sjölander.

Betänkandet har tillkommit i samarbete mellan utredare, experter och sekreterare. Ordet ”vi” används därför vid referens till utredningen. Detta innebär inte att samtliga i utredningen har deltagit i utformningen av alla delar av betänkandet. Jag är således ensam ansvarig för de överväganden och förslag som betänkandet innehåller.

Utredningen, som har antagit namnet Utredningen om förenklingar för mikroföretag och modernisering av bokföringslagen, överlämnar härmed betänkandet Förenklingar för mikroföretag och modernisering av bokföringslagen (SOU 2021:60). Utredningens uppdrag är med detta slutfört.

Stockholm i juni 2021

Kristina Alsér

/Madeleine Sandman
Sami Mlayeh

Innehåll

Sammanfattning	15
1 Författningsförslag	33
1.1 Förslag till lag om ändring i lagen om (1966:742) om hotell- och pensionatrörelse	33
1.2 Förslag till lag om ändring i Miljöbalken (1998:808)	37
1.3 Förslag till lag om ändring i Plan- och bygglagen (2010:900).....	38
1.4 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2004:865) om kör- och vilotider samt färdskrivare, m.m.	39
1.5 Förslag till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220).....	40
1.6 Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078).....	43
1.7 Förslag till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)	49
1.8 Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551).....	51
1.9 Förslag till lag om ändring i lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning.....	54
1.10 Förslag till lag om ändring i lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar.....	58
2 Utredningens uppdrag och arbete	61
2.1 Utredningens uppdrag.....	61

2.2	Utredningens utgångspunkter.....	64
2.3	Utredningens arbete.....	65

Del 1 Förenklingar för mikroföretag

3	Identifiera regelverk som är särskilt betungande för mikroföretag	69
3.1	Bakgrundsbild.....	70
3.1.1	Mikroföretag	71
3.1.2	Driva företag – det allmänna klimatet att driva företag i Sverige och dess utmaningar.....	73
3.2	Regelområden som mikroföretag upplever som särskilt betungande.....	82
3.2.1	Regler kring att ha anställda	86
3.2.2	Regler kring offentlig upphandling.....	88
3.2.3	Skatte- och mervärdesskatteregler	90
3.2.4	Dataskydd- och informationssäkerhet	97
3.2.5	Miljöregler	99
3.2.6	Plan- och byggregler.....	101
3.2.7	Branschspecifika regler	102
3.2.8	Aktiebolagslagen	104
3.3	Sammanfattande slutsatser – regelområden som mikroföretagen anser mycket betungande.....	106
4	Förenklade regelverk för mikroföretagande	109
4.1	Utredningens utgångspunkter för förslag till förenklingar.....	110
4.1.1	Regler och regelverk	111
4.1.2	Proportionalitetsprincipen	115
4.1.3	Begränsningar och avgränsningar.....	121
4.2	Förslag till förenklingar.....	123
4.2.1	Avskaffande av bestämmelserna om hotelltillstånd	124
4.2.2	Avgränsade förenklingar av regler rörande befintliga små byggnader i strandskyddade områden	138

4.2.3	Förenklingar av reglerna om kör- och vilotider ..	183
4.3	Identifierade förenklingsförslag som föreslås utredas vidare.....	191
4.3.1	Ändrade gränsvärden för frivillig revision	192
4.3.2	Förenklade regler – alternativa organisationsnummer.....	213
4.3.3	Förenklingar av reglerna om kapitalbrist	215
4.3.5	Efterhandsdebitering av avgifter för tobaks- och alkoholtillsyn	218
4.3.7	Upphävande av krav på danstillstånd	222
4.3.8	Utred begreppet ”närstående” och dess legala tillämpning.....	228
4.4	Övergripande överväganden och kommentarer.....	231
5	Förenklingar i myndigheters tillämpning av olika regelverk.....	235
5.1	Förvaltningslagen reglerar förvaltningsmyndigheternas verksamhet.....	236
5.2	OECD:s principer för förbättrad regeltillämpning och regelefterlevnad.....	239
5.3	Mikroföretagens upplevda problem för att driva företag ...	241
5.3.1	Mängden uppgifter att lämna till myndigheter....	242
5.3.2	Långa handläggningstider	246
5.3.3	Olika tolkningar av regler inom och mellan myndigheter	249
5.3.4	Avgift/kostnad att följa regler	251
5.3.5	Strängare regler än i andra EU-länder	253
5.3.6	Bemötande hos myndigheter.....	256
5.3.7	Ett exempel på mikroföretags regelbörda.....	257
5.4	Myndigheters regeltillämpning	259
5.4.1	Transparens och vägledning.....	261
5.4.2	Inspektionsfunktioner bör vara samordnade och vid behov sammanslagna	263
5.4.3	Kommuners servicemätning – Nöjdhetsindex inom sex tillsynsområden.....	264

5.5	Digitalisering – möjligheter och utmaningar	265
5.5.1	Exempel på digitaliseringsprojekt	270
5.5.2	Begränsningar i digitaliseringens möjligheter att förenkla för mikroföretag	275
5.6	Reducera handläggningstiderna genom effektivare arbetssätt	276
5.6.1	Rätt från början	277
5.6.2	Öka flödeseffektiviteten genom att minska liggtider	277
5.6.3	Att hantera ärenden genom tidig bedömning (triage)	278
5.6.4	Ärendekoncentration	278
5.7	Sammanfattning mikroföretags upplevda problem inom olika områden då de är i kontakt med myndigheter	279
5.8	Utredningens förslag på förenklingar av myndigheters tillämpning av regler	282
5.8.1	Utredningens förslag – myndigheter ska ha en plan för hur de ska arbeta med regelförenkling och regeltillämpning	282
5.8.2	Utredningens förslag – myndigheter ska ha en handläggnings- och kvalitetsgaranti för sin verksamhet	285
5.8.3	Utredningens förslag – utredning om hur kommunallagen kan uppdateras	288
5.8.4	Utredningens förslag – göra en behovsanalys inom de gröna näringarna och konkretisera vilka förenklingsbehov som finns	289
5.8.5	Utredningens förslag – göra en behovsanalys inom transportbranschen och konkretisera vilka förenklingsbehov som finns	290
6	En process för att hantera förenklingsbehov	291
6.1	Utredningens bedömningar och förslag	292
6.1.1	Ex-ante utvärderingen i samband med utformningen av regelgivning	294

6.1.2	Påkallade utvärderingar då det iakttas att en regel inte är väl utformad eller motiverad utifrån en proportionalitetsbedömning.....	303
6.1.3	System för löpande och systematiska ex-post utvärderingar av befintliga regler.....	312
6.1.5	Utvärderingar och analyser av branscher och regelgivningsområden	322
6.1.6	Särskilda ställningstagande i förhållande till regelgivning på EU arbetet nivå	324

Del 2 Modernisering av bokföringslagen

7	Arkiveringsreglerna	329
7.1	Utredningsuppdraget.....	329
7.2	Bokföringslagens syfte och struktur.....	330
7.3	Bokföringslagens bestämmelser om arkivering.....	334
7.4	Bokföringslagens krav på systemdokumentation och behandlingshistorik	347
7.5	Bestämmelser om arkivering av räkenskapsinformation i andra författningar	349
7.5.1	Statliga myndigheter.....	349
7.5.2	Kommuner, regioner och kommunalförbund	354
7.5.3	Stiftelser som inte är bokföringskyldiga enligt BFL	355
7.5.4	Konkursbon	355
7.6	Bevarande av fakturor enligt skatterättsliga regler.....	356
7.6.1	Mervärdesskattedirektivet.....	356
7.6.2	Mervärdesskattelagen	358
7.7	Bestämmelser som säkerställer intressenternas tillgång till räkenskapsinformationen.....	360
7.8	EU:s dataflödesförordning och dataskyddsförordning.....	366
7.9	Den tekniska utvecklingen inom redovisningsområdet	368
7.10	Internationell utblick.....	371
7.10.1	Sammanfattning.....	371

7.10.2	Danmark	372
7.10.3	Finland	379
7.10.4	Norge	385
7.10.5	Nederländerna	392
7.10.6	Tyskland	394
7.11	Överväganden i fråga om kravet på bevarande av ursprungligt material.....	398
7.11.1	Konsekvenser för företagen om reglerna inte ändras.....	398
7.11.2	Konsekvenser för motstående intressen om bevarandekravet avskaffas	400
7.11.3	Utredningens förslag	405
7.12	Överväganden i fråga om de geografiska kraven	411
7.13	Övriga överväganden och förslag	414
7.13.1	Modernisering av språket	414
7.13.2	Förtydliganden i fråga om former för bevarande	415
7.13.3	Arkivering vid flera bokföringar	419
7.13.4	Ändringar i stiftelselagen och lagen om kommunal bokföring och redovisning.....	420
7.14	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	420
8	Årsbokslutsreglerna.....	423
8.1	Utredningsuppdraget	423
8.2	Nuvarande regler om årsbokslut och förenklat årsbokslut.....	424
8.2.1	Företag som omfattas av reglerna	424
8.2.2	Årsbokslut	425
8.2.3	Förenklat årsbokslut.....	426
8.2.4	K-regelverken	426
8.3	Bakgrund och tidigare överväganden	430
8.4	Våra bedömningar	437
8.4.1	Förslaget från Utredningen om enklare redovisning	437
8.4.2	Gränsen för förenklade årsbokslut	439

8.4.3	Förenklingar av reglerna om vanliga årsbokslut.....	441
9	Gemensamma verifikationsserier	443
9.1	Utredningsuppdraget.....	443
9.2	Regleringen om verifikationsnummer och andra identifieringstecken	444
9.3	Problembeskrivning.....	447
9.4	Internationell utblick.....	448
9.5	Överväganden	452
10	Övriga frågor	457
Del 1 Tydligare regler för kombiuppdrag		
11	Tydligare regler för kombiuppdrag	461
11.1	Utredningsuppdraget.....	461
11.2	Nationella regler.....	462
11.2.1	Bestämmelser om byråjäv.....	462
11.2.2	Revisorslagens bestämmelser.....	465
11.2.3	Revisorsnämndens upphävda föreskrifter.....	469
11.2.4	Praxis	470
11.3	EU-rättsliga regler	472
11.4	IESBA:s etikkod.....	473
11.5	Problembeskrivning.....	477
11.5.1	Vad innebär ett kombiuppdrag?	477
11.5.2	Problemet med de nuvarande reglerna.....	480
11.6	Tidigare överväganden och förslag	482
11.6.1	Förslaget från Utredningen om revisorer och revision	483
11.6.2	Förslaget från FAR.....	485
11.7	Internationell utblick.....	488
11.7.1	Danmark.....	488

11.7.2	Finland.....	490
11.7.3	Norge.....	492
11.7.4	Nederländerna.....	494
11.7.5	Tyskland	495
11.8	Utredningens bedömningar och förslag	496
11.8.1	Ska kombiuppdrag hanteras inom ramen för en oförändrad analysmodell?.....	496
11.8.2	Hur bör möjligheten att ta kombiuppdrag vara reglerad?.....	499
11.8.4	Vad bör vara tillåtet i fråga om kombiuppdrag?.....	501
11.8.5	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	503

Konsekvenser och Författningskommentar

12	Konsekvenser	507
12.1	Konsekvensutredningens innehåll.....	507
12.2	Förslag om förenklade bestämmelser i hotellagen (kapitel 4.).....	508
12.3	Förslag om förenklade regler rörande befintliga små fastigheter i strandskyddade områden (kapitel 4)	511
12.4	Förslag om förenklade kör- och vilotider (kapitel 4).....	515
12.5	Förslag ang. förenklingar i myndigheters tillämpning av olika regelverk (kapitel 5).....	517
12.6	Förslag ang. en process för att hantera förenklingsbehov (kapitel 6).....	521
12.7	Modernisering av bokföringslagen	525
12.8	Tydligare regler för kombiuppdrag	528
13	Författningskommentar	531
13.1	Förslaget till ändring i lagen (1966:742) om hotell- och pensionatrörelse.....	531
13.2	Förslaget till ändring i Miljöbalken (1998:808)	532

13.3	Förslaget till ändring i Plan- och bygglagen (2010:900).....	533
13.4	Förslaget till ändring i förordningen (2004:865) om kör- och vilotider samt färdskrivare, m.m.	533
13.5	Förslaget till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1224) ..	534
13.6	Förslaget till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078).....	534
13.7	Förslaget till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079).....	541
13.8	Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551).....	541
13.9	Förslaget till lag om ändring i lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning.....	544
13.10	Förslaget till lag om ändring i lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar.....	545

Särskilda yttranden 547

Referenser 559

Bilagor

Bilaga 1	Kommittédirektiv 2020:48	571
Bilaga 2	Kommittédirektiv 2020:97	591
Bilaga 3	Kommittédirektiv 2021:11	593
Bilaga 4	Enklare regelverk för mikroföretagande och en modernare Bokföringslag.....	595
Bilaga 5	Underlagsrapport från Lars Pettersson.....	605

Sammanfattning

Utredningens uppdrag och arbete

Vi har haft i uppdrag dels att utreda och lämna förslag till förenklingar av regelverk med betydelse för mikroföretagande, dels att överväga och föreslå vissa åtgärder som förenklar och moderniserar bokföringslagen. Vi har även haft i uppdrag att se över revisorns oberoende vid s.k. kombiuppdrag. Syftet med uppdraget är att stärka svensk konkurrenskraft genom att förenkla för berörda företag och att ge bättre förutsättningar för fler jobb i fler och växande företag.

I vårt uppdrag har bland annat ingått att

- identifiera vilka regelverk som är särskilt betungande för mikroföretag och redovisa vilka av dessa som följer av EU-lagstiftning,
- analysera möjligheterna att förenkla sådana regelverk och lämna nödvändiga författningsförslag,
- identifiera, där det bedöms lämpligt, lärdomar som kan dras från andra länders arbete med enklare regelverk för mikroföretagande,
- föreslå de förändringar av reglerna om arkivering av räkenskapsinformation som bedöms behövliga,
- föreslå de lättnader som bedöms behövliga i kravet på att det ursprungliga materialet för räkenskapsinformation ska bevaras, och
- utreda hur revisorns oberoende ska kunna värnas när kombiuppdrag utförs.

Vi har biträttats av en grupp med tjugo experter utsedda av regeringen i vilken har ingått företrädare för organisationer som företräder företag, revisorer och redovisningskonsulter samt företrädare för

myndigheter. Bland experterna har även ingått personer med bakgrund i forskningen. Arbetet har bedrivits i nära samverkan med experterna i utredningen. Separata möten med expertgruppen har hållits i utredningens tre delar. I del 1 har det hållits 7 möten. I del 2 och 3 har det hållits tre möten vardera samt ett uppsamlade avslutande möte.

Vi har delat upp uppdraget i tre delar: enklare regelverk för mikroföretagande, modernisering av bokföringslagen och tydligare regler för kombiuppdrag som beskrivs i det följande.

Del 1: enklare regelverk för mikroföretagande

Syftet med den första delen i uppdraget – enklare regelverk för mikroföretagande – är att identifiera särskilt betungande regelverk för mikroföretag och lämna förenklingsförslag på sådana regelverk, att lämna förslag på förenklingar i myndigheters tillämpning av olika regelverk samt att lämna förslag på en process för att löpande identifiera och hantera framtida förenklingsbehov.

Uppdraget i del 1 är brett och omfattande. Att gå igenom alla regelverk för mikroföretag i alla olika branscher för att identifiera vilka regelverk som mikroföretagen upplever som särskilt betungande är en mycket omfattande och alltför komplex uppgift som inte utredningen kan genomföra inom den utsatta tiden. Vi har därför valt att identifiera särskilt betungande regelverk för mikroföretagen genom att identifiera regelområden.

Identifiera regelverk som är särskilt betungande för mikroföretag

En del av uppdraget är att identifiera vilka regelverk som är särskilt betungande för mikroföretag, bland annat mot bakgrund av målsättningarna att regler ska främja företagets tillväxt, etableringen av nya företag och att de kostnader som regelgivning medför ska minska.

Vad gäller företagstillväxt är bilden att vi i Sverige är bra på att starta företag, men att vi inte är lika bra på att få små företag att växa. Otrygghet och ekonomisk osäkerhet upplevs vara de största hindren för att starta företag, men även krångliga regler upplevs som hinder

för att starta företag i Sverige, bland de som kan tänka sig att starta företag.

Lagar och regler är, tillsammans med kompetensförsörjning, ett av de två områden som mikroföretag upplever vara bland de största hindren för tillväxt.

I en studie av tio OECD-länder konstaterar Bartelsman m.fl. (2005) att 20 procent av de nystartade företagen misslyckas efter de första två åren. Nystartade företag som lyckas har en mycket högre tillväxt i USA än i Europa. Enligt författarna skulle detta kunna vara ett tecken på att tillväxthinder för företagen kan vara en viktigare förklaring till skillnader i den ekonomiska utvecklingen i länderna, än hinder för att starta företag. Hinder för företagstillväxt kan ha olika stor betydelse beroende på bransch.

En stor regelbörda medför höga kostnader och stor tidsåtgång för mikroföretagen. Den relativa tidsåtgången för ett litet företag att följa, tolka och tillämpa olika regler är större än för stora företag som har möjlighet att ha olika specialistfunktioner. Det kostar mer och är svårare för små företag att följa regler än vad det är för stora företag, eftersom den tid det tar för ett företag att exempelvis sätta sig in i skatteregler, är oberoende av storleken på företaget och dess omsättning. Tidsåtgången som andel av omsättningen blir därför relativt sett större för mindre företag. EU:s småföretagarstrategi från mars 2020 belyser problematiken, att det behövs ett småföretagarperspektiv.

I Tillväxtverkets undersökning Företagens villkor och verklighet 2020 har drygt 54 procent av respondenterna inom branschen ”Gröna näringarna” svarat att lagar och regler upplevs vara ett stort hinder för tillväxt, följt av branscherna ”Energi, vatten, el” samt ”Transport och magasinering.

De identifierade regelområden som mikroföretagen upplever som betungande är:

- Ha anställda,
- Skatte- och mervärdesskatteregler,
- Dataskydd- och informationssäkerhet,
- Offentlig upphandling,
- Miljöregler,

- Plan- och byggregler,
- Branschspecifika regler.

Vi har noterat att de gröna näringarna upplever att miljöregler och branschspecifika regler är mer betungande än vad andra branscher upplever.

En regel fungerar i en kontext och regler är ofta ömsesidigt beroende av varandra. Det finns svårigheter att analysera konsekvenserna av en enskild regel. Exempelvis har OECD lämnat förslag om branschanalyser.

Det har framkommit från branschorganisationer att mikroföretagen upplever att det är den samlade regelbördan som upplevs som betungande. Det är summan av många olika och komplexa regler som mikroföretagen ska följa, tolka och tillämpa. Vidare är det den administrativa bördan av alla uppgifter som de ska lämna till olika myndigheter som vi beskriver i kapitel 5. Det är helheten av all regelbörda som upplevs som mest betungande snarare än ett enskilt regelverk.

Vi konstaterar att det föreligger ett behov att arbeta med regelförenklingar på ett mer långsiktigt, bredare och systematiskt sätt. Ett sätt att minska regelbördan för mikroföretagen på sikt och åstadkomma en förändring är att arbeta systematiskt med hjälp av en sammanhållen regelprocess, en helhet. Det beskriver vi i kapitel 6.

Regelförenklingar

Det ingår även i utredningens uppdrag att analysera och lämna förslag till konkreta förenklingar av betungande regelverk, samt identifiera fall där förenklingar bör genomföras men först bör utredas vidare. De regelområden som utredningen kan lämna förslag till regelförenklingar inom, är begränsade. Enligt utredningsdirektivet ska vi inte lämna förslag till förenklingar inom den centrala arbetsrätten, skatteområdet, miljötillståndsprovning vad avser handläggningstider eller socialförsäkringar inom sådana områden som rör trygghetssystem. Vad gäller förenklingar av redovisningslagstiftningen för mikroföretag har förslag redan lämnats av Redovisningsutredningen i slutbetänkande ”En översyn av årsredovisningslagarna” (SOU 2015:8) och förslagen bereds i Regeringskansliet. De förslag till regelförenklingar som utredningen har möjlighet att lämna, ligger alltså inte

inom de regelområden som mikroföretagen upplever som mest betungande.

Vi lämnar följande konkreta förslag till förenklingar av regelverk, som bedöms bidra till viktiga förenklingar för mikroföretag (och även andra företag): (1) avskaffande av hotelltillståndet, (2) avgränsade förenklingar gällande möjligheterna att ersätta eller ändra befintliga små byggnader i strandskyddade områden, (3) förenklingar i reglerna om kör- och vilotider.

Vi föreslår att bestämmelserna om hotelltillstånd upphävs i hotellagen (SFS 1966:742), dvs. de som ska driva hotell ska inte längre behöva ansöka om eller beviljas tillstånd för att driva sådan rörelse, och inte heller behöva t.ex. utse föreståndare. Vi bedömer att detta skulle förenkla för hotellföretagare, sänka deras kostnader, öka konkurrensen och upphäva inskränkningar i näringsfriheten som inte förefaller befogade, (eftersom det inte bedöms nämnvärt påverka skyddet av de relevanta syftena i lagstiftningen).

Vi föreslår en förenkling som innebär att en liten befintlig byggnad i en strandskyddszon ska kunna ersättas av en annan liten byggnad utan krav på dispens, även i de fall som det innebär en ändrad användning av byggnaden, om den ändrade användningen inte har uppenbar negativ betydelse för att tillgodose strandskyddets syfte. Förenklingen föreslås genomföras genom en ny bestämmelse i Miljöbalken, och en ny bestämmelse i Plan och Bygglagen. Vi bedömer att byggnader i strandnära lägen kan utgöra en mycket viktig produktionsresurs, som kan vara avgörande för företagares möjlighet att starta ett nytt företag, eller skapa tillväxt i ett etablerat småföretag, men att de existerande reglerna behöver förenklas för att göra detta möjligt. Vi bedömer att det förslag vi lämnar – med fokus på ersättande av små befintliga byggnader – inte på nämnvärt sätt skulle sänka skyddet för strandskyddets syften. Vi bedömer att förslaget skulle sänka kostnader och osäkerhet för små företag, ge förutsättningar för företagsetablering och tillväxt, och göra att reglerna ifråga skulle överensstämma bättre med proportionalitetsprincipen.

Vi föreslår också att ett varningssystem införs i förhållande till transportföretagen. Om en överträdelse av reglerna om kör- och vilotid inte är så allvarlig att sanktionsavgift måste påföras ska Transportstyrelsen i stället meddela transportföretaget en varning. Vi bedömer att detta skulle förenkla för transportföretagare, sänka deras kost-

nader, och att reglerna i detta fall skulle överensstämma bättre med proportionalitetsprincipen om vårt förslag genomförs.

Vi föreslår att de föreslagna reglerna träder ikraft 30 december 2021. Om Regeringskansliet inte hinner bereda förslagen inom den tidsramen föreslår vi att förslagen träder ikraft den 1 maj 2022.

Vi bedömer att dessa förslag sammantaget kan bidra till väsentliga förenklingar för en stor mängd små företag. Vi lämnar också förslag på ytterligare förenklingar av regelverk, som vi dock bedömer bör beredas eller utredas ytterligare.

Förenklingar i myndigheters tillämpning av olika regelverk

En del av utredningsuppdraget är att lämna konkreta och kostnads-effektiva förslag om hur myndigheternas administrativa rutiner och tjänster samt kommunikation och bemötande vid tillämpningen av olika regelverk för mikroföretagande kan förbättras och förenklas. Förvaltningslagen reglerar förvaltningsmyndigheternas verksamhet och bildar grunden för hur ärenden ska handläggas och hur reglerna ska tillämpas av alla myndigheter inom alla områden.

OECD konstaterade för cirka 20 år sedan att det bedrivits lite forskning inom området regeltillämpning och regelefterlevnad. De presenterade en rapport med några principer som de ansåg var avgörande faktorer för att främja effektiv regelefterlevnad och för att förbättra myndigheters regeltillämpning vid tillsyn och kontroll för att uppnå bättre resultat.

De huvudsakliga områden som mikroföretag upplever utgör stora problem för att driva företag, i deras kontakter med myndigheter är bland annat:

- ”Mängden uppgifter att lämna till myndigheter”,
- ”Långa handläggningstider”,
- ”Olika tolkningar av regler inom och mellan myndigheter” och
- ”Avgift/kostnad att följa regler”.

Det framkommer att det finns betydande variationer ang. hur mikroföretag i olika branscher upplever att de olika områdena utgör problem att driva företag. De gröna näringarna är den bransch som inom flera områden har högst procentandel av de svarande som

upplever att det utgör stora problem att driva företag i kontakt med myndigheter.

Över hälften av mikroföretagen upplever att de har problem med bland annat långa handläggningstider i kontakt med myndigheter, trots att det i förvaltningslagen 9 § framgår att ”Ett ärende ska handläggas så enkelt, snabbt och kostnadseffektivt som möjligt utan att rättssäkerheten eftersätts.”. Betydelsen av en effektiv handläggning är viktig, särskilt för mikroföretag som måste få tillstånd godkända för att kunna bedriva verksamhet. Vi bedömer att det föreligger ett behov av ytterligare fokus på en effektivare handläggning av myndighetsärenden. Detta då många mikroföretag upplever att långa väntetider är ett stort problem och att exempelvis väntan på ett tillstånd har en stor påverkan på mikroföretagens verksamhet.

Genom digitaliseringens möjligheter kan myndigheter bland annat förkorta mikroföretagens väntetider på myndigheters handläggning och mikroföretagens uppgiftslämnarbörda. Men många digitala investeringar kräver ett centralt och sammanhållet arbetssätt då flera myndigheter behöver gemensamma lösningar. Den svenska förvaltningsmodellens självständiga myndigheter har relativa svagheter när det gäller att samordna förvaltningsgemensamma tjänster. Digitaliseringen har sannolikt inte nått sin fulla potential och inte heller utvecklats i den takt som är önskvärd för att reducera mikroföretagens regelbörda.

Trots att myndigheter ska följa förvaltningslagen upplever mikroföretag problem, i vissa fall stora problem inom olika områden då de är i kontakt med myndigheter. Det som framgår av förvaltningslagen blir öppna tolkningsfrågor för myndigheterna. Utifrån mikroföretagens upplevelser förefaller det som om myndigheterna inte helt efterlever förvaltningslagen.

Myndigheter arbetar i dag med förenklingar för företag. Men mot bakgrund av att många mikroföretag upplever stora problem inom olika områden i kontakt med myndigheter, föreligger det ett behov för myndigheter att förenkla för mikroföretagen. Det behövs ett ökat fokus och ett löpande arbete med reglers kvalitet för att reducera regelbördan och därmed förbättra företagets konkurrenskraft, tillväxt och innovationsförmåga.

Utredningens bedömning är att förvaltningslagen inte ensam räcker till, utan det behövs tillkommande styrningsåtgärder för att säkra att myndigheterna efterlever de krav som framgår av t.ex. för-

valtningslagen, men också för att myndigheterna ska arbeta mot målen för förenklingspolitiken. Det behövs i dessa frågor tillkommande styrning av myndigheterna från regeringen, utöver förvaltningslagen.

En process för att hantera förenklingsbehov

En del av utredningen är att lämna förslag till utformningen av en process för att löpande identifiera och hantera framtida förenklingsbehov för mikroföretag; exempelvis genom samråd med företag, systematiska analyser och utvärderingar av befintliga regelverk, eller andra metoder som utredaren bedömer lämpliga.

Vi har anlitat Lars Pettersson, Ekonomie Doktor vid Internationella handelshögskolan i Jönköping, Centrum för entreprenörskap och regional utveckling för att biträda utredningen med att ta fram förslag till en regelprocess, för att systematiskt hantera förenklingsbehov för mikroföretagen. Vidare lämnar Lars Pettersson även en översikt av relevanta regelgivningsprocesser och förenklingspolitiska insatser i några andra länder, (se kapitel 6 och bilaga 5).

Motivet till uppdraget utgår från målsättningarna om att främja företagens tillväxt, etableringen av nya företag, och att de kostnader som regelgivning medför ska minska. För att besvara dessa frågor har Lars Pettersson tagit utgångspunkt i internationell ”best praxis”.

Policyprocessen som kringgärdar tillkomsten av regler är helt central. Dessutom är det helt vitalt att det finns en systematisk ansats med avseende på uppföljning av regelgivningen och förutsättningar för regelförenkling. Lars Pettersson framhäver i sin underlagsrapport vikten av en sammanhållen process för att utformningen av regelgivning och för att utvärdera regelverk, en process som omfattar hela policycykeln. Petterson framför att den sammanhållna processen måste omfatta tre huvudsakliga steg:

- 1. Ex ante utvärderingar i samband med den ursprungliga utformningen av en regel,
- 2. Påkallade analyser vid behov om en regel inte fyller sitt syfte
- 3. Ex post utvärderingar när en regel använts en period och ska utvärderas.

Enligt Pettersson handlar ex-ante perspektivet främst om att se till frågan att regler som introduceras är samhällsekonomiskt motiverade och att nationella regelverk är förenliga med EU-rätten. Han understryker att ex-ante analyser är centrala för hela regelgivningsprocessen. I regelgivningsprocessen är konsekvensanalyser kritiskt viktiga för att spegla frågor som rör motiv till regler, dess förmåga att fylla sitt syfte och de effekter de ger. Konsekvensanalyserna ska i detta sammanhang ta sin utgångspunkt i en samhällsekonomisk bedömning av reglers konsekvenser – den samhällsekonomiska nyttan ska ställas mot den samhällsekonomiska kostnaden. Dagens konsekvensutredningar har brister och många konsekvensutredningar som i dag görs i samband med att regler introduceras uppfyller inte kvalitetskraven.

Lars Pettersson förespråkar att en översyn av förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning behövs för att förbättra befintligt system för regeltillkomst. Han lägger bland annat fram förslag på hur regelrådets mandat kan stärkas och hur ambitionsnivån på konsekvensanalyser kan höjas till att utgöra samlade samhällsekonomiska bedömningar av nya regelförslag.

I flera länder har de institutioner som ansvarar för analys och utvärdering ett starkare mandat än vad Regelrådet har i Sverige. I USA har exempelvis den institution som ansvarar för granskning och kvalitet av konsekvensanalyser mandat att stoppa en reglering om de bedömer att analysen är felaktig eller är av undermålig kvalitet.

Enligt Lars Petterssons förslag på Regelrådets återremitteringsrätt anser han den motiverad utifrån internationell förebild och OECD:s rekommendationer, men även utifrån att dagens konsekvensutredningar uppvisar bristande kvalitet.

Enligt Lars Pettersson är en tumregel som är ekonomiskt försvarbar att mer resurser än vad som är motiverat inte ska tas i anspråk, utifrån omfattningen på regleringen eller problemet som ska åtgärdas. Problem som har störst betydelse bör också ha en mer omfattande konsekvensanalys. Exempelvis kan arbetet med att skriva lagstiftning behöva mer omfattande analyser än när myndigheter tar fram allmänna råd. I USA säkerställs proportionalitet, enligt Pettersson, genom att olika stränga krav på konsekvensutredningars innehåll beroende på hur omfattande effekter regleringen bedöms medföra.

Konsekvenser av förslagen och finansieringsförslag redovisas löpande i texten, och kapitlet om konsekvenser. De huvudsakliga

konsekvenserna vi bedömer uppstår är dock att våra förslag innebär att förenklingar kan beslutas som innebär förbättrade förutsättningar för mycket små företag att nyetableras, växa och vara konkurrenskraftiga.

Övergripande observationer och bedömningar

Baserat på våra samlade observationer och analyser i kapitel 2 till 6 har vi nått fram till några övergripande bedömningar som inte är specifika för något enskilda kapitel.

Riksdag och regering behöver vidta åtgärder för att nå de förenklingspolitiska målen. Sverige har en uppsättning relativt goda målsättningar för förenklingspolitiken (de framgår i våra direktiv). Målsättningarna kan absolut behöva utökas och skärpas för att öka stärka förutsättningarna för företagande och därigenom stärka svensk konkurrenskraft och tillväxt, men målen fångar ändå upp viktiga aspekter angående förutsättningarna för företagande och ekonomisk aktivitet. Dock framgår av de årliga redovisningarna i Budgetpropositionen (UO 24) att Riksdagen, regeringen och dess myndigheter huvudsakligen inte når målen, t.ex. ökar de kostnader som uppstår p.g.a. regler kontinuerligt över tid, och en ökande andel företag upplever regler som hinder för tillväxt. Det är möjligt att få intrycket att besluten om målen bara utgör någon form av uttryck för allmänna ambitioner, som ignoreras efter att de beslutats. Vår bedömning är att vad som behövs är konkreta åtgärder, inkl. omprövningar av regler och finansiering och styrning av myndigheter, för att säkra att man når de uppsatta målen.

Att förenkla innebär att ompröva och att omprioritera. Regler, och det administrativa genomförandet av regler, beslutas ofta utifrån ställningstaganden om att skydda något slags underliggande syfte eller uppnå en målsättning, och bedömningar om de mest lämpliga sätten att göra detta. Att förenkla en befintlig regel, eller ett administrativt förfarande, innebär att ompröva sådana tidigare ställningstaganden. Vår bedömning är att alltför ofta möts försök att förenkla regler eller förfaranden med invändningar om att förenklingsförslagen ifråga innebär avsteg från tidigare ställningstaganden, intentioner eller utgångspunkter från lagstiftningen ifråga etc. Men alla historiska ställningstaganden kan inte rimligen ha varit optimala, och de måste

över tid gå att ompröva. Vår bedömning är att sådana omprövningar måste kunna göras, och att i omprövningarna måste man kunna göra andra ställningstaganden än de som tidigare gjorts.¹

Förenklingar förutsätter (ofta) omprioriteringar. Regler innebär begränsningar och kostnader för företag och aktörer som regleras, de kan inte längre välja att utföra vissa handlingar etc. Begränsningarna motiveras utifrån de skyddsvärden som reglerna avses skydda. De båda värdena behöver vägas mot varandra. Vår bedömning är att det finns en tendens att i praxis ofta uppfatta det som att förslag till förenklingar inte får omfatta ifrågasättanden av de underliggande skyddsvärdena för de befintliga reglerna, eller i vilken utsträckning skyddet för dem kan få minskas. Förenklingar, enligt denna inställning, kan bara få bestå i effektiviseringar, i att göra vissa regler mindre krångliga, men utan att skyddet av det underliggande skyddsvärdet får begränsas. Det förenklingspolitiska arbetet har dock också egna målsättningar, som behöver vägas mot de andra skyddsvärdena i en sådan bedömning. Vår bedömning är att förenklingar inte bara kan bestå i effektiviseringar med bibehållna skydds nivåer, utan ibland måste också egentliga omprioriteringar göras, och dessa omprioriteringar behöver kunna innebära att skyddet av de skyddsvärden som ligger bakom en given regel kan behöva sänkas, för att säkra de värden som framgår för det förenklingspolitiska arbetet.

På motsvarande sätt bedömer vi att det ofta finns en förhoppning att förenklingar kan ske enbart genom effektiviseringar och förenklingar i det administrativa genomförandet av underliggande regler, t.ex. genom produktivitetshöjningar pga. digitaliseringsinsatser. Vår entydiga bedömning är att effektiviseringar och förenklingar av myndigheternas administrativa genomförande är mycket viktigt och vi lämnar förslag på det området, se kapitel 5. Vår bedömning är dock också att detta inte är tillräckligt. Om en underliggande regel inte är väl utformad så kommer inte ett mer effektivt genomförande av regeln att avhjälpa problemen. Det är därför viktigt att över tid ompröva även egentliga regelverk.

¹ Bl.a. av dessa anledningar bedömer vi att, då man utarbetar förenklingsförslag går det inte att enkelt försöka göra någon lagtolkning eller rättsutredning, såsom t.ex. domstolar gör. Då man utarbetar förenklingsförslag kan utgångspunkten inte vara att enbart tolka lagstiftarens intention för att kunna tillämpa lagen. De som arbetar med förenklingsförslag behöver på en mer allmän och mindre detaljerad nivå att identifiera olika syften och målsättningar i förhållande till olika regelverk, och väga dem mot varandra; utan att på samma detaljnivå behöva analysera t.ex. lagstiftarens intentioner eller domstolars rättspraxis.

Liksom det finns relativt bra mål för förenklingspolitiken finns också ett antal bra befintliga bestämmelser till stöd förenklingspolitiken, (men också till stöd för t.ex. rättsstatsprinciper och principer om god förvaltning). T.ex. finns viktiga och relevanta bestämmelser i förvaltningslagen 5–9 §§ om hur myndigheter ska säkra att kontakter med dem är snabba, smidiga och enkla, och att myndigheterna ska iaktta proportionalitetsprinciper. Av regeringsformen följer också att beslut om regler ska iaktta rättigheter och beakta proportionalitetsperspektiv. I förordningen om digitalt inhämtande av uppgifter finns bestämmelser om att myndigheter ska samverka och dela information med syfte att bl.a. minska uppgiftslämnandet för företag etc. I förordningen (2007:1244) om konsekvensutredningar vid regelgivning finns bestämmelser om hur offentliga beslutsfattare ska utreda konsekvenserna av beslut om regelgivning, och utvärdera sina beslut i efterhand. Flera andra viktiga och relevanta bestämmelser finns också.

Resultaten i vår utredning är dock nedslående (se kapitel 2–6). Det framstår som om i många delar reflekteras inte bestämmelserna ifråga i myndigheternas och beslutsfattarnas arbete. Kontakterna med myndigheterna upplevs t.ex. ofta inte som snabba och smidiga, myndigheterna delar inte information i tillräcklig utsträckning, regler har inte alltid bedömts från ett proportionalitetsperspektiv, och offentliga beslutsfattare utreder inte konsekvenserna av sina förslag tillräckligt väl innan beslut, och de utvärderar dem inte systematiskt i efterhand. Det finns också andra liknande brister. Vår bedömning är att trots de redan befintliga bestämmelserna har många myndigheter, och delvis även Regeringskansliet, inte tillräckligt prioriterat arbetet med dessa bestämmelser. Av dessa anledningar så bedömer vi att regering och riksdag behöver besluta tillkommande styråtgärder för att säkra att myndigheter och beslutsorgan i tillräcklig omfattning prioriterar arbetet med att efterleva bestämmelserna ifråga.

Denna bedömning reflekteras delvis också i våra bedömningar av finansieringsförslag. I de fall som det för olika myndigheter (inkl. även Regeringskansliet) finns befintliga bestämmelser angående myndigheternas arbete, såsom de som nämns ovan, så bör de offentliga beslutsfattarna, och myndigheterna ifråga, redan ha vidtagit de åtgärder som behövs för att tillräckliga resurser är avsatta för det arbetsuppgifterna. I dessa fall bör i princip redan myndigheterna ifråga ha

resurser avsatta för dessa syften. I de fall vi lämnar förslag på sådana punkter är därför vår allmänna utgångspunkt att insatserna bör finansieras inom ram, genom omprioriteringar inom befintlig budget och verksamhet.

Del 2: modernisering av bokföringslagen

Utredningsuppdraget

I denna del av uppdraget är det grundläggande syftet med utredningen enligt utredningsdirektiven att förenkla bokföringsprocessen genom att åstadkomma ett modernt, teknikneutralt och enkelt regelverk för företagen. *Modernt* har vi tolkat som innebärande att reglerna dels ska möjliggöra användande av den nyaste och mest effektiva tekniken för bokföring, dels inte ska stå i vägen för teknikutvecklingen. *Teknikneutralt* har vi tolkat som innebärande att reglerna så långt som möjligt ska tillåta företagen att själva välja vilken teknisk lösning de vill använda, samt att inget val ska missgynnas eller favoriseras genom reglerna.

I uppdraget har det för det första ingått ett antal specifika frågeställningar. Vi har med utgångspunkt i frågeställningarna delat upp uppdraget i frågor som rör arkiveringsreglerna i 7 kapitlet bokföringslagen (avsnitt 7), årsbokslut och förenklade årsbokslut (avsnitt 8) samt gemensamma verifikationsserier (avsnitt 9). Utredningsuppdraget i de olika frågorna beskrivs närmare i inledningen till respektive avsnitt.

Enligt direktiven får vi även ta upp andra frågor än de nyss nämnda, förutsatt att det bedöms motiverat, att reglerna om bokföring därigenom blir enklare att tillämpa och att det finns utrymme för det under utredningstiden. Vi ska även lägga fram de författningsförslag som sådana överväganden motiverar. Det har emellertid inte funnits utrymme under utredningstiden att behandla andra frågor än de som tas upp i avsnitt 7–9. Under utredningens gång har det dock framkommit ett behov av en bred, förutsättningslös översyn av bokföringslagen samt ett antal frågeställningar och problem som bör tas om hand inom ramen för en sådan översyn. Vi utvecklar detta i avsnitt 10.

Arkiveringsreglerna i 7 kapitlet bokföringslagen

Enligt nuvarande bestämmelser är företagen skyldiga att bevara ursprungligt material med räkenskapsinformation även om räkenskapsinformationen har överförts till ett nytt material. Det är inte tillåtet att förstöra det ursprungliga materialet före det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Vi föreslår att detta förbud avskaffas.

Vi föreslår även att bestämmelsen om överföring av räkenskapsinformation ändras genom att kravet på överföring på ett betryggande sätt ersätts med ett krav på att överföringen endast ska få genomföras om den inte innebär risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner. Ändringen är avsedd att vara ett förtydligande, snarare än en skärpning, av det nuvarande kravet.

Vi bedömer att avskaffandet av kravet på bevarande av material i ursprungligt skick får betydande positiva konsekvenser, framför allt eftersom avskaffandet innebär betydande administrativa och ekonomiska lättnader för samtliga bokföringsskyldiga. Enligt en särskild utredning om företagens arkiveringskostnader, som genomförts i samråd med vår utredning, uppgår de beräknade förenklingsvinsterna till 3,9 miljarder kronor per år. Av den totala kostnaden är cirka 30 procent hänförlig till företag med en årlig omsättning på 0,4–80 miljoner kronor. Vi bedömer samtidigt att avskaffandet av kravet på bevarande av ursprungligt material varken kommer leda till att myndigheternas möjligheter till tillsyn, brottsbekämpning och brottsförebyggande arbete försämras eller att brottsligheten ökar. Vi gör samma bedömning i fråga om andra intressenters tillgång till räkenskapsinformation samt om möjligheten att upprätthålla en hög revisionskvalitet.

Vi föreslår även att språket i 7 kap. bokföringslagen moderniseras, bland annat genom att termen *maskinläsbart medium* ersätts med *elektroniska handlingar* samt att begreppet *mikroskrift* utmönstras. Därtill föreslår vi en modernare och mer konsekvent reglering av former för bevarande innebärande att elektroniska handlingar ska bevaras med sitt ursprungliga informationsinnehåll och format.

Vidare föreslår vi en ändring i reglerna i 4 kap. 4 § bokföringslagen för företag som bedriver flera verksamheter och har skilda bokföringar för de olika verksamheterna. Sådana företag ska enligt vårt förslag inte vara skyldiga att löpande arkivera uppgifter om ställ-

ning och resultat i de olika verksamheterna på en gemensam plats. I stället ska sådana företag löpande arkivera uppgifter om ställning och resultat i de olika verksamheterna på ett sätt som möjliggör en överblick över den samlade verksamhetens ställning och resultat. Detta bedöms ge ett visst ökat handlingsutrymme för företagen.

Stiftelselagen och lagen om kommunal bokföring och redovisning innehåller bestämmelser som bygger på eller motsvarar de bestämmelser i BFL som vi har föreslagit ska ändras. Vi förslår att dessa två lagar ska anpassas till ändringarna i bokföringslagen.

Vi har även övervägt ett avskaffande av bokföringslagens krav på förvaring av räkenskapsinformation i Sverige samt krav på anmälan respektive ansökan för förvaring av elektronisk räkenskapsinformation utomlands. Reglerna begränsar möjligheterna för leverantörer av bokföringsprogram och företag att utnyttja den globala marknaden för s.k. molntjänster. Vi konstaterar emellertid att de kontroll- och bevisintressen som bär upp reglerna fortfarande gör sig gällande. Myndigheternas möjligheter att säkra information som är lagrad på servrar utomlands begränsas av tvångsmedelsreglerna. Det förslag från Beslagsutredningen (SOU 2017:100) som skulle kunna förbättra de brottsutredande myndigheternas möjligheter bereds i skrivande stund inom Regeringskansliet. Vi har bedömt att de skäl som talar för att de aktuella kraven bör avskaffas, inte har sådan tyngd i förhållande till de motstående intressena, att kraven för närvarande bör avskaffas.

Vi förslår att de lagändringar som föranleds av våra förslag ska träda i kraft den 1 juli 2022.

Årsbokslutsreglerna

Vi har haft i uppdrag att överväga om reglerna om årsbokslut ska förenklas, men lämnar inte några förslag om sådana förenklingar.

I vårt uppdrag har ingått att ompröva förslaget från Utredningen om enklare redovisning (SOU 2008:67) om att avskaffa reglerna om vanliga årsbokslut för företag som inte behöver upprätta årsredovisning, och låta dem göra ett förenklat årsbokslut i stället. Vi konstaterar att reglerna om vanliga årsbokslut fyller ett informationsbehov. Vidare noterar vi att berörda företag i stor utsträckning anlitar redovisningskonsulter, för vilka det inte innebär en förenkling att

göra förenklade årsbokslut. Vi har bedömt att det skulle leda till merarbete för Bokföringsnämnden, utan motsvarande nytta för företagen, om reglerna om vanliga årsbokslut avskaffades.

Vi har även övervägt om gränsen för när det är tillåtet att göra förenklade årsbokslut bör förändras, men bedömer att det för närvarande inte finns något behov av det.

Vi har slutligen övervägt förenklingar av reglerna om vanliga årsbokslut. Bestämmelsen i 6 kap. 4 § andra stycket bokföringslagen är utformad som hänvisningar till ett stort antal bestämmelser i årsredovisningslagen som ska tillämpas när årsbokslutet upprättas. Bestämmelsen har kritiserats för att vara svårtolkad och komplicerad. Det har även funnits oklarheter om vad som gäller när de bestämmelser i årsredovisningslagen, som det hänvisats till i bokföringslagen, i sin tur har hänvisat vidare till andra bestämmelser i årsredovisningslagen, som inte är uppräknade i bokföringslagen. De oklarheterna har emellertid undanröjts genom Bokföringsnämndens allmänna råd med vägledning som tagits fram inom ramen för det s.k. K-projektet. Det har inte heller i övrigt framkommit skäl att förenkla 6 kap. 4 § bokföringslagen eller bestämmelsen om upplysningar i 6 kap. 5 § bokföringslagen.

Gemensamma verifikationsserier

Det finns skilda uppfattningar om huruvida bokföringslagen ger utrymme för att numrera verifikationer i en nummerserie som är gemensam för en hel koncern, men där de enskilda verifikationerna ändå är direkt spårbara till respektive koncernföretag. Vi har enligt utredningsdirektiven haft i uppdrag att klarlägga vilka möjligheter att använda gemensamma verifikationsserier som företag och koncerner har enligt gällande regelverk. Vi ska utifrån slutsatserna i den frågan föreslå de förändringar av reglerna som bedöms behövliga för att förenkla för företag och koncerner.

Vi konstaterar att reglerna om gemensam bokföring för flera bokföringsskyldiga (4 kap. 7 § bokföringslagen) inte kan åberopas i alla situationer av de koncerner som vill använda gemensamma verifikationsnummerserier. Om en nummerserie delas av flera företag blir serien bruten i förhållande till det enskilda företaget. Det framgår direkt av god redovisningssed, så som den utvecklats genom Bok-

föringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2, punkt 5.9), att detta inte är tillåtet. Vi bedömer emellertid att detta krav inte följer direkt av bokföringslagen som sådan utan utgör s.k. kompletterande normgivning. Det finns inte något som hindrar att det i inom ramen för sådan normgivning utvecklas regler som tillåter andra metoder för systematisering av verifikationerna än obrutna serier av identifieringstecken. Vi konstaterar att bokföringslagen är avsedd att vara en ramlag som främst innehåller allmänna principer, och att det inte framkommit skäl att frångå den utgångspunkten genom en lagändring. Vi lämnar därför inte något förslag om ändring av lagen.

Del 3: tydligare regler för kombiuppdrag

Vi har haft i uppdrag att föreslå de förändringar som behövs för att skapa en så ändamålsenlig och tydlig avgränsning som möjligt för vad som bör vara tillåtet i fråga om s.k. kombiuppdrag. Ett sådant uppdrag innebär att någon som är verksam i samma revisionsföretag som den valda revisorn deltar i upprättandet av den bokföring som revisorn ska granska. Kombiuppdrag är sedan 2007 otillåtna för de största företagen och för de finansiella företagen. Utredningsuppdraget tar inte sikte på sådana företag. En utgångspunkt för uppdraget är vidare att revisorns oberoende ska säkerställas. Samtidigt ska nuvarande möjlighet att ta kombiuppdrag – i allt väsentligt – lämnas oförändrad.

Vi konstaterar att de regler om s.k. byråjäv i aktiebolagslagen och andra lagar, som reglerar när kombiuppdrag är tillåtet, är såväl otydliga som dåligt anpassade till den tekniska utvecklingen. En fråga har varit om det är tillräckligt att upphäva dessa byråjävsbestämmelser. Tillåtligheten av kombiuppdrag skulle då bedömas inom ramen för den s.k. analysmodellen i 21 a § revisorslagen.

Vi har bedömt att oberoendehot vid kombiuppdrag inte bör hanteras inom ramen för en oförändrad analysmodell. Vi anser därför att det inte räcker att upphäva de i utredningen aktuella byråjävsbestämmelserna för att lösa problemet med de nuvarande reglerna. Möjligheten till kombiuppdrag bör i stället även i fortsättningen i första hand regleras genom jävsregler i aktiebolagslagen och andra lagar.

Vi föreslår följande lösning. Huvudregeln enligt jävsbestämmelserna ska vara att den inte får vara revisor, som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder ett aktiebolag vid fullgörandet av bokföringsskyldigheten enligt 4 kap. 1 § bokföringslagen. Kombiuppdragen ska regleras genom att byråjävsbestämmelserna för mindre, onoterade bolag formuleras som ett uttryckligt undantag från huvudregeln.

Enligt den nya undantagsbestämmelsen ska det vara tillåtet för någon att vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder företaget vid fullgörandet av bokföringsskyldigheten enligt 4 kap. 1 § bokföringslagen eller bolagets kontroll däröver, om biträdet avser rutinmässiga uppgifter eller avslutandet av den löpande bokföringen. Med *rutinmässiga uppgifter* avses uppgifter som är vanligt förekommande vid bokföringen i bolaget och som regelmässigt utförs på ett visst sätt. Bestämmelsen är avsedd att vara teknikneutral.

Vi föreslår att ett motsvarande undantag ska införas dels i aktiebolagslagen när det gäller lekmannarevisorer och särskilda granskare, dels i stiftelselagen, revisionslagen och lagen om ekonomiska föreningar.

Vi bedömer att våra föreslagna regler får i huvudsak positiva konsekvenser. Reglerna blir enklare att tillämpa, då de utformas som ett tydligt undantag. Den nuvarande regleringen av kombiuppdrag är inte anpassad till den tekniska utvecklingen, vilket kan tvinga vissa företag att välja mellan att anlita revisor och att använda de bästa tekniska lösningarna för sina bokföringssystem. Genom vårt förslag slipper företagen välja då reglerna blir teknikneutrala. Eventuellt kan detta leda till en ökning av antalet företag som väljer att anlita revisor vilket kan bidra till att risken för felaktigheter i redovisningen minskar. Företagens administrativa kostnader bedöms även minska snarare än öka till följd av förslaget. Eftersom möjligheten till kombiuppdrag har särskild betydelse för små företag kommer förslaget bidra till att förbättra de små företagens villkor i förhållande till större företags.

Vi föreslår att lagändringarna ska träda i kraft den 1 juli 2022, och att bestämmelserna i den nya lydelsen ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2022.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag om ändring i lagen om (1966:742) om hotell- och pensionatrörelse

Härigenom föreskrivs att 2–9 §§, 16 §, 18–19 §§ lagen (1966:742) om hotell- och pensionatrörelse, ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Tillstånd m.m.

Hotell och pensionatrörelse som är avsedd att samtidigt ta emot minst nio gäster eller som avser minst fem gästrum, får drivas endast av den som har tillstånd av Polismyndigheten. Tillstånd meddelas för hotell- eller pensionatrörelse i viss byggnad eller lägenhet.

Tillstånd ska meddelas, om det inte finns anledning att anta att den som söker tillståndet ska driva rörelsen så att fara för allmän ordning och säkerhet uppkommer. Tillstånd får inte meddelas den som är underårig eller i konkurstillstånd eller som har förvaltare enligt 11 kap föräldrabalken. Lag (2014:607).

3 §

2 §

Anmälan m.m.

Hotell och pensionatrörelse som är avsedd att samtidigt ta emot minst nio gäster eller som avser minst fem gästrum får drivas endast av den som har anmält verksamheten till Polismyndigheten.

3 § upphävs.

4 §

4 § upphävs

5 §

5 § upphävs

En ansökan om tillstånd att driva hotellverksamhet ska vara skriftlig och

En ansökan om att driva hotellverksamhet ska

a) innehålla en uppgift om sökandes fullständiga namn, företagsnamn och postadress samt, om sökande haft ett annat efternamn detta,

a) innehålla en uppgift om den anmälandes fullständiga namn, företagsnamn, och postadress,

b) för sökande, som är enskild person, innehålla en uppgift om födelsetid och yrke eller titel samt ett bevis om att han eller hon inte är underårig eller i konkurs-tillstånd eller har en förvaltare enligt 11 kap. 7 § i föräldrabalken,

b) innehålla en uppgift om var den byggnad eller lägenhet där rörelsen ska drivas ligger.

c) innehålla en uppgift om fullständigt namn, födelsetid och yrke eller titel för den som utsetts till föreståndare eller ersättare samt ett bevis att han eller hon inte är underårig eller i konkurstillstånd eller har en förvaltare enligt 11 kap. 7 § i föräldrabalken,

d) innehålla en uppgift om var den byggnad eller lägenhet där rörelsen ska drivas, ligger, det största antal gäster som ska kunna tas emot samtidigt och det största antal gästrum som rörelsen ska omfatta.

Om ett bygglov har meddelats för hotellet eller pensionatet, ska till ansökan bifogas handlingar som visar att så har skett.

Om tillstånd beviljas, ska ett skriftligt bevis utfärdas. Om ett bygglov inte har meddelats och det inte är uppenbart att ett bygglov inte behövs, ska beviset innehålla en upplysning om att ett bygglov kan krävas. Om det inte finns någon godkänd ersättare eller, i de fall när det ska finnas en föreståndare enligt 3 §, en godkänd föreståndare, ska det i beviset anges att tillståndet inte får utnyttjas förrän en ersättare eller en föreståndare har utsetts och godkänts. En kopia av beviset ska skickas till den eller de kommunala nämnder som fullgör uppgifter inom räddningstjänsten, inom plan- och byggnadsväsendet och inom miljö- och hälsoskyddsområdet.

6 §

7 §

8 §

Upphör rörelsen, ska tillståndshavaren skriftligen anmäla det till Polismyndigheten. Det samma gäller om tillståndshavaren inte vill utnyttja tillståndet eller om det uppkommer hinder mot att börja rörelsen. Polismyndigheten ska återkalla tillståndet och underrätta byggnadsnämnden och de kommunala nämnder som ansvarar för räddningstjänst och miljö- och hälsoskydd om detta. Lag (2014:607).

6 § upphävs.

7 § upphävs.

8 § upphävs

Upphör rörelsen ska den som lämnat anmälan om hotellrörelse till Polismyndigheten, eller dess ersättare, anmäla till Polismyndigheten att rörelsen upphör.

9 §

Polismyndigheten ska föra register över de hotell- och pensionatrörelser för vilka tillstånd meddelats. I registret ska de beslut som Polismyndigheten meddelar i fråga om rörelsen antecknas. Lag (2014:607)

16 §

18 §

19 §

Polismyndigheten ska föra register över de hotell- och pensionatrörelser som lämnat anmälan till myndigheten.

*16 § upphävs.**18 § upphävs.**19 § upphävs.*

1.2 Förslag till lag om ändring i Miljöbalken (1998:808)

Härigenom föreskrivs att det i Miljöbalken (1998:808) ska införas en ny bestämmelse, 7 kap. 16. 4. §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 kap.
16 §

Förbuden i 15 § gäller inte

Förbuden i 15 § gäller inte
4. ändringar i små befintliga byggnader eller anläggningar och uppförande av små byggnader eller anläggningar som ersätter befintliga byggnader eller anläggningar, om ändringarna inte har uppenbar negativ betydelse för strandskyddets syfte.

Denna lag träder i kraft den 31 december 2021.

1.3 Förslag till lag om ändring i Plan- och bygglagen (2010:900)

Härigenom föreskrivs att det i Plan- och bygglagen (2010:900) ska införas en ny bestämmelse punkt, 9 kap. 3 d §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.

Undantag för ekonomibyggnader m.m.

3 d §

Om en byggnad omfattas av Miljöbalkens (1998:808) bestämmelse i 7 kap. 16 4. § ska det krävas särskilda skäl för att bygglov inte ska medges, särskilda skäl föreligger inte om den ändrade utformningen av byggnaden inte har uppenbar negativ betydelse i förhållande till de syften som framgår i Plan och bygglagen.

Denna lag träder i kraft den 31 december 2021.

1.4 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2004:865) om kör- och vilotider samt färdskrivare, m.m.

Härigenom föreskrivs att det i förordningen (2004:865) om kör- och vilotider samt färdskrivare, m.m. ska införas en ny paragraf, 9 kap. 12 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.

12 § Ett transportföretag ska meddelas en varning istället för att påföras en sanktionsavgift om åtgärden är tillräcklig med hänsyn till överträdelsens allvar. Vid prövningen av denna fråga ska de omständigheter som anges i 11 § särskilt beaktas. Det ska även särskilt beaktas om en varning tidigare har meddelats för en överträdelse av samma slag.

En varning får meddelas för flera överträdelser gemensamt.

10 kap.

2 §¹

Frågor om påförande av sanktionsavgift enligt 9 kap. 7–9 §§ prövas av Transportstyrelsen.

Frågor om påförande av sanktionsavgift och meddelande om varning enligt 9 kap. 7–9 och 12 §§ prövas av Transportstyrelsen.

Sanktionsavgiften tillfaller staten.

Innan sanktionsavgift påförs någon ska denne ges tillfälle att yttra sig.

Denna förordning träder i kraft den 1 maj 2022.

¹ Senaste lydelse 2017:849.

1.5 Förslag till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220)

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 2 § och 4 kap. 6 § stiftelselagen (1994:1220) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

2 §²

Stiftelser som inte är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (1999:1078) ska fortlöpande föra räkenskaper över belopp som har inbetalats till eller utbetalats av stiftelsen. Det ska finnas verifierationer för in- och utbetalningar. En stiftelse som har sin förmögenhet gemensamt placerad med en annan stiftelses förmögenhet, får beträffande den gemensamt placerade förmögenheten ha räkenskaper som är gemensamma med den andra stiftelsen.

Räkenskaperna ska avslutas med en sammanställning för varje räkenskapsår. Av sammanställningen ska framgå tillgångar och skulder vid räkenskapsårets början och slut samt inkomster och utgifter under räkenskapsåret. I sammanställningen ska även anges värdet av stiftelsens tillgångar vid räkenskapsårets slut.

Dokument, *mikroskrift* och *maskinläsbara medier* som används för att bevara räkenskapsinformation ska vara varaktiga och lätt åtkomliga. De ska bevaras fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. De ska förvaras i Sverige, i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt.

Dokument och *elektroniska handlingar* som används för att bevara räkenskapsinformation ska vara varaktiga och lätt åtkomliga. De ska bevaras fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. De ska förvaras i Sverige, i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt.

Efter särskilt föreläggande av tillsynsmyndigheten ska en kopia av den sammanställning som anges i andra stycket ges in dit. Sådant föreläggande ska utfärdas när någon begär det. Beslut om föreläggande får förenas med vite. Fråga om utdömande av vite prövas av tillsynsmyndigheten.

² Senaste lydelse 2010:1511.

4 kap. 6 §³

Den får inte vara revisor som

1. är stiftelsens stiftare eller förvaltare,
2. ensam eller tillsammans med andra företräder stiftelsen enligt 2 kap. 16 eller 23 § eller företräder förvaltaren eller, om stiftelsen förvaltas av ett handelsbolag, är bolagsman i bolaget,
3. ensam eller tillsammans med andra har rätt att företräda ett dotterföretag till stiftelsen eller till förvaltaren eller, om dotterföretaget är ett handelsbolag, är bolagsman i företaget,
4. biträder vid förandet av stiftelsens räkenskaper eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver,
5. är anställd hos eller på annat sätt intar en underordnad eller beroende ställning till stiftelsen eller till förvaltaren eller till någon annan som avses i 1–4,

6. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder stiftelsen vid *grundbokföringen* eller förandet av räkenskaper enligt 3 kap. 2 § eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver,

6. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder stiftelsen vid *fullgörandet av bokföringsskyldigheten enligt 4 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078)* eller förandet av räkenskaper enligt 3 kap. 2 § eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver,

7. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 1–4 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller

8. står i låneskuld till stiftelsen eller förvaltaren eller till ett dotterföretag till stiftelsen eller till förvaltaren eller har förpliktelser för vilka stiftelsen, förvaltaren eller dotterföretag till stiftelsen eller förvaltaren har ställt säkerhet.

I fråga om stiftelser som avses i 4 § andra eller tredje stycket gäller, *i stället för* bestämmelsen i första stycket 6, att den *inte* får vara revisor som är verksam i

I fråga om *andra* stiftelser *än sådana* som avses i 4 § andra eller tredje stycket gäller, *trots* bestämmelsen i första stycket 6, att den får vara revisor som är verk-

³ Senaste lydelse 2006:401.

samma företag som den som yrkesmässigt biträder stiftelsen vid *bokföringen* eller förändret av räkenskaper enligt 3 kap. 2 § eller vid *stiftelsens förmögenhetsförvaltning* eller stiftelsens kontroll däröver.

sam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder stiftelsen vid *fullgörandet av bokföringskyldigheten enligt 4 kap. 1 § bokföringslagen* eller förändret av räkenskaper enligt 3 kap. 2 § eller stiftelsens kontroll däröver, *om biträdet avser rutinmässiga uppgifter eller avslutandet av den löpande bokföringen eller räkenskaperna.*

I ett dotterföretag får inte den vara revisor som enligt första eller andra stycket inte är behörig att vara revisor i moderstiftelsen.

En revisor får vid revisionen inte anlita någon som enligt första-tredje styckena inte är behörig att vara revisor. Har stiftelsen, stiftaren, förvaltaren eller ett dotterföretag någon anställd i sin tjänst med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen ha hand om intern revision eller granskning av liknande slag, får revisorn dock anlita en sådan anställd i den utsträckning som det är förenligt med god revisionsd.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2022.

Bestämmelsen i 4 kap. 6 § i den nya lydelsen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2022.

1.6 Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 1 och 4 §§ och 7 kap. 1, 2 och 3 a–7 §§ bokföringslagen (1999:1078) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

1 §⁴

Ett företag *skall*

Ett företag *ska*

1. löpande bokföra alla affärshändelser enligt bestämmelserna i 5 kap. 1–5 §§,

2. se till att det finns verifikationer enligt 5 kap. 6–9 §§ för alla bokföringsposter samt systemdokumentation och behandlingshistorik enligt 5 kap. 11 §,

3. bevara all räkenskapsinformation och sådan utrustning och sådana system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i *den form som anges i 7 kap. 1 § 1 eller 2,*

3. bevara all räkenskapsinformation och sådan utrustning och sådana system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i *vanlig läsbar form,*

4. upprätta en balansräkning enligt 3 §, och

5. avsluta den löpande bokföringen enligt bestämmelserna i 6 kap.

4 §

Om ett företag bedriver flera verksamheter, *skall* det ha en bokföring som omfattar samtliga verksamheter.

Trots bestämmelsen i första stycket får ett företag som bedriver flera verksamheter ha en bokföring för varje enskild verksamhet, om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed. Företag som avses i 6 kap. 1 § *skall* i så fall löp-

Om ett företag bedriver flera verksamheter, *ska* det ha en bokföring som omfattar samtliga verksamheter.

Trots bestämmelsen i första stycket får ett företag som bedriver flera verksamheter ha en bokföring för varje enskild verksamhet, om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed. Företag som avses i 6 kap. 1 § *ska* i så fall löp-

⁴ Senaste lydelse 2006:874.

ande arkivera uppgifter om ställning och resultat i de olika verksamheterna på *en gemensam plats*. Om företaget bedriver verksamhet på egen hand, *skall* arkiveringen ske i anslutning till bokföringen för en sådan verksamhet.

ande arkivera uppgifter om ställning och resultat i de olika verksamheterna på *ett sätt som möjliggör en överblick över den samlade verksamhetens ställning och resultat*. Om företaget bedriver verksamhet på egen hand, *ska* arkiveringen ske i anslutning till bokföringen för en sådan verksamhet.

7 kap.

1 §

Räkenskapsinformation *skall* bevaras i

1. vanlig läsbar form (dokument),

2. *mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, eller*

3. *annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel (maskinläsbart medium) och som genom omedelbar utskrift kan tas fram i sådan form som avses i 1 eller 2.*

Dokument, *mikroskrift och maskinläsbart medium* med räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan *skall* bevaras i det skick materialet hade när det kom till företaget. Dokument, *mikroskrift och maskinläsbart medium* med räkenskapsinformation som företaget självt har upprättat *skall* bevaras i det skick materialet fick när räkenskapsinformationen sammanställdes.

Räkenskapsinformation *ska* bevaras i

1. vanlig läsbar form (dokument), *eller*

2. *en form som endast med tekniska hjälpmedel kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas (elektronisk handling) och som kan tas fram i vanlig läsbar form genom en omedelbar utskrift.*

Dokument med räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan *ska* bevaras i det skick materialet hade när det kom till företaget. Dokument med räkenskapsinformation som företaget självt har upprättat *ska* bevaras i det skick materialet fick när räkenskapsinformationen sammanställdes.

Elektroniska handlingar med räkenskapsinformation som företaget tagit emot från någon annan ska bevaras med det informationsinnehåll och i det format informationen hade när den kom till företaget. Elektroniska handlingar med räkenskapsinformation som företaget självt har upprättat ska bevaras med det informationsinnehåll och i det format informationen fick när räkenskapsinformationen sammanställdes.

2 §⁵

Dokument, *mikroskrift* och *maskinläsbara medier* som används för att bevara räkenskapsinformation ska vara varaktiga och lätt åtkomliga. De ska bevaras fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. De ska förvaras i Sverige, i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt.

Maskinutrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i *den form som anges i 1 § första stycket 1 eller 2* ska hållas tillgängliga i Sverige under hela *den tid som anges i första stycket*.

Dokument och *elektroniska handlingar* som används för att bevara räkenskapsinformation ska vara varaktiga och lätt åtkomliga. De ska bevaras fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades (*arkiveringstiden*). De ska förvaras i Sverige, i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt.

Utrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i *vanlig läsbar form* ska hållas tillgängliga i Sverige under hela *arkiveringstiden*.

⁵ Senaste lydelse 2010:1514.

3 a §⁶

Trots bestämmelserna i 2 § får ett företag förvara *maskinläsbara medier* och hålla *maskinutrustning* och system tillgängliga i ett annat land inom Europeiska unionen om

Trots bestämmelserna i 2 § får ett företag förvara *elektroniska handlingar* och hålla *utrustning* och system tillgängliga i ett annat land inom Europeiska unionen om

1. platsen för förvaring och varje ändring av denna plats anmäls till Skatteverket eller, när det gäller företag som står under Finansinspektionens tillsyn, till Finansinspektionen,

2. företaget på begäran av Skatteverket eller Tullverket medger omedelbar elektronisk åtkomst till räkenskapsinformationen för kontrolländamål under arkiveringstiden, och

3. företaget genom omedelbar utskrift kan ta fram räkenskapsinformationen i Sverige i *sådan form som avses i 1 § 1 eller 2.*

3. företaget genom omedelbar utskrift kan ta fram räkenskapsinformationen i Sverige i *vanlig läsbar form.*

Första stycket gäller också förvaring i ett land utanför Europeiska unionen med vilket det finns rättsliga instrument om ömsesidigt bistånd med en räckvidd som är likartad med de som föreskrivs i

– rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder, i den ursprungliga lydelsen,

– rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG, i lydelsen enligt rådets direktiv 2014/107/EU, och

– rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri, i lydelsen enligt rådets förordning (EU) nr 517/2013.

4 §⁷

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket tillåta att ett företag förvarar *maskinläsbara medier* utomlands även om för-

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket tillåta att ett företag förvarar *elektroniska handlingar* utomlands även om

⁶ Senaste lydelse 2015:821.

⁷ Senaste lydelse 2003:1135.

utsättningarna enligt 3 a § inte föreligger. I sådana fall får *maskinutrustning* och system som avses i 2 § andra stycket hållas tillgängliga i samma land. Tillståndet får förenas med villkor och begränsas till viss tid.

Tillstånd enligt första stycket ges av Finansinspektionen när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn.

förutsättningarna enligt 3 a § inte föreligger. I sådana fall får *utrustning* och system som avses i 2 § andra stycket hållas tillgängliga i samma land. Tillståndet får förenas med villkor och begränsas till viss tid.

5 §⁸

Bestämmelserna i 2 § om förvaring i Sverige gäller inte dokument, *mikroskrift*, *maskinläsbara medier*, utrustning och system som avser verksamhet som företaget bedriver genom ett avdelningskontor som är beläget utomlands och som har självständig förvaltning, om företaget är bokföringsskyldigt i det andra landet.

Bestämmelserna i 2 § om förvaring i Sverige gäller inte dokument, *elektroniska handlingar*, utrustning och system som avser verksamhet som företaget bedriver genom ett avdelningskontor som är beläget utomlands och som har självständig förvaltning, om företaget är bokföringsskyldigt i det andra landet.

6 §⁹

Ett företag får förstöra *sådant material för bevarande av* räkenskapsinformation som avses i 1 §, om räkenskapsinformationen på ett *betryggande sätt* överförs till något *annat sådant material*. Om materialet är *sådant som avses i 1 § andra stycket*, får det dock förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Ett företag får, *trots 1 § andra och tredje stycket*, förstöra *dokument och elektroniska handlingar med* räkenskapsinformation, om räkenskapsinformationen överförs till något *dokument eller någon elektronisk handling*. Överföringen får endast genomföras om den inte innebär risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner.

⁸ Senaste lydelse 2017:437.

⁹ Senaste lydelse 2010:1514.

7 §¹⁰

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket för visst fall tillåta att dokument, *mikroskrift* och *maskinläsbara medier som används för att bevara* räkenskapsinformation förstörs före utgången av *den tid som anges i 2 §*.

Tillstånd enligt första stycket ges av Finansinspektionen när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn.

Även om ett tillstånd enligt första stycket har meddelats, får dokument, *mikroskrift* och *maskinläsbara medier* som används för att bevara information som omfattas av lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m. inte förstöras förrän tidigast fem år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Förstöring får dock ske om informationen bevaras på annat sätt.

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket för visst fall tillåta att dokument och *elektroniska handlingar med* räkenskapsinformation förstörs före utgången av *arkiveringstiden*.

Även om ett tillstånd enligt första stycket har meddelats, får dokument och *elektroniska handlingar* som används för att bevara information som omfattas av lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m. inte förstöras förrän tidigast fem år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Förstöring får dock ske om informationen bevaras på annat sätt.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2022.

¹⁰ Senaste lydelse 2005:591.

1.7 Förslag till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)

Härigenom föreskrivs att 17 § revisionslagen (1999:1079) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

17 §¹¹

Den får inte vara revisor som

1. är ägare till eller delägare i företaget eller annat företag i samma koncern,

2. ingår i företagsledningen för företaget eller dess dotterföretag eller biträder vid *företagets bokföring* eller *medelsförvaltning* eller företagets kontroll däröver,

3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till företaget eller någon som avses under 1 eller 2,

4. är verksam i samma rörelse som den som yrkesmässigt biträder företaget vid *grundbokföringen* eller *medelsförvaltningen* eller företagets kontroll däröver.

5. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses under 1 eller 2 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller

6. står i låneskuld till företaget eller ett annat företag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant företag har ställt säkerhet för.

I fråga om företag som på grund av sin storlek ska ha minst

2. ingår i företagsledningen för företaget eller dess dotterföretag eller biträder *företaget* vid *fullgörandet av bokföringsskyldigheten enligt 4 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078)* eller *medelsförvaltningen* eller företagets kontroll däröver,

4. är verksam i samma rörelse som den som yrkesmässigt biträder företaget vid *fullgörandet av bokföringsskyldigheten enligt 4 kap. 1 § bokföringslagen* eller *medelsförvaltningen* eller företagets kontroll däröver.

I fråga om *andra* företag än *sådana* som på grund av sin stor-

¹¹ Senaste lydelse 2013:221.

en auktoriserad revisor gäller, *i stället för* bestämmelsen i första stycket 4, att den *inte* får vara revisor som är verksam i samma rörelse som den som yrkesmässigt biträder företaget vid *bokföringen eller medelsförvaltningen* eller företagets kontroll däröver.

lek ska ha minst en auktoriserad revisor gäller, *trots* bestämmelsen i första stycket 4, att den får vara revisor som är verksam i samma rörelse som den som yrkesmässigt biträder företaget vid *fullgörandet av bokföringsskyldigheten enligt 4 kap. 1 § bokföringslagen* eller företagets kontroll däröver, *om biträdet avser rutinemässiga uppgifter eller avslutandet av den löpande bokföringen.*

Den som enligt första eller andra stycket inte är behörig att vara revisor i ett moderföretag får inte vara revisor i dess dotterföretag.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2022 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2022.

1.8 Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 17 § och 10 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.

17 §¹²

Den får inte vara revisor som

- | | |
|--|--|
| <p>1. äger aktie i bolaget eller annat bolag i samma koncern,</p> | |
| <p>2. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag eller biträder vid <i>bolagets bokföring</i> eller <i>medelsförvaltning</i> eller bolagets kontroll däröver,</p> | <p>2. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag eller biträder <i>bolaget</i> vid <i>fullgörandet av bokföringsskyldigheten</i> enligt <i>4 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078)</i> eller <i>medelsförvaltningen</i> eller bolagets kontroll däröver,</p> |
| <p>3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till bolaget eller någon som avses i 2,</p> | <p>3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till bolaget eller någon som avses i 2,</p> |
| <p>4. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid <i>grundbokföringen</i> eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver,</p> | <p>4. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid <i>fullgörandet av bokföringsskyldigheten</i> enligt <i>4 kap. 1 § bokföringslagen</i> eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver,</p> |
| <p>5. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 2,</p> | <p>5. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 2,</p> |
| <p>6. är besvägrad med en person som avses i 2 i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller</p> | <p>6. är besvägrad med en person som avses i 2 i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller</p> |
| <p>7. står i låneskuld till bolaget eller ett annat bolag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant bolag har ställt säkerhet för.</p> | <p>7. står i låneskuld till bolaget eller ett annat bolag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant bolag har ställt säkerhet för.</p> |

¹² Senaste lydelse 2006:399.

I fråga om aktiebolag som avses i 13 eller 14 § gäller, *i stället för* bestämmelsen i första stycket 4, att den *inte* får vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid *bokföringen eller medelsförvaltningen* eller bolagets kontroll däröver.

I fråga om *andra* aktiebolag *än sådana* som avses i 13 eller 14 § gäller, *trots* bestämmelsen i första stycket 4, att den får vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid *fullgörandet av bokföringsskyldigheten enligt 4 kap. 1 § bokföringslagen* eller bolagets kontroll däröver, *om biträdet avser rutinmässiga uppgifter eller avslutandet av den löpande bokföringen.*

Den som enligt första eller andra stycket inte är behörig att vara revisor i ett moderbolag får inte heller vara revisor i dess dotterbolag.

10 kap.

10 §¹³

Den får inte vara lekmannarevisor som

1. äger aktie i bolaget eller annat bolag i samma koncern,
2. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag eller biträder vid *bolagets bokföring eller medelsförvaltning* eller bolagets kontroll däröver,
3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till bolaget eller någon som avses i 2,
4. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid *grundbokföringen* eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver,
2. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag eller biträder *bolaget* vid *fullgörandet av bokföringsskyldigheten enligt 4 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078)* eller *medelförvaltningen* eller bolagets kontroll däröver,
4. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid *fullgörandet av bokföringsskyldigheten enligt 4 kap. 1 § bokföringslagen* eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver,

¹³ Senaste lydelse 2006:399.

5. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 2,

6. är besvägrad med en person som avses i 2 i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller

7. står i låneskuld till bolaget eller ett annat bolag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant bolag har ställt säkerhet för.

I fråga om aktiebolag som avses i 9 kap. 13 eller 14 § gäller, *i stället för* bestämmelsen i första stycket 4, att den *inte* får vara lekmannarevisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid *bokföringen eller medelsförvaltningen* eller bolagets kontroll däröver.

I fråga om *andra* aktiebolag *än sådana* som avses i 9 kap. 13 eller 14 § gäller, *trots* bestämmelsen i första stycket 4, att den får vara lekmannarevisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid *fullgörandet av bokföringsskyldigheten* enligt 4 kap. 1 § *bokföringslagen* eller bolagets kontroll däröver *om biträdet avser rutinmässiga uppgifter eller avslutandet av den löpande bokföringen.*

Den som enligt första eller andra stycket inte är behörig att vara lekmannarevisor i ett moderbolag får inte heller vara lekmannarevisor i dess dotterbolag.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2022 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2022.

1.9 Förslag till lag om ändring i lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 1 och 12–15 §§ lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

1 §

Bokföringsskyldigheten innefattar att

1. löpande bokföra alla ekonomiska händelser enligt bestämmelserna i 3 §,

2. se till att det finns verifikationer enligt 8 § för alla bokföringsposter samt systemdokumentation och behandlingshistorik enligt 11 §,

3. vid räkenskapsårets utgång avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning, och

4. bevara all räkenskapsinformation och sådan utrustning och sådana system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i *den form som anges i 12 § första stycket 1 eller 2.*

4. bevara all räkenskapsinformation och sådan utrustning och sådana system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i *vanlig läsbar form.*

12 §¹⁴

Räkenskapsinformation ska bevaras i

1. vanlig läsbar form (dokument),

2. *mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, eller*

3. *annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med ett tekniskt hjälpmedel (maskinläsbart medium) och som genom omedelbar utskrift kan tas fram i sådan form som avses i 1 eller 2.*

1. vanlig läsbar form (dokument), *eller*

2. *en form som endast med tekniska hjälpmedel kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas (elektronisk handling) och som kan tas fram i vanlig läsbar form genom en omedelbar utskrift.*

¹⁴ Senaste lydelse 2019:986.

Dokument, *mikroskrift och maskinläsbart medium* med räkenskapsinformation som kommunen eller regionen har tagit emot från någon annan ska bevaras i det skick som materialet hade när det kom till kommunen eller regionen. Dokument, *mikroskrift och maskinläsbart medium* med räkenskapsinformation som kommuner eller regioner själva har upprättat ska bevaras i det skick som materialet fick när räkenskapsinformationen sammanställdes.

Dokument med räkenskapsinformation som kommunen eller regionen har tagit emot från någon annan ska bevaras i det skick som materialet hade när det kom till kommunen eller regionen. Dokument med räkenskapsinformation som kommuner eller regioner själva har upprättat ska bevaras i det skick som materialet fick när räkenskapsinformationen sammanställdes.

Elektroniska handlingar med räkenskapsinformation som kommunen eller regionen har tagit emot från någon annan ska bevaras med det informationsinnehåll och i det format informationen hade när den kom till kommunen eller regionen. Elektroniska handlingar med räkenskapsinformation som kommuner eller regioner själva har upprättat ska bevaras med det informationsinnehåll och i det format informationen fick när räkenskapsinformationen sammanställdes.

13 §

Dokument, *mikroskrift och maskinläsbara medier* som används för att bevara räkenskapsinformation ska vara varaktiga och lätt åtkomliga. De ska minst bevaras fram till och med det sjunde året efter utgången av

Dokument och *elektroniska handlingar* som används för att bevara räkenskapsinformation ska vara varaktiga och lätt åtkomliga. De ska minst bevaras fram till och med det sjunde året efter utgången av räkenskapsåret

räkenskapsåret. De ska både före och efter bokföringen förvaras ordnade och på ett betryggande och överskådligt sätt.

Maskinutrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i *den form som anges i 12 § första stycket 1 eller 2* ska hållas tillgängliga under hela *den tid som anges i första stycket*.

(*arkiveringstid*). De ska både före och efter bokföringen förvaras ordnade och på ett betryggande och överskådligt sätt.

Utrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i *vanlig läsbar* form ska hållas tillgängliga under hela *arkiveringstiden*.

14 §¹⁵

En kommun eller en region får förstöra *sådant material för bevarande av* räkenskapsinformation som *avses i 12 §*, om räkenskapsinformationen *på ett betryggande sätt* överförs till något *annat sådant material*. Om materialet är *sådant som avses i 12 § andra stycket*, får det dock förstöras *först från och med det fjärde året efter utgången av räkenskapsåret*.

En kommun eller en region får, *trots 12 § andra och tredje stycket*, förstöra *dokument och elektroniska handlingar med* räkenskapsinformation, om räkenskapsinformationen överförs till något *dokument eller någon elektronisk handling*. Överföringen får *endast genomföras om den inte innebär risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner*.

15 §¹⁶

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket i enskilda fall tillåta att dokument, *mikroskrift* och *maskinläsbara medier* som används för att bevara räkenskapsinformation förstörs före utgången av *den tid som anges i 13 §*.

Även om ett tillstånd enligt första stycket har meddelats, får

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket i enskilda fall tillåta att dokument och *elektroniska handlingar* som används för att bevara räkenskapsinformation förstörs före utgången av *arkiveringstiden*.

Även om ett tillstånd enligt första stycket har meddelats, får

¹⁵ Senaste lydelse 2019:986.

¹⁶ Senaste lydelse 2019:986.

kommunen eller regionen inte förstöra dokument, *mikroskrift* eller *maskinläsbara medier* som används för att bevara information som omfattas av lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m. förrän tidigast fem år efter utgången av räkenskapsåret. Förstöring får dock ske om informationen bevaras på annat sätt.

kommunen eller regionen inte förstöra dokument eller *elektroniska handlingar* som används för att bevara information som omfattas av lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m. förrän tidigast fem år efter utgången av räkenskapsåret. Förstöring får dock ske om informationen bevaras på annat sätt.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2022.

1.10 Förslag till lag om ändring i lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar

Härigenom föreskrivs att 8 kap. 19 § lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 kap.

19 §

En person får inte vara revisor om han eller hon

1. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i föreningen eller dess dotterföretag eller biträder vid *föreningens bokföring* eller *medelsförvaltning* eller vid föreningens kontroll över *bokföringen* eller *medelsförvaltningen*,

2. är anställd hos eller på något annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till föreningen eller någon som avses i 1,

3. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder föreningen vid *grundbokföringen* eller *medelsförvaltningen* eller *vid* föreningens kontroll över *grundbokföringen* eller *medelsförvaltningen*,

4. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 1,

5. är besvägrad med en person som avses i 1 i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller

6. utöver det som normalt sammanhänger med medlemskap i föreningen, står i skuld till denna eller något annat företag i samma koncern eller har en skyldighet som föreningen eller ett sådant företag har ställt säkerhet för.

1. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i föreningen eller dess dotterföretag eller biträder *föreningen* vid *fullgörandet av bokföringsskyldigheten enligt 4 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078)* eller *medelsförvaltningen* eller vid föreningens kontroll *däröver*,

3. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder föreningen vid *fullgörandet av bokföringsskyldigheten enligt 4 kap. 1 § bokföringslagen* eller *medelsförvaltningen* eller föreningens kontroll *däröver*,

För ekonomiska föreningar som avses i 14, 15 eller 53 § gäller, *i stället för* första stycket 3, att den *inte* får vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder föreningen vid *bokföringen eller medelsförvaltningen* eller *vid* föreningens kontroll *över bokföringen eller medelsförvaltningen*.

För *andra* ekonomiska föreningar *än sådana* som avses i 14, 15 eller 53 § gäller, *trots* första stycket 3, att den får vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder föreningen vid *fullgörandet av bokföringskyldigheten enligt 4 kap. 1 § bokföringslagen* eller föreningens kontroll *däröver, om biträdet avser rutinmässiga uppgifter eller avslutandet av den löpande bokföringen*.

Den som enligt första eller andra stycket inte är behörig att vara revisor i en moderförening får inte heller vara revisor i dess dotterföretag.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2022 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2022.

2 Utredningens uppdrag och arbete

2.1 Utredningens uppdrag

Utredningsdirektiven framgår av *bilaga 1*. I vårt uppdrag har bland annat ingått att

- identifiera vilka regelverk som är särskilt betungande för mikro-företag och även redovisa vilka av dessa som följer av EU-lagstiftning,
- analysera möjligheterna, att förenkla sådana betungande regelverk och lämna nödvändiga författningsförslag, alternativt föreslå vidare utredning om behov finns,
- lämna förslag till utformningen av en process för att löpande identifiera och hantera framtida förenklingsbehov för mikro-företag,
- identifiera, där det bedöms lämpligt, lärdomar som kan dras från andra länders arbete med enklare regelverk för mikro-företagande,
- föreslå de förändringar av reglerna om arkivering av räkenskapsinformation som bedöms behövliga,
- föreslå de lättnader som bedöms behövliga i kravet på att det ursprungliga materialet för räkenskapsinformation ska bevaras, och
- utreda hur revisorns oberoende ska kunna värnas när kombi-uppdrag utförs.

Syftet med uppdraget är att stärka svensk konkurrenskraft genom att förenkla för berörda företag och att ge bättre förutsättningar för fler jobb i fler och växande företag.

Utredningens uppdrag är delvis ett uttryck för regeringens ambitioner inom förenklingspolitiken, men delvis har den också förorsakats av det så kallade Januariavtalet mellan Socialdemokraterna, Miljöpartiet, Centern och Liberalerna. I punkt 15 av avtalet framgår det ”Genomför en kraftig förenkling av beskattning och regelverk för mikroföretagande (utredning under 2019–2020 och förändringar från 2021)”.

Vi har delat upp uppdraget i tre delar: enklare regelverk för mikroföretagande, modernisering av bokföringslagen respektive tydligare regler för kombiuppdrag.

Syftet med den första delen i uppdraget – enklare regelverk för mikroföretagande – är att identifiera särskilt betungande regelverk för mikroföretag och lämna förenklingsförslag på sådana regelverk, att lämna förslag på förenklingar i myndigheters tillämpning av olika regelverk samt att lämna förslag på en process för att hantera förenklingsbehov.

Uppdraget i del 1 är brett och omfattande. Att gå igenom alla regelverk för mikroföretag i alla olika branscher för att identifiera vilka regelverk som mikroföretagen upplever som särskilt betungande är en mycket omfattande och alltför komplex uppgift som inte utredningen kan genomföra inom den utsatta tiden. Vi har därför valt att identifiera särskilt betungande regelverk för mikroföretagen genom att identifiera regelområden. I kapitel 3 beskriver vi de regelområden som mikroföretagen upplever särskilt betungande och i vissa fall beskriver vi specifika regelverk. I kapitel 4 lägger vi fram konkreta regelförenklingsförslag, utöver de förslag som läggs fram i del 2 och 3 av utredningen, samt regelförenklingsförslag som bör utredas vidare.

I kapitel 5 beskriver vi förvaltningslagens bestämmelser som reglerar förvaltningsmyndigheternas verksamhet. Vi redovisar OECD:s principer för bättre regeltillämpning och regelefterlevnad, mikroföretagens upplevda problem för att driva företag i kontakt med myndigheter och myndigheters regeltillämpning. Vi lägger fram konkreta förslag med fokus på att myndigheter ska förbättra sitt arbete med att förenkla för mikroföretagen.

I vår kontakt med branschorganisationer framkom det att mikroföretagen upplever att det är den samlade regelbördan, summan av många olika och komplexa regler som mikroföretagen ska följa, tolka och tillämpa, den administrativa bördan av bland annat alla

uppgifter som de ska lämna till olika myndigheter och långa väntetider på myndigheters handläggning av ärenden som gör att det upplevs betungande att driva företag. Det är helheten av all regelbörda som mikroföretagen upplever är betungande för dem, snarare än ett enskilt regelverk.

Vårt fokus i del 1 av utredningen är på det som har framkommit är väsentligt för mikroföretagen, helheten. Vi bedömer att bästa sätt att åstadkomma en förändring utifrån vad som är bäst för mikroföretagen på sikt, är att genom en systemansats få till en struktur för hur arbetet med regelförenkling för mikroföretagen kan ske systematiskt med hjälp av en sammanhållen regelprocess. Det beskriver vi i kapitel 6.

I den andra delen av uppdraget – modernisering av bokföringslagen – är det grundläggande syftet enligt utredningsdirektiven att förenkla bokföringsprocessen genom att åstadkomma ett modernt, teknikneutralt och enkelt regelverk för företagen. *Modernt* har vi tolkat som innebärande att reglerna dels ska möjliggöra användande av den nyaste och mest effektiva tekniken för bokföring, dels inte ska stå i vägen för teknikutvecklingen. *Teknikneutralt* har vi tolkat som innebärande att reglerna så långt som möjligt ska tillåta företagen att själva välja vilken teknisk lösning de vill använda samt att inget val ska missgynnas eller favoriseras genom reglerna. Med *teknisk lösning* får förstås även rent pappersbaserade bokförings-system.

I uppdragets andra del har det för det första ingått ett antal specifika frågeställningar. Vi har med utgångspunkt i frågeställningarna delat upp uppdraget i frågor som rör arkiveringsreglerna i 7 kapitlet bokföringslagen (avsnitt 7), årsbokslut och förenklade årsbokslut (avsnitt 8) samt gemensamma verifikationsserier (avsnitt 9). Utredningsuppdraget i de olika frågorna beskrivs närmare i inledningen till respektive avsnitt.

Enligt direktiven får vi även ta upp andra frågor än de nyss nämnda, förutsatt att det bedöms motiverat, att reglerna om bokföring därigenom blir enklare att tillämpa och att det finns utrymme för det under utredningstiden. Vi ska även lägga fram de författningsförslag som sådana överväganden motiverar. Det har emellertid inte funnits utrymme under utredningstiden att behandla andra frågor än de som tas upp i avsnitt 7–9. Under utredningens gång har det dock framkommit ett behov av en bred, förutsättnings-

lös översyn av bokföringslagen samt ett antal frågeställningar och problem som bör tas om hand inom ramen för en sådan översyn. Vi utvecklar detta i avsnitt 10.

Uppdragets tredje del – tydligare regler för kombiuppdrag – redovisas i avsnitt 11. Innehållet i uppdraget beskrivs närmare i inledningen till det avsnittet.

2.2 Utredningens utgångspunkter

Utredningens utgångspunkter för utredningsarbetet utgår från, och överensstämmer med det uppdrag som utredningen givits i direktiven.

Enligt direktiven är det övergripande syftet med utredningen att stärka svensk konkurrenskraft genom att förenkla för berörda företag och att ge bättre förutsättningar för fler jobb i fler och växande företag. Detta utgör självklart en första – och viktig – utgångspunkt för vår identifiering av förslag till förenklingar.

Vidare framgår av direktiven att i den utsträckning som utredaren lämnar författningsförslag som specifikt tar sikte på en viss sektor ska vi beakta de samlade målsättningar och syften som avses uppfyllas genom de regelverk som gäller för sektorn.

Vi ska också utgå från målen för förenklingspolitiken, vilka är att 1. regler ska främja tillväxt, 2. kostnaderna till följd av regler ska minska, 3. det ska genom digitalisering bli enklare för företag att lämna uppgifter till myndigheterna, och 4. handläggningstiderna ska förkortas.

Förenklingsförslagen ska också bidra till regelgivning som utgår från proportionalitetsprincipen, och som är utformad att den främjar innovation och så att den är öppen för och medger framtida samhällsutveckling och förändringar. Vi ska också beakta hur utformningen av regler påverkar nyetableringen av företag.

Alla dessa utgångspunkter har beaktats i utredningens arbete. I avsnitt 4.1 lämnar utredningen en längre redovisning angående hur vi operationaliserat och vidare arbetat med utgångspunkterna. (Vad gäller del 2, om Bokföringslagen, redovisas vissa sådana bedömningar i avsnitt 2.1. ovan.)

2.3 Utredningens arbete

Vi har biträtt av en grupp med tjugo experter utsedda av regeringen i vilken har ingått företrädare för organisationer som företräder företag, revisorer och redovisningskonsulter samt företrädare för myndigheter. Bland experterna har även ingått personer med bakgrund i forskningen. (Sveriges Kommuner och Regioner, Svenskt Näringsliv, Företagarna, Småföretagarnas riksförbund, Företagarförbundet och företagare, Srf konsulterna, LRF, Näringslivets regelnämnd, Entreprenörskapsforum, Institutet för näringslivsforskning, Bokföringsnämnden, Föreningen auktoriserade revisorer, Skatteverkets rättsavdelning, Justitiedepartementet, Tillväxtverket, Ekobrottsmyndigheten, Näringsdepartementet och Revisorsinspektionen)

Separata möten med expertgruppen har hållits i utredningens tre delar. I del 1 har det hållits 7 möten. I del 2 och 3 har det hållits tre möten vardera samt ett uppsamlade avslutande möte.

Arbetet har bedrivits i nära samverkan med experterna i utredningen. Experterna har i huvudsak ställt sig bakom de förslag som läggs fram. Betänkandet är därför skrivet i ”vi-form”. Särskilt yttrande har avgetts av: Therése Allard, Anna Ericson, Pernilla Lundqvist, Sofia Bildstein-Hagberg, Helena Fond, Martin Mörman, Tomas Lööv och Erik Sjölander.

I del 1 har vi anlitat Lars Pettersson, Ekonomie Doktor vid Internationella handelshögskolan i Jönköping, Centrum för entreprenörskap och regional utveckling, för att biträda utredningen med ett utredningsunderlag för en regelprocess för att systematiskt hantera förenklingsbehov för mikroföretagen. Vidare har Jur. dr. Sebastian Lindroos-Moll vid Handelshögskolan vid Karlstads universitet, Fakulteten för humaniora och samhällsvetenskap inkommit med ett utredningsunderlag avseende Kapitalbristreglerna (bilaga 4).

I arbetet i del 1 har vi haft möten med flera branschorganisationer och Tillväxtverket.

I del 2 och 3 har vi samrått med tjänstemän och andra experter i utlandet för att ta fram en internationell utblick i fråga om relevanta regler i Danmark, Finland, Norge, Nederländerna och Tyskland. Vi har haft kontakter med företrädare för SIE-föreningen. Därtill har vi samrått med tjänstemän vid Finansinspektionen och Riksarkivet.

Vi har i alla delar av uppdraget samrått med bl.a. Utredningen tydligt, enkelt och förutsägbart – Företagares trygghetssystem

(N 2020:04) och Utredningen om förenklade skatteregler för att underlätta och främja egenföretagande (Fi 2019:09) samt Utredningen för ett fossiloberoende jordbruk (N 2020:01). Vi har även haft kontakter med företrädare för leverantörer av bokföringsprogram samt med ett flertal näringslivsorganisationer. Vi har därtill samrått med tjänstemän vid bl.a. Bolagsverket som arbetar med myndighetens uppdrag inom ramen för det nordiska samarbetsprogrammet Nordic Smart Government.

Genom Srf Konsulterna har vi låtit genomföra en enkät riktad till närmare 2 800 auktoriserade redovisningskonsulter. Enkäten hade en svarsfrekvens om cirka 15 procent och enligt beräkningar som förbundet har gjort representerar de svarande drygt 30 000 företag. Resultatet av enkäten redovisas invävt på relevanta ställen i betänkandet.

Del 1

Förenklingar för mikroföretag

3 Identifiera regelverk som är särskilt betungande för mikroföretag

Syftet med uppdraget är att stärka svensk konkurrenskraft genom att förenkla för mikroföretagen, vilket ger bättre förutsättningar för fler arbetstillfällen i fler och i växande företag. Vi börjar därför med att ge en bakgrundsbild, en generell bild av mikroföretag och vilken kontext de verkar inom. Vi beskriver det allmänna klimatet av företagsdrift i Sverige, vilka hinder som finns för att mikroföretag ska etableras samt växa och skapa nya arbetstillfällen.

En del av uppdraget är att identifiera vilka regelverk som är särskilt betungande för mikroföretag, bland annat mot bakgrund av målsättningarna att regler ska främja företagets tillväxt, etableringen av nya företag och att de kostnader som regelgivning medför ska minska. Vi kommer i det här kapitlet beskriva de regelområden som mikroföretagen upplever är särskilt betungande.

Det ingår även i utredningen att analysera möjligheter till konkreta förenklingar av betungande regelverk inom vissa avgränsade områden, samt fall där förenklingar förutsätter vidare utredning. Förslag på konkreta regelförenklingar och regelförenklingar för vidare utredning tar vi upp i kapitel 4.

De regelområden som utredningen kan lämna förslag till regelförenklingar inom, är begränsade. Enligt utredningsdirektivet ska vi inte lämna förslag till förenklingar inom den centrala arbetsrätten, skatteområdet, miljötillståndsprövning vad avser handläggningstider eller socialförsäkringar inom sådana områden som rör trygghetssystem. Vad gäller förenklingar av redovisningslagstiftningen för mikroföretag har förslag redan lämnats av Redovisningsutredningen i slutbetänkandet "En översyn av årsredovisningslagarna" (SOU 2015:8) och förslagen bereds i Regeringskansliet. Medan vi

exempelvis identifierar reglerna kring att ha anställda och skatte- och mervärdesskattereglerna som några av de mest betungande regelområdena för mikroföretag kommer utredningen, i enlighet med direktiven, därför inte att lämna förslag på regeländringar inom de områdena. Det innebär att de förslag till regelförenklingar som utredningen har möjlighet att lämna, inte kommer kunna vara inom de regelområden som mikroföretagen upplever som mest betungande.

Att gå igenom alla regelverk för mikroföretag i alla olika branscher för att identifiera vilka regelverk som mikroföretagen upplever som särskilt betungande är en mycket omfattande och alltför komplex uppgift som inte utredningen kan genomföra inom den utsatta tiden. Vi har därför valt att identifiera särskilt betungande regelverk för mikroföretagen genom att identifiera regelområden. I vissa fall beskriver vi specifika regelverk. En genomgång av de sammantagna regelområdena som är betungande för mikroföretag bedömer vi ändå, i allra högsta grad, är relevant för att kunna identifiera de områden som är relevanta att reformera i framtiden.

Regler kan definieras som en ekonomisk institutionell ram och de definieras ofta som ”de mänskligt utformade spelreglerna” som bestämmer människors incitament att förvärva, utnyttja och dela sina resurser (North 1991). Regler är också nödvändiga för att uppnå olika syften ur ett samhällsperspektiv. Regler är ett samlingsbegrepp för bestämmelser i lagar, förordningar samt myndigheters föreskrifter och allmänna råd. Alla regler är inte bindande, allmänna råd är rekommendationer för hur man kan eller bör göra för att uppfylla de bindande regler som man måste uppfylla. Det är viktigt att proportionalitet beaktas både vad gäller nya och befintliga regler. Regelkostnader måste ställas i relation till reglernas syfte, grad av måluppfyllelse och nyttan som uppstår. Nyttan med en regel ska överstiga de kostnader regeln medför.

3.1 Bakgrundsbild

Syftet med uppdraget är att stärka svensk konkurrenskraft genom att förenkla för berörda företag och att ge bättre förutsättningar för fler jobb i fler och växande företag. I det här avsnittet beskriver vi en generell bild av mikroföretag, deras roll och potential som arbets-

givare och i vilken kontext de verkar. Vi beskriver en generell bild av det allmänna klimatet av företagsdrift i Sverige, vilka hinder som finns för att mikroföretag ska etableras samt växa och skapa nya arbetstillfällen i Sverige. Vi hänvisar till forskningsstudier inom vissa områden för att få en bättre bild av hur det ser ut.

3.1.1 Mikroföretag

Utredningen använder EU:s definition av mikroföretag, ett företag med färre än 10 anställda och en årsomsättning eller balansomsättning som understiger två miljoner euro¹.

I november 2020 fanns det 1 121 801 mikroföretag (varav 881 386 enmansföretag) av totalt 1 166 602 företag i Sverige². Cirka 96 procent av alla företag i Sverige är per denna definition mikroföretag. Deras bidrag till ekonomin i termer av antal anställda är betydande, 615 409 personer är anställda i mikroföretag av totalt 3 025 316 anställda i Sverige.³ En stor del av mikroföretagen, cirka 79 procent är egenföretagare. In- och utflöden av mikroföretag varierar. Varje år startas nya mikroföretag och personer anställs och varje år går sådana företag under och arbetslöshet uppstår (Delmar, F., and Wennberg, K. 2010). Denna dynamik betraktas av många ekonomer som en förutsättning för en dynamisk ekonomi (Brown, C., m.fl., 2008), som de anser är ett kännetecken för ett fritt marknadssystem.

De senaste åren har antalet aktiebolag ökat i Sverige. År 2000 fanns det omkring 275 000 aktiebolag och i dag finns det drygt 600 000 aktiebolag. Under samma period har antalet handelsbolag och kommanditbolag halverats. Denna ökning av antalet aktiebolag betyder inte att företagandet i Sverige har ökat i motsvarande grad. Det ökande antalet aktiebolag beror troligen till stor del på att varje

¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/?uri=LEGISSUM%3An26026>

² Totalt fanns det 1 261 373 företag registrerade hos SCB under 2020, 30 november. För att bättre representera antalet företag i det svenska näringslivet har rensningar av offentligt ägda företag, bostadsrättsföreningar, kommuner, dödsbon samt traditionellt offentliga branscher, som exempelvis försvaret och offentlig förvaltning gjorts från antal registrerade företag hos SCB. www.ekonomifakta.se/Fakta/Foretagande/Naringslivet/Antal-foretag-i-Sverige/.

³ www.ekonomifakta.se/Fakta/Foretagande/Naringslivet/Naringslivets-struktur/. Egen uträkning: Antal mikroföretag/Totalt antal företag i Sverige, (1121801/1166602=0,96), cirka 96 procent. Egen uträkning: Antal enmansföretag/ Antal mikroföretag) (881386/(881386+240415)= cirka 79 procent.

företagare har fler än ett aktiebolag (ett ägarbolag och ett eller flera verksamhetsbolag) och att privatpersoner bolagiserar sitt ägande.

När Flavio m.fl., (2015) analyserade sysselsättningstillväxten hos nystartade företag som överlevt, visade det sig att den stora majoriteten av dessa företag inte växer. Det är inte något nytt. Enligt Henrekson Magnus, Sanandaji, Tino (2014) är nystartade företag eller egenföretagande inte synonymt med entreprenörskap och tillväxt. Ett växande antal empiriska studier har visat att majoriteten av små, nystartade företag fortfarande är små och att sysselsättningstillväxt inte alltid är företagarens mål. Dessa företag skulle kunna passa in i kategorin så kallade försörjningsföretag (Scholar, 2010).

Men den lilla andelen små, nystartade företag som växer, cirka 3 procent (ett genomsnitt av alla länder) skapar en oproportionerlig andel av det totala antalet nya jobb som skapas av nystartade mikro-företag. Procentandelen jobb som denna lilla andel företag skapar i förhållande till det totala antalet jobb som mikro-företag skapar varierar mellan olika länder, från 21 procent i Nederländerna till 52 procent i Sverige. Det är viktigt för beslutsfattare att ha insikt i att det är en procentuellt liten andel unga företag med drivkraft som skapar oproportionerligt många nya arbetstillfällen. Detta mot bakgrund av det faktum att den stora majoriteten av de nystartade företagen inte växer eller växer mycket långsamt (Calvino m.fl., 2015).

De nystartade företagens bidrag till att skapa nya arbetstillfällen kan enligt Calvino m.fl., (2015), uttryckas som en kombination av fyra olika element. Dessa element är: procentandel nystartade företag, företagens genomsnittliga storlek vid inträde, överlevnadsgraden, och den genomsnittliga tillväxttakten för de överlevande företagen.

Trots att det enligt forskarna finns tydliga evidens att de nystartade företagens bidrag till att skapa nya arbetstillfällen är extremt viktigt i alla länder, finns det stora skillnader mellan dessa element i de länder som ingick i studien. Exempelvis kan länder ha i) mycket hög procentandel nystartade företag med låg tillväxt, ii) en hög procentandel nystartade företag med låg överlevnadsgrad eller vice versa samt iii) låg andel nystartade företag med hög tillväxttakt. Dessa olika element är inte nödvändigtvis positivt korrelerade. Alla delar bidrar till att förklara skillnader i vilken utsträckning nystartade företag bidrar till den sammanlagda sysselsättningen i ekonomin, vilket varierar mellan nystartade företag i olika länder.

I Belgien är till exempel andelen nystartade företag väldigt låg, men tillväxten för de överlevande företagen är den högsta av de länder som ingick i studien. Omvänt är startfrekvensen i Nya Zeeland och Turkiet hög men den genomsnittliga tillväxten efter start är mycket lägre.

I en studie av tio OECD-länder konstaterar Bartelsman m.fl. (2005) att 20 procent av de nystartade företagen misslyckas efter de första två åren. Nystartade företag som lyckas har en mycket högre tillväxt i USA än i Europa. Enligt författarna skulle detta kunna vara ett tecken på att tillväxthinder för företagen kan vara en viktigare förklaring till skillnader i den ekonomiska utvecklingen i länderna, än hinder för att starta företag.

3.1.2 Driva företag – det allmänna klimatet att driva företag i Sverige och dess utmaningar

Företagsdrift är ett brett koncept. Inledningsvis kan man få en god bild av det allmänna klimatet i Sverige genom att dels titta på företags upplevda syn på företagande i Sverige samt dels på två av konceptets aspekter: etableringen av nya företag och företagets tillväxt. Vi beskriver dessa områden först. Sist beskriver vi företagsklimatet i Sverige utifrån utländska undersökningar.

Synen på företagande i Sverige

En vanlig uppfattning bland företagare är att det bland politiker och kommunala tjänstemän förekommer bristande förståelse för hur företagandets värld ser ut, vilka behov som finns och vilken verklighet företagen har i sin vardag – inte minst när det gäller tillstånd och regeltillämpning. Nyström & Vierth (2013) visar i en empirisk studie att föreställningarna om företagandets villkor skiljer sig systematiskt åt mellan politiker, åtminstone i riksdagen, och företagare. Ofta upplever politiker att företagsklimatet är bättre än vad företagarna själva upplever. Företagarna har en väsentligt mer kritisk inställning till företagandets villkor än politikerna.

Ett skäl till att politiker och företagare uppfattar företagandets villkor på olika sätt kan vara att det i relativt stor utsträckning saknas forskning inom nationalekonomin om entreprenörers och företag-

ares roll. Empirisk forskning som direkt kopplar synen på företagande till olika ekonomiska indikatorer såsom tillväxt, nyföretagande och entreprenörskap är ovanlig. Eftersom nationalekonomisk forskning ofta utgör kunskapsunderlag för många politiska beslut kan avsaknad av forskningsunderlag inom dessa områden vara en anledning till att politiker och företagare har olika syn på företagande. En rad svenska undersökningar, liksom branschföreträdares och ledande företagens bedömningar, tyder på att förståelse för hur marknadsekonomin och företagandets värld fungerar är ett kritiskt villkor för företaget.

Etablering – starta företag

Global Entrepreneurship Monitor⁴, GEM:s nationella rapport 2020 visar att cirka 80 procent av de tillfrågade i Sverige anser att det finns goda möjligheter att starta företag i närområdet. Nästan lika många (cirka 78 procent) anser att det är lätt att starta företag i Sverige.

Trots att många personer i Europa och Nordamerika ser goda möjligheter att starta företag är det färre människor som upplever att de har förmåga att själva starta och driva företag. Sverige placerar sig på den nedre halvan av de undersökta länderna med drygt 50 procent av de tillfrågade som anser sig ha förmåga att starta företag. Detta är i linje med att entreprenörer i höginkomstländer är mer rädda för att misslyckas än vad de är i andra länder (Braunerhjelm m.fl., 2020).

GEM:s internationella jämförelser av nivån på entreprenörskap i de undersökta länderna baseras på den så kallade Total Entreprenöriell Aktivitet i tidiga stadier – TEA⁵. Andelen av befolkningen i Sverige som engagerat sig i entreprenörskap enligt definitionen av TEA uppgick 2019 till 8,3 procent vilket är en uppgång från 6,8 procent 2018. I jämförelse med liknande länder ligger Sverige fortfar-

⁴ GEM är förkortning av Global entrepreneurship monitor och är den internationellt sett största och mest detaljerade analysen av entreprenöriell aktivitet och dynamik. Rapporten för 2020 baseras på data från 50 länder. Entreprenörskap i Sverige – Nationell GEM-rapport

⁵ GEM:s internationella jämförelser av entreprenörskapets nivå baseras på så kallad Total Entreprenöriell Aktivitet (TEA), den andel av befolkningen i åldrarna 18–64 år som är aktivt involverade i att starta ett företag eller att driva ett ungt företag. TEA består således av två komponenter. Dels det mycket tidiga entreprenörskapet som sträcker sig fram till och med de tre första månaderna när olika åtgärder sker för att starta företaget, dels perioden från 3–42 månader då företaget kommit igång med sin verksamhet. Den första tidiga fasen, också kallad företag i vardande, innebär att GEM:s data snabbt plockar upp händelser som kan påverka benägenheten att vara entreprenör.

ande långt ner. Sveriges ranking i TEA är plats 38 av 50 länder globalt och plats 25 av 33 länder som räknas som höginkomstländer i undersökningen. Anglosaxiska länder placerar sig ofta högt med en hög TEA, exempelvis Kanada på 18,2 procent och USA på 17,4 procent. Bland de lågpresterande länderna finns flera av de stora europeiska industriländerna. Överlag har utvecklade ekonomier en lägre grad av entreprenörskap, vilket kan bero på att det finns större möjligheter till alternativa karriärer och försörjningsmöjligheter. I de lägst utvecklade länderna är ofta entreprenörskapet nödvändigt för försörjningen.

Upplevda hinder för att starta företag i Sverige

Det framgår av Entreprenörskapsbarometern från 2016⁶ att otrygghet och ekonomisk osäkerhet upplevs vara de största hindren för att starta företag, men även krångliga regler upplevs som hinder för att starta företag i Sverige, bland de som kan tänka sig att starta företag. Företagande upplevs ge mindre trygghet jämfört med att vara anställd. De som redan är företagare lyfter i större utsträckning fram att många och krångliga regler (26 procent) utgör ett hinder, men även bland företagarna utgörs det största hindret av mindre trygghet (38 procent).

Hur mycket en anställd person måste offra i termer av inkomst och säkerhet när den övergår till att bli egenföretagare eller tar ett riskabelt jobb i ett entreprenörföretag har betydelse för individen (Elert m.fl., 2019). En anställd i Sverige som frivilligt ger upp en anställning för att bli egenföretagare har vanligtvis inte mer säkerhet än det som tillhandahålls genom socialförsäkringen. Det är en skillnad mot exempelvis Danmark, som kombinerar generöst välfärds-skydd och möjligheter för omskolning med svaga mandat för arbets-trygghet (Andersen 2005).

Författarna Elert, Henrekson och Sanders (2019) ger förslag på att garantera lika tillgång till statens försäkringar till alla, oavsett vilken typ av tjänst, egenföretagare, anställd eller annan arbetsmarknadsstatus en person har.

⁶ Framtidens företagare – Entreprenörskapsbarometern 2016, Entreprenörskapsbarometern är Sveriges mest omfattande attitydundersökning kring inställningen till att starta och driva företag. Undersökningen genomförs av Tillväxtverket och har gjorts sju gånger sedan 2003. Den senaste undersökningen genomfördes 2016.

Frågan om företagares tillgång till trygghetssystem har tidigare utretts (SOU 2019:42) och nu pågår det en utredning som ska lämna förslag på hur reglerna kan göras enklare och mer förutsebara. Utredningen ”Tydligt, enkelt och förutsägbart – Företagares trygghetssystem” ska bland annat utreda hur sjukpenninggrundande inkomst ska fastställas för företagare med inkomst av näringsverksamhet från bland annat enskild firma. Utredningen ska även kartlägga bakgrunden till och analysera skälen för de nuvarande skillnaderna i de olika regelverken beroende på val av företagsform i fråga om karensregler och sjuklöneansvar. Utredningen ska lämna sina förslag den 15 december 2021.

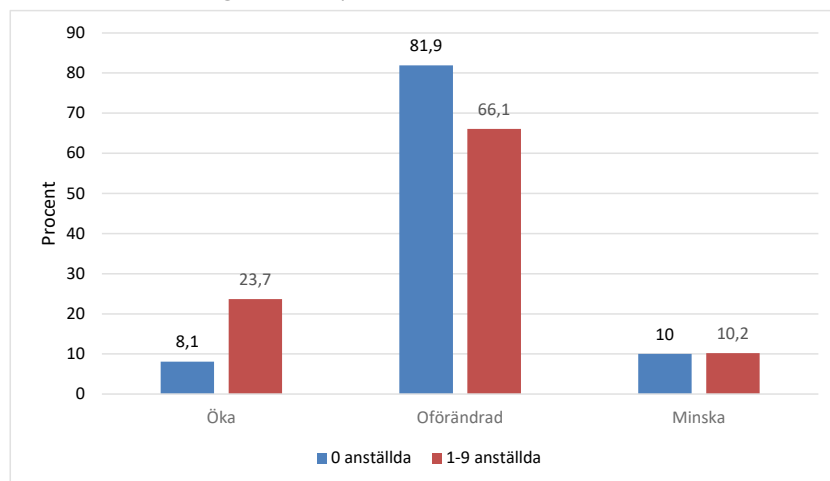
Utöver otryggheten att starta företag upplever företagen att krångliga regler fortfarande är ett hinder att starta företag. Var sjätte person som kan tänka sig att starta företag instämmer helt i att det är för många och krångliga regler att följa som företagare (Entreprenörskapsbarometern 2016). Braunerhjelm och Eklund (2014) har räknat fram att en minskning med 10 procent av de administrativa kostnaderna för skatter (en sammanvägning av antalet uppgifter ett företag behöver lämna och tiden det tar att lämna uppgifterna) ger en ökning av nyföretagande med 3 procent.

Företagstillväxt

När det kommer till företagstillväxt är bilden att vi i Sverige är bra på att starta företag, men att vi inte är lika bra på att få små företag att växa. Ett mått som speglar entreprenörens tillväxtambitioner är den förväntade viljan att anställa. När det gäller antalet entreprenörer som förväntar sig att anställa sex personer eller fler under de kommande fem åren hamnar Sverige enligt Entreprenörskap i Sverige 2020 – nationell GEM rapport (Braunerhjelm m.fl. 2020) på plats 46 av 50 globalt, inte långt från Italien som hamnar sist med lägst tillväxtförväntningar vad gäller att anställa.

Bland företag som inte har några anställda planerar endast cirka 8 procent att anställa på tre års sikt och för företag med 1–9 anställda är det nästan 24 procent som har planer att anställa på tre års sikt, vilket framgår av figur 3.1 nedan.

Figur 3.1 Anställa på tre års sikt
Företag med 0 respektive 1–9 anställda



Källa: Tillväxtverkets enkätundersökning Företagens villkor och verklighet 2020

31 procent av mikroföretagen anser att kompetensförsörjning är ett stort tillväxthinder följt av lagar och regler där drygt 27 procent anger att sådana regler är ett stort hinder för tillväxt, se tabell 3.1 nedan. Om man beaktar andelen respondenter som svarat att lagar och regler utgör antingen ett stort eller ett litet hinder så är det sammantaget 63,6 procent som anger att sådana regler är ett tillväxthinder. Det innebär att lagar och regler sammantaget är det hinder som flest av de undersökta företagen anger som någon form av hinder för deras tillväxt. Sannolikt präglar lagar och regler också problem som uppmärksammas inom de andra områdena. Exempelvis kan kompetensförsörjning som ett upplevt hinder för tillväxt till viss del bero på arbetsmarknadens institutioner och socialförsäkringssystem.

Tabell 3.1 Områden som upplevs vara hinder för tillväxt för mikroföretag

Procentandel

"Hinder för tillväxt (0–9 anställda) (Procentandel)"	Stort hinder	Litet hinder	Inget hinder
Kompetensförsörjning	31,0	30,1	39
Lagar och regler	27,5	36,1	36,4
Egen tid	19,7	40,9	39,4
Eget kapital	18,3	37,0	44,7
Lån och krediter	12,6	37,0	54,9
Kapacitet	9,6	31,7	58,7
Tillgång till bredband	9,3	19,0	71,7
Tillgång till service/tjänster	9,0	36,3	54,7
Externt ägarkapital	8,8	26,4	64,8
Tillgång till transportsystem	6,0	20,8	73,2

Källa: Tillväxtverkets enkät Företagens villkor och verklighet 2020.

En nödvändig förutsättning för ett företags långsiktiga framgång är en väl fungerande kompetensförsörjning, att entreprenörer vid lämplig tidpunkt kan rekrytera nyckelpersoner för att kunna skala upp verksamheten och växa (Eliasson 1996; Elert and Henrekson 2019). Företagens kompetensförsörjning och arbetsmarknadens flexibilitet finns med bland de sju områden som författarna (Karlson, N. & Larsson, A-S. 2016) anser har störst förbättringspotential vad gäller villkoren för att starta, driva och expandera företag i Sverige.

En välfungerande arbetsmarknad är avgörande för att de satsningar som görs på utbildning och kompetensutveckling ska bli effektiva. Eftersom många mindre och mellanstora företag i Sverige upplever att det finns brist på kvalificerad arbetskraft blir det en allt större utmaning att investera i kompetensförsörjning på rätt sätt. I många fall kan det innebära att företagen inte anställer någon person alls. Ibland blir företagen tvungna att sänka kraven på kompetens och ibland får företagaren själv lära upp de anställda inom sitt specialområde. Det är den här typen av kompetensförsörjningsproblem som hämmar tillväxt.

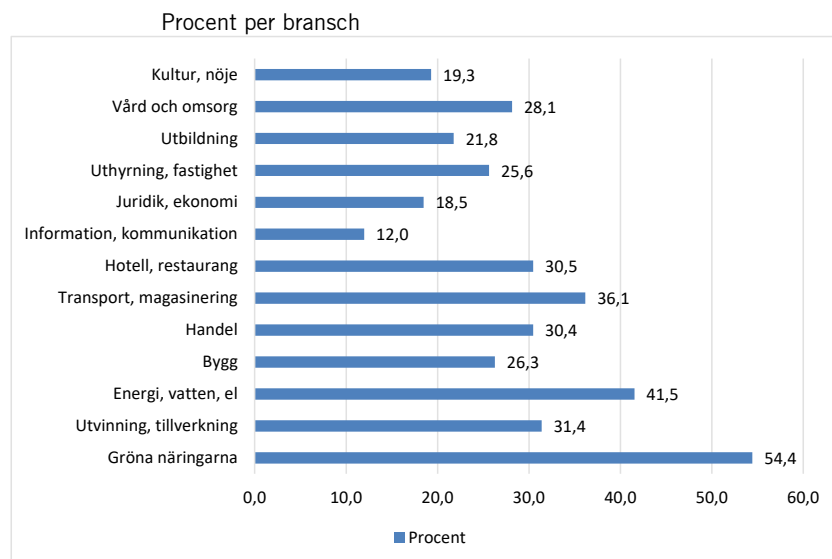
Lagar och regler kommer enligt tabellen 3.1 ovan på tredje plats där drygt 27 procent av de svarande företagen anser det vara ett stort hinder för tillväxt, (men alltså på första plats om man beaktar både de som anger det som antingen ett stort eller ett litet hinder). I Till-

växtverkets enkätundersökning från 2017, se vidare figur 3.4 nedan, framgår att sjuklöner regler ansågs som största regelhinder för tillväxt för mikroföretagen följt av regler kring anställning och uppsägning, skatte- och mervärdesskatteregler, regler kring anställdas ledighet samt regler kring offentlig upphandling. Det är i princip samma regelområden, att ”Ha anställda”, som upplevs utgöra ett stort hinder både för tillväxt liksom för att driva företag se tabell 3.3 nedan.

Enligt Näringslivets Regelnämnds SKOP-undersökning med svenska företagare från maj 2020, har mikroföretagen svarat att det är skatte- och mervärdesskattereglerna som upplevs vara de allvarligaste regelhindren för att företagen ska kunna växa, följt av arbetsrätten och specifika branschregler.

Det finns en betydande variation mellan olika branscher angående i vilken utsträckning som lagar och regler upplevs vara ett stort hinder för tillväxt. I Tillväxtverkets undersökning Företagens villkor och verklighet 2020 har drygt 54 procent av respondenterna inom branschen ”Gröna näringarna” svarat att lagar och regler upplevs vara ett stort hinder för tillväxt, följt av branscherna ”Energi, vatten, el” samt ”Transport och magasinering”, se figur 3.2 nedan.

Figur 3.2 Lagar och regler är ett stort hinder för tillväxt



Källa: Tillväxtverkets enkät Företagens villkor och verklighet 2020.

Som tidigare nämnts kan hinder för företagstillväxt vara viktigare att fokusera på än hinder för företagsinträde, när skillnader i ekonomisk utveckling i OECD-länder förklaras (Bartelsman, E., m.fl. 2005).

Regelbörda i Sverige enligt internationella undersökningar

Just som Sverige upplevs som ett bra land att starta företag i så framgår det i internationella undersökningar att Sverige ligger bra till jämfört med andra länder vad gäller möjligheter att driva företag. Sverige har legat runt plats 6–7 under de senaste tio åren i World Economic Forums *Global Competitiveness Index (2017–2018)*. I Forbes ranking har Sverige placerat sig bland de fem bästa länderna globalt med en första plats 2017. Det bör dock observeras att i dessa undersökningar jämförs Sverige med många mindre ekonomiskt utvecklade länder (förstått som BNP per capita) och också att det bara är enstaka indikatorer i dessa undersökningar som specifikt fokuserar på regelbördans roll i det nationella företagsklimatet. Det är därför oklart hur tillämpliga dessa resultat är för syftena i denna utredning.

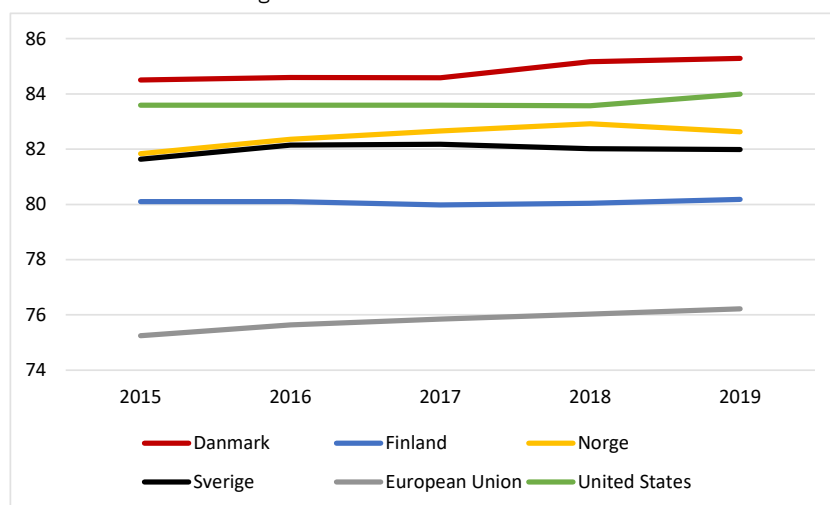
Världsbanken mäter varje år olika aspekter av reglering som påverkar möjligheterna för små, inhemska företag i de största städerna i 190 länder att driva företag. Det bör påpekas att Världsbankens mått på regelbörda är begränsat såtillvida att det inte inkluderar alla relevanta aspekter. Världsbanken har under de senaste decennierna byggt upp en omfattande databas för att kunna göra jämförelser mellan länder avseende regelverk och byråkrati, ”Doing Business”. Doing Business täcker 12 områden av regelbörda, varav tio av dem räknas med och vägs samman till ett index, ”Ease of Doing Business index” se figur 3.3 nedan. De tio områden som räknas med är: starta ett företag, hantera bygglov, få el, registrera egendom, få kredit, skydda minoritetsinvestorer, betala skatt, handel över gränser, verkställighet av kontrakt och lösning av insolvens. De två områden som inte inkluderas i indexet är regler för anställning och avtal med regeringen.

Doing Business index mäter inte alla effekter i detalj utan ger snarare en indikation om vad som bör göras för att förbättra förutsättningarna för företagande inom de 10 regelområden som är inkluderade. Sverige har under de senaste fem åren legat stabilt, högt upp på rankingen med index på omkring 82. Många av de aspekter som

bäst fångas upp i Världsbankens undersökningar bedöms i första hand vara problematiska i länder som ännu inte uppnått en lika hög ekonomisk utveckling som Sverige, förstått som BNP per capita. Därför ger det inte en lika tydlig indikation om hur Sverige står sig i jämförelse med de för Sverige viktigaste länderna ur konkurrenskraftssynpunkt. I den senaste mätningen ligger Sverige på tionde plats i den globala rankingen, och på fjärde plats inom Europa, efter Danmark, Norge och Storbritannien.

Figur 3.3 Ease of Doing Business index 0–100

100 är högsta index



Källa: Världsbankens index, World Bank Doing Business. Index.

I tabell 3.2 nedan redovisas resultat för de tio olika områdena som räknas med och vägs samman till ett index. Vi kan här få en indikation vilka områden vi kan behöva arbeta med. Det framgår att det är på området, "Få kredit" som Sverige hamnar längre ned i rankingen, jämfört med de andra områdena.

Tabell 3.2 Sveriges senaste resultat i Doing Business index och ranking specificerat per område

Index: 0–100 där 100 är bäst, Ranking där 1 är bäst

Områden	Doing Business Index (0–100)	Doing Business Rank (190 länder)
Sveriges sammanvägda total för alla områden	82,0	10
Starta företag	93,1	39
Hantera bygglov	78,0	31
Få el	96,2	10
Registrera egendom	90,1	9
Få kredit	60,0	80
Skydda minoritetsinvestorer	72,0	28
Betala skatt	85,3	31
Handel över gränser	98,0	18
Verkställighet av kontrakt	67,6	39
Lösning av insolvens	79,5	17

Källa: Världsbankens index, World Bank Doing Business Index.

3.2 Regelområden som mikroföretag upplever som särskilt betungande

I det här avsnittet beskriver vi kort om regelbörda. Därefter kommer vi i de kommande avsnitten på ett överskådligt sätt beskriva de olika regelområden som mikroföretagen upplever som särskilt betungande. I vissa fall kommer vi ge exempel på specifika regelverk.

Då vi beskriver de olika regelområden och i vissa fall regelverk som mikroföretag upplever som särskilt betungande kommer vi utgå från olika externa undersökningar som gjorts, vår undersökning av betungande regelområden inom aktiebolagslagen, samt vad som framkommit i möten med branschorganisationer. Vi har haft möten med följande branschorganisationer: Företagarna, Svenskt Näringsliv, Småföretagarnas Riksförbund, Sveriges bagare & konditorer, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Srf konsulterna, Södra, Transportföretagen, Visita och Näringslivets Regelnämnd. Vi använder oss bland annat av följande undersökningar:

- Tillväxtverkets enkät Företagens villkor och verklighet 2020 och 2017,

- Utredningens enkätundersökning hos Srf konsulternas medlemmar i början av november 2020,
- Näringslivets regelnämnds, NNR:s rapport SKOP-20,
- Näringslivets Regelnämnd, NNR:s rapport, Företagsklimatet i Sverige över ett decennium av upplevt regelkrångel,
- Näringslivets förslag till regelförbättringar i Sverige 2018–2022,
- Tillväxtverkets Förenklingsresan – sammanställda, analyserad och konkretiserade förenklingsförslag,
- Företagarnas panelundersökning från september 2020.

Vi inleder vår beskrivning av särskilt betungande regelområden med att utgå från Tillväxtverkets enkätundersökning ”Företagens villkor och veklighet 2020”, se tabell 3.3 nedan. Vi kommer i tur och ordning enligt tabell 3.3 att beskriva följande regelområden: regler kring

- Ha anställda,
- Offentlig upphandling,
- Skatte- och mervärdesskatteregler,
- Dataskydd- och informationssäkerhet,
- Miljöregler,
- Plan- och byggregler,
- Branschspecifika regler.

Därefter beskriver vi regelområden inom aktiebolagslagen som uppfattas vara betungande.

Regelverk kan upplevas betungande på olika sätt. Den största enskilda regelbördan är sannolikt de alternativkostnader som regler ger upphov till. Beteendestyrande regler innebär att individer och företag antingen föreskrivs att de ska genomföra särskilda handlingar, eller förhindras från att utföra vissa handlingar (t.ex. vissa investeringar, eller utformande eller försäljning av vissa produkter etc.) som de skulle ha valt att genomföra om regeln inte existerat. Det innebär att regler i princip alltid utgör ett hinder för aktörer att genomföra vissa handlingar som de annars skulle ha valt att utföra,

och som företagen själva bedömer skulle ha varit produktiva eller önskvärda. Att individernas och företagens resurser får disponeras på ett annat sätt än aktörerna själva skulle ha valt innebär en alternativkostnad för dessa företagare. Detta är sannolikt den största enskilda kostnaden som följer av regler, men det finns få eller inga empiriska studier som lämnar tydliga uppskattningar om den närmare storleken på sådana kostnader, eller vilka samhällsvinster som skulle motsvara dem.

Regelverk kan också vara betungande och kostsamma på andra sätt. Till exempel kan regelverken vara komplicerade, svåra att tolka och tillämpa, vilket innebär att det är svårt för företagaren att veta om de gör rätt för att exempelvis slippa sanktionsavgifter eller skattetillägg. Vidare kan regelverken vara betungande på grund av en tung administrativ börda med uppgiftslämnande och tillståndsansökningar.

I kapitel 5 beskriver vi den regelbörda som mikroföretagen upplever ger dem problem att driva företag. Det kan exempelvis vara på grund av en tung administrativ börda med en stor mängd uppgifter att lämna till myndigheter, långa handläggningstider vid tillståndsansökningar och olika tolkningar av regler inom och mellan myndigheter.

En stor regelbörda medför höga kostnader och stor tidsåtgång för mikroföretagen. Det innebär att de med sina begränsade resurser inte kan lägga lika mycket tid på sin kärnverksamhet att driva, utveckla och effektivisera sin verksamhet. Mikroföretagare vill i möjligaste mån slippa krångliga regelverk som de upplever är betungande och i vissa fall oproportionerliga för små företag.

Den relativa tidsåtgången för ett litet företag att följa, tolka och tillämpa olika regler är större än för stora företag med fler anställda som har olika specialistfunktioner. Det kostar mer och är svårare för små företag att följa regler än vad det är för stora företag, eftersom den tid det tar för ett företag att exempelvis sätta sig in i skatteregler, är oberoende av storleken på företaget och dess omsättning. Tidsåtgången som andel av omsättningen blir därför relativt sett större för mindre företag. EU:s småföretagarstrategi från mars 2020 belyser problematiken, att det behövs ett småföretagarperspektiv (EU-kommissionen 2020).

Tillväxtverket gör cirka vart tredje år en enkätundersökning – Företagens villkor och verklighet – där cirka 28 000 små och medelstora företag kontaktas. De företag som har en årsomsättning under

400 000 kronor ingår inte i undersökningen. Svarsfrekvensen i den senaste undersökningen var 33 procent och resultatet betraktas som representativt för cirka 356 000 företag.

Fråga 20 i enkäten lyder ”Hur betungande upplever du att hanteringen av följande regelområden är för att driva ditt företag?” Företagen kunde för varje definierat regelområde som var angivet i enkäten svara ett av alternativen, mycket betungande, ganska betungande och inte betungande, se tabell 3.3 nedan.

Tabell 3.3 Regelområden som upplevs som betungande för att driva företag, (0–9 anställda)

Procentandel, fördelat på mycket, ganska eller inte betungande

Upplevelse om regelområde (0–9 anställda) procentandel	Mycket betungande	Ganska betungande	Inte betungande
Ha anställda	27,1	32,3	40,6
Offentlig upphandling	24,0	25,9	50,1
Skatte- och momsregler	19,7	40,3	40,0
Dataskydd och informationssäkerhet	19,5	33,3	47,2
Miljöregler	15,7	28,2	56,1
Plan- och byggregler	14,9	27,8	57,3
Fakturering, bokföring, redovisning, årsredovisning.	13,1	38,9	48,0
Branschspecifika regler	14,0	28,6	57,4
Handel med andra länder	8,8	24,5	66,7

Källa: Tillväxtverkets enkät Företagens villkor och verklighet 2020.

Från tabell 3.3 ovan kan vi utläsa hur procentandelen fördelar sig mellan hur mikroföretagen upplever specifika regelområdena som mycket, ganska eller inte betungande. Drygt en fjärdedel av de mikroföretag som svarade på enkäten upplever att regler kring att ”Ha anställda” är mycket betungande och knappt en fjärdedel upplever att regler kring ”Offentlig upphandling” är mycket betungande. Därefter följer ”Skatte- och mervärdesskatteregler” samt ”Dataskydd och informationssäkerhet”. Det bör dock observeras att om det beaktas både hur många som anger att ett svarsalternativ är mycket betungande och ganska betungande så framstår regler inom både ”Skatte- och mervärdesskatteregler”, ”Dataskydd och informationssäkerhet” och ”Fakturering, bokföring, redovisning, årsredovis-

ning” som mer betungande regelområden än ”Offentlig upphandling.” Vi börjar nedan att beskriva regelområdet kring att ”Ha anställda” och beskriver sedan i tur och ordning några av de andra regelområdena.

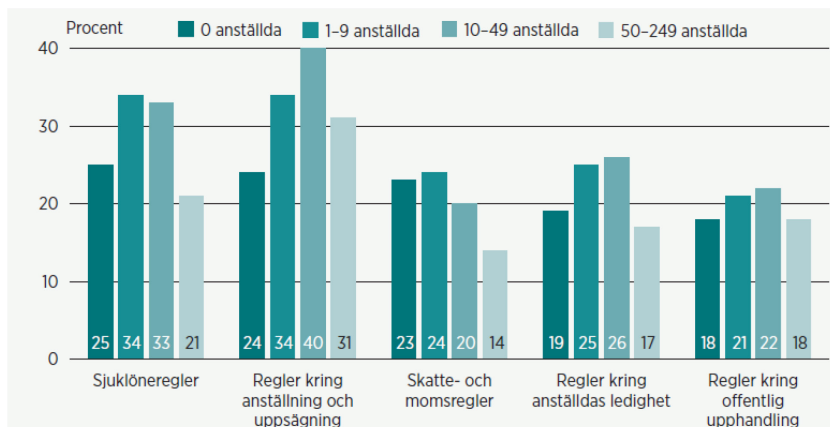
3.2.1 Regler kring att ha anställda

Regelområdet att ”Ha anställda” är med drygt 27 procent svarande, det regelområden som flest av de undersökta mikroföretagen ansåg vara mycket betungande för att driva företag. Drygt 32 procent av de svarande upplever det regelområdet ganska betungande se tabell 3.3 ovan. Att det regelområdet upplevs betungande styrks i Näringslivets regelnämnds rapport SKOP-20 där mikroföretagen svarat att arbetsrätten är det näst största tillväxthindret, efter skatte- och momsregler.

Av figur 3.4 nedan framgår det att inom regelområdet ”Ha anställda” har de undersökta företagen svarat att sjuklönerregler och regler kring anställning och uppsägning utgör det största hindren för dem att växa och utvecklas, följt av regler kring anställdas ledighet.

Figur 3.4 Andel företag som upplever olika regelområden som ett stort hinder för tillväxt

Fördelat efter antal anställda



Källa: Tillväxtverkets enkät Företagens villkor och verklighet 2017.

Vad gäller sjuklöneregler framkommer det i Försäkringskassans statistik över inkommande samtal att arbetsgivare och egenföretagare som ringer till Försäkringskassan främst har frågor om sjukpenninggrundande inkomst, SGI. För egenföretagare motsvarar frågor om SGI så mycket som 72 procent av samtalen. Normalt hänvisar Försäkringskassan frågor till deras hemsida, men eftersom regelverket om SGI är så komplext, ber de i stället egenföretagarna att ringa dem för att få det förklarat hur de ska gå till väga.

Elert m.fl. (2019) beskriver att lagstiftning om anställningsskydd för fast respektive temporärt anställda skiljer sig åt i olika länder. Många länder, bland annat Tyskland och Sverige, har de senaste årtiondena lättat upp lagstiftningen för de temporärt anställda (Skedinger 2010; Martin and Scarpetta 2012).

Det finns en stor mängd regelverk som ett företag ska följa när de har anställda. Exempelvis lagen om anställningsskydd, medbestämmandelagen, semesterlagen, arbetsmiljölagen och alla regler som är kopplade till lön. Det är samma krav för ett litet företag som för ett stort företag att följa reglerna, även om vissa undantag finns för mindre företag.

Det finns regelverk inom arbetsrätten som är dispositiv lagstiftning på så sätt att man kan avtala om annat i kollektivavtal. Om kollektivavtal inte finns blir de dispositiva lagarna tvingande, vilket gäller i mycket större utsträckning för de små företagen där inte lika många företag har kollektivavtal (Skedinger 2010). Ett mikroföretag som inte har ett kollektivavtal kan då behöva tolka lagen i större utsträckning än de företag som har kollektivavtal då vissa frågor i stället regleras där. Även om företaget är ansluten till ett kollektivavtal via hängavtal, så kan personalen vara medlemmar i olika fackföreningar med olika kollektivavtal. Därmed gäller olika kollektivavtalsregler för olika personer inom även det lilla företaget.

Det har framkommit från branschorganisationer som vi har haft kontakt med att mikroföretag upplever att det är ett stort åtagande att anställa en person. En del småföretagare är rädda att anställa, med anledning av den risk de anser att de tar när de anställer, i förhållande till företagets storlek. De upplever att det är hela arbetsgivaransvaret och dess skyldigheter som är särskilt betungande inom regelområdet ha anställda, snarare än ett enskilt regelverk.

Att ha anställda personer i företaget innebär att företagare behöver ha kunskap om de många olika regelverk som finns samt att de

behöver bevaka och följa eventuella förändringar i regelverken. För att fullgöra sina skyldigheter behöver de dessutom ha kunskap om vilka regler de ska följa i speciella situationer som kan uppstå, exempelvis vid sjukskrivning, rehabilitering eller vid arbetsplatsolyckor. Att alla arbetsgivare, oavsett storlek åläggs samma rehabiliterings- och sjuklöneansvar, riskerar att slå hårdare mot branscher med låg kapitalintensitet och små företag (Davis & Henrekson 2006).

Det förekommer vissa lättnader för mikroföretag, exempelvis finns det en undantagsregel som infördes i LAS år 2001, som gör det möjligt för arbetsgivare med högst tio anställda att undanta två anställda från principen ”sist in–först ut”. Studier har gjorts kring effekterna av undantagsregeln (Bjuggren 2013; Bornhäll, Daunfeldt och Rudholm 2014). Dessa studier pekar bland annat på att undantagsregeln tycks ha lett till ökade tillväxtmöjligheter för företag med tio eller färre anställda.

Bilden vi har fått från branschorganisationer är att det är helheten att ha anställda med allt från åtagande, risk, många regelverk, uppgiftslämnande etcetera som upplevs som betungande.

3.2.2 Regler kring offentlig upphandling

Regler kring offentlig upphandling kommer på andra plats av de regelområden som upplevs som mycket betungande för mikroföretagen, 24 procent av mikroföretagen upplever det som mycket betungande och nästan 26 procent upplever det som ganska betungande. Se tabell 3.3. Troligtvis är lagen om offentlig upphandling (2016:1145), en bidragande orsak till den placeringen. EU-lagstiftning ligger till grund för de regler som finns för hur offentlig upphandling ska gå till. Syftet är att säkerställa att organisationer inom offentlig sektor öppnar upp sina inköp för konkurrens så att företag inom EU kan göra affärer med offentlig sektor på lika villkor.

En offentlig aktör som behöver göra ett inköp formulerar ett förfrågningsunderlag vilket anger vad myndigheten vill köpa in och vilka förutsättningar som finns för detta. Om upphandlingen avser ett större värde finns det en skyldighet att annonsera så att intresserade företag kan ta del av annonsen och förfrågningsunderlaget. De har sedan möjlighet att komma in med anbud inom en viss tidsfrist. Därefter utvärderar myndigheten de inlämnade anbuden och

fattar ett tilldelningsbeslut, vilket anger vilket företag som har vunnit och motiveringen till det.

Många länder, framför allt Storbritannien och de nordiska länderna, har valt att dela upp inköpsprocessen i två steg. Först upphandlas en eller flera leverantörer i ett så kallat ramavtal. Därefter sker, i ett andra steg, enskilda avrop som blir en förenklad upphandling. (Karlson, N. & Larsson, A-S. 2016)

Forskning (Karjalainen, K, 2011) visar att en mer centraliserad upphandlingsorganisation i många fall kan ge lägre priser, vilket bidragit till att driva fram en större centralisering av upphandlingsprocesserna. I Sverige har upphandling gått mot mer centraliserade inköp och ramavtal. Med centraliserad upphandling och centraliserade inköp avses upphandling respektive inköp som görs för någon annans räkning. Exempelvis kan Kammarkollegiet sluta ramavtal som sedan gäller för offentliga myndigheter i Sverige och kommuner kan gå samman om upphandlingar eller inköp.

Ett problem som kan uppstå när upphandlingar centraliseras rör konkurrensförhållandena på marknaden. Det tycks som om förhållandevis stora företag är överrepresenterade i de upphandlingar där det redan i ramavtalet avgörs vilken leverantör som är prioriterad för varje enskild produktgrupp – så kallade rangordnade avtal. Detta kan vara en varningssignal om att stora företag gynnas av centraliserade upphandlingar. Upphandlingsprocessen som i teorin är tänkt att garantera maximal konkurrens kan i vissa fall leda till det motsatta, marknadsdominans för några större aktörer samt att nuvarande system med rangordnade avtal sätter konkurrensen ur spel. Detta eftersom konkurrens bara uppstår vid själva upphandlingstillfället. Nuvarande modell innebär i stort sett att det skapas kortvariga monopolsituationer som sträcker sig över avtalstiden.

Flera internationella forskningsstudier visar att små och medelstora företag, SME-företag missgynnas vid offentlig upphandling (Albano & Sparro 2010; Flynn & Davis 2015; Graells 2012; Kidalov & Snider 2011; Lember, Kattel & Kalvet 2015; Loader 2011; 2013; 2015; Lundbäck 2014) Enligt statistik från EU verkar SME-företag i Sverige vara särskilt missgynnade av svenska myndigheter jämfört med SME-företag i andra EU-länder. Små och medelstora företag har en mindre andel av den offentliga marknaden, jämfört med försäljningen på den privata marknaden. Tillsammans med Portugal har Sverige minst andel SME-företag i hela EU som vinner offentliga

kontrakt, sett till aggregerat kontraktsvärde. Detta enligt uppskattade genomsnitt för perioden 2009–2011 (ICF–GHK 2014).

Upphandlingsprocessen upplevs betungande, stelbent och utformad för att gynna vissa leverantörer. De mindre leverantörerna upplever i högre grad att företagets storlek och företagets begränsade resurser utgör hinder för att delta i en upphandling och för att ha möjlighet att vinna ett kontrakt.

Här nedan återges några av de synpunkter som kom in från företag under Tillväxtverkets Förenklingsresan (Tillväxtverket 2020):

- Värderingar och regler i offentliga upphandlingar är inte proportionerliga och stänger ute mindre företag. På grund av höga krav/detaljkrav kan mindre företag ibland inte lämna anbud.
- Vid sällanköpsupphandlingar inhämtas inte alltid kunskap från de företag som kan området.
- Offentlig verksamhet brister i kommunikationen gentemot företagen avseende om all dokumentation i upphandlingen är mottagen och är i sin ordning. Därutöver är det långa handlägningstider.

3.2.3 Skatte- och mervärdesskatteregler

Generellt om skatt

Ett komplicerat skattesystem som ofta ändras medför stora kostnader för företag, oavsett vilken nivå skattesatsen är på.

Braunerhjelm och Eklund (2014) finner att den administrativa bördan av skatter, oberoende av den generella nivån på skattesatserna, minskar nyföretagande. De indirekta ekonomiska förlusterna (exempelvis indirekta kostnader som uppstår från uteblivet företagande) av ett komplext skattesystem är omfattande.

Elert med flera (2019) skriver att komplexa regler sannolikt kommer att begränsa produktiviteten för entreprenörers aktiviteter. Eftersom det i praktiken inte finns någon specifik skatt på inkomst från entreprenörskap i något land blir analysen av effekterna av skatter på entreprenörskap än mer komplicerad.

Henrekson och Sanandaji (2016) beskriver tre huvudsakliga teoretiska sätt hur skattesystemet påverkar entreprenörers aktiviteter.

För det första, en ökning av beskattningen av entreprenörskap påverkar utbudet av potentiella entreprenörer, vilket påverkar inträde, tillväxt och likviditet negativt. För det andra finns det en relativ effekt som påverkar relativ avkastning av aktiviteter, ett skattesystem som gynnar vissa saker såsom investeringar framför andra saker, kan ha betydande indirekta konsekvenser för entreprenörskap. Exempelvis kan en högre relativ skatt på formell anställning uppmuntra inkomstförskjutning och driva fler människor att bli egenföretagare. Det tredje huvudsakliga teoretiska sättet hur skattesystemet påverkar entreprenörsaktiviteter är om skattesystemet är icke-transparent och komplicerat. Det kan leda till att potentiella entreprenörer med produktiva satsningar hamnar i en missgynnad ställning gentemot de som vill utnyttja systemet till sin fördel.

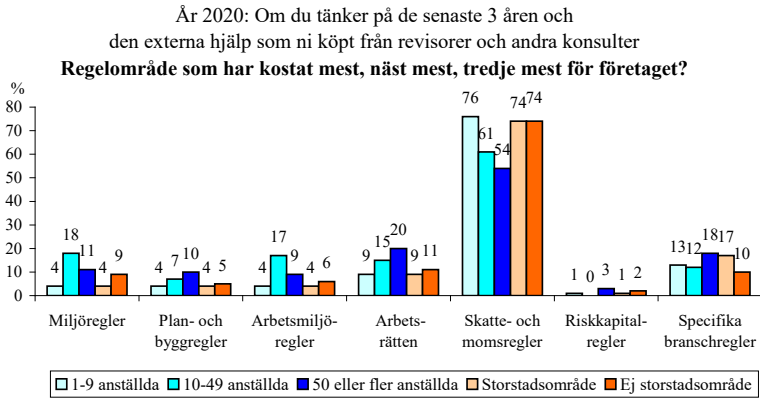
De skatter som Elert med flera (2019) anser spelar mest roll för entreprenörskapet är: beskattning av arbete, företagsbeskattning, beskattning av utdelning och kapitalvinster, privat förmögenhetsbeskattning, skatteneutral behandling av eget kapital och skuld samt beskattning av aktieoptioner. Nivån på skattesatserna är självklart viktig för företag, men det är inte enbart skatter som måste betalas som utgör ett hinder för företagande.

Mikroföretagen har i olika undersökningar, genomgående svarat att skatte- och mervärdesskatteregler är betungade för att driva företag. Nästan 20 procent av mikroföretagen svarar att skatte- och mervärdesskatteregelområdet är mycket betungande och drygt 40 procent ganska betungande för att driva företag, se tabell 3.3 ovan. I Näringslivets regelnämnds SKOP-undersökning 2020, (där 84 procent av de svarande tillhör kategorin mikroföretag med 0–9 anställda), svarar nästan 30 procent av de intervjuade mikroföretagen att det största tillväxthindret är skatte- och mervärdesskattereglerna.

Drygt tre fjärdedelar av mikroföretagen har svarat att det är regelområdet skatte- och mervärdesskatteregler som har kostat mest avseende extern hjälp, se figur 3.5 nedan. Specifika branschregler motsvarar 13 procent av mikroföretagens kostnad för extern hjälp och arbetsrätten motsvarar 9 procent.

Företagarnas panelundersökning från september 2020, ställde frågan: Inom vilka områden behövs det extern hjälp för att hantera regelverk? 90 procent av de svarande ansåg att de behövde extern hjälp inom regelområdet skatte- och mervärdesskattereglerna.

Figur 3.5 Regelområde som har kostat mest, extern hjälp
 En jämförelse mellan företag med olika antal anställda



Källa: Näringslivets Regelnämnd, NNRs rapport, Företagsklimatet i Sverige över ett decennium av upplevt regelkrångel.

Komplexiteten i skatteregelverken gör det många gånger svårt för företagare att tolka och tillämpa regelverken för att göra rätt, samt att överblicka konsekvenserna av olika handlingsalternativ. Den tid det tar och den indirekta kostnad som uppstår för ett företag att sätta sig in i skattereglerna är oberoende av storleken på företaget och dess omsättning. Den indirekta kostnaden, tidsåtgången som andel av omsättningen, blir därför relativt sett högre för mindre företag. Denna kostnad blir högre ju mer komplicerade reglerna är. Dessutom är vissa skatteincitament ofta riktade till mindre företag, vilket gör skattereglerna än mer komplicerade för mikroföretagen då fler undantag ska tas hänsyn till.

Från branschorganisationer har det framkommit några exempel av regelverk inom skatteområdet som mikroföretagen upplever som särskilt betungande, vilka vi beskriver nedan.

3:12-reglerna

I *Inkomstskattelag (1999:1229) kapitel 56–57* regleras beskattningen av fysiska personer som äger så kallade kvalificerade andelar i fåmansföretag.⁷ De beskattas enligt särskilda regler, de så kallade 3:12-reglerna⁸. 3:12-reglerna syftar till att ägare i fåmansbolag inte ska beskattas på ett mer gynnsamt sätt än vanliga löntagare, för arbete som utförs i fåmansföretaget. Eftersom det svenska skattesystemet skiljer på inkomst av tjänst och inkomst av kapital och dessa två inkomstslag beskattas på olika sätt, innebär reglerna att utdelning och kapitalvinst på så kallade kvalificerade andelar i fåmansföretag fördelas mellan inkomst av tjänst och inkomst av kapital. Detta för att undvika att tjänsteinkomster omvandlas till kapitalinkomster som enligt reglerna beskattas mer förmånligt.

Från branschföreträdare framgår det att det är mycket vanligt att delägare i fåmansföretag anlitar hjälp med företagets inkomstdeklaration, eftersom de anser att bestämmelserna om hur aktieutdelning och kapitalvinst ska beskattas enligt 3:12-reglerna är mycket komplicerade.

Skatterättsligt företrädaransvar

Skatteförfarandelag (2011:1244) 59 kap. 12–14 §§

Aktiebolag och ekonomiska föreningar omfattas av en princip om så kallat begränsat ansvar. Det betyder att ägarna till bolagen inte är personligen ansvariga för företagets skulder. Den principen gäller även skatteskulder, men en företrädare för en juridisk person som av uppsåt eller grov oaktsamhet inte har betalat den juridiska personens skatt eller avgift kan tillsammans med den juridiska personen bli skyldig att betala skatten eller avgiften. Om det finns särskilda skäl får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten. Ansvar för skatteskulder anses av branschorganisationer vara betydligt strängare än för andra skulder och staten ges en särställning jämfört med andra borgenärer.

⁷ Med fåmansföretag avses, enligt huvudregeln, aktiebolag där fyra eller färre delägare äger aktier som motsvarar mer än hälften av rösterna i företaget. Vid bedömningen av hur många personer som äger del i företaget ska personer som ingår i samma krets av närstående anses som en person.

⁸ Fram till år 2000 fanns reglerna i 3 kap. 12 § lagen om statlig inkomstskatt, (1947:576) vilket har givit 3:12-reglerna sitt namn.

Högsta förvaltningsdomstolen har i några vägledande avgöranden framhållit att prövningen av de subjektiva rekvisiten ska grundas på en nyanserad bedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. I olika sammanhang har kritik riktats mot att prejudikatbildningen inte fått genomslag i underrätternas rättstillämpning utan att den är tämligen schematisk. Det har anförts att om ett företag saknar medel för att betala skatten på förfallodagen måste företaget vidta åtgärder senast samma dag som skatteskulden förfaller till betalning, för att avveckla bolagets skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen. Annars blir i praktiken företrädare (till exempel styrelsemedlemmar eller vd) personligen betalningsansvariga. Åtgärder som normalt godtas är allmän betalningsinställelse, konkursförfarande eller att företagsrekonstruktion inleds. Att ett bolag har temporära likviditetsproblem betyder inte alltid att det inte är ett livskraftigt företag eller att det är olönsamt.

Denna regel kan slå hårt mot mikroföretag där ägarna oftast även är styrelsemedlemmar. Det har framgått av branschorganisationer att det råder okunskap om reglerna om skatterättsligt företrädaransvar, framför allt bland nystartade mikroföretag.

Regeringen har identifierat skatterättsligt företrädaransvar som ett viktigt område och tillsatt en utredning. En översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret, Fi 2019:07 har gjorts och betänkandet, SOU 2020:60 presenterades i oktober 2020. Utredningen föreslår bland annat att en företrädare efter ansökan ska, om inte särskilda skäl talar emot det, beviljas ett rådrum på två månader då företräda- ren inte riskerar personligt betalningsansvar.

Skatteregler för enskilda näringsidkare *Inkomstskattelagen (1999:1229)*

Enskilda näringsidkare har en möjlighet till resultatutjämning genom att de får göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond. De kan även göra avsättning till expansionsfond för att de ska ha möjlighet att expandera eller bygga upp kapital. Reglerna om expansionsfond är svåra att tillämpa. Kapitalunderlaget måste beräknas vid avsättningen och varje år därefter (med undantag för det år då fonden återförs i sin helhet) för att säkerställa att fonden inte är för stor.

Utredningen om förenklade skatteregler för att underlätta och främja egenföretagande (Fi 2019:09) har i uppdrag att se över regel-

verket. Syftet med översynen är att göra det mindre komplicerat att starta och driva enskild näringsverksamhet och att underlätta för den enskilde näringsidkaren att göra rätt och undvika oavsiktliga fel. Uppdraget är uppdelat i två delar. Utredningen lämnade sitt delbetänkande Enklare skatteregler för enskilda näringsidkare, SOU 2020:50 i september 2020 som är inriktat på förenklingar för enskilda näringsidkare inom ramen för det befintliga skattesystemet. Utredningen föreslår, enligt huvudförslaget att slopa expansionsfonden och ersätta den med en förstärkt möjlighet till avsättning till periodiseringsfond. Vidare föreslås att den negativa räntefördelningen ska slopas. Den andra delen i utredningen handlar om lämpliga åtgärder för att kraftigt förenkla beskattningen av enskilda näringsidkare och lämna förslag till ett frivilligt system där inkomstbeskattningen bestäms schablonmässigt baserat på en verksamhets omsättning och som utgör ett alternativ till konventionell inkomstbeskattning av enskilda näringsidkare.

Personalliggaren

Skatteförfarandelagen (2011:1244) 39 kap. 11–12 §§

Det framgår i Tillväxtverkets rapport ”Förenklingsresan 2020” och i Näringslivets Regelnämnds rapport ”Näringslivets förslag till regel­förbättringar i Sverige 2018–2022” att personalliggaren upplevs betungande. Från bland annat branschorganisationerna Visita och Sveriges bagare och konditorer som vi har varit i kontakt med fram­kommer det vidare att personalliggaren upplevs betungande och att personalliggaren upplevs mer problematisk i besöksnäringen och restaurangbranschen, speciellt för de minsta företagen. Mikro­företag upplever bland annat att kontrollavgifternas storlek är opro­portionerlig för de fall ett oavsiktligt fel har gjorts. Personalliggaren upplevs fungera bättre i byggbranschen.

Energiskatt på el för tillverkande företag

*Lag (1994:1776) om skatt på energi, 11 kap.
Energiskatt på elektrisk kraft.*

Tillverkande företag har rätt till reducerad energiskatt på el som förbrukats i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. Den som är skattskyldig får göra avdrag för sin förbrukning i punkt-skattedeklarationen och den som inte är skattskyldig får ansöka om återbetalning för sin förbrukning. I punkt-skattedeklarationen respektive i ansökan om återbetalning anger företaget antal kilowatt-timmar som förbrukats i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. Återbetalning får dock endast göras för den del som överstiger 8 000 kronor per kalenderår. Det är administrativt tungt och krångligt för mikroföretagen att begära återbetalning av energiskatten. Huvudprincipen är att återbetalning av skatten ska ske en gång per år i efterhand, vilket påverkar kassaflödet negativt för mikroföretagen. Om sökanden beräknas förbruka minst 150 000 kilowatt-timmar el per kalenderår för vissa utpekade ändamål får Skatteverket medge att ansökan görs per kalendermånad. Den som beräknas förbruka mer än 10 gigawattimmar el per kalenderår kan ansöka om att godkännas som frivilligt skattskyldig och göra avdrag i punkt-skattedeklarationen i stället för att ansöka om återbetalning. Punkt-skattedeklaration lämnas i de flesta fall för varje kalendermånad.

Det finns företag som inte begär tillbaka energiskatten för att de anser att det tar för mycket tid och kostar för mycket, då de kan behöva anlita en konsult för att klara av ansökan om återbetalning. En branschorganisation har till och med tagit in en konsult för att hjälpa de mikroföretag som är medlemmar i branschorganisationen att få tillbaka pengar för den reducerade energiskatten.

Mervärdesskattelagen

Rådets direktiv, 2006/112/EG, av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, mervärdesskattedirektivet, och mervärdesskattelagen (1994:200).

Många företag upplever att mervärdesskattelagen är komplicerad. Det finns många undantag i mervärdesskattelagen vilket gör den svår

att tillämpa. De olika skattesatserna⁹ uppfattas som administrativt betungande av företagen, vilket gör det mer komplicerat att hantera mervärdesskatten korrekt. Det finns dessutom många branschspecifika regler som företag i en viss bransch måste ha kunskap om och ta hänsyn till.

Handel med annat EU-land är en komplicerad del i mervärdesskattelagen, dels hanteringen av mervärdesskatten, dels tidpunkten för att lämna in mervärdesskattedeklarationen. Om ett företag, som ska lämna mervärdesskattedeklaration för redovisningsperioden januari–december har handlat med något annat EU-land ska företaget deklarerat mervärdesskatten vid en tidigare tidpunkt än företaget som inte har så kallad EU-handel, det vill säga i februari i stället för i maj.

Vi har noterat att utredningen om en strukturell översyn av mervärdesskattelagstiftningen har lämnat sitt betänkande med förslag till en ny mervärdesskattelag, förkortad NML, (SOU 2020:31). För att NML ska få en tydligare struktur och blir mer överskådlig och användarvänlig, föreslår utredningen bl.a. att lagen delas upp i 24 kapitel som i huvudsak är disponerade i samma ordning som mervärdesskattedirektivets avdelningar och kapitel.

3.2.4 Dataskydd- och informationssäkerhet

Nästan 20 procent av mikroföretagen svarade att regelområdet dataskydd och informationssäkerhet är mycket betungande och drygt 33 procent svarade att regelområdet är ganska betungande, se tabell 3.3 ovan. Troligen avser svaren till största del *Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679, General Data Protection Regulation (GDPR)*, i Sverige kallad dataskyddsförordningen som började tillämpas den 25 maj 2018 och ersatte den tidigare personuppgiftslagen, PUL. Förordningen är bindande i alla delar och utgör den generella regleringen av personuppgiftsbehandling inom EU. Dataskyddsförordningen har i svensk rätt kompletterats med generella bestämmelser i lagen (2018:218) med kompletterande bestämmelser till EU:s dataskyddsförordning (dataskyddslagen).

⁹ Det finns en gammal utredning med förslag om en enda skattesats ”På väg mot en enhetlig mervärdesskatt, SOU 2006:90”. Det betänkandet har inte lett till någon förändrad lagstiftning.

Dataskyddsförordningen syftar till att skydda enskildas grundläggande rättigheter och friheter, särskilt deras rätt till skydd av personuppgifter. Förordningen gäller i princip för all automatiserad behandling av personuppgifter samt annan än automatiserad behandling av personuppgifter som ingår i eller kommer att ingå i ett register. Personuppgifter är varje upplysning som avser en identifierad eller identifierbar fysisk person. Dataskyddsförordningen utgår från att varje behandling av personuppgifter måste vila på en rättslig grund.

Dataskyddsförordningen gäller för personuppgiftsbehandling som har anknytning till EU, antingen när den som behandlar personuppgifterna är etablerad inom EU eller då någon utanför EU erbjuder tjänster och varor till personer inom unionen eller övervakar deras beteenden här.

Dataskyddsförordningen gäller i princip inom all slags verksamhet och oavsett vem som utför personuppgiftsbehandlingen. Den gäller således för företag, föreningar, organisationer, myndigheter och privatpersoner. Det finns undantag, bland annat för privatpersoners egna, privata behandling av personuppgifter. Den gäller inte heller då någon behandlar personuppgifter i samband med utövande av sin yttrande- eller informationsfrihet.

Från en enkätundersökning som vi gjorde hos Srf konsulternas medlemmar (vilken vi beskriver nedan i avsnitt Aktiebolagslagen) framgår att en stor del av de tillfrågade auktoriserade redovisningskonsulterna upplever att GDPR är ett betungande regelverk, 57 procent svarade ja, 29 procent svarade nej och 14 procent svarade vet ej. De kommentarer som de tillfrågade auktoriserade redovisningskonsulterna framförde var bland annat:

- Det kräver väldigt mycket arbetstid att följa alla regler oavsett hur litet eller stort bolaget är, vilket gör det extra besvärligt för de minsta företagen.
- Egentligen är hela hanteringen av dataskyddsförordningen ohanterlig för små företag. GDPR-regelverket känns diffust och osäkert, vilket skapar en rädsla för att det ska bli fel och att vi ska behöva betala straffavgifter.
- Mikroföretag är beroende av programvaror som är standard-system. Normalt är företagen för små för att ha en IT-ansvarig och det saknas resurser för att anpassa programvaror. Det saknas

också resurser att sätta sig in i det omfattande regelverket, utöver att sköta den dagliga driften i verksamheten.

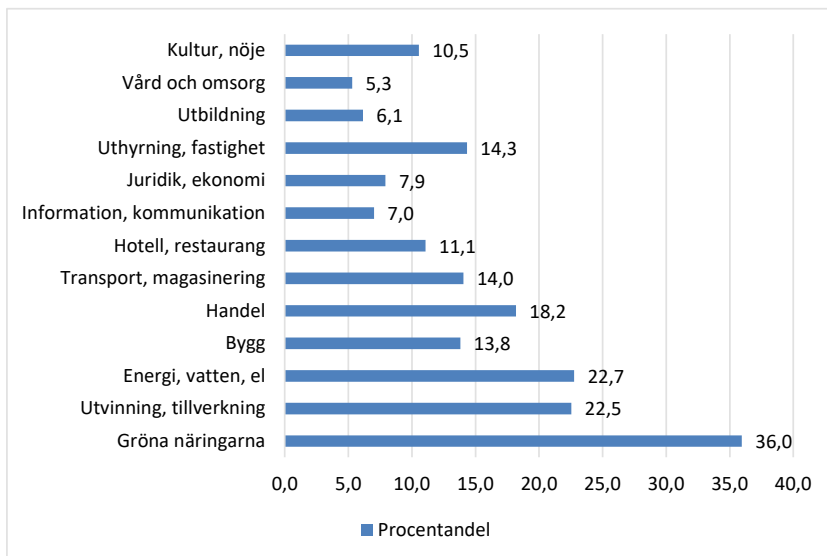
Tillväxtverket har tillsammans med Integritetsskyddsmyndigheten, före detta Datainspektionen, tagit fram en interaktiv GDPR-guide för att underlätta för mindre företag. I guiden som finns på [verk-samt.se](https://www.verksamst.se) får företag information om vilka åtgärder de behöver vidta utifrån deras verksamhet och behov.

3.2.5 Miljöregler

Miljöområdet regleras på EU-nivå, nationellt, av länsstyrelserna och av kommunerna. Nästan 16 procent av alla de mikroföretag som svarat upplever att regler inom miljöområdet är mycket betungande, men runt 44 procent betraktar dem som antingen mycket betungade eller ganska betungande. se tabell 3.3 ovan. Det finns många regler inom miljöområdet som är branschspecifika. Därför är det stor skillnad beroende på i vilken bransch mikroföretagen verkar i och hur betungande de uppfattar miljöreglerna, se figur 3.6 nedan. Inom de ”Gröna näringarna” (jordbruk, skogsbruk och vattenbruk) upplever drygt 36 procent av mikroföretagen att miljöregler är mycket betungande för att driva företag. För branscherna ”Energ, vatten, el” samt ”Utvinning, tillverkning” motsvarar procentandelen drygt 20 procent.

Figur 3.6 Miljöregler upplevs mycket betungande

Procent per bransch



Källa: Tillväxtverkets enkät Företagens villkor och verklighet 2020.

Tillståndsprocessen för miljöprövning är omfattande och kan bli både tidskrävande och dyr. Syftet med processen är att klarlägga att verksamheten kan bedrivas utan att oacceptabla störningar för människors hälsa och miljö uppkommer.

En pågående utredning, En modern och effektiv miljöprövning, M2020:06, ska se över det nuvarande systemet för miljöprövning och lämna förslag på de ändringar och åtgärder som krävs för att uppnå en modernare och mer effektiv miljöprövning. Syftet är att genom horisontella förändringar i miljöprövningen underlätta för miljö- och klimatförbättrande investeringar och åstadkomma snabbare och enklare prövningsprocesser samtidigt som ett bibehållet miljöskydd säkerställs.

3.2.6 Plan- och byggregler

Bygglövsreglerna bildar ett omfattande regelverk som anger vilka krav som gäller för att få bygglov. Dessa finns i EU-regleringar (exempelvis Byggproduktförordningen¹⁰), i plan- och bygglagen (2010:900), PBL, och i plan- och byggförordningen (2011:338), PBF, samt Boverkets författningssamling, BFS. Bygglov krävs för att bygga nytt, bygga till eller göra vissa ändringar, som till exempel att inreda ytterligare en bostad eller lokal. Det krävs också bygglov för att anordna eller väsentligt ändra vissa anläggningar, som exempelvis upplag, plank och murar. Eftersom det finns många olika typer av byggnationer, är det inte alltid lätt att veta om bygglov behövs eller inte, om den aktuella åtgärden ligger inom eller utanför detaljplanlagt område, och vilka handlingar som ska bifogas ansökan och hur de ska utformas. Regelverket för bygglovsprocessen är komplicerat.

Kommunens detaljplan innehåller lokala bestämmelser och det är den kommunala byggnadsnämnden som beviljar bygglov. I huvudsak prövas om bygglovsförfrågan är förenlig med gällande detaljplan. Utöver det ska förfrågan även prövas mot flera andra krav i plan- och bygglagen. Både företag och kommuner, som är ansvariga tillståndsgivare, upplever handläggningsprocessen som svår och tidsödande.

Det pågår en utredning, Fi 2020:01 Bygglövsutredningen, där syftet med utredningen är att skapa ett enklare, effektivare och mer ändamålsenligt regelverk som samtidigt säkerställer angelägna allmänna och enskilda intressen och ett långsiktigt hållbart byggande av bland annat bostäder. Effektiviteten i lovregelverket har stor betydelse för bland annat kommuner, byggherrar och andra enskilda samt för plan- och byggprocessen som helhet. Uppdraget ska redovisas senast den 31 maj 2021.

Riksintressen

Riksintressen regleras i Miljöbalken kapitel 3 och 4. Det framkommer både i Näringslivets regelnämnds rapport, ”Näringslivets förslag till regelförbättringar i Sverige 2018–2022” och i Tillväxtverkets

¹⁰ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 305/2011 av den 9 mars 2011 om fastställande av harmoniserade villkor för saluföring av byggprodukter och om upphävande av rådets direktiv 89/106/EG – Byggproduktförordningen.

rapport ”Förenklingsresan”, att det saknas motiveringar till vad som avses med riksintresse och på vilka grunder ett område klassificeras som riksintresse. Det framkom även att kommuner har svårt att bedöma vilket riksintresse som har företräde framför ett annat riksintresse. Med mer förutsägbara regler skulle processer för byggprojekt kunna bli mer effektiva och inte så betungande.

När riksintressesystemet infördes avsågs endast få och unika områden komma ifråga för utpekande (jfr prop. 1985/86:3 s. 116 ff.). Med tiden har antalet områden och arean av riksintresse ökat kraftigt. Enligt Riksintresseutredningen omfattas 46 procent av landets totala land- och vattenareal av anspråk på att vara områden av riksintresse enligt 3 kap. 5–9 §§ miljöbalken, vilket enligt utredningen knappast är i linje med lagstiftarens intentioner (SOU 2015:99 s. 391). Bland annat har Sveriges Kommuner och Regioner ifrågasatt om det är rimligt att nästan hälften av Sveriges yta betraktas som riksintressen och därmed ges ett särskilt starkt skydd (M2016/01391/Nm).

Enligt regeringsbeslut 2020-01-23 Fi2020/00252/SPN har regeringen gett Naturvårdsverket, Riksantikvarieämbetet, Statens energimyndighet, Tillväxtverket och Trafikverket (riksintressemyndigheterna) i uppdrag att tillsammans med Boverket som samordnande myndighet göra en översyn av sina respektive anspråk på områden av riksintresse. I uppdraget ingår att – se över och precisera kriterierna för vilka områden som ska anses vara av riksintresse enligt 3 kap. 6–8 §§ miljöbalken, och – utvärdera om de nuvarande anspråken på områden av riksintresse enligt 3 kap. 6–8 §§ miljöbalken motsvarar de kriterier som tas fram och ta ställning till om dessa anspråk behöver ändras. Sammantaget ska översynen leda till en kraftig minskning av såväl antalet anspråk på områden av riksintresse som dessa områdens samlade areella utbredning. Uppdraget ska slutredovisa till regeringen senast den 15 september 2021.

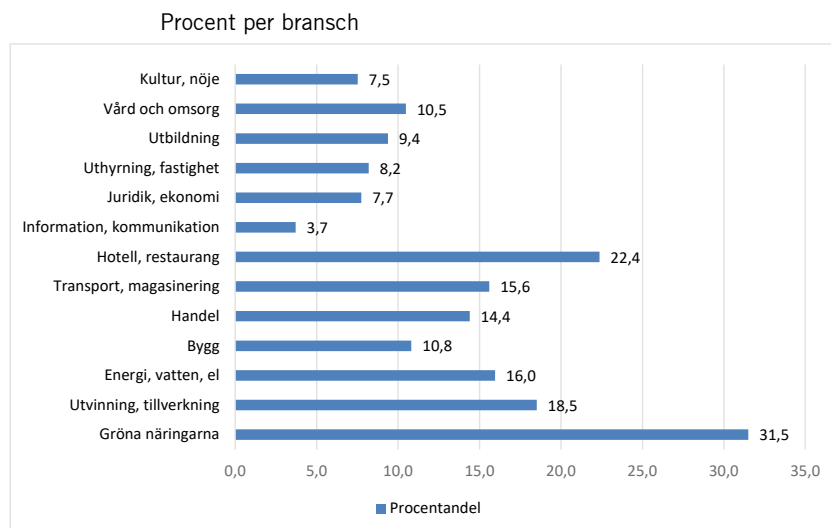
3.2.7 Branschspecifika regler

Endast 14 procent av mikroföretagen svarade att de upplevde att branschspecifika regler var mycket betungande och nästan 29 procent svarade ganska betungande. Det innebär att nästan 43 procent av mikroföretagen upplever branschspecifika regler betungande, se tabell 3.3. Branschspecifika regler som upplevs betungande skiljer sig

mycket åt beroende på i vilken bransch ett företag bedriver sin verksamhet inom.

Det framgår av figur 3.7 nedan, att ”Gröna näringarna” (skogsbruk, vatten- och lantbruk) upplever att deras branschspecifika regler är mest betungande (drygt 31 procent) följt av ”Hotell- och restaurangbranschen” (drygt 22 procent).

Figur 3.7 Branschspecifika regler som upplevs mycket betungande



Källa: Tillväxtverkets enkät Företagens villkor och verklighet 2020.

Antalet lagkrav för lantbruksföretag ökade med 120 procent under perioden 1996 till 2016. År 1996 fanns det 278 lagkrav för lantbruksföretag, att jämföra med 603 lagkrav år 2016.¹¹ Med lagkrav menas inte antalet paragrafer, utan antal praktiska krav som ställs på lantbruket. Det totala antalet lagkrav för en mjölkproducent med växtodling var cirka 450. Det finns omfattande krav på vilken sorts dokumentation lantbruksföretag ska ha. Forskningsprojektet ”Byråkratin belastar och kostar” visade att det år 2016 fanns krav på att föra 22 olika journaler och 36 tillfällen då ett lantbruksföretag enligt lagen skulle göra en anmälan eller skicka in en tillståndsansökan till en myndighet. Utöver detta behöver lantbruksföretagen följa ej branschspecifik lagstiftning kopplad till bokföring och arbetsgivar-

¹¹ www.enklaregler.se/omenklaregler/.

frågor. Ett nytt projekt har startats, ”Metodutveckling för regel-förenkling” som kommer att arbeta vidare med regelfrågan för lantbrukare utifrån de slutsatser och rekommendationer som togs fram i projektet ”Byråkratin belastar och kostar”.¹²

En studie (Lunner Kolstrup & Lundqvist 2013) har visat att cirka 50 procent av jordbruks- och landsbygdsföretagare upplever hög arbets- och ekonomisk belastning samt frustration kopplat till lagstiftningskrav och myndighetskontroller, vilket utgör allvarliga hinder för företagsutveckling och tillväxt inom sektorn.

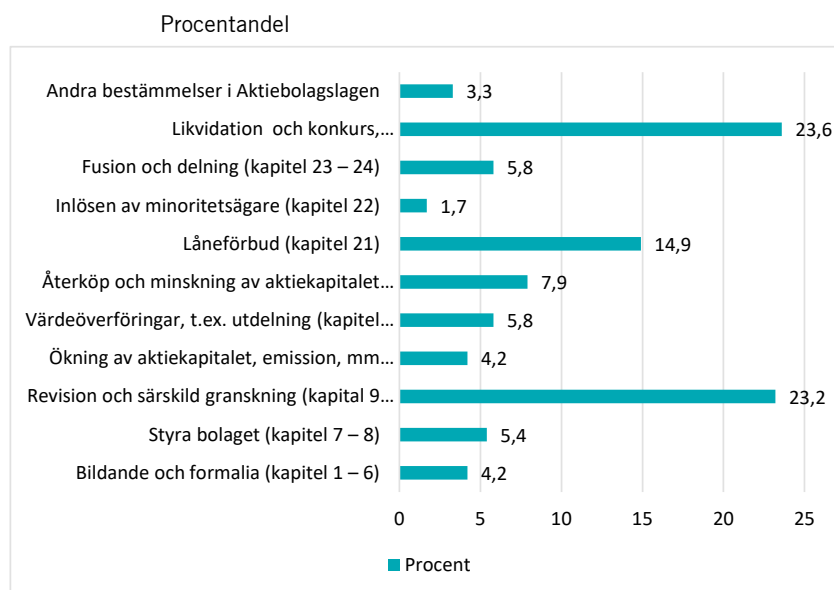
Restaurangbranschen bedöms vara särskilt regeltung (Riksrevisionen 2019). Vi har noterat att Tillväxtverket i sin rapport ”Förenklingsresan” och Näringslivets regelnämnd i sin rapport ”Näringslivets förslag till regelförbättringar i Sverige 2018–2022” bland annat tagit upp kör- och vilotider för transporter som betungande regelverk. Vi lägger fram ett konkret förenklingsförslag avseende kör- och vilotider, vilket vi beskriver i kapitel 4.

3.2.8 Aktiebolagslagen

Utredningen gjorde en enkätundersökning hos Srf konsulternas medlemmar i början av november 2020. Detta för att ta reda på om de Srf-auktoriserade redovisningskonsulterna upplevde några områden inom bland annat aktiebolagslagen som särskilt betungande. Enkäten skickades ut till 2 772 Srf-auktoriserade redovisningskonsulter varav 419 svarade på enkäten (cirka 15 procent), vilket motsvarar drygt 30 000 mikroföretag som de auktoriserade redovisningskonsulterna sköter redovisningen åt.

Syftet med enkätundersökningen var att ta reda på och ringa in vilka områden inom aktiebolagslagen de auktoriserade redovisningskonsulterna ansåg mest betungande för dem och varför. Enligt svaren är de mest betungade områdena reglerna om likvidation och konkurs, kapitel 25 i aktiebolagslagen och reglerna om revision och särskild granskning kapitel 9–10, se figur 3.8 nedan.

¹² ww.enklaregler.se/omenklaregler/.

Figur 3.8 Aktiebolagslagen – problem som upplevs särskilt betungande

Källa: SRF-konsulters enkätundersökning 2020.

Kapitalbristreglerna finns i 25 kap. 13–20 a §§ ABL. I 25 kap. 13 § ABL anges att styrelsen i ett aktiebolag genast ska upprätta en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att det egna kapitalet understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Vi har erfårit från kontakter med branschorganisationer att det finns en utbredd okunskap om kapitalbristreglerna och kontrollbalansräkning. Det är lätt att starta ett aktiebolag i dag, men regelverket som gäller för aktiebolag är desto mer komplicerat att sätta sig in i. Personer som startar ett aktiebolag känner inte alltid till kapitalbristreglerna och de är inte heller alltid medvetna om att de eventuellt kan ha missat att upprätta en kontrollbalansräkning. Vi beskriver svårigheterna med kapitalbristreglerna mer detaljerat i kapitel 4 där vi föreslår att Regeringen snarast ska låta utreda kapitalbristreglerna i aktiebolagslagen.

Vad gäller gränsvärdena för revisionsplikt beskriver vi det i kapitel 4.

3.3 Sammanfattande slutsatser – regelområden som mikroföretagen anser mycket betungande

Vi har noterat att följande regelområden är de som framstår som mest betungande för mikroföretag:

- Ha anställda,
- Skatte- och mervärdesskatteregler,
- Dataskydd- och informationssäkerhet,
- Offentlig upphandling,
- Miljöregler,
- Plan- och byggregler,
- Branschspecifika regler.

I texten ovan har det angivits enskilda aspekter av bestämmelserna inom dessa områden som upplevs som mer betungande. Inom de ovan identifierade regelområdena skiljer det sig mellan olika branscher avseende hur mycket mikroföretagen upplever att regelområdena är betungande. Vi har noterat att de gröna näringarna upplever att miljöregler och branschspecifika regler är mer betungande än vad andra branscher upplever.

Som vi beskrivit ovan, de ovan identifierade regelområden som mikroföretag upplever som mest betungande har vi inte möjlighet att lämna några regelförenklingsförslag pga. avgränsningarna i kommittédirektivet. De regelförenklingsförslag som vi lämnar beskriver vi i kapitel 4.

Det har framkommit från branschorganisationer att mikroföretagen upplever att det är den samlade regelbördan som upplevs betungande. Det är summan av många olika och komplexa regler som mikroföretagen ska följa, tolka och tillämpa. Vidare är det den administrativa bördan av alla uppgifter som de ska lämna till olika myndigheter som vi beskriver i kapitel 5. Det är helheten av all regelbörda som upplevs betungande snarare än ett enskilt regelverk.

Det finns svårigheter att analysera konsekvenserna av en enskild regel, eftersom en regel fungerar i en kontext och regler är ofta ömsesidigt beroende av varandra. Exempelvis har OECD lämnat förslag om branschanalyser.

Vi konstaterar att det föreligger ett behov att arbeta med regel-förenklingar på ett mer långsiktigt, bredare och systematiskt sätt. Ett sätt att minska regelbördan för mikroföretagen på sikt och åstadkomma en förändring är att arbeta systematiskt med hjälp av en sammanhållen regelprocess, en helhet. Det beskriver vi i kapitel 6.

4 Förenklade regelverk för mikroföretagande

Vår utredning ska enligt direktiven analysera möjligheter till konkreta förenklingar av regelverk med betydelse för mikroföretagande, samt lämna nödvändiga författningsförslag. Detta uppdrag ska bl.a. ses i ljuset av att utredarens även ska identifiera regelverk som är särskilt betungande för mikroföretag, och tex. hur regler påverkar nyetablering av företag. Där det är möjligt ska därför förslagen till förenklingar gälla regelverk som är särskilt betungande för mikroföretag. (Vilka regelområden som vi bedömer är mest betungande beskrivs i kapitel 3.)

Utredningen har också i uppdrag att identifiera fall där det förefaller möjligt att förenkla, men där konkreta förslag till förenklingar i någon form bör utredas vidare.

Av direktiven framgår att om utredaren lämnar förenklingsförslag som specifikt berör en viss sektor, ska synpunkter inhämtas från de myndigheter och organisationer som berörs av eller har ett ansvar för de regelverk som gäller inom sektorn. Vi har därför under arbetets gång kontaktat relevanta myndigheter och organisationer för att inhämta synpunkter på enskilda förenklingsförslag som redovisas nedan. Vi har också tagit emot och inhämtat synpunkter från bl.a. Expertgruppens medlemmar, som omfattar vissa sådana organisationer och myndigheter.¹

I det här kapitlet redogör vi dels för konkreta förslag till förenklingar av regelverk för mikroföretagande, avsnitt 4.2. Dels redogör vi för fall där vi identifierat möjligheter att förenkla men där utredningen inte själv lämnar konkreta förslag till förenklingar, utan där frågorna föreslås utredas vidare – i någon form – innan konkreta

¹ Se kapitlet "utredningens arbete".

förslag till förenklingar formuleras, avsnitt 4.3. Innan dess redovisar vi våra utgångspunkter för de förslag som lämnas, avsnitt 4.1.

Vad gäller detta kapitel vill vi också notera att på grund av tidsbrist och sjukdomsfall bland personalen har det inte varit möjligt att framställa och cirkulera ett fullständigt textutkast till expertgruppen, innan manus behövde överlämnas till tryckeriet. Expertgruppen har informerats om innebörden av förslagen och dess medlemmar har lämnat synpunkter, men de har alltså inte kunnat ta ställning till de slutliga texterna. I högre utsträckning än i andra kapitel så utgör därför förslagen i detta kapitel utredarens egen samlade bedömning.

4.1 Utredningens utgångspunkter för förslag till förenklingar

Vi ska enligt direktiven utreda och lämna förslag till förenklingar av regelverk med betydelse för mikro företagande, särskilt regelverk som bedöms vara betungande för mikro företag. Innan sådana förslag lämnas är det värt att diskutera vad sådana förenklingar är, vilka slags förenklingar som eftersträvas och vilken typ av kriterier vi övervägt då vi lämnat förslag om förenklingar. Vi redovisar därför i detta avsnitt våra utgångspunkter i arbetet med att identifiera och utforma förslag till förenklingar av regelverk. Vi redovisar också vissa förutsättningar för arbetet som avgränsat vilka förslag som kan lämnas.

De förenklingar som eftersträvas inom förenklingspolitiken, och av denna utredning, är inte förenklingar i allmänhet. Det relevanta är t.ex. inte förenkla regelverk i bemärkelsen att de blir mer kortfattat, tydligt eller lättförståeligt formulerade, eller att förenkla för statliga eller kommunala myndigheter att bedriva sin verksamhet. (Även om dessa effekter i sig kan vara önskvärda.) Förenklingsförslagen relaterar i stället till andra specifika målsättningar, som bl.a. utgör grunden för regeringens förenklingspolitik. För denna utredning framgår målsättningarna i dess direktiv.

Enligt direktiven är det övergripande syftet med utredningen att stärka svensk konkurrenskraft genom att förenkla för berörda företag och att ge bättre förutsättningar för fler jobb i fler och växande företag. Detta utgör självklart en första – och viktig – utgångspunkt för vår identifiering av förslag till förenklingar.

Vidare framgår av direktiven att i den utsträckning som utredaren lämnar författningsförslag som specifikt tar sikte på en viss sektor ska vi beakta de samlade målsättningar och syften som avses uppfyllas genom de regelverk som gäller för sektorn. (Vi refererar i texten ofta till dessa som ”skyddsvärden”).

Vi ska också utgå från målen för förenklingspolitiken, vilka är att 1. regler ska främja tillväxt, 2. kostnaderna till följd av regler ska minska, 3. det ska genom digitalisering bli enklare för företag att lämna uppgifter till myndigheterna, och 4. handläggningstiderna ska förkortas. För detta kapitel – som fokuserar på utformningen av egentliga regelverk – bedömer vi att framför allt de båda första målsättningarna är tillämpliga. Förenklingsförslagen ska också bidra till regelgivning som utgår från proportionalitetsprincipen, och som är utformad så att den främjar innovation och så att den är öppen för och medger framtida samhällsutveckling och förändringar.

Vi ska också utgå från en bedömning av vilka regler som påverkar nyetableringen av företag. För mikroföretag är steget kort mellan en enskild individ och ett företag – individen är en potentiell företagare och det steget tas när individen ifråga väljer att utföra sina produktiva aktiviteter inom ramen för ett eget företag. Vi beaktar denna utgångspunkt, och då vi skriver om regler eller förenklingar för företagare så avses i de flesta fall även sådana individer.

4.1.1 Regler och regelverk

Utredningen ska i detta kapitel analysera och lämna förslag till förenklingar av regelverk.

Vårt fokus är naturligtvis på regler som riksdagen, regeringen och myndigheterna under regeringen beslutar i form av lagar, förordningar, föreskrifter och allmänna råd. Vi benämner dem löpande och sammanfattningsvis som regler, regelverk eller regelgivning.

Sådana regler beslutas för att säkra bl.a. ekonomiska, miljömässiga och sociala värden. Den samlade regelgivningen ska också bidra till rättssäkerhet och minskad brottslighet, och bra konkurrens. Regelverk kan också etablera långsiktiga spelregler som aktörer kan utgå från, t.ex. vid sina investeringsbeslut.

I kapitel 3 har regler beskrivits som en ekonomisk institutionell ram och som ”de mänskligt utformade spelreglerna” som bl.a. bestäm-

mer människors incitament att förvärva, utnyttja och dela sina resurser.² Enligt utredningens uppfattning utgörs regler huvudsakligen av beteendestyrande bestämmelser som antingen föreskriver att vissa handlingar ska utföras av aktörer i givna situationer, eller som förbjuder att vissa handlingar får utföras i vissa situationer. Vad gäller företag kan relevanta regler t.ex. förbjuda att företag får ingå vissa former av avtal, förbjuda att de får producera eller sälja vissa former av varor eller tjänster, eller förbjuda att de får använda eller omvandla vissa former av produktionsfaktorer, eller produktionsprocesser, för att framställa varor eller tjänster. De kan också föreskriva motsvarande beteenden.

Regler ger per definition upphov till begränsningar och alternativkostnader. Beteendestyrande regler innebär som sagt att individer och företag antingen föreskrivs att de ska genomföra vissa handlingar, eller att de förhindras från att utföra vissa handlingar som de skulle ha valt att genomföra om regeln inte existerat. Det innebär att regler i princip alltid utgör ett hinder för aktörer att genomföra vissa handlingar som de skulle ha valt att utföra om inte regeln funnits, och som företagen själva bedömer skulle ha varit produktiva eller önskvärda, och som normalt skulle ha uppfattats ha ett mervärde som konsumenter på en marknad vore villiga att betala för i frivilliga transaktioner, (eftersom det är så företag tjänar sina vinster). Att individernas och företagets resurser får disponeras på ett annat sätt än aktörerna själva skulle ha valt innebär en alternativkostnad för dessa företagare. Vår bedömning är att sådana alternativkostnader med all sannolikhet är den största kostnaden som följer av regler.

Utöver de alternativkostnader som beskrivs ovan så förekommer också en mängd associerade transaktionskostnader eller administrativa kostnader, t.ex. kostnader för företag och individer att informera sig om de regler som de förväntas följa, och kostnader för att insamla och inrapportera information till myndigheter angående hur företagen ifråga efterlever reglerna ifråga. Det förekommer också många kostnader för t.ex. tillståndsprocesser, och sanktioner för överträdelser mot regler. Utredningens bedömning är att inom förenklingsspolitiken har ett relativt stort fokus legat på att begränsa sådana transaktionskostnader, medan mindre fokus legat på att begränsa de – mer omfattande – alternativkostnader som regler ger upphov till,

² (North 1991, p. 97).

och att mer åtgärder – regelförenklingar – skulle behöva vidtas för att reducera de alternativkostnader som förorsakas av regler.

Vi noterar att Riksrevision i rapporten Regelförenkling för företag – regeringen är fortfarande långt från målet (RiR 2012:6) likaså konstaterade att de största regelkostnaderna, och förenklingsvinsterna, är hänförliga till ändringar av bestämmelser som genomförs i lagar och förordningar, snarare än i det administrativa genomförandet av sådana bestämmelser. Vi instämmer i den bedömningen.

Utredningen noterar också att regler typiskt sett kan utgöra begränsningar av grundläggande fri- och rättigheter och hur de kan utövas. Både regeringsformen (2 kap. 15 §) och den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, Europakonventionen, (artikel 1 i första tilläggsprotokollet) innehåller t.ex. bestämmelser om rätten till egendom. I 2 kap. 17 § regeringsformen finns också en bestämmelse om näringsfrihet, dvs. rätten att driva näring eller utöva yrke. Regler kan medföra begränsningar i hur dessa rättigheter kan nyttjas eller utövas, t.ex. att all egendom inte kan användas till alla syften som ägaren skulle vilja, eller att vissa näringsverksamheter inte får drivas på vissa platser eller vid vissa tidpunkter. (De restriktioner som införts i samband med Covid-19 utgör exempel på långtgående sådana inskränkningar.) Enligt regeringsformen kan dessa grundläggande fri- och rättigheter begränsas, men endast om det krävs för att tillgodose ett angeläget allmänt intresse. En motsvarande bestämmelse finns i Europakonventionen. Därutöver följer ett krav på att sådana inskränkningar måste vara proportionerliga.

Även oaktat egendomsskyddets och näringsfrihetens konstitutionella status så är vår bedömning att det är avgörande att upprätthålla egendomsrätten och näringsfriheten om man ska uppnå de övriga förenklingspolitiska målsättningar som vi ska utgå från, inklusive ökad konkurrenskraft och tillväxt. Vad gäller kostnader till följd av regler så är det ganska entydigt att om ett företag (eller individ) fråntas sin egendom så utgör det en relativt direkt kostnad för företagen ifråga. Det gäller också om företagets rätt att besluta om, eller använda, sin egendom inskränks.

Detsamma gäller om näringsfriheten inskränks på ett sätt så att företag och individer inte kan utnyttja sitt humankapital, kapital och land för att driva verksamheter. Vad gäller att regler ska främja företagens tillväxt och konkurrenskraft så innebär ev. inskränkningar i

egendomsrätten och näringsfriheten normalt att företagen antingen kan förbjudas att investera i, eller utveckla, olika verksamheter; alternativt att det blir mer osäkert för företagarna om den avkastning som kan följa av en investering verkligen kommer att tillfalla dem själva. Båda dessa omständigheter kommer att reducera företagens benägenhet att investera i sina verksamheter. Likaså kan sådana inskränkningar tydlig reducera förmågan att lånefinansiera investeringar, det blir svårt att belåna de resurser man inte har tydliga äganderätter i. Eftersom investeringar är en avgörande förutsättning för att företag ska kunna växa, och t.ex. utveckla innovationer som gör dem mer konkurrenskraftiga, så bedömer vi att inskränkningar av äganderätten och näringsfriheten relativt direkt kan resultera i ökade kostnader, minskad tillväxt och konkurrenskraft för företagen. Detta är också en utgångspunkt för vårt vidare arbete.

Likaså iakttar vi att t.ex. inskränkta äganderättigheter kan medföra så kallade marknadsmisslyckanden. Marknader fungerar, mycket enkelt uttryckt, genom att säljare och köpare genomför utbyten av varor och tjänster med varandra då de ser att det är ömsesidigt fördelaktigt för dem. Då äganderättigheter i förhållande till en tillgång är inskränkta, eller inte tydligt definierade, är det dock svårt för framför allt köparen att värdera vad den resursen skulle kunna vara värd för honom.³ P.g.a. dessa begränsningar är den potentiella köparen villig att fullfölja långt färre transaktioner; inlåsnings effekter uppstår och transaktioner som annars skulle anses vara ömsesidigt fördelaktiga genomförs inte. Sådana marknadsmisslyckanden – som orsakas av underliggande regleringar – innebär således att resurserna inte allokeras effektivt eller där de kan ge högst nytta för samhället. Även detta ser vi som en utgångspunkt för våra vidare ställningstaganden.

³ Se Akerlofs berömda modell ang. 'market for lemons'.

4.1.2 Proportionalitetsprincipen

Utredaren ska, från ett förenklingsperspektiv, överväga bl.a. om proportionalitetsprincipen ställer krav som innebär att regelverk behöver ändras och förenklas.⁴

Utredningen bedömer att många regler i Sverige skulle behöva utvärderas från ett proportionalitetsperspektiv, och att de konkreta förenklingsförslag som lämnas här till relativt stor del föranletts av sådana överväganden. En bidragande anledning till detta är att proportionalitetsprincipen sannolikt inte beaktats i tillräcklig utsträckning då nu gällande regler beslutades för ett antal år sedan. Proportionalitetsprincipen beskrivs ibland som en underliggande eller implicit rättsprincip, och Sverige har historiskt inte haft tydligt artikulerade proportionalitetsprinciper i regelgivningen förrän relativt sent, (även om vissa proportionalitetsöverväganden utan tvivel förekommit i svensk rätt över tid, men inte systematiskt.) Principen har mer tydligt artikulerats först efter EU inträdet 1994. Från 2010 års revidering av Regeringsformen framgår en tydligare proportionalitetsprincip i bestämmelser i bl.a. 2 kap. 21 §. Den reviderade förvaltningslagen från 2018 innehåller i 5 § också förtydliganden om proportionalitetsprincipen.⁵ Parallellt har domstolarna under denna period utvecklat rättspraxis rörande proportionalitetsprincipen. Det är således relativt nyligen som proportionalitetsprincipen stegvis (och sannolikt bara delvis) har inkorporerats som en rättsprincip i svensk lagstiftning och rättspraxis.

Att proportionalitetsprincipen uppmärksammas explicit i svensk rätt relativt sent innebär att med stor sannolikhet existerar en stor mängd äldre bestämmelser i svenska lagar, förordningar och föreskrifter som inte vid instiftandet har tydligt bedömts från ett systematiskt proportionalitetsperspektiv. Av bl.a. denna anledning finns det stor anledning att systematiskt utvärdera befintliga svenska regelverk för att bedöma om de kan sägas vara motiverade utifrån ett proportionalitetsperspektiv, (detta påverkar också våra förslag i

⁴ Vi gör sådana övervägande utifrån proportionalitetsprincipen. Vi ska i denna kontext också nämna att vi inte här försöker göra någon lagtolkning eller rättsutredning, såsom t.ex. domstolar gör. Som en offentlig utredning är vår uppgift inte att tolka lagstiftarens intention för att kunna tillämpa lagen. Vår utrednings uppgift är att på en mer allmän och mindre detaljerad nivå identifiera olika syften och målsättningar, beakta och väga dem mot varandra när vi lämnar förslag; utan att på samma detaljnivå behöva analysera t.ex. lagstiftarens intentioner eller domstolarnas rättspraxis.

⁵ Proportionalitetsprincipen har också i viss grad artikulerats i viss annan lagstiftning, t.ex. Miljöbalken, Smittskyddslagen och Polislagen.

kapitel 6). Det är också ett bakomliggande motiv för vissa av de förslag till förenklingar som vi presenterar i detta kapitel.

I direktiven beskrivs proportionalitetsprincipen som att regelverk ska vara utformade så att de inte medför högre kostnader eller mer omfattande begränsningar för företag och enskilda, (de som ska följa reglerna), än vad som är nödvändigt och rimligt för att uppnå syftet. Nyttan med regelverket ska överstiga de kostnader och eventuella andra begränsningar som det kan medföra för företagen och enskilda.

Lars Pettersson beskriver i sin underlagsrapport (se kapitel 6 och bilaga) på ett likartat sätt att ”Kostnaderna för att införa och tillämpa en regel ska ställas mot de samhällsekonomiska intäkter (nytta) som den ger upphov till. När nyttan är större än kostnaden är regeln samhällsekonomiskt motiverad. I de fall det finns flera alternativa regleringar eller andra möjligheter att lösa det aktuella problem så bör det alternativ som är med största samhällsekonomiskt överskott väljas.” Enligt vår bedömning utgör detta ett viktigt inslag i en proportionalitetsbedömning – de samlade nyttorna av en regel ska överstiga de samlade kostnaderna som följer av regeln, annars ska regeln slopas eller ändras. Detta är en utgångspunkt för vårt vidare arbete, och vi diskuterar ofta proportionalitet och samhällsekonomisk effektivitet i ett sammanhang.

Utredningen noterar också att de som påverkas mest direkt av att en regel instiftas (eller ändras) med all sannolikhet är de aktörer som förväntas följa regeln. Det är de aktörerna som förväntas ändra beteende med anledning av regeln, och som därmed mest direkt bär kostnaden av regeln. Som framgår i Lars Petterssons underlagsrapport medför introduktionen av regler ofta fördelningspolitiska effekter. Utredningens allmänna bedömning är kostnadsfördelningen normalt är sådan att det är de aktörer som förväntas följa en regel som får bära den absoluta huvuddelen av kostnaden som uppstår på grund av regeln. Det är normalt den aktören vars fri- och rättigheter inskränks som mest direkt får bära de alternativkostnader som regelgivning ger upphov till.

Därför menar utredningen att de begränsningar och kostnader som uppstår för de aktörer som förväntas följa regeln måste beaktas särskilt då frågan om proportionalitet prövas. Av dessa anledningar är det viktigt att beakta proportionalitetsprincipen särskilt i bemärkelsen att regelverk ska vara utformade så att de inte medför högre

kostnader eller mer omfattande begränsningar för företag och enskilda – de som ska följa reglerna – än vad som är nödvändigt och rimligt för att uppnå syftet. Detta är en annan utgångspunkt för våra ställningstaganden.

Vi uppfattar att denna tolkning i grunden överensstämmer med hur proportionalitetsprincipen brukar tolkas och tillämpas inom EU, dvs. proportionalitet innebär att den offentliga åtgärden (regleringen) ifråga ska vara ägnad att tillgodose ändamålet, åtgärden ska vara nödvändig för att uppnå ändamålet samtidigt som mindre inskränkande alternativ saknas, och de ändamål som åtgärden tillgodoser ska stå i rimlig proportion till den skada som åtgärden kan orsaka för de berörda.

Vi bedömer vidare att en tydlig utgångspunkt i proportionalitetsprincipen, som den beskrivits här, ger upphov till några mer operationaliserade utgångspunkter för att bedöma om givna regler motsvarar proportionalitetsprincipen, eller om det behövs förenklingar för att reglerna ifråga ska motsvara proportionalitet. Dessa utgångspunkter beskrivs nedan.

Regler bör reglera de beteenden som är avsedda

Regler bör generellt ha en viss träffsäkerhet. En regel innebär normalt att ett visst beteende eller typ av handlingar förbjuds, eller alternativt föreskrivs ett visst beteende. Det innebär att de beteenden som förbjuds – eller inte föreskrivs – inskränks. Individerna eller företagen får inte möjlighet att genomföra de handlingar de själva skulle ha valt.

Ibland förekommer det dock att ett beteende regleras (t.ex. förbjuds) även om beteendet i sig inte ses som problematiskt, men därför att det reglerade beteendet korrelerar med, eller på annat sätt är näraliggande, ett annat beteende eller fenomen som i sin tur betraktas som problematiskt.

Vår bedömning och utgångspunkt är att endast beteenden som är problematiska, (eller särskilt önskvärda), bör vara föremål för reglering, och de inskränkningar som en reglering innebär. Beteenden som i sig inte är problematiska bör inte – om det inte är direkt oundvikligt – regleras bara med anledning att de anses vara nära förknippat med ett annat – problematiskt – beteende. Att reglera ett beteende som i

sig självt är oproblematiskt skulle innebära inskränkningar av beteenden som inte behöver regleras, och därigenom att onödiga och undvikbara begränsningar och kostnader från regelgivning skulle skapas. Kostnaderna från regeln skulle inte motsvaras av de nyttor som skulle skapas av regeln. Det rätta i den situationen är i stället att direkt reglera det beteende som faktiskt i sig är problematiskt.

Regler bör reglera rätt aktörer

Regler bör också vara träffsäkra i bemärkelsen att de reglerar rätt aktörer. Normalt är det aktören som utför de aktuella handlingarna som har närmast kontroll över vilka handlingar som utförs, och hur de utförs. (Ibland kan dock t.ex. vissa andra aktörer delvis påverka vilka handlingar som utförs, t.ex. om det rör sig om arbetsuppgifter och t.ex. en arbetsledare har ansvar för att leda och fördela arbetet.)

I de flesta situationer är det svårt för en aktör att ta ansvar för vilka handlingar som en annan aktör utför. Detta skulle kunna skapa ett proportionalitetsproblem i de fall som en aktör regleras som inte själv utför de handlingar som avses regleras: en reglering kan skapa kostnader för den som regleras som inte motsvaras av ev. ändrade beteenden från de som kontrollerar utförandet av de handlingar som är aktuella. I den utsträckning som ett beteende regleras är därför vår utgångspunkt att det bör vara den aktör som själv utför handlingarna ifråga som i normalfallet bör regleras. (I andra fall skulle det behövas en mycket utförlig principal-agent analys som påvisar vilket ansvar principalen kan sägas ha för agentens agerande, vi ser dem som undantagsfall.)

Bevisbörda

Om en regel införs så innebär den en konkret inskränkning av vilka handlingar som de reglerade aktörerna kan utföra, och i den bemärkelsen en faktisk alternativkostnad för dessa aktörer. Om kostnaderna ska motsvaras av nyttor – i enlighet med proportionalitetsprincipen – så innebär det att också nyttorna som uppnås genom regeln ifråga i normalfallet måste vara faktiska och demonstrerbara. Om en regel införs med syfte att åtgärda vissa problem behöver problemen ifråga därför vara faktiskt existerande, och det behöver

vara problem som är empiriskt demonstrerade. Det är t.ex. inte tillräckligt att en analys indikerar att det kan finnas en möjlighet att vissa problem skulle kunna uppstå – ett potentiellt problem är inte ett faktiskt existerande problem. Endast om en risk är extremt överhängande, och den potentiella skadan mycket stor, kan en sådan riskbedömning motivera införandet av en faktisk kostnad som en regel medför. Det är inte heller en tillräcklig motivering att en analys t.ex. indikerar att en lag innehåller någon form av lucka i form av ett oreglerat område som någon aktör hypotetiskt sett skulle kunna missbruka. Bara det faktum att något beteende är oreglerat utgör inte något argument för att det ska regleras. Kort sagt är det i normalfallet inte tillräckligt att identifiera att det finns vissa risker att någon form oönskat beteende eventuellt skulle kunna uppstå. För att motivera existensen av en regel så behöver det demonstreras att det faktiskt föreligger någon form av beteende som behöver ändras, att det beteendet är frekvent förekommande i samhället, och att regeln ifråga ändrar beteendet på lämpligt sätt. Om ett sådant demonstrerat beteende inte existerar så bör regeln i stället slopas.

Det offentligas kostnader för regler bör inte skjutas över på enskilda företag eller individer

Eftersom de fulla kostnaderna som förorsakas av regler normalt inte bärs av de som beslutar reglerna, utan huvuddelen snarast bärs av de aktörer vars beteende regleras, så finns en uppenbar risk att dessa kostnader inte beaktas tillräckligt i besluten om regler.

Detsamma gäller det administrativa genomförandet och tillämpningen av regler. Det är viktigt att förenklingar för myndigheter inte sker på bekostnad av de företag som regleras. Ofta har regeringens förvaltningsmyndigheter ansvar för det administrativa genomförandet av offentligt beslutade regler. Det är naturligt att det genomförandet är kostsamt i bemärkelsen att det tar i anspråk en del resurser för dessa myndigheter. Det är också myndigheternas skyldighet, enligt budgetlagen och myndighetsförordningen, att effektivt hålla med de resurser de tilldelas.

Det är dock vår bedömning att relativt ofta utformas regler, och det administrativa genomförandet av regler, på ett sätt som begränsar myndigheternas kostnader, men att detta sker genom att kostnaderna ifråga i stället förs över till de företag och individer som regleras. Det

kan till exempel handla om att företag åläggs att inlämna uppgifter till myndigheter som myndigheterna i stället skulle kunna insamla själva, (ofta från andra myndigheter). Det kan också handla t.ex. om att företag de facto får ansvar för att utföra uppgifter som närmast liknar myndighetsutövande, (t.ex. att företag med affärsmässiga relationer i praktiken får ansvar för att kontrollera och utöva tillsyn över de som företag som de bedriver verksamhet med eller köper tjänster av, t.ex. i enlighet med 2 kap. 6 § av Säkerhetsskyddslagen (2018:585)).

Vi har naturligtvis full förståelse för att det administrativa genomförandet av regler kan vara kostsamt och kräva resurser. Utredningen bedömer dock att när det offentliga beslutar om en regel så bör den också besluta att avsätta offentliga resurser för att finansiera implementeringen av den regeln. Finansiering kan ske t.ex. genom omprioritering av befintliga resurser, eller genom ökade skatteintäkter. Finansieringen bör inte ske genom att delar av det offentliga åtagandet – och kostnaderna för det – de facto och implicit överförs på ett mindre antal företag som regleras av regeln ifråga. Detta skulle de facto innebära en form av implicit beskattning av företagen ifråga, (de får själva bekosta viss offentlig verksamhet).

Om det offentliga önskar att vissa företag ska bära kostnader för vissa offentliga verksamheter så bör det enligt vår mening ske genom explicita och transparenta beslut om beskattning, så att det finns en tydlighet och möjlighet till demokratiskt ansvarsutkrävande för de beslut om beskattning som fattas. En utgångspunkt för vårt arbete är därför att förenklingar för myndigheter inte ska uppnås genom att kostnader, eller uppgifter, för myndigheter de facto överförs till de privata företag som regleras av givna regler.

(Detta innebär inte att det alltid skulle var felaktigt att reglerade företag t.ex. själva insamlar och inlämnar information av detta slag. I vissa fall kan det sannolikt vara enklare och billigare för företagen att själva omhänderta sådana uppgifter. Det som är olämpligt är dock om kostnader påförs de reglerade företagen utan deras medgivande, och på ett sätt som i princip överför kostnaderna ifråga på företagen endast för att förenkla för myndigheterna.)

Små- och mikroföretag

De hänsynstagande vi redovisat ovan är tillämpliga i överväganden om företag generellt, men vi bedömer att de är särskilt tillämpliga vad gäller (små och) mikroföretag. De kostnader som uppstår p.g.a. regler är ofta fasta kostnader, och för ett litet företag med en mindre omsättning, kommer en sådan fast kostnad i relativa termer vara mer belastande än för ett större företag. Ett större företag har oftast också mer möjligheter än ett mindre företag att diversifiera sin verksamhet. En regel som begränsar vilken typ av verksamhet eller transaktioner som ett företag får ägna sig åt kan därför ofta utgöra en större begränsning för det mindre företaget. Därför ser vi att de överväganden vi redogör för ovan är särskilt tillämpliga på små mikroföretag, (men att de också är tillämpliga på större företag).

4.1.3 Begränsningar och avgränsningar

Potentiellt skulle en utredning om förenklade regelverk för mikroföretagande kunna lämna väldigt många förslag till förenklingar. Denna utredning har dock arbetat inom ramen för flera begränsningar som gjort det nödvändigt att kraftigt begränsa omfattningen på de förslag till förenklingar som vår utredning har möjlighet att lämna. I vissa delar har det också gjort det enklare att besluta om vissa vägval i utredningens arbete.

För det första har utredningen haft begränsad med tid, för en potentiellt mycket omfattande arbetsuppgift. Utredningen tillsattes den 30 april 2020, och lämnar sitt betänkande den 30 juni 2021. Det betyder att utredaren har förfogat över cirka 14 månaders utredningstid, och begränsade utredningsresurser. Samtidigt har Sverige mycket omfattande samlade regelverk som med all sannolikhet tagit tusentals årsarbetskrafter att utreda, ta fram, bereda och besluta. Ofta tillsätts en hel utredning – med minst lika mycket resurser som denna – med uppdrag att utarbeta förslag om en enda författning eller regel. Att gå igenom alla regelverk för mikroföretag i alla olika branscher för att identifiera vilka regelverk som mikroföretagen upplever som särskilt betungande, och sedan utarbeta specifika förenklingsförslag för dem alla, är en mycket omfattande och alltför kom-

plex uppgift som denna utredning inte rimligen kunnat genomföra inom den utsatta tiden.

För det andra så är utredningens samlade bedömning att enskilda regelverk inte är det som är mest betungande för företagen, snarare är det den samlade regelbördan. Därför är det vår bedömning att i första hand är det den samlade regelbördan, som orsakas av den samlade mängden regelverk som behöver adresseras, snarare än enskilda regler. Vi bedömer vidare att normalt så interagerar olika regler med varandra på komplexa och delvis okända sätt varför det är svårt att identifiera vilka enskilda regler som skulle vara mest betungande för företag. Av metodologiska anledningar kan det därför vara svårt att identifiera enskilda regler som är särskilt betungande, eller som särskilt skulle behöva förenklas.

Samtidigt har utredningen i uppdrag att lämna konkreta förslag till förenklingar och vi inser att för att reducera den samlade regelbördan behöver arbetet börja med konkreta förenklingar av specifika regler, och utredningen lämnar i detta kapitel förslag till vissa konkreta förenklingar av specifika regler.

För det tredje har det funnit begränsningar i termer av vilka regelområden som utredningen kunnat lämna förslag om. Enligt direktiven ska vi analysera möjligheter till konkreta förenklingar av sådana regelverk som vi har identifierat som särskilt betungande för mikroföretag. Av kapitel 3 framgår att bland de regelområden som utredningen analyserat så har bl.a. regler rörande arbetsrätt och regler rörande skatteområdet identifierats som några av de regelområden som är mest betungande för små företag. Samtidigt framgår av direktiven att utredaren inte ska lämna förslag till förenklingar inom den centrala arbetsrätten, och inte heller lämna förslag till förenklingar på skatteområdet. I enlighet med avgränsningarna i direktiven så lämnar därför utredningen inte förslag på förenklingar inom dessa områden, även om vi är väl medveten om att de är mycket betungande regelområden för de små företagen.

Vi har, med beaktande av de avgränsningar som framgår ovan, fokuserat på ett mindre antal förslag till förenklingar inom områden där vi dels har haft mandat att lämna förslag, dels haft tidsmässiga möjligheter att analysera möjliga förenklingar, och också där det gått att på ett hanterbart sätt identifiera enstaka regler som går att förenkla utan att ta sig an mer omfattande komplex av ömsesidigt beroende regelverk. (Med det sagt bedömer vi att mest verknings-

fullt vore om regeringen tillsatte en eller flera utredningar med mer resurser, och ett mer omfattande mandat att lämna förslag, om regeringen önskar uppnå mer omfattande förenklingsvinster.)

Nedan presenteras de förslag till förslag till konkreta förenklingar som vi lämnar. Därefter presenteras utredningen förslag till andra förenklingar som utredningen bedömer behöver utredas vidare.

4.2 Förslag till förenklingar

I detta avsnitt lämnar vi följande konkreta förslag till förenklingar av regelverk, som bedöms bidra till viktiga förenklingar för mikroföretag (och även andra företag):

- Avskaffande av hotelltillståndet.
- Avgränsade förenklingar av regler rörande befintliga små byggnader i strandskyddade områden.
- Förenklingar i reglerna om kör- och vilotider.

Förenklingsförslagen har valts ut genom en process där i första steget representanter för näringslivsorganisationer i expertgruppen har deltagit i en process för att identifiera olika regelverk som bedöms behöva förenklas. Därefter har utredaren tagit ställning till de identifierade förslagen och vilka som är lämpliga att gå vidare med, och därefter har dessa förenklingsförslag diskuterats i expertgruppen i sin helhet. Den slutliga prioriteringen av förenklingsförslagen utgör sedan utredarens samlade bedömning ang. vilka förslag som ska lämnas.

Vi föreslår att de föreslagna reglerna träder i kraft 30 december 2021. Om Regeringskansliet inte hinner bereda förslagen inom den tidsramen föreslår vi att förslagen träder i kraft den 1 maj 2022.

De tre förslagen beskrivs närmare i avsnitt 4.2.1 till 4.2.3 nedan.

4.2.1 Avskaffande av bestämmelserna om hotelltillstånd

Förslag: Bestämmelserna om hotelltillstånd upphävs i hotellagen (SFS 1966:742), dvs. de som ska driva hotell ska inte längre behöva ansöka om eller beviljas tillstånd för att driva sådan rörelse, och inte heller behöva t.ex. utse föreståndare. Bestämmelserna om tillsyn och kontroll i hotellagen förändras inte. I hotellagen införs en ny bestämmelse om att hotellverksamhet ska anmälas till Polismyndigheten, för att underlätta tillsyn och kontroll. Anmälan ska vara enkel och kostnadsfri.

Skälen för förslaget

Bakgrund

Enligt de nuvarande bestämmelserna i 2 § Lagen om hotell- och pensionatrörelse (SFS1966:742) får hotell- eller pensionatrörelse som är avsedd att ta emot minst nio gäster eller omfatta minst fem gäst-

rum drivas endast av den som har beviljats tillstånd från Polismyndigheten. Hotellföretagaren ska alltså ansöka om tillstånd, och Polismyndigheten ska pröva tillståndsansökan. Hotelltillståndet ska förnyas vart femte år. Den som bedriver verksamhet utan tillstånd eller godkänd föreståndare kan dömas till böter. Tillståndet kan även återkallas.

Enligt 2 § i lagen ska tillstånd meddelas om det inte finns anledning att anta att den som söker tillståndet ska driva rörelsen så att fara för allmän ordning och säkerhet uppkommer. Tillstånd får inte meddelas den som är underårig eller i konkurstillstånd eller som har förvaltare. Enligt 3 § ska det finnas en föreståndare för sådan hotellrörelse, och den ska vara godkänd av polismyndigheten. Det ska enligt 4 § finnas ersättare för tillståndshavare och föreståndare. Om en tillståndshavare avlider, försätts i konkurs eller får en förvaltare får rörelsen fortsätta under högst ett år. Därefter behövs en ny ansökan om tillstånd.

Enligt 2 § i lagen ska tillståndsansökan alltså prövas mot kriterierna att den som söker tillståndet inte ska driva rörelsen så att fara för allmän ordning och säkerhet uppkommer. I förarbetena till den nuvarande lagstiftningen – Kungl. Maj:ts proposition nr 12b år 1966 – framgår att vid instiftandet av regeln var lagstiftarens avsikt att vid tillståndsprövningen bör polismyndigheten använda tillgängliga polisregister. Den som dömts för våldsbrott, sedlighetsbrott eller tillgrepps- eller förskingringsbrott bör t.ex. i allmänhet vägras tillstånd, enligt propositionen. Detsamma gäller den som dömts för olovlig försäljning av rusdrycker eller narkotika. För andra former av brottslighet eller asocialitet, liksom om sökanden är känd för att i annan verksamhet ”tredskas med att efterkomma myndigheternas förelägganden” kan det enligt propositionen också sannolikt utgöra grund för att hotelltillstånd inte bör beviljas. Däremot framgår att t.ex. den sökandens utbildning eller ekonomiska möjligheter att driva rörelsen inte skulle prövas.

Ansökan om hotelltillstånd är förenad med en avgift, som för närvarande uppgår till 4 600 kronor. Ansökan görs till Polismyndigheten i det län där verksamheten är belägen. Efter att Polismyndigheten beviljat ett tillstånd skickas kopior på beviset till kommunala nämnder. Förutom uppgifter om verksamheten ska ansökan innehålla uppgifter om föreståndare och ersättare som också måste godkännas av myndigheten. Ansökan ska också innehålla en uppgift om

var den byggnad där rörelsen ska bedrivas ligger, och det största antalet gästrum och gästrum som rörelsen ska kunna omfatta. Om antalet rum eller gäster ändras krävs att hotellrörelsen anmäler det till polismyndigheten.

Problembeskrivning

Tillväxtverket har i sin rapport Förenklingsresan – sammanställda, analyserade och konkretiserade förslag (Å2019-1317) beskrivit många av motiven för att genomföra förenklingar av hotelltillståndet, och också lämnat egna förslag till förenklingar som huvudsakligen överensstämmer med de förslag som vi lämnar här. (Under den så kallade Förenklingsresan träffade Statsrådet Baylan under 2019 ett sjuttiofem företag som fick lämna förslag och synpunkter angående regelverk som de ansåg behövde förenklas. I sin rapport analyserade Tillväxtverket dessa synpunkter och förslag.)

I samband med Förenklingsresan inkom enligt Tillväxtverkets rapport synpunkter om att det upplevs vara för många uppgifter som samlas in om ägaren/föreståndaren av ett hotell/pensionat och att det är många olika tillstånd – t.ex. danstillstånd, hotelltillstånd, ansökan om föreståndare, serveringstillstånd etc. – som en vanlig hotellföretagare behöver ansöka om, och få godkända, för att kunna bedriva sin verksamhet. Det framfördes också att tillståndsprocesserna upplevdes som utdragna och icke-parallella.

Vidare framgår att ansökningsprocessen för att ansöka om hotelltillstånd upplevdes som betungande och kostsam; t.ex. förutsätter processen med att ansöka om hotelltillstånd att de som driver hotell och pensionat behöver samla in dokument från andra offentliga verksamheter, så som bygglov, personbevis och förmyndarbevis. Det bedömdes att förfarandet med ansökan kan ta upp till åtta arbetstimmar för en hotellföretagare. Främst har det enligt Tillväxtverkets rapport handlat om tid för att få fram det personbevis med intyg om förvaltning som krävs enligt ansökan. Enligt Polismyndigheten är det vanligt att ärenden behöver kompletteras innan handläggning kan påbörjas. I samband med att ansökan skickas in behöver den ansökande också betala avgiften om 4 600 kronor.

Dessa arbetsinsatser och kostnader för att ansöka om hotelltillstånd behöver förstås i kontexten av att samma hotellföretagare också

behöver göra motsvarande insatser för att hantera andra tillämpliga tillståndprocesser, som t.ex. att ansöka om serveringstillstånd och danstillstånd etc. I de fall ett befintligt hotell eller pensionat ändrar antal bäddar, eller ändrar föreståndare eller ersättare, behöver detta också rapporteras till Polismyndigheten. Sammantaget innebär de många processerna en omfattande regelbörda för den hotellföretagare som behöver hantera de samlade tillståndprocesserna, och besöksnäringen bedöms också vara en av de näringar som har högst regelbörda (se bl.a. kapitel 3.)

Än mer problematiskt är att många av dessa bördor upplevs som onödiga, då företagen enligt Tillväxtverket inte förstår syftet med lagen. Alternativt uttryckt så är det vår bedömning att företagen inte förstår varför bestämmelserna om hotelltillstånd skulle vara nödvändiga för att uppnå de syften som uppfattas ligga bakom bestämmelserna i lagstiftningen. Den främsta anledningen till detta är att det upplevs att det redan existerar andra regler och bestämmelser som mer adekvat omhändertar syftena ifråga. Om detta är korrekt innebär det att proportionalitetsprincipens nödvändighetsrekvisit inte är uppfyllt, dvs. bestämmelsen om hotelltillstånd är inte nödvändigt för att uppnå de målsättningar som ligger bakom lagstiftningen; och de kostnader, begränsningar och bördor som förorsakas hotellföretagarna ifråga är därför onödiga.

Bakomliggande målsättningar och syften bakom reglerna

De samlade målsättningar och syften som avses uppfyllas genom de regelverk som gäller för sektorn indikeras i detta fall av bestämmelsen i 2 § av hotellagen. Enligt den ska tillstånd att bedriva hotellrörelse meddelas om det inte finns anledning att anta att den som söker tillståndet ska driva rörelsen så att fara för allmän ordning och säkerhet uppkommer. Detta indikerar att det primära syftet med regeln om att pröva om hotelltillstånd ska beviljas till enskilda potentiella hotellföretagare är att reducera faror för allmän ordning och säkerhet.

Mer information om avsikterna och målsättningarna bakom bestämmelserna om hotelltillstånd framgår i förarbetena till hotellagen. Tillståndsprövningen tillkom enligt förarbeten till lagen bland annat för att säkra att sökanden har de personliga förutsättningar som krävs

för att driva rörelsen på ett sätt som inte medför fara för allmän ordning och säkerhet. I Kungl. Maj:ts proposition nr 12b år 1966, som föregick instiftandet om hotellagen, framhålls bl.a. att ”god ordning och tillfredsställande skötsel i övrigt är av väsentlig betydelse ... Av den som utövar hotellrörelse måste därför krävas ansvarskänsla, pålitlighet och redbarhet.” Vidare framgår att ”Det bör sålunda stadgas, att den som ska förestå hotellrörelse – vare sig han är innehavare av rörelsen eller är särskild föreståndare eller ersättare för sådan – ska ha gjort sig känd för ordentlighet och med hänsyn till personliga egenskaper i övrigt och andra förhållanden finnas lämpligen böra utöva rörelsen.” Det framhölls således att den som ska få tillstånd att bedriva hotellrörelse ska ha personliga egenskaper som ansvarskänsla, pålitlighet, redbarhet, ordentlighet och lämplighet.

Sådana egenskaper framhölls kunna vara betydelsefulla bl.a. för att ”god ordning och tillfredsställande skötsel i övrigt är av väsentlig betydelse för hotellets gäster, inte bara för deras trevnad och bekvämlighet utan också för deras trygghet till liv och hälsa. God ordning krävs även i det hänseendet att hotellet inte får bli ett tillhåll för kriminellt belastade eller andra asociala individer.” Avsikten med att införa bestämmelser om hotelltillstånd förefaller därför till stor del ha varit att hotelltillstånden skulle bidra till hotellrörelserna drevs i god ordning, och därigenom reducerade fara för allmän ordning och säkerhet i bemärkelsen att skydda hotellgästernas trygghet och hälsa och att hindra att hotellen skulle bli tillhåll för kriminella.

Hotellagen från 1966 var också ämnad att uppdatera och ersätta en föregående författning, 1917 års Hotellstadga. I propositionen som föregick instiftandet om hotellagen (se ovan), framförs i sin tur att ”1917 års hotellstadga kan sägas ha i huvudsak fyra olika ändamål, nämligen att skydda hotellgästerna och hotellpersonalen mot brandfara, att skydda dem mot sanitär olägenhet, att sörja för god ordning i hotell samt att underlätta polisens spaningsarbete.”

Vi förstår det därför som om hotellagen har flera – minst fyra – skyddsvärden som syfte, även om de ev. kanske kan ha ansetts vara av olika vikt i relation till hotellagen. Att ordningsfrågorna – ”sörja för god ordning i hotell samt att underlätta polisens spaningsarbete” – ansågs vara ett viktigt skyddsvärde, indikeras bl.a. av att Polismyndigheten är den myndighet som ska pröva tillstånden, och att den bör pröva ansökan i förhållande till om den ansökande dömts för div. former av brott (se ovan). Likaså innehåller olika paragrafer i hotell-

lagen bestämmelser om att polismyndigheten har rätt att få tillträde till hotell för att utöva tillsyn; och att den får förbjuda en hotellverksamhet, mot vite, om det bedöms nödvändigt för att upprätthålla allmän ordning och säkerhet. Av förarbetena framgår också att det ansågs viktigt att t.ex. hindra prostitution och att hotellen skulle bli tillhåll för kriminella.

Vad gäller brandskydd framgår t.ex. av hotellagen 12 § att ”utrymningsvägar i hotell eller pensionat ... skola anges genom tydliga markeringar”, en bestämmelse som åtminstone delvis får antas vara motiverad av överväganden om brandskydd. Samtidigt får noteras att i flera passager i förarbetena indikeras att hotellagens inte främst skulle ses som ett författningsmässigt instrument för att omhänderta alla intressen rörande brandskydd och hälsoskydd (ibland benämnt ”sanitär olägenhet”). Det framfördes till exempel att den dåvarande regeringen ”har föreslagit att brandskydd och hälsovård i hotell ska tillgodoses bl.a. genom byggnadslagstiftningen.” Åtminstone delvis verkar lagstiftaren ha bedömt att sådana skyddsvärden skulle omhändertas i andra författningar än hotellagen.

Förslaget i korthet

Vårt förslag innebär att bestämmelserna om hotelltillstånd upphävs i hotellagen (SFS 1966:742), dvs. de som driver hotell ska inte längre behöva ansöka om eller beviljas tillstånd för att driva sådan rörelse, och inte heller behöva t.ex. utse föreståndare. I hotellagen införs en ny bestämmelse om att hotellverksamhet ska anmälas till Polismyndigheten. Anmälan ska vara enkel, och kostnadsfri, och erbjudas i digitalt format för de företagare som önskar insända den på så sätt. Bestämmelserna om tillsyn och kontroll i hotellagen förändras inte.

De föreslagna författningsändringarna behandlas i kapitlet författningsändringar, men i huvudsak innebär de att 2–7 §§ samt 16 § i hotellagen stryks, att en ny bestämmelse införs i en ny 2 § enligt vilken hotellverksamhet ska anmälas till Polismyndigheten, och att sådan anmälan ska innehålla uppgifter om den ansvarige företagarens fullständiga namn, företagsnamn och postadress samt innehålla en uppgift om var den byggnad eller lägenhet där rörelsen ska drivas ligger. Förordningen (1992:202) om avgifter för ärenden enligt lagen (1966:743) om hotell- och pensionatrörelse upphävs.

Utredningens bedömningar

Enligt förarbetena till nuvarande lagstiftning stod det redan från början klart att ett tillståndstvång skulle innebära en väsentlig inskränkning i näringsfriheten. Enligt vår bedömning innebär de nu gällande bestämmelserna om hotelltillstånd minst tre saker:

- En absolut inskränkning av näringsfriheten för de potentiella hotellföretagare som ansöker om, men inte beviljas, tillstånd. De har inte frihet att bedriva denna form av näring.
- En relativ inskränkning av näringsfriheten för de potentiella företagare som behöver ansöka om tillstånd, (men ansökan inte nödvändigtvis avslås); de får en frihet att bedriva näringsverksamhet, i form av hotellrörelse, endast under förutsättning att de ansökt om, och beviljats, hotelltillstånd.
- Ett påförande av kostnader för hotellföretagarna, bl.a. i termer av den ansökningsavgift de behöver betala, och i termer av den arbetstid det tar för att insamla information, färdigställa ansökan och insända den etc.

Alla tre effekterna behöver enligt oss bedömas från ett proportionalitetsperspektiv.

Utredningen har i uppdrag att bland annat bedöma om de regelverk som analyseras medför högre kostnader eller mer omfattande begränsningar för företag och enskilda, (de som ska följa reglerna), än vad som är nödvändigt och rimligt, och med grund i detta föreslå förenklingar. En relevant fråga är därför om bestämmelserna om hotelltillstånd i Hotellagen är nödvändiga, och om mindre inskränkande alternativ än reglerna verkligen saknas?

Avsikten med att införa bestämmelser om hotelltillstånd förefaller i stor utsträckning ha varit att hotelltillstånden skulle säkra att de som drev hotellrörelse skulle ha personliga egenskaper som ansvarskänsla, pålitlighet, redbarhet, ordentlighet och lämplighet. Dessa personliga egenskaper skulle bidra till att hotellrörelserna drevs i god ordning, vilket i sin tur skulle bidra till att reducera faran för allmän ordning och säkerhet. Allmän ordning och säkerhet beaktade aspekterna brandsäkerhet, hälsoskydd, ordning och underlättande av polisens arbete.

Vad gäller de brottsförebyggande aspekterna framhölls framför allt annat avsikten att hindra att hotellen skulle bli ”tillhåll för kriminella” och t.ex. prostituerade. Det skulle ”fodras av den som driver hotell att denne utövar viss kontroll över gästerna och därför behövde denne inneha ansvarskänsla och ordentlighet.”

Utredningens inställning är att det naturligtvis inte är önskvärt att hotell skulle utvecklas till att bli någon form av hemvist för kriminella eller kriminell aktivitet. Vad gäller att hotell inte får bli ”tillhåll för kriminella” bedömer vi dock att det är högst oklart om det finns någon tydlig legal grund för att personer rent allmänt inte skulle få vistas på hotell, även om personerna ifråga möjligen skulle kunna anses vara kriminella, om personerna ifråga inte är frihetsberövade eller på annat sätt har inskränkt rörelsefrihet. Således framstår det också som extremt oklart om hotellföretagare rent allmänt skulle göra sig skyldiga till någon form av kriminell handling eller underlåtenhet om de inte hindrar uppfattat kriminella individer att vistas på deras hotell. (Däremot bör hotellföretagare naturligtvis rapportera till polismyndigheten om de iakttar att t.ex. någon gäst har begått en brottslig handling). Utredningens utgångspunkt är att det är olämpligt att införa begränsningar av ett beteende (bedrivande av hotellverksamhet) när det egentligen är ett annat beteende (hotellgästers ev. brottsliga handlingar) som egentligen anses behöva regleras, se avsnitt 4.1.

Vidare noterar vi att utöver bestämmelserna om hotelltillstånd och föreståndare (2–7 §§) innehåller Hotellagen också ett antal bestämmelser med innebörden att 10 § Hotell- eller pensionatrörelse ska drivas så att den icke föranleder fara för allmän ordning och säkerhet; och att 21 § Polismyndigheten har rätt att få tillträde till hotell och pensionat för att utöva tillsyn över att bestämmelserna i denna lag följs. Av hotellagen framgår att Polismyndigheten kan återkalla tillståndet om hotellföretagaren brutit mot någon annan bestämmelse, (än vad som framgår av hotellagen) som gäller för rörelsen, och trots uppmaning inte vidtagit rättelse inom skälig tid; och om det är nödvändigt för att upprätthålla allmän ordning och säkerhet, får Polismyndigheten vid vite förbjuda hotell- eller pensionatrörelse, för vilken det inte krävs tillstånd. En granskning av andra befintliga bestämmelser inom själva hotellagen ger därför vid handen att det finns andra bestämmelser som mer direkt adresserar beivrandet av de kriminella beteenden som avses avhjälpas.

Tillväxtverket noterar mer allmänt att det i dag också finns annan lagstiftning än hotellagen som reglerar det som hotellagen kan ha syftat till när den instiftades. Exempelvis får polisen enligt utlänningslagen (2005:716) 91 9 kapitlet 14 § sedan 2018 göra oanmälda arbetsplatsinspektioner för att kontrollera om en arbetsgivare har anställda som inte har rätt att vistas i Sverige eller saknar arbetstillstånd.

Vår utgångspunkt är också att den helt övervägande majoriteten av hotellföretagare är helt hederliga personer som kommer att anmäla brott om de iakttar sådana brott inom sina hotell. Inte minst torde det ligga i deras eget intresse, då de snart skulle få dåligt rykte om deras hotell blev kända som ”tillhåll för kriminella.” Inkommer sådana anmälningar har Polismyndigheten därefter möjlighet att vidta sina normala åtgärder för att undersöka och beivra brotten ifråga.

Vi delar därför Tillväxtverkets bedömning på dessa punkter – vad gäller beivrande av brott finns både andra författningar och andra bestämmelser inom själva hotellagen, som på ett bättre sätt än tillståndskravet omhändertar dessa skyddsvärden.

Vad gäller brandskydd så har Myndigheten för samhällsskydd och beredskap gett ut allmänna råd om brandskydd på hotell, pensionat, vandrarhem och liknande anläggningar. Av dessa allmänna råd framgår bl.a. att organisatoriska och tekniska brandskyddsåtgärder i hotellen ska vara skriftligt dokumenterade, inkl. t.ex. åtgärder såsom branddetektorer, utrymningslarm, och anslag om utrymningsvägar etc. Åtgärder som ska vidtas bör enligt råden bl.a. inriktas på att brand ska förhindras, hotellets ledning och personal bör ha relevant utbildning för att kunna informera gäster om brandskydd, i varje gästrum bör finnas information om bl.a.: hur bränder undviks, utrymningsvägar, larmsignaler och brandberedskap etc., Det finns också krav på byggnadstekniskt brandskydd och andra faktorer.

Vad gäller hälsoskydd finns det i förordningen (1998:899) om miljöfarlig verksamhet och hälsoskydd bestämmelser till skydd mot olägenheter för människors hälsa. Dessa inkluderar t.ex. bestämmelser om hur en bostad ska vara utformad, (och med hotell avses i hotellagen yrkesmässig verksamhet med ändamål att tillhandahålla tillfällig möblerad bostad). Bestämmelserna inkluderar t.ex. att bostaden ska ge betryggande skydd mot värme, drag, kyla fukt, buller och luftföroreningar, ha en tillfredsställande luftväxling, medge tillräckligt dagsljus, ge möjlighet att upprätthålla en god personlig hygien,

och det framgår t.ex. att det ska finnas tillräckligt med toaletter. I 45 § av förordningen framgår att kommuner ska ägna särskild uppmärksamhet åt exempelvis byggnader som hotell och pensionat.

Det förefaller därför som relativt tydligt att vad gäller flera av de riskfaktorer som skulle kunna vara syftena som ligger bakom bestämmelserna om hotelltillstånd finns andra bestämmelser och författningar som på ett mer direkt och adekvat sätt reglerar frågorna och skyddar de väsentliga värden som avses.

Den bilden stärks ytterligare av formuleringar från den proposition som föregick instiftandet av hotellagen. Vad gäller brandskydd och hälsoskydd (ibland benämnt ”sanitär olägenhet”) framfördes i propositionen att regelgivaren vill ”erinra om att intresset av brandskydd i hotell ... inte bör tillgodoses i en särskild hotellförfattning utan i annan lagstiftning” och att ”den nya byggnads-, brand och hälsovårdslagstiftningen jämte byggnadsstyrelsens anvisningar kan tillgodose behovet av brandskydds- och hälsovårdskontroll inom hotell i samband med hotellverksamhetens början och under verksamhetens gång.” Redan då hotellagen beslutades 1966 förefaller det därför som att lagstiftaren var medveten om att det tydligt fanns andra författningar som skyddade dessa värden, och bestämmelserna om tillståndskrav i hotellagen uppfattades inte som det bästa instrumentet för att säkra dessa värden.

Eftersom vi inte föreslår ett upphävande av de bestämmelser som rör kontroll och tillsyn i hotellagen så bedömer vi att det förslag som vi lämnar – om upphävande av bestämmelserna om hotelltillstånd och föreståndare – innebär att hotellagen fortfarande tillhandahåller förutsättningar för polisen att bedriva sitt arbete. Därtill kommer de bestämmelser som framgår i andra relevanta författningar, som också ger polisen förutsättningar att bedriva sitt arbete.

I den proposition som föregick den nuvarande hotellagen gjordes också bedömningen att en prövning av de personliga egenskaperna hos en hotellföretagare som gjordes innan en hotellrörelse startades av någon anledning skulle vara mer effektiv än en tillsyn av en verksamhet som redan börjat drivas. Vi delar inte den bedömningen, utan menar att reglerna ifråga, och tillsynen av dessa regler, i första hand bör fokusera på de observerbara beteenden som faktiskt bedöms vara problematiska, snarare än regleringar av ev. personliga egenskaper som möjligen skulle kunna korrelera med vissa beteenden.

Vi noterar också att de uppgifter som kontrolleras i samband med serveringstillstånd överlappar till viss del med de krav om personlig lämplighet som ställs på föreståndare och dess ersättare enligt lagen om hotell- och pensionatsrörelse. Enligt Tillväxtverkets bedömning har omkring 70 procent av de hotell och pensionat som är registrerade i dag serveringstillstånd. Det innebär att dessa företagare utsätts för ett visst dubbelarbete, information om samma faktorer ska inlämnas och bedömas två gånger. Detta bedömer vi inte är förenligt med proportionalitetsprincipen, det kan inte vara den minst inskränkande åtgärden att det offentliga ska insamla och pröva samma uppgifter två gånger.

Vår bedömning är att kravet om hotelltillstånd utgör en inskränkning av näringsfriheten, och innebär att administrativa kostnader och avgifter belastar hotellföretagare. Eftersom det existerar andra författningar som omhändertar skyddet av de väsentliga värden som kan antas ligga bakom hotellagen så framstår det inte som nödvändigt att också ha en reglering om hotelltillstånd. Enligt vår bedömning motsvarar kraven på hotelltillstånd inte proportionalitetsprincipen – kraven på hotelltillstånd är inte nödvändigt för att uppnå ändamålet, och inte heller det minst inskränkande alternativet. (Tvärtom bedömer vi att de andra befintliga regelverken mer direkt och effektivt reglerar de beteenden som avses.) Det förenklingsförslag som lämnas här bedöms inte nämnvärt påverka i vilken grad de skyddsvärden som ligger bakom lagstiftningen kan uppnås, och därför är det motiverat upphäva bestämmelserna för att reducera de inskränkningar och kostnader som bestämmelserna ger upphov till.

Vi föreslår därför förenklingar av lagen om hotelltillstånd i enlighet med vad som framgår ovan i detta avsnitt.

Hotellföretag med mindre än fem gästrum eller mindre än tio gäster omfattas inte av dagens regler, och påverkas inte av vårt förenklingsförslag.

Vi är medvetna om att det är tänkbart att det kan vara så att kraven om hotelltillstånd på marginalen kan underlätta t.ex. Polismyndighetens arbete med att bekämpa brott något, utöver de möjligheter myndigheten redan har givet andra relevanta författningar och bestämmelser. Vi bedömer dock inte att det är proportionerligt eller motiverat att påföra de aktuella begränsningarna och kostnaderna på hotellföretagarna ifråga endast för att i någon grad underlätta polisens arbete. Denna bedömning har stärkts av att Polis-

myndigheten välkomnar den typ av förenkling som föreslås, och meddelar att den sannolikt också skulle kunna underlätta myndighetens arbete (se nedan).

Vi är medvetna att om att ett upphävande av tillståndsplikten skulle kunna leda till att polisen fick svårare att bedriva kontroll och tillsynsverksamhet om det skulle medföra att det inte skulle finnas ett register över hotell att utgå från vid tillsynen, Vi föreslår därför att en ny plikt att anmäla hotellverksamhet ska införas då tillståndsplikten avskaffas. Anmälan ska vara enkel, avgiftsfri och endast omfatta grundläggande information om den sökande. Möjlighet till anmälan genom digitalt system ska tillhandahållas för de företagare som önskar ansöka på så sätt (se bl.a. förordning (2018:1264 om digitalt inhämtande av uppgifter från företag). Anmälan ska inte vara föremål för någon form av prövning.

Konsekvenser och förenklingseffekter för företagen

De förslag till förenkling som presenteras här bedöms medföra flera positiva förenklingskonsekvenser för mikroföretag, utöver de effekter på näringsfriheten som nämnts ovan.

Under utredningsarbetet har vi inhämtat synpunkter från Polismyndigheten som alltså har ansvar både för tillsyn och tillståndsansökningarna, liksom den berörda branschorganisationen för besöksnäringen, Visita. Ingen av de båda organisationerna har tagit ställning i detalj till ett specifikt författningsförslag, men företrädare för båda organisationerna har informerats om innebörden av förslaget och lämnat sina synpunkter. Polismyndighetens synpunkt är att de välkomnar förslaget. De ser att en författning i enlighet med de förslag som lämnas här skulle vara mer ändamålsenlig, och att den skulle underlätta för hotellföretagarna, och också lösa vissa problem med handlägningsprocessen inom myndigheten, utan att nämnvärt hindra det brottsbeivrande arbetet. Visita har likaså framfört att organisationen förordar och i högsta grad skulle välkomna en lagändring av det slag som föreslås, huvudsakligen av de anledningar som redovisas i Tillväxtverkets rapport, och delvis även i detta avsnitt.⁶

⁶ Intervju med företrädare för Polismyndigheten den 2021-06-02, intervju med företrädare för Visita den 2021-06-01.

Vi bedömer att hotell- och pensionatbranschen i relativt stor omfattning omfattar mikroföretag och småföretag, och att detta förenklingsförslag därför i grunden träffar rätt målgrupp. Som andel av den totala omsättningen är också (den fasta) kostnaden för ansökan om hotelltillståndet, och det administrativa arbete som följer av ansökningsprocessen, mest belastande för mikroföretagen, och därför innebär den föreslagna förenklingen en särskilt stor lättnad för mikroföretagen. (Vidare bedömer vi att i den utsträckning som hotellrörelser drivs av företag som är större än mikroföretag så är i grunden de proportionalitetsbedömningar som vi gör ovan tillämpliga även för större företag, och förenklingsförslagen är lämpliga även för större företag.)

Besöksnäringen har också drabbats extremt hårt av de särskilda förutsättningar som följt av Coronapandemin, och förenklingsförslag som kan stödja näringens återhämtning bör enligt utredningen beslutas.

Tillväxtverket har också framfört sin bedömning att besöksnäringen är en stor och växande sektor som består av många mindre företag, och sysselsätter ett stort antal personer, inte minst unga och personer som står utanför arbetsmarknaden. Förenklningar inom besöksnäringen anses därför ha stor potential för ökad tillväxt och sysselsättning nationellt.

De existerande tillståndsbestämmelserna bedöms medföra ett tillväxthinder då även en mindre expansion av en hotellrörelse – t.ex. att lägga till ett fåtal gästrum – är förknippat med flera uppgiftskrav. Förenklingsförslaget som vi lämnar bedöms därför främja företagets tillväxt.

Den mest entydiga konsekvensen för företagen är en reduktion av de kostnader som belastar företagen i samband med förfarandet för att ansöka om tillstånd. Ansökan om hotelltillstånd är förenad med en avgift, som för närvarande uppgår till 4 600 kronor. Denna bortfaller för hotellföretagaren om kravet på hotelltillstånd upphävs. Enligt Tillväxtverkets bedömningar behöver en hotellföretagare också ägna i medeltal 3,5, (men upp till 8) arbetstimmar åt hanteringen av en ansökan om tillstånd för hotellrörelse. Denna arbetstid utgör också en kostnad för företagaren, och den kostnaden bortfaller om kravet på hotelltillstånd upphävs. Sammantaget beräknar Tillväxtverket att en ansökan om hotelltillstånd för ett genomsnittligt företag kan kosta en företagare runt 5 717 kronor, (dvs 4 600 i

avgift och 1 177 i administrativ kostnad). Det anmälningsförfarande som föreslås införas bedöms kosta endast runt 140 kronor. Kostnaden skulle enligt Tillväxtverkets beräkningar minska med runt 5 577 kronor – eller 97 procent – per berört hotellföretag, som resultat av våra förslag.

Baserat på uppgifter från 2019 har Tillväxtverket bedömt att hotellagen omfattar runt 3 378 företag, och att runt 921 av dem årligen antingen behöver ansöka om tillstånd alternativt anmäla ändringar i verksamheten. Utifrån Tillväxtverkets beräkningar behöver cirka 587 företag årligen ansöka om nytt hotelltillstånd eller förnya tillståndet efter fem år. Det innebär att den samlade kostnaden för att ansöka om hotelltillstånd uppgick 2020 till runt 3 355 900 kronor enligt Tillväxtverkets beräkningar ($587 \text{ företag} \times 5\,717 \text{ kr} = 3\,355\,879 \text{ kronor}$).

De samhällsekonomiska effekterna av förslaget framstår därför som relativt begränsade. Samtidigt bör det beaktas att besöksnäringen är en av de näringar som är mest tyngda av regleringar, och enskilda företagare ska hantera många tillståndprocesser etc. Därför kan det antas att för den enskilda företagaren kan det säkert upplevas som att den marginella kostnader för att efterleva ytterligare en reglering är hög, och på motsvarande sätt skulle lättnaden som följer av att slippa den regleringen – i detta fall bestämmelserna om hotelltillstånd – vara hög.

Det finns dock en annan viktig samhällsekonomisk effekt av förslaget, nämligen förbättrad näringslivsdynamik och en förbättrad konkurrenssituation. Ett krav på tillstånd för att etablera hotellföretag utgör en form av hinder för marknadstillträde – nya företag kan inte ge sig på marknaden och konkurrera med befintliga företag om de inte medges det relevanta tillståndet. Ett slopande av hotelltillståndet skulle därför kunna leda till ökade nyetableringar och ökad konkurrens på hotellmarknaden. Detta torde leda till högre effektivitet i denna bransch.

Inte minst har hotelltillståndet – likt danstillståndet – fått en stämpel av byråkrati och onödigt regelkrångel bland företagare. Detta överensstämmer i grunden med vår bedömning att utifrån ett proportionalitetsperspektiv är regleringen inte nödvändig. Hotellagens bestämmelser och krav ses av branschföreträdare (Visita) som onödiga och svårförståeliga. Ett upphävande av bestämmelserna om hotelltillstånd skulle därför inte minst stärka förtroendet för det svenska rätts-

systemet, och förbättra samarbetet mellan företagare och myndigheter.

4.2.2 Avgränsade förenklingar av regler rörande befintliga små byggnader i strandskyddade områden

Bedömning: Vi bedömer att byggnader i strandnära lägen kan utgöra en mycket viktig produktionsresurs, som kan vara avgörande för lokala småföretagares möjlighet att starta ett nytt företag, eller skapa tillväxt i ett etablerat småföretag. Men regler rörande strandskydd behöver förenklas på ett tydligt sätt eftersom de nu befintliga reglerna innebär att de potentiella företagen inte kan ändra eller använda byggnaderna på ett sätt som ger förutsättningar för deras verksamhet.

Förslag: Vi föreslår en förenkling som innebär att en liten befintlig byggnad i en strandskyddszon ska kunna ersättas av en annan liten byggnad utan krav på dispens, även i de fall som det innebär en ändrad användning av byggnaden, om den ändrade användningen inte har uppenbar negativ betydelse för att tillgodose strandskyddets syfte. Förenklingen föreslås genomföras genom en ny bestämmelse i Miljöbalken, och en ny bestämmelse i Plan- och bygglagen.

Allmänmotivering

Bakgrund

Ett antal bestämmelser i Plan- och bygglagen (2010:900) respektive Miljöbalken (1998:808) reglerar möjligheterna att bygga, och ändra byggnader, i strandnära lägen. Å ena sidan har författningarna ifråga utretts och även reviderats, ett antal gånger sedan mitten av femtiotalet, och är på så vis relativt väl kända. Å andra sidan uppfattas reglerna av många som närmast obegripliga; t.ex. har företrädare för SKR, Företagarna, Fastighetsägarna och LRF gemensamt framfört att strandskyddet är ”komplicerat och svårt att överblicka för såväl allmänhet som förtroendevalda, fastighetsägare och företagare. Det

är ... en snårskog av svårbegripliga principer och beslut.”⁷ Vi försöker här sammanfatta de huvudsakliga relevanta bestämmelserna.

I Plan- och bygglagen (2010:900) – härnäst kallad PBL – finns bestämmelser om planläggning av mark och vatten och om byggande. Av PBL 9 kap. 2 § framgår bl.a. att det krävs bygglov för 1. nybyggnad, 2. tillbyggnad, och 3. annan ändring av en byggnad än tillbyggnad, om ändringen innebär att a) byggnaden helt eller delvis tas i anspråk eller inreds för ett väsentligen annat ändamål än det som byggnaden senast har använts för eller enligt senast beviljade bygglov har anpassats till utan att den avsedda användningen kommit till stånd, b) det i byggnaden inreds någon ytterligare bostad eller någon ytterligare lokal för handel, hantverk eller industri, eller c) byggnaden byter färg, fasadbeklädnad eller taktäckningsmaterial eller byggnadens yttre utseende avsevärt påverkas på annat sätt.” Enligt 9 kap. 3 § finns dock undantag för ekonomibyggnader inom t.ex. jordbruk och skogsbruk etc. Ansökningar om bygglov etc. prövas av byggnadsnämnden, och en ansökan om lov ska bl.a. vara skriftlig och innehålla de ritningar, beskrivningar och andra uppgifter som behövs för prövningen.

För befintliga byggnader finns tillkommande bestämmelser om underhåll, bl.a. framgår av PBL 8 kap. 14 § att ett byggnadsverk ska hållas i vårdat skick och underhållas så att dess utformning och tekniska egenskaper i huvudsak bevaras. Underhållet ska anpassas till omgivningens karaktär och byggnadsverkets värde från historisk, kulturhistorisk, miljömässig och konstnärlig synpunkt. PBL 8 kap. 13–14 §§ innehåller också bestämmelser som innebär att en byggnad som är särskilt värdefull från historisk, kulturhistorisk, miljömässig eller konstnärlig synpunkt inte får förvanskas, utan tvärtom ska underhållas så att de särskilda värdena bevaras.

Tillkommande bestämmelser gäller för ev. byggnader i strandskyddade områden, dessa bestämmelser framgår framför allt av 7 kap. Miljöbalken (1998:808), i fortsättningen ofta kallad MB. (Även t.ex. Naturvårdslagen (1964:822) innehåller bestämmelser med liknande innebörd.)

Av Miljöbalken 7 kap. 14 § framgår att strandskydd omfattar land- och vattenområdet intill 100 meter från strandlinjen. Länsstyrelsen får dock besluta att utvidga strandskyddsområdet till högst 300 meter

⁷ <https://skr.se/skr/tjanster/press/skrdebatten/debattartiklar/debattartiklar/regeringenmasteforandrastrandskyddetigrunden.54484.html>.

från strandlinjen, för att säkerställa något av strandskyddets syften. Av 7 kap. 15 § framgår bl.a. att inom ett strandskyddsområde får inte 1. nya byggnader uppföras, 2. byggnader eller byggnaders användning ändras eller andra anläggningar eller anordningar utföras, om det hindrar eller avhåller allmänheten från att beträda ett område där den annars skulle ha fått färdas fritt, 3. grävningsarbeten eller andra förberedelsearbeten utföras för byggnader, anläggningar etc., 4. Åtgärder vidtas som väsentligt förändrar livsvillkoren för djur eller växtarter. Av 7 kap. 16 § framgår bl.a. att byggnader etc. som behövs för jordbruket, fisket, skogsbruket eller renskötseln, är undantagna från förbuden i 15 §, om de för sin funktion måste finnas inom strandskyddsområdet, och de inte avser att tillgodose bostadsändamål.

Som bl.a. LRF har framfört så utgör 15 § en förbudsparagraf. Naturskyddsföreningen konstaterar att "Strandskyddet innebär ett principiellt förbud mot att ... till exempel uppföra byggnader och bryggor inom strandskyddat område."⁸ LRF utvecklar detta vidare, "Det som anges rent juridiskt är alltså att i princip alla åtgärder i strandområdet är förbjudna. Detta är en lösning som medför att när domstolarna och länsstyrelserna ska tolka reglerna så gör de det alltid med utgångspunkten att allt är förbjudet och att endast under vissa premisser kan undantag göras."⁹ Särskilda skäl krävs för att medge dispens.

Förutsättningarna för undantag, dvs. dispens, beskrivs framför allt i kap. 7 18 §. Av 18 b § framgår att kommunen får i det enskilda fallet ge dispens från förbuden i 15 §, om det finns särskilda skäl. I 18 c § anges att som särskilda skäl vid prövningen av en fråga om upphävande av eller dispens från strandskyddet får man beakta endast om det område som upphävandet eller dispensen avser 1. redan har tagits i anspråk på ett sätt som gör att det saknar betydelse för strandskyddets syften, 2. genom en väg, järnväg, bebyggelse, verksamhet eller annan exploatering är väl avskilt från området närmast strandlinjen, 3. behövs för en anläggning som för sin funktion måste ligga vid vattnet och behovet inte kan tillgodoses utanför området, 4. behövs för att utvidga en pågående verksamhet och utvidgningen inte kan genomföras utanför området. Det finns dock restriktioner

⁸ kretshandledning_version_181005.pdf (naturskyddsforeningen.se).

⁹ LRF:S remissvar i förhållande till utredningen Tillgängliga Stränder SOU 2020:78, dnr. 2021/8763).

på ev. dispenser, enligt 18 f § ska ett beslut om att upphäva eller ge dispens från strandskyddet normalt inte omfatta ett område som behövs för att mellan strandlinjen och byggnaderna eller anläggningarna säkerställa fri passage för allmänheten och bevara goda livsvillkor för djur- och växtlivet.

Det finns också en rad andra bestämmelser, t.ex. om möjligheter för kommuner att upphäva strandskydd och möjligheter att peka ut områden för landsbygdsutveckling i strandnära lägen (LIS). (Vi försöker inte här ge en uttömmande beskrivning av regelverken utan behandlar endast aspekter som är relevanta för det förslag som lämnas).

Det är kommunerna som beslutar om strandskyddsdispens, (och upphäver strandskydd i detaljplaner samt pekar ut områden för landsbygdsutveckling). Länsstyrelserna vägleder kommuner, granskar dispenser och t.ex. upphävande av strandskydd i detaljplaner etc. Alla beviljade dispenser tagna av kommunen ska granskas av länsstyrelsen, som inom tre veckor ska besluta om den ska överpröva kommunens beslut eller inte. Boverket och Naturvårdsverket vägleder kommuner och länsstyrelser i relevanta frågor.¹⁰ SOU 2020:78 anger att i perioden 2016–2019 har kommunerna sammantaget beviljat runt 5 000 dispenser per år. Av dessa överprövade länsstyrelser ungefär 11–15 procent årligen, och i 40–50 procent av dessa fall upphävde länsstyrelsen dispenser helt eller delvis. Det stora antalet strandskyddsärenden som hanteras rör komplementbyggnader och tillbyggnader.

Att byggnader i strandområden är föremål för bestämmelserna i både PBL och Miljöbalken framgår i t.ex. förarbeten till PBL, (och också i olika kommuners information till dispens sökande). I de fall som någon vill bygga en så kallad Friggebod framgår t.ex. att av proposition 1978/79:111 bil. 12 att ”förslaget innebär att den enskilde själv måste tänka på att tillstånd kan behövas på grund av strandskyddsbestämmelser...” även i de fall som det rör sig om en Friggebod, för vilken inget bygglov enligt PBL behöver sökas. Och vad rör så kallade Attefallshus framgår av proposition 2013/14:127 att ”Komplementbyggnader omfattas inte bara av reglerna i PBL. Den omständigheten att en åtgärd undantas från kravet på bygglov utsluter inte att åtgärden kan kräva tillstånd eller dispenser enligt annan lagstiftning, t.ex. i fråga om strandskydd enligt miljöbalken.” Det faktum att en byggnad kan vara bygglovsbefriad enligt PBL

¹⁰ <https://www.boverket.se/sv/samhallsplanering/sa-planeras-sverige/planeringsfragor/strandskydd/>.

innebär alltså inte att den skulle vara undantagen från strandskyddsbestämmelserna; bestämmelserna i båda författningarna kan alltså var tillämpliga på samma byggnad.

Problembeskrivning

Önskemål om att få bygga inom strandskyddat område har ökat över tid. Strandnära fastigheter har blivit attraktiva, och uppfattas av många som en värdefull resurs för t.ex. näringsverksamheter. Med befintlig lagstiftning är det inte lätt att tillmötesgå förväntningarna. Tillväxtverket anger t.ex. i sin rapport Kortare handläggningsprocesser för företag inom besöksnäringen, (dnr. 2018–1190) att de processer som upplevs som mest krångliga och tillväxthämmande av företagen inom besöksnäringen är relaterade till byggande, evenemang och servering och specifikt bl.a. processerna för bygglov och strandskyddsdispens etc.¹¹

Vi behandlar i det följande inte nybyggande i strandskydds-zoner, utan endast ombyggnad och ersättning av små befintliga byggnader.

Vi bedömer att det framför allt är tre, ömsesidigt interagerande, problem som upplevs som problematiska vad gäller dispenser för byggande i strandskyddsområden: (1) möjligheterna till nybyggnad och ombyggnad, (dispensgivningen), upplevs som mycket restriktiva, (2) handläggningsprocesserna för dispenser och bygglov upplevs som långdragna och med oklara utfall, (3) detta resulterar bl.a. i att ägarna inte får eller kan nyttja och upprätthålla befintliga byggnader med resultat att byggnaderna i praktiken relativt ofta får förfalla eller stå mestadels vakanta (eller i praktiken ändras utan legat stöd).

Restriktiva regler

Strandskyddslagstiftningen är restriktiv i flera bemärkelser. Naturvårdsverket, som har i uppgift att vägleda kommuner och länsstyrelser i frågor om strandskydd, skriver till exempel i sina vägled-

¹¹ <https://tillvaxtverket.se/download/18.78563d971729d8c3af1b503d/1593775397122/Slutra%20port%20Kortare%20handl.processer%20f%C3%B6r%20ft%20%C3%84%202018-1190-04.pdf>.

ningsmaterial att restriktivitet alltid ska gälla för dispenser.¹² SOU 2020:78 konstaterar likaså att ”Den allmänna tillämpningen av ... reglerna och även Mark- och miljööverdomstolens avgöranden gällande strandskyddsreglerna, visar på en restriktivitet när det gäller dispenser.”

Utgångspunkten i strandskyddslagen är att det rör sig om en förbudslagstiftning, dvs. endast om dispens beviljas tillåts byggande, i normalfallet (utan dispens) är det förbjudet. Det innebär att om en kommun ska pröva ett ärende om byggande i strandnära läge så kommer kommunens utgångspunkt vara att det inte är tillåtet, och endast i specifikt angivna undantagsfall medge bygget i fråga. Som LRF skriver måste dispensgrunder vara ”mycket tydliga eftersom prövning annars kommer speglas mot huvudregeln – att allt är förbjudet.” Strandskyddslagstiftningen är därför restriktiv i bemärkelsen att bevisbördan vilar på den som önskar få bygga, den företagaren eller personen måste i princip bevisa att det föreligger ett undantag som innebär att det inte är förbjudet att bygga på platsen ifråga. Och rättstillämpningen i sådana fall är alltså restriktiv. Enligt Tillväxtverkets rapport finns det vidare en uppfattning bland företagare om att det över tid blivit allt svårare att få strandskyddsdispens.

Det finns också särskilda intresseorganisationer som organiserar sina medlemmar för att överklaga ev. beviljade dispenser från strandskyddsreglerna, och som t.ex. utarbetat systematiska vägledningar för hur det arbetet ska bedrivas.¹³ Även i de fall som en fastighetsägare beviljats en dispens från strandskyddet så kan företagaren eller personen i fråga alltså inte vara säker på att han verkligen kommer att kunna bygga i området.

Lagstiftningen är också restriktiv i bemärkelsen att det är mycket begränsat hur man får bygga och använda byggnader. Då bestämmelser från både PBL och MB är tillämpliga på samma byggnad kan det sammantaget innebära en långtgående reglering på relativt stor detaljnivå för en enskild byggnad. För att illustrera de samlade effekterna har vi tagit fram ett exempel från Kramfors Kommun, vars miljö och byggnämnd har beslutat om ”Riktlinjer för utformning av sjöbodnar och båthus”.¹⁴ Av riktlinjerna framgår bland annat att

¹² www.naturvardsverket.se/Stod-i-miljoarbetet/Vagledning/Skyddad-natur/Strandskydd/Dispens-fran-strandskyddet/.

¹³ Se t.ex. [kretshandledning_version_181005.pdf](#) (naturskyddsforeningen.se).

¹⁴ Kramfors Kommun, dnr. 20150865.

Sjöbodar och båthus ska vara avsedda för förvaring av båtar, båtutrustning och fiskeredskap m.m. De får inte ändras eller inredas så att de kan användas för boende eller annat ändamål. Mark intill sjöbodar och båthus får inte privatiseras. Fastighetsbildning, d.v.s. avstyckning av tomter för sjöbodar och båthus skall inte medges. Sjöbodar och båthus ska uppföras oisolerade, utan uppvärmning och utan invändig väggbeklädnad. Alla förändringar av sjöbodar och båthus som avviker från det ursprungliga bygglovet är bygglovspliktiga. Båthuset ska inte generera någon hemfridszon utöver byggnadens plats på marken. Vidare framgår angående byggnadernas utformning att de ska ha en 'Enkel rektangulär form med sadeltak, orienterade med en gavel mot vattnet. Tak ska ges en lutning om minst 23 % och högst 35 % mot horisontalplanet, fasader bör utföras med stående träpanel. Fasader bör målas med faluröd slamfärg. Tak bör utföras med pannplåt eller trapetskorrugerad plåt. Takfot och takutsprång skall vara minst 0,2 meter. På gavelfasad mot vattnet får fönstrens sammanlagda area, mätt som karmyttermått, uppgå till högst 1/20 av fasadarean.

De krav som i Kramfors kommun ställs på dessa strandnära byggnader framstår som många och detaljerade. T.ex. framgår vilken riktning olika bräddor på byggnaden ska ha, vilken färg som får användas, att gavlarna ska vara riktade mot havet, och kanske framför allt att byggnaderna ska vara oisolerade, och inte få användas för boende eller annat ändamål. (I själva verket framgår ett antal andra krav också, ovanstående text utgör inte ett direkt citat utan en sammanfattning av de krav som ställs.) Det finns relativt litet utrymme för den enskilda fastighetsägaren, (eller den som vill bygga fastigheten), att avgöra utformningen på den egna egendomen; och begränsade möjligheter för en småföretagare att använda byggnaden för en näringsverksamhet, (utöver som kallförråd).

Att framför allt kommuner hanterar ansökningar om dispens innebär att ärenden kan behandlas något olika från kommun till kommun.¹⁵ Samtidigt kan konstateras att flertalet av kraven som framgår i detta exempel på något sätt reflekterar bestämmelser som framgår av antingen PBL eller MB. I den utsträckning som vi har kunnat bedöma det så framstår de krav som beslutats i Kramfors som relativt representativa för hur många kommuner hanterar frågorna om strandnära byggnader.¹⁶ Det förefaller inte heller

¹⁵ T.ex. verkar Gotlands kommun medge andra färgsättningar, och inte ha krav på att gavlarna ska vara vända mot stranden.

¹⁶ Se t.ex. information för Lysekils kommun, som ställer liknande, men mindre detaljerade krav. <https://www.lysekil.se/bygga-bo-och-miljo/bygga-nytt-andra-eller-riva/bryggor-och-sjobodar.html>

ovanligt med mer långtgående krav, såsom t.ex. att byggnaderna inte alls får ha fönster mot stranden.

Det finns också åsikter om att strandskyddsreglerna är restriktiva i ytterligare en bemärkelse. Företrädare för SKR, Företagarna, Fastighetsägarna, LRF har tillsammans argumenterat att ”Strandskyddet lägger dessutom stor makt hos länsstyrelserna vars tillämpning av regelverket många gånger är alltför långtgående ... Till exempel har flera länsstyrelser utvidgat strandskyddet att gälla 300 meter från strandkanten i stället för 100 meter – utan att tydligt motivera varför.”¹⁷ Vidare framför många att kommuner etc. väljer att inrätta naturreservat etc. inom områden som ett slags dubbelreglering för att ytterligare skydda de syften som gäller för strandskyddet, och göra dispensgivningen än mer restriktiv.

Långa handläggningstider och oklara bedömningar av dispensansökningar

I kapitel fyra i denna utredning framgår att dels långa handläggningstider, dels oklara och olika tolkningar av samma regler, utgör två av de viktigaste problemen som små företag generellt upplever i sina kontakter med myndigheter.

Problemen med långa handläggningstider och osäkra kriterier för bedömning av ansökningar återkommer i stor skala vad gäller hanteringen av strandskyddslagstiftningen. Tillväxtverket anger i sin rapport i sin rapport Kortare handläggningsprocesser för företag inom besöksnäringen att såväl företag som kommuner och länsstyrelser uppfattar strandskyddsdispensärenden som i många fall svåra och komplexa och därför tidsödande. Företag har svårt att förstå varför processen tar så lång tid.

I intervjuer som Tillväxtverket genomfört har vissa kommuner angivit resursbrist inom kommunen som en orsak till de långa handläggningstiderna, och pekar också på platsbesöken som tidskrävande. Flertalet pekar enligt Tillväxtverket på lång handläggningstid hos länsstyrelsen.

Tillväxtverket anger i sin rapport att det finns inga lagstadgade tidsgränser inom processerna för strandskyddsdispens, (förutom bestämmelsen om att länsstyrelsen ska besluta om överprövning av

¹⁷ <https://skr.se/skr/tjanster/press/skrdebatten/debattartiklar/debattartiklar/regeringenmas-teforandrastrandskyddetigrunden.54484.html>.

kommunens beslut inom tre veckor.) Tillväxtverket har i granskningar av ett antal kommunala myndigheters www-sidor mycket sällan kunnat identifiera publicerad information om handläggningstider. De som ansöker om dispens vet därför inte i förväg hur länge de kan få vänta.

Utöver problem med handläggningstider finns också upplevda problem med osäkra och olika bedömningar av dispensansökningar. Tillväxtverket rapporterar att företag har svårt att förstå tillämpningen av reglerna, och anger att det har framförts synpunkter om att det förekommer godtyckliga beslut och regionala skillnader i tolkningar av reglerna som medför osäkerhet. Företrädare för SKR, Företagarna, Fastighetsägarna, LRF framför att ”Strandskyddet ... är ändå komplicerat och svårt att överblicka för såväl allmänhet som förtroendevalda, fastighetsägare och företagare. Det är ... snårskog av svårbegripliga principer och beslut. För den enskilde kan det vara närapå omöjligt att förstå vad som gäller just där man vill bygga.”

Svårigheter att utnyttja och upprätthålla fastigheter

De faktorer som vi redogör för ovan påverkar och begränsar nybyggandet i strandnära lägen. Detta är väl uppmärksammat, bl.a. i andra utredningar.

Men problemen påverkar också de befintliga fastigheterna. Fastigheter behöver över tid underhållas och upprustas, (lagstiftaren ställer till och med sådana krav, se ovan ang. PBL 8 kap. 14 § ovan.) Upprustningarna behövs dels för att avhjälpa det naturliga förfall och den utslitning som kan ske över tid. Men det behöver också ske för att anpassa byggnader till nya förutsättningar, ny teknik och nya samhällsförhållanden som utvecklas över tid. Sådana upprustningar kräver dock normalt kostsamma investeringar. Sådana investeringar kan också behöva lånefinansieras.

Den information som har kommit vår utredning till del indikerar att lokala småföretagare, och personer som vill bli företagare, har svårt att etablera eller utvidga näringsverksamheter givet de förutsättningar som finns. En strandnära fastighet kan utgöra en mycket värdefull resurs och verksamhetsbas för en (existerande eller blivande) småföretagare. Men det faktum att det är svårt att medges strandskyddsdispens, och i strandskyddsområden mycket svårt att

ändra utformningen och användning av byggnaden ifråga, gör att det är svårt att försvara en investering i en sådan fastighet. Det går helt enkelt inte att anpassa eller använda fastigheterna på de sätt som många företagens verksamhet skulle förutsätta. Det är då svårt att använda den produktionsresurs som fastigheten utgör, och också att investera i den. Nya småföretag kan inte startas, och befintliga inte växa.

Att processen för att ansöka om dispens upplevs som svår och långdragen, liksom att det upplevs som oförutsägbart vad utfallet av en dispensansökan kan bli, (utöver att det är allmänt restriktivt), ökar ytterligare riskaversionen.

Företagarrepresentanter som lämnat synpunkter till utredningen menar att de facto har ovanstående förhållanden lett till att de produktionsresurser som de strandnära fastigheterna har utgjort historiskt sett har de facto förlorat sin funktion och sitt ekonomiska värde över tid pga. ovanstående utveckling. Det som för femtio år sedan utgjorde baser för t.ex. en aktiv men småskalig fiskerier, men där byggnaderna också fyllde många andra ekonomiska funktioner som inte varit relaterade till fiske, har i delvis omvandlats till förfallande fastigheter som ofta står vakanta eller oanvända de flesta av årets dagar, eftersom de inte kunnat uppdateras efter de mer moderna ekonomiska förutsättningar som över tid utvecklats. (Alternativt har de ibland omvandlats och uppdaterats men utan egentligt lagligt stöd.)

Det har också framförts till utredningen att i många fall får de befintliga reglerna konsekvensen att byggnaderna ifråga inte längre får utnyttjas för sina ursprungliga syften, dvs. det är inte bara så att användningen och utformning av byggnaden inte får förändras, utan tvärtom har tillämpningen av lagstiftningen inneburit att användningen av byggnaderna har tvingats ändras, ofta mot ägarnas vilja. Till exempel har de flesta historiska sammanställningar som vi kunnat ta del av indikerat att båthus och fiskebodas och andra strandnära byggnader historiskt har utnyttjats, (och byggts), för vissa övernattningar av sina ägare, t.ex. tillfälliga övernattningar i samband med fiske, slätter eller reparationer,¹⁸ men också under mer långvariga perioder för personer som ägnat sig åt intensivt säsongsfiske eller haft andra arbeten i t.ex. hamnar i närheten etc. På liknande sätt

¹⁸ Se t.ex. www.borgholm.se/wp-content/uploads/2014/01/sj%C3%B6bodas.pdf. Samt PBL 8 kap. 14 §.

förefaller många strandnära fastigheter historiskt sett ha använts inte bara som kallförråd, utan även som t.ex. plats för matberedning, t.ex. kokning eller rökning av fiskar etc. Det är oklart varför byggnaderna inte längre skulle få användas för sådan ekonomisk näringsverksamhet – matberedning. Sjöbodars har också använts för t.ex. utskänkning av mat och som platser för att reparera redskap och motorer etc. dvs. som en form av verkstäder. Om utgångspunkten är att användningen inte ska ändras är det oklart varför nuvarande regler, och tillämpningen av dem, innebär att byggnaderna i nuläget inte får användas för liknande syften.

En reflektion är att nuvarande regler, i alla fall som de kommit att tillämpas, inte verkar ha fungerat för att säkra att befintliga byggnader ska fortsätta att användas för samma syfte. Snarast verkar reglerna ha medfört att ägarna ofta inte längre kan använda byggnaderna för de syften, (inkl. näringsverksamhet), som de ursprungligen har använts för.

Utredningens intryck är också att nuvarande regler har lett till relativt mycket byggande och användande som inte är tillåtet under reglerna, så kallade svartbyggen förekommer i strandnära områden. Det är också vårt intryck att de nu gällande reglerna fått som effekt att många fastigheter de facto har omvandlats till fritidsfastigheter, dvs. när de fastigheter som historiskt primärt har använts för någon form av näringsverksamheter (som beskrivs ovan), men inte tillåtits uppdateras för att användas för moderna näringsverksamheter, så har ägarna i stället valt att (utan lagstöd) inreda dem för övernattningssyften.

Utredningens bedömning är att i delar har de befintliga reglerna lett till en orimlig situation, och en icke-fungerande marknad. T.ex. innebär de samlade bestämmelserna att lokala småföretagare som äger strandnära byggnader ofta inte kan underhålla, upprusta och använda sina befintliga byggnader i enlighet med de standarder och förväntningar som finns för moderna byggnader, samtidigt som det finns lagstadgade krav i PBL att byggnaderna ifråga just ska underhållas och upprustas så att de möter sådana lämplighetskrav. Vi bedömer att det faktum att det ofta inte är möjligt att, inom rimliga gränser, att ändra utformning och användande av byggnaderna i praktiken innebär att rätt många befintliga byggnader antingen får stå oanvända långa tidsperioder, eller förfalla, (eller alternativt

omvandlas de mer eller mindre illegalt så att de kan användas för andra syften – t.ex. som fritidshus).

Vi bedömer också att de existerande reglerna, och de sätt de kommit att tillämpas på (ofta restriktivt och oförutsägbart), leder till icke-fungerande marknader och omfattande inlåsnings effekter. Det faktum att de befintliga reglerna i praktiken ofta mycket påtagligt inskränker företagarnas möjlighet att använda sin mark eller byggnad, innebär i dessa fall att i praktiken begränsas och urholkas ägarnas äganderättigheter i sin egendom, (i sådana bemärkelser som framgår av Regeringsformen). Och när äganderättigheterna begränsas så blir det svårare att genomföra marknadseffektiva utbyten på en marknad. Det uppfattas som att de dispensprocesser som i praktiken avgör hur rättigheterna får användas är osäkra och oförutsägbara. Det föreligger då för stora osäkerheter i hur ev. köpare skulle kunna utnyttja sin ev. framtida egendom för att de skulle vara villiga att genomföra transaktioner som annars skulle anses ömsesidigt värdefulla för både säljare och köpare. Det vill säga köpare vågar, p.g.a. de involverade riskerna, ofta inte köpa byggnaderna, vilket gör att byggnaderna inte kan utnyttjas av de företagare som skulle kunna använda dem mest produktivt.

Förslaget i korthet

Förslaget i korthet innebär att den som innehar en befintlig liten byggnad i ett strandskyddsområde, ska få möjlighet att ersätta den med en byggnad som till storleken motsvarar antingen en så kallad Friggebod, eller maximalt ett så kallat Attefallshus, utan krav på dispens från strandskyddsbestämmelserna. De nya, eller ombyggda, byggnaderna ska alltså inte omfattas av MB 7 kap. 15 §, eller andra motsvarande bestämmelser.

Förslaget innebär att den som innehar en liten byggnad – t.ex. sjöbod, båthus eller annan liten byggnad eller fastighet – i ett strandskyddsområde, ska få en generell dispensfri möjlighet att uppföra en ersättande ny byggnad (eller ombyggd) i stället för den befintliga. Bestämmelserna som reglerar den nya (eller ombyggda) byggnaden ska vad gäller byggnadsarean motsvara de bestämmelser som gäller för så kallade Friggebodar och Attefallshus.

Denna generella regel ska omfatta befintliga byggnader som är högst lika stora som de som framgår i bestämmelserna för så kallade Friggebodar, dvs. 15 m² i byggnadsarea, och 3 m i taknockshöjd. Den nya (eller ombyggda) byggnaden ska likaså få vara högst 15 m² i byggnadsarea och upp till 3 meters höjd till taknock, dvs. som en Friggebod, (även i de fall den tidigare befintliga byggnaden varit mindre än 15 m².) (Den tillgängliga bebyggningsbara marken ifråga kan också utgöra en begränsning.) Samtidigt får den nya eller ombyggda byggnaden och marken användas för andra syften än de senaste syftena för den tidigare befintliga byggnaden inkl. relevant näringsverksamhet. De nya, eller ombyggda, byggnaderna ska ej omfattas av MB 7 kap. 15 §, eller andra motsvarande bestämmelser.

Även något större byggnader ska omfattas av den förenklade regeln, men i något annan form. I de fall som den befintliga byggnadens storlek överskrider de storleksbestämmelser som gäller för Friggebodar (15 m²) men inte är större än 30 m² ska en ny (eller ombyggd) byggnad få uppföras som motsvarar byggnadsarean för den redan befintliga byggnaden, men ersättningsbyggnaden får utformas och användas på annat sätt än den tidigare befintliga byggnaden. Dock föreslås den inte få utgöra ett komplementbostadshus. I övrigt gäller motsvarande bestämmelser som framgår för byggnaderna som har högst 15 m² byggnadsarea, ovan.

Det förenklade regelverket tillämpas inte på befintliga byggnader som har en byggnadsarea som är större än vad som framgår i bestämmelserna för så kallade Attefallshus, dvs. 30 m². Det innebär att den största byggnad som skulle kunna byggas givet de föreslagna reglerna kan ha en byggnadsarea om högst 30 m².

I de fall som en företagare eller person innehar mark med ett befintligt beviljat bygglov som motsvarar det som ovan framgår för redan befintliga byggnader ska de få samma möjligheter att bebygga marken som framgår enligt förslaget ovan. Likaså om det rör sig om en nyligen avlägsnad byggnad.

Bakomliggande syfte och målsättningar bakom lagstiftningen

I de frågor som rör bl.a. byggande och företagande i strandnära områden finns flera bakomliggande syften och målsättningar bakom de olika regelverk som reglerar förutsättningarna.

Strandskyddets syften anges i Miljöbalken 7 kap. 13 §. Där framgår att strandskyddet syftar till att långsiktigt 1. trygga förutsättningarna för allemansrättslig tillgång till strandområden, och 2. Bevara goda livsvillkor för djur- och växtlivet på land och i vatten. Strandskyddets syften är välkända och har behandlats i andra utredningar etc., här lämnas bara en kortare sammanfattning.

Allemansrättslig tillgång

Naturvårdsverket, som är vägledande i frågor om strandskydd - har tagit fram en skrift – Allemansrätten – vad säger lagen? – som ger en översikt över allemansrätten.¹⁹ Den konstaterar bl.a. att i 2 kap. 18 § regeringsformen stadgas, att oberoende av det skydd som grundlagen ger den enskildes äganderätt ”alla skall ha tillgång till naturen enligt allemansrätten”. Men skriften konstaterar också att ”inget sägs (i RF) om vad den rätten närmare är för något. Inte heller annan lagstiftning ger klart besked om detta.”

Vad allemansrätten innebär är därför inte tydligt författningsmässigt reglerat. I praxis uppfattas den – enligt Naturvårdsverkets skrift – utgöras av den begränsade rätt var och en har att använda annans fastighet – mark och vatten – främst genom att färdas över den, åtminstone till fots, och under en kortare tid uppehålla sig där. Samtidigt innebär praxis också att allmänheten inte får agera så att markägaren och andra fastighetens invånare tillfogas någon nämnvärd olägenhet eller skada: hemfriden (i vidsträckt mening) och markägarens ekonomiska intressen får inte kränkas. Av MB 7 kap. 1 § framgår också att var och en som utnyttjar allemansrätten eller annars vistas i naturen ska visa hänsyn och varsamhet i sitt umgänge med den.

Det finns också andra målsättningar som väger i andra riktningen än allemansrätten, t.ex. rätten till egendom och hemfrid. I Brottsbalken (1962:700) 4 kap. 6 § anges att den som olovligen intränger eller kvarstannar där annan har sin bostad, vare sig det är rum, hus, gård eller fartyg, dömes för hemfridsbrott till böter. Vidare anges att intränger eller kvarstannar någon eljest obehörigen i kontor, fabrik, annan byggnad eller fartyg, på upplagsplats eller på annat dylikt ställe, dömes de för olaga intrång till böter. Bestämmelserna om

¹⁹ <https://www.naturvardsverket.se/Documents/publikationer/620-8161-6.pdf?pid=3915>.

hemfrid kan betraktas om ett slags motsattsförhållande till allemansrätt. På en plats där en person kan dömas för hemfridsbrott eller olaga intrång kan inte samtidigt allemansrättens regler gälla, det är en så kallad hemfridszon. Enligt Naturvårdsverket skrift innebär det att man måste hålla sig bort från annans ”gård”. En befintlig byggnad i strandnära läge kan åtnjuta hemfrid, i så fall gäller inte allemansrätten inom den hemfridszonen (även om den är omgiven av allemansrättslig mark).

Det finns ingen bestämd storlek för hemfridszon. Miljörättsligt är hemfridszonen det område närmast fastighetsägarens bostad som antingen är utmärkt på kartan efter beslut om tomtplatsavgränsning i samband med strandskyddsdispens enligt MB, eller i övrigt avgränsar området kring fastighetsägarens bostad genom en etablerad hävd.

Strandskyddslagstiftningen syftade ursprungligen – under 1950-talet – bl.a. till att skydda allemansrätten, i bemärkelsen att trygga allmänhetens tillgång till platser för bad och friluftsliv vid hav, insjöar och vattendrag. I förarbetena till strandlagen framhölls bland annat att rätt till ökad semester gjorde att fler utnyttjade allemansrätten för t.ex. bad och friluftsliv etc. Strandskyddet skärptes 1975, blev generellt, och började gälla i hela Sverige. Flera revideringar har där efter skett.

I Miljöbalkens bestämmelser om strandskydd uttrycks allemansrätten bl.a. som bestämmelsen i 7 kap. 15 § som anger att inom ett strandskyddsområde får inte 1. nya byggnader uppföras, 2. Byggnader eller byggnaders användning ändras eller andra anläggningar eller anordningar utföras, *om det hindrar eller avhåller allmänheten från att beträda ett område där den annars skulle ha fått färdas fritt.*²⁰

Bevara goda livsvillkor för djur och växtlivet på land

År 1994 fick strandskyddet ytterligare ett syfte, (utöver den allemansrättsliga tillgången). Det tillkom för att bevara goda livsvillkor för växter och djur.

SOU 2020:78 har granskat förarbetena till denna bestämmelse och anger att syftet att bevara goda livsvillkor för djur- och växtlivet i förarbetena förklarades bland annat på följande sätt. Många arter lever i vatten men häckar på land. Andra utnyttjar den strandnära

²⁰ Vår kursivering.

zonen som skydd och för att övervintra. Vissa särskilt värdefulla miljöer är också specifika för stränderna. Strandnära miljöer kan också fungera som spridnings- och vandringskorridorer och som tillflyktsplatser för flora och fauna i landskap. Vidare kan naturstränder ha en viktig funktion som biologiska filter. Näringsämnen, särskilt kväve, kan tas upp i biomassan i stället för att transporteras ut till vattendrag, sjöar och hav. I budgetpropositionen redovisas också en rad miljö kvalitetsmål som delvis får antas omfatta värden som strandskyddet avses skydda. Från dessa utgångspunkter är det viktigt att zoner runt stränder bevaras som orörd natur, och dessa värden avses alltså skyddas med de existerande strandskyddsreglerna.

Utsläckta strandskyddssyften – operationaliseringar av strandskyddets syften

Strandskyddet ska alltså bidra till syftena att möjliggöra det allemansrättsliga tillträdet, och att skydda goda livsvillkor för djur och växter.

Dispens i förhållande till de båda syftena medges, som framgår ovan, restriktivt. Naturvårdsverket har i uppgift att bl.a. vägleda kommuner och länsstyrelser i dessa myndigheters arbete med strandskyddsreglerna. Verket skriver i sitt informationsmaterial ”att åtgärden inte påtagligt försämrar allmänhetens tillträde till området och att växt- och djurlivet inte påverkas påtagligt ... är inte sådana särskilda skäl [för dispens] som avses i miljöbalken, utan en förutsättning för att dispens ska kunna medges, om det dessutom finns särskilda skäl.”²¹ Eftersom verket inte bara är vägledande, utan även kan överklaga Länsstyrelsers beslut i strandskyddsärenden, bedömer vi att detta förhållningssätt kan få stora konsekvenser i riktning mot att strandskyddet faktiskt tillämpas restriktivt.

I de fall som strandskyddsreglerna inte bidrar till att skydda något av de båda syften blir reglerna uppenbart mer irrelevanta. Det är därför viktigt att förstå hur ”strandskyddets syften” har vidare operationaliserats.

Av MB 7 kap. 18 c § framgår att som särskilt skäl vid prövningen av en fråga om upphävande av eller dispens från strandskyddet får man beakta bl.a. om det område som upphävandet eller dispensen

²¹ Särskilda skäl för strandskyddsdispens – Naturvårdsverket (naturvardsverket.se).

avser redan har tagits i anspråk på ett sätt som gör att det saknar betydelse för strandskyddets syften. Vi tolkar detta som en slags hänsynstagande baserat i proportionalitetsprincipens nödvändighetskriterium, dvs. åtgärden ska vara nödvändig för att uppnå ändamålet, och i dessa fall förefaller det inte som om ev. åtgärder (förbud) på något påtagligt skulle bidra till att målen ifråga nås.

Detta hänsynstagande är viktigt i strandrätten. SOU 2020:78 anger att det vanligaste upphävande- och dispensskälet har mellan 2011–2019 alla år varit att området ifråga redan har tagits i anspråk på ett sätt som gör att det saknar betydelse för strandskyddets syften. I detaljplaner upphävdes strandskyddet med stöd av att området redan var ianspråktaget i 67 procent av fallen år 2019. Att marken i dessa fall redan är ”ianspråktagen” uttrycks som att strandskyddets syften redan är ”utsläckta”. Ofta rör det sig sannolikt om upphävande av strandskyddet i relativt tätbebyggda områden, med många näraliggande byggnader.

SOU 2020:78 anger vidare att de områden som beviljas dispens i enlighet med bestämmelsen i MB 7 kap. 18 c § punkten 1 ofta utgörs av etablerad hemfridszon eller tidigare beslutad tomtplats runt ett bostadshus. Naturvårdsverket anger likaså i sina vägledningar ”Att ett område redan är ianspråktaget innebär ofta att det utgörs av en etablerad hemfridszon eller beslutad tomtplats runt ett bostadshus, avgörande är att området inte längre är allemansrättsligt tillgängligt. En bedömning av om ett område är ianspråktaget bör baseras på en utredning av hur allmänheten har tillgång till området.”²²

Att ett område redan är utsläckt i bemärkelsen att området är ianspråktaget och utgör någons etablerade hemfridszon, t.ex. att markarealen ifråga är bebyggd eller utgör en tomt, är därför en viktig operationalisering av hur syftena bakom strandskyddet ska tolkas.

Enligt MB 7 kap. 18 f § ska ett beslut om att upphäva eller ge dispens från strandskyddet – dvs. tillåta en byggnad eller en annan åtgärd – inte omfatta ett område som behövs för att mellan strandlinjen och byggnaderna eller anläggningarna säkerställa fri passage för allmänheten och bevara goda livsvillkor för djur- och växtlivet. SOU 2020:78 bedömer att principen om fri passage är grundläggande i strandskyddet och skapar balans mellan exploaterings- och bevarandeintressen. Genom bestämmelsen kan ett strandområde tas i anspråk för bebyggelse – samtidigt som utrymme för friluftsliv och

²² Särskilda skäl för strandskyddsdispens – Naturvårdsverket (naturvardsverket.se).

för djur och växter närmast strandlinjen bevaras. Enligt denna bedömning så omhändertar alltså ”fri passage” båda strandskyddets syften – fri passage tillåter uppenbarligen allemansrättslig tillgång, men det skapar också en strandnära korridor där djur- och växtliv är skyddat. Principen om ”fri passage” är alltså en viktig tillkommande operationalisering av vilka syften som strandrätten avses skyddas.

Principen om fri passage kan förstås som en slags avgränsning av bedömningar om hemfridszoner – en hemfridszon ska, (om det inte är oundvikligt), inte få utsträckas på ett sätt som skulle hindra allmänheten från att passera mellan fastigheten och strandkanten, eller förstöra förutsättningar för djur och växtlivet. Samtidigt får vi notera att principen om ”fri passage” på ett annat sätt begränsar principen om att hemfridszoner inte ska få expandera. Principen om att hemfridszoner inte ska få expandera kan inte anses vara absolut (ens på ett principiellt plan) – då skulle principen om fri passage aldrig vara tillämplig eftersom det aldrig skulle kunna uppstå en situation där en expanderande hemfridszon skulle kunna begränsa utrymmet för fri passage.

Allmänna och enskilda intressen

Utöver de syften och målsättningar som redovisats ovan framgår även syften och målsättningar av ett annat slag. T.ex. är målet för Utgiftsområde 23, Areella näringar, landsbygd och livsmedel – i Budgetpropositionen – att ”Insatserna ska bidra till goda förutsättningar för arbete, tillväxt och välfärd i alla delar av landet. De gröna näringarna ska vara livskraftiga och bidra till klimatomställningen och att naturresurserna används hållbart.” Motsvarande mål för näringspolitiken (UO 24) är att stärka den svenska konkurrenskraften och skapa fler jobb i fler och växande företag, och det finns också tillämpliga mål för förenklingspolitiken som redovisats i avsnitt 4.1. Likaså finns bestämmelserna om skydd för egendom och näringsfrihet i Regeringsformen, som redovisats i avsnitt 4.1. Dessa mål och syften är också syften som ligger bakom de relevanta reglerna om strandskydd.

Av förarbeten till Plan- och bygglagen framgår t.ex. att den lagens bestämmelser är utformade för att ta hänsyn till bl.a. den enskilda människans frihet, och enligt PBL 1 kap. 1 § syftar lagens bestäm-

melser bl.a. till att med hänsyn till den enskilda människans frihet, främja en samhällsutveckling med jämlika och goda sociala levnadsförhållanden etc. Av MB 7 kap. 25 § framgår också att vid prövning av frågor om skydd av områden enligt detta kapitel ska hänsyn tas även till enskilda intressen. En inskränkning i enskilds rätt att använda mark eller vatten som grundas på skyddsbestämmelse i kapitlet får därför inte gå längre än som krävs för att syftet med skyddet ska tillgodoses, ett slags proportionalitetshänsyn. De bakomliggande syftena och målsättningarna bakom de relevanta regelverken omfattar därför också beaktanden om enskilda personers och företagares frihet och rätt till sin egendom, (även om det är något oklart hur de beaktas i rättspraxis).

Förslaget på mer detaljerad nivå

Förslag: En ny bestämmelse införs i MB 7 kap. 16 § som innebär att förbudet i 15 § inte omfattar ändringar i befintliga små byggnader eller anläggningar och uppförande av små byggnader eller anläggningar som ersätter befintliga byggnader eller anläggningar, om ändringarna inte har uppenbar negativ betydelse för strandskyddets syfte.

Utredningen anser att de värden som strandskyddet ska skydda är mycket viktiga. Det är mycket viktigt att vi har fin natur, med goda livsvillkor för djur och växter, vid våra kuster; och det är också viktigt att folk i allmänhet har god tillgång till dessa stränder.

Vi föreslår att en liten befintlig byggnad i en strandskyddszon ska kunna ersättas av en annan liten byggnad utan krav på dispens, även i de fall som det innebär en ändrad användning, om den ändrade användningen inte uppenbart har negativ betydelse för att tillgodose strandskyddets syfte. Det vill säga, vi föreslår att det allmänna förbudet som framgår av MB 7 Kap. 15 § inte ska omfatta åtgärder som innebär att små befintliga byggnader i strandskyddszoner som ersätts av, (eller byggs om till) andra små byggnader. Med små byggnader avser vi byggnader med en byggnadsarea som inte överstiger 30 m², se nedan.

Med små byggnader avser vårt förslag att en befintlig byggnad med en byggnadsarea som underskrider 15 m² utan dispens ska få

byggas om eller ersätts med en annan byggnad som har en byggnadsarea om 15 m², i en strandskyddszon; och en befintlig byggnad som har en byggnadsarea som är större än 15 m² men inte större än 30 m² får ersättas av en annan byggnad som har samma byggnadsarea som den befintliga byggnad som ersätts, i en strandskyddszon. Det innebär att en mindre byggnad som är mindre än 15 m² i byggnadsarea kan ersättas av en något större byggnad upp till 15 m², men för byggnader som är större än 15 m² kan de endast ersättas av en byggnad som har samma byggnadsarea som den befintliga byggnaden. Den största nya byggnaden som skulle omfattas av den nya bestämmelsen skulle kunna vara 30 m² i byggnadsarea. Den föreslagna regeln i MB 7 kap. 16 § ska tillämpas såväl på byggnader som står på arrenderad mark, som i fall då samma person äger både byggnaden och den bebyggda marken.²³

Förslaget vi lämnar tar sikte på en förenkling som vi bedömer kan genomföras utan att på större skala påverka de värden som strandskyddet ska skydda, men som väsentligt kan förenkla för berörda småföretagare och nyetableringen av företagare, (framför allt på landsbygden). Innebörden av förslaget är att eftersom den ev. nya byggnaden ersätter en redan befintlig byggnad är marken ifråga redan ianspråktagen, och det är svårt att se att strandskyddet i området i fråga inte redan skulle vara utsläckt i väsentliga delar. Eftersom marken ifråga redan är bebyggd är det svårt att inte betrakta den som ianspråktagen. Vi ser det som ett förslag som på ett realistiskt sätt tar hänsyn till faktiska omständigheter och förhållanden i lokalområdet, och tillåter lokala aktörer att förhålla sig till dessa förutsättningar.

För lokala små företag, och för blivande företagare, utgör bra byggnader i bra lägen en mycket viktig resurs och bas för deras verksamheter. Byggnaderna kan ses som en slags produktionsfaktorer eller produktionsresurser. Byggnader vid kusten är ofta attraktiva och kan utgöra en extra värdefull resurs, (delvis beroende på företagets verksamhet). Möjligheterna att använda byggnaderna är därför viktiga för företagandet. Vårt förslag syftar till att förenkla

²³ Den information vi insamlat indikerar att relativt många strandnära byggnader ägs av ett företag eller en person, men står på arrenderad mark, som ägs av någon annan. För att förenklingsreformen ska få tillräckligt genomslag, och för att alla byggnadsägare ska behandlas lika inför lagen, så bör de föreslagna regler gälla både för byggnader som står på ägd mark och för byggnader som står på arrenderad mark. För information om att många byggnader står på arrenderad mark, se t.ex. <https://www.tjorn.se/bygga-bo-och-miljo/bostader-lokaler-och-mark-/sjobodar-hyra-och-arrende>.

regelverken för att framför allt små företag ska kunna underhålla och ersättningsbygga befintliga fastigheter, men också kunna köpa funktionella byggnader av andra, för att förutsättningarna för mikroföretagande ska förbättras.

Det förslag vi lämnar innefattar inte nybyggnad, (eftersom utsläckandet av strandrätten då inte skulle vara ett lika tydligt motiv för förslaget). Vårt fokus på ersättningsbyggnad – dvs. att bygga om en befintlig byggnad, eller att bygga en ny byggnad för att ersätta en gammal – är naturligt givet att den befintliga byggnaden innebär att marken redan är ianspråktagen, och att syftet med strandskyddet i väsentliga delar redan är utsläckt. Vi betraktar det som en tillämpning av nödvändighetskriteriet i proportionalitetsprincipen – eftersom marken ifråga redan är ianspråktagen, och därmed strandskyddet syften utsläckta, så behövs i sådana fall inte någon förbudsregel som skulle skydda strandskyddets syften. En sådan regel bidrar inte till att syftena för strandskyddet skyddas, och utgör en onödig begränsning från ett proportionalitetsperspektiv.

Vår bedömning är att vi på ett ganska traditionellt beaktar samma underliggande syften som i andra sammanhang anses vara relevanta för bedömningar inom strandskyddet, och utgår från dem i våra förslag. (Även om vi som offentlig utredning inte är bundna av en tolkning av lagstiftarens intentioner på samma sätt som en domstol eller t.ex. Naturvårdsverket, utan kan göra mer självständiga omprövningar av regelverk.) Däremot lämnar vi nya förslag angående det mest lämpliga sättet att skydda värdena ifråga.

Vi ser t.ex. att det finns visst stöd för bedömningarna bakom vårt förslag i förarbeten till MB: ”Enligt första punkten (i MB 7 kap. 18 c §) får man som särskilda skäl [för dispens] beakta om området redan har tagits i anspråk på ett sätt som gör att det saknar betydelse för strandskyddets syften. ... en befintlig eller nyligen avlägsnad byggnad kan vara skäl för dispens.”²⁴ Detta stödjer vår bedömning – att det förslag vi lämnar i grunden överensstämmer med etablerade tolkningar av de underliggande syftena.

Det förslag vi lämnar innebär att små befintliga byggnader inte ska inte omfattas av förbudet i Miljöbalken 7 kap. 15 §. En liten befintlig byggnad i en strandskyddszon ska kunna byggas om eller ersättas av en annan liten byggnad utan krav på dispens, även i de fall som det innebär en ändrad utformning eller användning, om den

²⁴ Prop. 2008:119, s. 105.

ändrade utformningen eller användningen inte har uppenbar negativ betydelse för att tillgodose strandskyddets syfte. Sådan påverkan på strandskyddets syften ska anses uppstå endast om ändringen innebär att den aktuella hemfridszonen utsträcks påtagligt, om ändringen innebär att befintlig fri passage mellan byggnaden inskränks påtagligt, eller om ändringen innebär uppenbart miljöskadande effekter, t.ex. utsläpp av giftiga substanser etc.

Det finns flera anledningar till att de förslag vi lämnar inte omfattar byggnader som har större byggnadsarea än 15 m² respektive 30 m².

För det första lämnar vi förslag för att förenkla för små företag, för detta framstår det kort sagt som lämpligt med små hus. Det mindre företaget omfattar mindre resurser, och en mindre byggnad utgör en mindre produktionsresurs än en större byggnad. T.ex. behöver inte lika mycket personal ges arbetsytor i ett mindre företag som i ett större företag med mer personal.

För det andra, om det skulle uppstå några konsekvenser alls för strandskyddet så blir de sannolikt mer begränsade om det rör sig om ändringar av en mindre byggnad än ändringar av en större byggnad. Som en generell regel går det att driva en större verksamhet i en större byggnad, och i den mån verksamheten alls skulle påverka strandskyddets syfte skulle påverkan sannolikt bli större vid en större byggnad. (I förarbetena till beslutet om att införa bestämmelserna om Friggebodar så angavs t.ex. att en anledning till att man valt en liten byggnadsstorlek var för att undvika att störningar uppstår för närboende.)

För det tredje, för små befintliga byggnader finns en slags etablerad modell som är jämförelsevis lätt att utgå från, modellen för så kallade ”Friggebodar” och ”Attefallshus”, (även kända som ”Bollundare”). Dessa regleras i PBL 9 kap. 4 och 4 a §§. Dessa bestämmelser har etablerat en slags juridisk norm för vad som kan anses vara en mindre byggnad, som kan undantas från i övrigt generella författningskrav vad gäller byggande. T.ex. framgår av förarbetena inför beslutet att först tillåta Friggebodar – Prop. 1978/79:111 bil. 12 – att dessa små byggnader var ”av så enkel beskaffenhet ur byggnadsteknisk synpunkt att få eller inga bekymmer möter att konstruera och bygga dem.” Storleksbestämmelserna för Friggebodar och Attefallshus utgör därför en slags etablerad modell som det går att relativt smidigt utgå ifrån då det gäller att etablera vilka slags små

byggnader som skulle kunna komma ifråga för det förenklingsförslag vi föreslår. Vårt förslag innebär kort sagt att de byggnader som motsvarar samma storlekskrav som framgår för Friggebodar (15 m²) och Attefallshus (30 m²) skulle kunna vara undantagna från MB:s bestämmelse i 7 kap. 15 §, (i något olika varianter).

(Vi vill dock notera att i andra aspekter finns skillnader i de legala förutsättningarna som vi inte behandlar här, t.ex. krav på att byggnaderna ifråga ska vara näraliggande komplementhus. Vår bedömning är dock att vi av andra anledningar har nått slutsatsen att små befintliga byggnader bör vara undantagna från MB:s bestämmelse i 7 kap. 15 §. Vi använder oss av tankemodellen om Friggebodar och Attefallshus endast för att identifiera storleksmässiga gränsvärden för vad som kan utgöra lämpliga ”små byggnader.”)

Som utgångspunkt för modellen så förutsätter vi att, om den befintliga byggnaden inte redan har omgivits av någon mer omfattande hemfridszon, så ska hemfridszonen för den nya byggnaden inte sträcka sig utanför den mark som är täckt av byggnaden ifråga. Detta är av två anledningar, dels medger det att nya (ersättnings-) byggnader ska kunna byggas utan att väsentligt utsträcka hemfridszonerna, (och därigenom utsläcka strandskyddets syften). Dels är det för att i många historiska fiskesamhällen verkar inte t.ex. sjöbodas ha åtnjutit någon hemfridszon runt byggnaden. Tjörns kommun anger t.ex. att all mark kring sjöbodas betraktades historiskt i fiskarsamhället som gemensam och alla hade rätt till den på lika villkor.²⁵ (Liknande påståenden kommer t.ex. från Gotlands kommun och Orusts kommun. Vi noterar dock att kommunerna kanske inte källkritiskt kan betraktas som en neutral part i målet, och vi har inte haft möjlighet att närmare utreda frågorna.)

Ändrad användning

Vårt förslag innebär att en liten befintlig byggnad i en strandskyddszone ska kunna ersättas av en annan liten byggnad utan krav på dispens, även i de fall som det innebär en ändrad användning, om den ändrade användningen inte uppenbart har negativ betydelse för att tillgodose strandskyddets syfte.

²⁵ www.tjorn.se/bygga-bo-och-miljo/bostader-lokaler-och-mark-/sjobodar-hyra-och-arrende.

Vår bedömning är att möjligheten till ändrad användning är helt avgörande för att ett förenklingsförslag av detta slag ska kunna få positiva konsekvenser för företagande. Den avgörande faktorn, från ett företagarperspektiv, är att de produktionsresurser som byggnaderna utgör behöver kunna avpassas och användas på ett lämpligt sätt i deras näringsverksamhet; och under det befintliga regelverket kan de inte ändras eller användas på de sätt som småföretagarna skulle behöva för att bygga upp och expandera sina verksamheter och företag. Reglerna för byggandet är fastlåsta i gamla användningsmönster som inte motsvarar de sätt som moderna företag skulle behöva använda byggnaderna ifråga, (och kanske inte heller hur byggnaderna ursprungligen användes).

Det är därför nödvändigt att det förslag som lämnas medger en ändrad användning av byggnaderna ifråga. Samtidigt har vi ingen önskan att underminera de värden som skyddas av strandskyddet. Vi föreslår därför att ändringar för göras av byggnaderna som kan innebära ändrad användning, men att dessa ändringar inte ska få medföra konsekvenser som har uppenbart negativ betydelse för strandskyddets syften.

Det är ganska lätt att föreställa sig en rad verksamheter, som skulle innebära ”ändrad användning” även om vi bara utgår från de verksamheter som kanske är mest typiska för strandnära byggnader. En mindre strandnära byggnad – t.ex. en befintlig sjöbod eller ett båthus eller annan byggnad – skulle t.ex. kunna användas som verksamhetsbas inte bara för att förvara fiskeredskap, utan lätt utvecklas till att även att ta emot och förvara den fångade fisken och skaldjuren, (vilket ofta skulle förutsätta kylanläggningar och får anses gå utöver ett kallförråds funktioner). Därefter kan fiskaren ifråga kanske i sin byggnad sälja de färska fiskar och skaldjur som han har infångat, dvs. använda byggnaden som butik. Fiskaren skulle också kunna tillaga – t.ex. koka eller röka – de fiskar och skaldjur han infångat – dvs. den potentielle företagaren skulle kunna ägna sig åt matberedning. Om fiskaren ändå har fångat och tillagat fisken kan han väl också rimligen tänkas ägna sig åt att servera fisken ifråga, dvs. använda byggnaden ifråga som serveringsställe.

Även om vi på ett mycket enkelt sätt utgår från de kanske mest traditionella verksamheterna i strandnära lägen ser vi alltså hur en aspirerande fiskeföretagare snabbt kan behöva ändra och utveckla användandet av byggnaderna i ganska många steg under kort tid.

Reglerna behöver ge en sådan företagare tillräckliga frihetsgrader för att kunna utveckla sin verksamhet på sådana sätt, inklusive genom att medge ändrat användande av lokalerna ifråga.

Vi ser framför oss att en rad olika former av små företag och näringsverksamheter skulle kunna dra nytta av att kunna använda fastigheter i strandnära lägen. Malin Andersson har t.ex. skrivit en doktorsavhandling om entreprenörskap i fiskesamhällen, hon framhåller bl.a. att en del fiskare utvecklas mot att vara entreprenörer, som ofta diversifierar sin verksamhet, och ofta utvecklar kustnära verksamheter som omfattar inslag från besöksnäringen.²⁶ Vi ser t.ex. framför oss att verksamheter som skulle kunna framgångsrikt växa fram baserat i byggnader i strandnära lägen kan omfatta t.ex. de areella och fiskenäringarna, och besöksnäringen, men också t.ex. mekaniska verkstäder och transportföretag etc.

Byggnader i strandnära lägen kan t.ex. användas av småföretagare som små verkstäder för båtar och båtmotorer etc., men de kan också utgöra baser för en maritim transportverksamhet. En strandnära fastighet kan vara en utmärkt bas för t.ex. attraktiva kontorslokaler, en konferens- eller möteslokal, eller kurslokal. De kan fungera som små glasskiosker, bagerier, caféer, korvkiosker eller restauranger. De kan fungera som gäststugor för tillfälliga övernattningar. Byggnaderna kan också fungera som fina lokaler för små bad-, spa- och bastuanläggningar, eller för t.ex. massage eller yoga verksamheter. Uppenbart kan de fungera som baser för t.ex. fisketurism, båt- och kanotuthyrningar, och olika former av expeditioner både på land och på vatten. (I många av de aktuella fallen kan näringsverksamheterna både dra nytta av det strandnära läget, och också bidra till friluftslivet vid stränderna.)

Ovanstående uppräknig ger en liten indikation om de många verksamheter som skulle kunna utvecklas och bedrivs från byggnader i strandnära läge. (Antagligen bedrivs flertalet av dem redan, men på långt mindre skala och under sämre förutsättningar än vad som vore möjligt med förenklade regler.) Men egentligen utgör ovanstående korta uppräknig bara en illustrering av utredningens begränsade förmåga att föreställa sig många olika möjliga framtida utvecklingar. Ytterst är det upp till den enskilde företagarens uppfinningsrikedom att utveckla nya framgångsrika verksamheter och

²⁶ Malin Andersson, (2019) Kustnära yrkesfiske i förändring, från mångsysslare till entreprenör. Lund University.

ingen utredare skulle på något uttömmande sätt kunna avgöra vilka verksamheter som skulle kunna växa fram i framtiden. Det finns inga tydliga gränser för vilka typer av produktiva och värdeskapande verksamheter som kan växa fram. (Eftersom det inte går att i förväg avgränsa eller förutsäga vilka näringsverksamheter som skulle växa fram så utgör inte heller en lösning av typen ”undantag för areella näringar” någon lösning. Ändringarna i det framtida användandet av byggnaderna får inte vara för begränsande.)

Eftersom olika entreprenörer behöver kunna utveckla och använda olika byggnader för olika behov och näringsverksamheter behöver också regelverken medge att byggnaderna utformas på olika sätt, och också kunna ändra utformning över tid. T.ex. framgår av PBL 8 kap. 1 § att byggnader behöver vara utformade så att de är lämpliga för sitt ändamål. Därför bedömer vi att ev. behov att kunna ändra strandnära byggnaders användning i sin tur medför ett behov att, åtminstone delvis, kunna ändra deras utformning.

Vi föreslår dock inga omfattande ändringar av PBL, och tänker oss även fortsatt att de byggnader som föreslås undantas från MB:s förbudsparagraf i rimlig omfattning kan behöva beakta bestämmelser som t.ex. PBL:s bestämmelser i 8 kap. 13–14 §§, så att byggnaderna på ett någorlunda rimligt sätt kan passa in i den omgivande landskapsbilden eller kulturhistoriska miljön. Dock bedömer vi t.ex. att bestämmelserna inte ska kunna innebära t.ex. att mer eller mindre omfattande fönster inte ska kunna finnas på den vägg som är vänd mot stranden, eftersom t.ex. många kontor, serveringar, och andra kan behöva kunna dra nytta av att kunna erbjuda strandutsikt eller öppningar i riktning mot kusten etc. Det ska kunna göras rimliga ändringar baserat på verksamhetens behov om inte ändringarna på ett mycket påtagligt sätt strider mot t.ex. bestämmelser i 8 kap. 13–14 §§.

Det finns i dag någon form av mer eller mindre artikulerad standard om att små strandnära byggnader endast ska kunna utgöra oisolerade kallförråd, med utgångspunkt i ett antagande om att deras tidigare användning skulle ha varit att hänga upp nät etc. för torkning. (I många fall verkar det dock inte ha varit deras enda historiska funktion.) För framtidens växlande behov framstår detta som helt otillräckligt och orimligt. Normalt användande bör kunna omfatta att personal åtminstone kan vistas i lokalerna och arbeta i dem, och vanliga arbetsmiljöhänsyn medför att lokalerna då i princip åtminstone bör kunna isoleras och ha elektricitet indragen, (när andra om-

ständigheter medger det), bara för att nämna några exempel. Vår bedömning är därför att regelverken rörande strandskydd, och tillämpningen av dem, inte normalt ska kunna utesluta sådana ändringsåtgärder.

Små byggnader i strandnära lägen var ofta i grund och botten en form av byggnader som var avsedda att bedriva småskalig strandnära näringsverksamhet utifrån (även om de i alla tider verkar ha använts för tillfälliga vistelser och övernattningar). När byggnaderna p.g.a. de restriktiva reglerna i modern tid inte har kunnat ändras för att bedriva mer tidsenlig verksamhet så har det ibland inneburit att det blivit mer attraktivt att på mer eller mindre otillåtna sätt låta byggnaderna omvandlas till någon form av små fritidsbostäder. Många myndigheter, såsom t.ex. Kramfors Kommun i vårt exempel ovan, har för att bekämpa denna utveckling infört bestämmelser eller riktlinjer om att små strandnära byggnader inte får inredas så att de kan användas för boende eller övernattningar.

Vår utgångspunkt är att försöka föreslå förenklingar av regelverk som ger bättre förutsättningar för företagande, dvs. i detta fall bättre förutsättningar att använda strandnära byggnader för näringsverksamhet. Vår ambition är inte att skapa förutsättningar för mer bostadsbyggande etc. Vår bedömning är dock att det är omöjligt och olämpligt att försöka utesluta åtminstone tillfälligt boende från de användningsområden som skulle kunna komma ifråga för de små strandnära byggnader som vi här föreslår förenklade regelverk för. För det första ser vi inte tillfälligt boende som något användande som skulle avsevärt negativt påverka strandskyddets syften. Det verkar finnas en uppfattning att genom boende skulle det bli mer tydligt att en hemfridszon skulle upprättas i eller runt byggnaden ifråga, och möjligen skulle det kunna förstås som att hemfridszonen utsträcktes eller förstärktes genom boende, och därmed att strandskyddet implicit skulle inskränkas. Men även om detta vore korrekt så vore det inte helt relevant. Även om lokalen ifråga endast användes för näringsverksamhet skulle det ändå uppstå förutsättningar att bli dömd för olaga intrång i de relevanta områdena, och en hemfridszon skulle existera i relevant bemärkelse, och därför skulle det vara oväsentligt för strandskyddets syften om (tillfälligt) boende tilläts eller inte.

Vidare bedömer vi att vissa former av näringsverksamhet kan vara beroende av att kunna facilitera tillfälligt boende etc. Den växande

turismen förutsätter t.ex. vissa övernattningsmöjligheter och matserveringar etc. Men också verksamheter som t.ex. kurs- och konferenslokaler, eller t.ex. fiskeexpeditioner som startar mycket tidigt på morgonen, behöver sannolikt kunna erbjuda vissa övernattningsmöjligheter till sina kunder. Malin Andersson har skrivit en doktorsavhandling om entreprenörskap i fiskesamhällen, hon framhåller bl.a. vikten av att relevanta entreprenörer ska kunna erbjuda en form av ”värdskap”. I denna kontext förefaller det viktigt att potentiellt kunna erbjuda sina kunder något som påminner om en hemmiljö eller en bostadsmiljö.²⁷ Likaså kan företagare och personal själva ibland behöva övernatta i byggnaderna ifråga för att effektivt kunna utföra sina arbetsuppgifter, (precis som fiskarna förr övernattade i sjöbodarna för att mycket tidigt på morgon kunna åka ut och fiska.) I samband med introduktionen av Friggebodar så konstaterades likaså att ”Tillfälliga övernattningar i komplementbyggnader torde vare sig i dagens läge eller enligt förslaget kunna förbjudas eller förhindras.”²⁸ Detsamma gäller för de byggnader vi diskuterar här.

Vidare menar vi att de flesta redogörelser vi har kunnat ta del av angående de strandnära byggnadernas historia indikerar att de flesta små strandnära byggnader – sjöbodar och båthus etc. – historiskt sett till del har använts för tillfälligt boende och övernattningar av fiskare och hamnarbetare och andra.²⁹ Om utgångspunkten för argumentet vore att man inte ska ändra användningen av byggnaden ser vi inte heller att det vore rimligt att utesluta en tidigare etablerad användning – övernattningar. Inte heller ser vi att det vore motiverat att låta beslut om ändrad användning av byggnaderna innebära att ägarnas rättigheter att använda sina rättigheter skulle begränsas i förhållande till tidigare tidsperioder, om ägarna inte önskade det själva, och om det inte skulle finnas uppenbara skäl till det.

Av flera anledningar bedömer vi därför att det är helt olämpligt att försöka tillämpa regler med innebörden att tillfälligt boende eller övernattningar skulle kunna uteslutas som en form av användning då byggnader byggdes om eller ändrades i enlighet med det förslag på förenklade strandregler som vi lämnar här. Däremot föreslår vi inte att permanentboende skulle få bli en konsekvens av de förslag vi lämnar.

²⁷ Malin Andersson, (2019) Kustnära yrkesfiske i förändring, från mångsysslare till entreprenör. Lund University-

²⁸ Prop. 1978/79:111 bil. 12 Ds Bo 1978:3.

²⁹ Se t.ex. Fiskelägesriktlinjer.pdf, Region Gotland.

Vårt förslag innebär i grunden att alla ändringar av användning eller utformning av en relevant byggnad som inte uppenbart medför negativ påverkan på de syften som strandskyddsreglerna ska skydda bör tillåtas. (Vårt förslag ska dock inte tolkas som att det skulle få innebära att byggnaderna skulle få utformas på uppenbart orimliga sätt givet omgivningarna etc.) Av detta följer att även PBL bör utformas och tillämpas på ett sådant sätt, i de aspekter som behövs.

Bestämmelsen behöver vara generell

Vi menar att syftet med den förenkling vi föreslår är att tillhandahålla goda förutsättningar för småföretagande. Dock bedömer vi inte att det vore lämpligt att avgränsa den nya bestämmelse som vi föreslår – om undantag från MB 7 kap. 15 § för befintliga små byggnader – till endast byggnader som kan knytas till att en företagare bedriver eller planera driva en näringsverksamhet i byggnaden ifråga. Bestämmelsen ifråga behöver vara generell, och också tillämpas på privatpersoner som inte nödvändigtvis är företagare.

För det första skulle en bestämmelse som inte vore generell sannolikt kringgåas av de som är tillräckligt motiverade. För det andra är en privatperson i dag en potentiell företagare imorgon och det behöver vara möjligt för sådana individer att kunna ändra byggnadernas användning och utformning för att i framtiden kunna växla över till använda dem för ett ev. nytt företag vill etablera. (Det hänsynstagandet – att fler ska kunna bli företagare – är ett av grundläggande motiven till att denna utredning tillsattes.) För det tredje så bedömer vi att det finns en växande tendens till så kallat livsstilsföretagande, där gränsen mellan individens personliga intressen och deras kommersiella intressen i företaget inte är tydlig, och vi tror att många sådana ”livsstilsföretag” skulle kunna vara relevanta för de byggnader vi diskuterar. De regler som beslutas bör inte få skapa hinder för detta. För det fjärde så bedömer vi att en del av de verksamheter som kan komma ifråga kan utgöra så kallade kombinatoriska verksamheter, där en person t.ex. kan driva flera deltidsverksamheter från samma lokal, och även i dessa fall skulle det skapa problem om bestämmelserna utformades så att regeln försökte förtydliga gränser mellan vad som betraktades som relevant företagsverksamhet och vad som inte gör det. Av dessa anledningar

bör inte heller bestämmelser om t.ex. ”betydande verksamhet” utgöra del av de förenklade bestämmelser som föreslås här.

Förenklingar i Plan- och bygglagen

Förslag: En ny bestämmelse införs som PBL 9 kap. 3. d. § som innebär att om en byggnad omfattas av den föreslagna bestämmelsen i Miljöbalken 7 kap. 16 4. § ska det krävas särskilda skäl för att bygglov inte ska medges, särskilda skäl föreligger inte om den ändrade utformningen av byggnaden inte har uppenbar negativ betydelse i förhållande till de syften som framgår i Plan- och bygglagen.

Som framgår ovan regleras byggande i strandnära läge bland annat av bestämmelserna i Miljöbalken, och på den punkten har vi lämnat ett förslag till förenkling. Men det regleras också av bestämmelser i Plan- och bygglagen. PBL reglerar byggande inte bara i strandnära områden utan mer generellt och det förenklingsförslag vi lämnar här rör endast förenklingar av byggande i strandskydds zoner. Vår avsikt är därför inte att lämna några genomgripande förslag på ändringar av PBL. Däremot lämnar vi ett förslag till en mindre omfattande förenkling av regelverket till stöd för det förenklingsförslag vi lämnar angående MB 7 kap. 16 §.

Ansökningar om att få bygga i strandnära läge behandlas normalt av kommuner, och delvis av länsstyrelser. Det förekommer relativt omfattande klagomål om att dispensprövningsprocesserna upplevs som oförutsägbara, vilket är problematiskt eftersom ett rättssäkerhetsperspektiv innebär att tillämpningen av lagen som huvudprincip bör vara förutsägbar och lika för alla. Eftersom ärenden om byggande i strandskydds zoner behandlar aspekter både från Miljöbalken och från Plan- och bygglagen så är dessa myndigheter med stor sannolikhet vana att bereda och hantera frågor som uppstår från båda författningarna i ett sammanhang.

Kommunala myndigheter och Länsstyrelser ska också utforma egna lokala mål om strandskyddet, t.ex. kan olika beslut fattas om att utvidga strandskyddet, eller att upphäva strandskyddet i vissa områden. Det innebär att myndigheterna behöver utveckla egna lokala målsättningar. Samtidigt innebär deras roll i dispensprövningen att de

förutsätts agera som någon form av mer opartisk prövningsinstans. Att de själva ska utveckla mål inom ett område, och samtidigt förväntas pröva ärenden i förhållande till standards som är satta i nationell rätt – gör också att problematiska frågor uppstår ang. i vilken utsträckning myndigheterna har tillräckliga förutsättningar att vara fristående i prövningsprocessen.

Av MB 7 kap. 15 § framgår bl.a. att inom ett strandskyddsområde får inte 1. nya byggnader uppföras, 2. byggnader eller byggnaders användning ändras eller andra anläggningar eller anordningar utföras, om det hindrar eller avhåller allmänheten från att beträda ett område där den annars skulle ha fått färdas fritt. Av PBL 9 kap. 2 § framgår att det krävs bygglov för 1. nybyggnad, 2. tillbyggnad, och 3. annan ändring av en byggnad än tillbyggnad, om ändringen innebär att a) byggnaden helt eller delvis tas i anspråk eller inreds för ett väsentligen annat ändamål än det som byggnaden senast har använts för eller enligt senast beviljade bygglov har anpassats till utan att den avsedda användningen kommit till stånd etc. Båda bestämmelserna innehåller därför likartade texter om t.ex. ”annan användning”.

Prövningen av bestämmelserna i MB bör ske i förhållande till strandskyddets syften, dvs. allemansrättslig tillgång och goda livsvillkor för växt- och djurliv, vad gäller prövningen i PBL sker den rimligen i förhållande till den lagens bestämmelser om utformningsmässiga och tekniska krav på byggnadsverks utformning etc. Vi ser dock en betydande risk att hänsynstaganden till strandskyddets syften i enskilda fall skulle kunna påverka myndigheternas ställningstaganden då de gör prövningar av ärenden i förhållande till PBL:s bestämmelser. Om så vore fallet skulle det innebära dels att de förenklingar av MB som vi tidigare föreslagit skulle kunna bli verkninglösa (p.g.a. en ev. hårdare tillämpning PBL:s krav på bygglov).

Därutöver noterar vi också att i PBL 9 kap 4 och 4 a §§ så medges numer bygglovsfrihet för små byggnader om mindre än 30 m², (under förutsättning att de är komplementbyggnader som ligger nära ett en eller tvåbostadshus.) Detta indikerar att i de fall som det handlar om sådana små byggnader så föreligger särskilda skäl som innebär att de inte alltid behöver omfattas av de vanliga bestämmelserna om bygglov.

Med hänsyn taget till dessa omständigheter sammantaget så föreslår vi en förenkling av PBL, genom en ny bestämmelse som innebär att om en byggnad omfattas av den nya bestämmelse vi föreslår som

Miljöbalkens 7 kap. 16 4. § så ska det krävas särskilda skäl för att bygglov inte ska medges, särskilda skäl föreligger inte om den ändrade utformningen av byggnaden inte har uppenbar negativ betydelse i förhållande till de syften som framgår i Plan- och bygglagen. Det skulle understödja förenklingsförslagets syfte, att det ska bli lätt och smidigt att bygga en ny liten byggnad i strandskyddszone om den ersätter en befintlig byggnad.

Ett avsteg från dispensmodellen

Uppenbart innebär vårt förslag till ändringar i Miljöbalken ett avsteg från den etablerade modellen som innebär att intresserade parter måste ansöka om dispens i förhållande till ett allmänt förbud. Detta är en medveten omprövning som utgår från vårt uppdrag att föreslå förenklningar i regelverk som påverkar mikroföretagande, och som baseras i observationen att många upplever dispensförfarandet som problematiskt, och att det upplevs förhindra företagande.

Strandskyddet betraktas ofta som ett så pass starkt allmänt intresse att det i en proportionalitetsbedömning ofta väger över den enskildas rätt att få bygga på sin fastighet. Att det i Miljöbalken framgår olika grunder för att kunna beviljas dispens har medfört att i praxis verkar domstolar ofta ha ansett att det allmänna förbudet i 9 kap. 15 § är rimligt, i en proportionalitetsprövning så utgör möjligheten till dispens en slags säkerhetsventil, som medger att den enskildes intresse kan omhändertas i enskilda fall.

Vårt förslag innebär att grunderna för att bedöma var strandskydd föreligger inte förändras, dvs. bedömningar om var strandskydd föreligger kommer även fortsatt att utgå från utsläckhetskriteriet, operationaliserat som redan etablerad hemfridszon respektive att ändringen inte väsentligt ska inskränka på principen om fri passage. Det innebär att samma underliggande syften som strandskyddet avser även i fortsättningen ska skyddas, och att samma landområden borde skyddas respektive tillåtas att bebyggas. Eftersom (korrekt beslutade) dispenser under det nuvarande dispenssystem ändå ha borde ha blivit beviljade i samma fall som vi föreslår upphäva förbudet så bedömer vi att skyddet för strandskyddets värden väsentligen bevaras intakt. (Ev. skillnader föreligger i ev. fall där nuvarande system inte resulterat i att fall som borde beviljats dispens inte har gjort det.)

Däremot ändras naturligtvis förfarandet för att avgöra när ersättningsbyggande får ske i strandsskydds zoner. På det praktiska planet bedömer vi att förenklingarna för potentiella strandnära småföretagare kommer att vara omfattande. Vi bedömer på det allmänna planet att de bestämmelser som vi föreslår skulle innebära ett långt mer transparent och effektivt system än det som finns i dag, utan att väsentligt reducera de existerande skyddsvärdena. Det kommer, om vårt förslag beslutas, att finnas mycket enkla och lättbegripliga regler angående under vilka omständigheter som en företagare eller individ får bygga en liten byggnad för att ersätta en redan befintlig byggnad i en strandskydds zon.

Från denna utrednings utgångspunkter har en dispensmodell flera nackdelar. För det första innebär ett dispensförfarande kostnader för att sammanställa och insända ansökan, inklusive ev. ansökningsavgifter. Utredningen har inte kunnat insamla omfattande statistisk information om detta, men vi har vissa exempel. Länsstyrelserna i Stockholm och Västra Götaland uppger att de har avgifter om 4 600 kronor för ansökningar om dispens från strandskydd. Mellan kommunerna varierar avgifterna: Värmdö kommun tar t.ex. ut en avgift om 600 kronor för en dispensansökan, Gävle Kommun tar ut en avgift om mellan 3 700–6 100 kronor, beroende på omständigheter i det enskilda fallet. Utöver dispensavgifterna tillkommer avgifter för ev. bygglov. Där kan det finnas betydande variation mellan kommuner och också beroende på ärendets art (t.ex. byggnadens storlek etc.). I exempelkommunen Gävle förefaller avgifterna ofta uppgå till mellan 10 000–20 000 kronor, men de kan vara upp till 30 000–40 000 kronor. Om vi antar att dessa kommuner är representativa så innebär det att relativt ofta kan de samlade avgifterna (för strandskyddsdispens och bygglov) uppgå till runt 20 000–30 000 kronor i relevanta ärenden.³⁰ Detta bör sättas i relation till att färdiga standardiserade Friggebodar verkar finnas att köpa på marknaden från runt 30 000 kronor. Det finns alltså en realistisk chans att en potentiell småföretagare i dagsläget kan få betala nästan lika mycket i avgifter för att få tillstånd (prövade) för att få uppföra en byggnad, som det kostar att inköpa den egentliga byggnaden.

Därutöver tillkommer förstås kostnader, dvs förlorad arbetstid, för att sammanställa den information som behövs för dispensansökan, tid för att fylla i den och sända in den etc. Vi har inte kunnat

³⁰ Taxor och avgifter för byggärenden.pdf.

insamla kvantitativ information om exakt hur mycket arbetstid detta kan innebära, men ansökningsprocesserna är kända för att vara långdragna och besvärliga. Därefter kan en ev. beviljad dispens överklagas och då uppstår ytterligare merkostnader.

Eftersom en utgångspunkt för vår utrednings arbete är att reducera de kostnader för företaget som orsakas av regler så ser vi det som bättre med en procedur som inte medför en kostsam ansökan om dispens.

Vidare ska vi utgå från att handläggningstiderna ska förkortas där så är möjligt. Enligt Tillväxtverkets uppgifter så uppfattar många företagare det som att handläggningstiderna för ansökningar om dispens från strandskydd är långa. Även detta talar för att det vore bättre att anta en modell som innebar att färre ärenden skulle behöva prövas i en process som innebär långa handläggningstider.

Slutligen är det besvärande att många företagare verkar uppleva processerna för att pröva ansökningar om strandskyddsdispens som osäkra och svårförutsägbara. En bidragande orsak till att bedömningarna om dispensansökningarna upplevs som oförutsägbara är att det inte är tydligt vilka kriterier som ansökningarna bedöms i förhållande till. Det är tydligt att kriterierna ska omfatta t.ex. frågor om allemansrättslig tillgång och utsträckningen av hemfridszoner. Men som framgår så finns inte dessa koncept tydligt reglerade i författningar, och i stor del bygger de på sedvanor. Ofta kan det därför vara öppet för tolkning om ett särskilt landområde är ”ianspråktaget” eller om en hemfridszon existerar. Därför finns en inbyggd problematik som innebär att det blir upp till enskilda handläggare att göra sina personliga tolkningar av förhållanden i en given situation, när en dispensansökan ska prövas. Den dubbla roll som kommunala myndigheter och länsstyrelser har – att både formulera lokala mål vad gäller strandskyddet, och att pröva enskilda dispensansökningar i förhållande till syftena bakom strandskyddet – gör också att problematiska frågor uppstår ang. i vilken utsträckning myndigheterna kan ses som tillräckligt fristående i prövningsprocessen. Det finns en slags latent intressekonflikter inbyggda i systemet.

Att många företagare verkar uppleva processerna för att pröva ansökningar om strandskyddsdispens som osäkra och svårförutsägbara är besvärande eftersom ett rättssäkerhetsperspektiv innebär att

tillämpningen av lagen som huvudprincip bör vara förutsägbar och lika för alla.

Om bedömningen att dispensmöjligheten är viktig som en slags säkerhetsventil, som medger att den enskildes intresse kan omhändertas i enskilda fall, är viktig för bedömningen angående om reglerna kan anses vara förenliga med proportionalitetsprincipen eller inte, så är det avgörande att avgörande att dispenssystemet faktiskt tillämpas och fungerar på ett helt oproblematiskt sätt. En kombination av att ha restriktivitet som utgångspunkt, att ha latent intressekonflikter inbyggda i systemet, och mycket vaga bedömningsgrunder, (i termer av kriterier för att avgöra när ett område är ianspråktaget eller inte), är inte bra utgångspunkter för att få tillförlitliga och systematiskt rättssäkra bedömningar av dispensansökningar. Vi därför att i de fall som det går att identifiera andra lagtekniska lösningar än dispensförfarandet – t.ex. lösningar av det slag vi identifierar här – så är dessa lösningar att föredra framför utgångspunkten att alla åtgärder är förbjudna.

Att tillämpningen av lagen upplevs som oförutsägbar minskar också de potentiella företagarnas benägenhet att investera i sina fastigheter och strandnära näringsverksamheter. Denna minskade investeringsbenägenhet kommer sannolikt att påverka företagets tillväxt negativt.

Utifrån ett flertal av de utgångspunkter som vi har för den här utredningen så framstår därför dispenssystem som ofördelaktigt, och vi förordar därför en övergång till ett system som i stället innebär att det allmänna förbudet upphävs där så är möjligt.

Bedömningar och proportionalitet

Vårt förslags utgångspunkt är att försöka att på ett långt tydligare sätt än i dagsläget kombinera å ena sidan skyddet av de viktiga syften som finns för strandskyddet, och å andra sidan de möjligheter som potentiella företagare som använder strandnära befintliga byggnader behöver ha att bestämma över användningen och utformningen av strandnära fastigheter för att kunna driva sin verksamhet. Eftersom vi i utgår från samma operationaliseringar av strandskyddets syften som det hittills etablerade systemet så är vår bedömning att på det principiella planet bör inte strandskyddets syften påverkas nämnvärt.

Eftersom dispenser (i nuläget) ändå ha borde ha medgetts i samma fall som vi föreslår upphäva förbudet för byggande så bedömer vi att skyddet för strandskyddets värden väsentligen bevaras intakt. Det är endast i de fall som dispensprövningen inte fungerat korrekt som en skillnad borde uppstå, dvs. i de fall som en byggnadsägare på felaktiga grunder fått avslag på sin ansökan om strandskyddsdispens. I dessa fall innebär den bestämmelse vi föreslår att innebära att personen ifråga skulle kunna bygga. Vi bedömer att detta i sig är en positiv förändring som är tillräckligt motiv för att genomföra den förenkling vi föreslår.

Vi bedömer därför att det system vi föreslår närmare överensstämmer med proportionalitetsprincipens grundinnebörd, än vad dagens befintliga system gör. I båda fallen bör vi i princip uppnå samma utfall i termer av skyddet för strandskyddets syften, men enligt den regelmodell som vi föreslår så behöver företagarnas och individernas rättigheter inskränkas i långt mindre utsträckning. Detta är huvudanledning till att vi bedömer att de förenklingsförslag vi lämnar är motiverade.

Vi är medvetna om att det kan uppfattas som att vår bedömning inte helt överensstämmer med delar av rättspraxis, t.ex. vissa av Miljööverdomstolens ställningstaganden angående proportionalitet i strandskyddsfrågor, (vilka ofta verkar innebära att strandskyddet anses vara ett så pass starkt allmänt intresse att detta överskuggar den enskildas rätt att få bebygga sin fastighet).³¹ Men vi är inte bundna av en domstols bedömningar utan kan göra egna bedömningar, som inte är lika bundna av nuvarande författningar eller intentionerna bakom dem. Vår bedömning är dels att domstolen inte haft möjlighet att överväga alternativ till nuvarande dispens-system, utan bara kunnat tolka proportionalitet inom ramen för gällande rätt, dels att domstolen därför inte kunnat beakta t.ex. proportionalitetsprincipens nödvändighetskriterium på det sätt vi kunnat göra. Vi anser därför att vår allmänna bedömning är mer välgrundad.

Vårt förslag är avgränsat till befintliga byggnader, och till mycket små byggnader (högst 30 m² byggnadsarea). Vi inser naturligtvis att mer omfattande förenklingar för företag skulle kunna uppnås om regelverken skulle öppnas för t.ex. nya byggnader också, men om nya byggnader tilläts är det inte lika tydligt att strandskyddet utsläckhets-kriterium skulle kunna tillämpas. Sådana förändringar skulle förut-

³¹ Se exempelvis MÖD i mål nr M 6370–12, M 9186–13 och M 1554–17.

sätta ytterligare analys – sannolikt t.ex. bedömningar av andra aspekter än proportionalitetsprincipens nödvändighetskriterium – utöver den analys vi kunnat genomföra, därför lämnar vi inte sådana förslag.

Vi inser också att mer omfattande förenklingar skulle kunna uppnås om regelverken skulle öppnas för t.ex. större byggnader också, men vi har inte haft möjligheter att tillräckligt analysera de eventuella konsekvenserna för strandskyddet av detta, och föreslår därför inga ändringar på dessa punkter. Som en grundprincip framstår det dock som ganska oproblematiskt att en befintlig byggnad skulle kunna ersättas av en annan byggnad av samma storlek, oavsett hur stor byggnaden är.

Vi föreslår att små befintliga byggnader i strandskyddsområden ska kunna ersättas av andra små byggnader. Därför är den allmänna bilden att i de relevanta fallen har strandskyddets syften redan varit utsläckt, vilket väsentligt förenklar analysen. Vi inser dock att det uppstår några naturliga följdfrågor.

För det första innebär vårt förslag att byggnader som har en byggnadsarea om mindre än 15 m² kan ersättas av byggnader som har en area om 15 m². Vi är medvetna om att en ev. utökning av en hemfridszon till 15 m² (från t.ex. 10 m²) kan innebära att det allemansrättsliga tillträdet kan begränsas något i en strandskyddszone. Vi bedömer dock att för praktiska syften så är det väldigt få byggnader som understiger 15 m² byggnadsarea som skulle kunna fungera som en effektiv bas för ett småföretags verksamhet. Från detta perspektiv är det viktigt att byggnader som är alltför små för att kunna fyll en vettig funktion ska kunna expanderas något så att de faktiskt kan användas för företagande och näringsverksamhet. Vi vill därför säkra att små företag kan få tillgång till byggnader som har en byggnadsarea om minst 15 m².

Vår bedömning är också att allemansrättens syften inte kategoriskt utesluter att hemfridszoner skulle kunna få utsträckas något i vissa fall. Som vi noterar kan principen om att hemfridszoner inte ska få expandera inte anses vara absolut (ens på ett principiellt plan) – då skulle principen om fri passage aldrig vara tillämplig eftersom det aldrig skulle kunna uppstå en situation där en expanderande hemfridszon skulle kunna begränsa utrymmet för fri passage.

Vi menar också att om t.ex. en åtgärd innebär att en äldre byggnad om 10 m² ersätts av en nyare byggnad om 15 m² så bedömer vi att en

sådan förlust av några få kvadratmeter mark som tidigare kanske inte varit uppenbart ianspråktagen får anses innebära en mycket liten – nästan negligerbar – inskränkning av strandskyddets syften, (inte minst givet att Sveriges strandskyddade områden sannolikt omfattar ett antal miljarder kvadratmeter). Vidare bedömer vi att det allemansrättsliga tillträdet i praktiken skulle begränsas i än mer ringa utsträckning, eftersom mycket få personer antagligen skulle ge sig iväg till stranden för att få möjlighet att tillbringa sin tid precis på de få kvadratmeter mark som är belägna invid en befintlig byggnads vägg (och som skulle kunna komma att byggas över). Vår sammantagna bedömning är att en sådan ev. begränsning av strandskyddszonen om några få kvadratmeter är motiverad för att skapa ett regelsystem som skapar goda förutsättningar för små och nya företag, och som på ett transparent och lättförståeligt sätt omhändertar rättighetsägarnas intressen, utan att mer än marginellt begränsa strandskyddets syften.

En andra fråga är om en utvidgning (eller nyetablering) av en näringsverksamhet i sig kan anses utgöra en begränsning av strandskyddets syften, även om byggnaden ifråga inte skulle vara större än tidigare, eller verksamheten farligare? Kan det t.ex. vara så att det faktum att en sedan tidigare befintlig byggnad (som tidigare stått närmast vakant) började fyllas med folk som besökte ett småföretag skulle kunna avskräcka andra personer från att vilja röra sig på den delen av stranden? Frågan är relevant eftersom våra förslag syftar till att kunna skapa mer entreprenuriell aktivitet i annars underutnyttjade byggnader. Skulle själva det faktum att näringsverksamheterna ifråga tillväxte kunna anses innebära att det allemansrättsliga tillträdet begränsades, även om aktiviteten ifråga ägde rum inom den sedan tidigare befintliga byggnadsarean?

Vi bedömer att det inte skulle vara så. Vår förståelse är att strandskyddet har två syften, att skydda den allemansrättsliga tillgången, och att säkerställa goda villkor för växt- och djurliv. Vi bedömer inte att ett syfte med allemansrätten i sig skulle vara att skapa folktomma stränder, eller att avfolka byggnader som ligger på områden som i övrigt utgörs av strandskyddade områden. Tvärtom är ett av syftena bakom strandskyddet att folk ska kunna vistas på stränderna. Därför ser vi det som helt acceptabelt om en tidigare närmast vakant byggnad ersätts av en annan byggnad i samma storlek, som i större utsträckning fylls av människor och värdeskapande verksamheter.

Vi vill också påtala att en aktiv besöksindustri mycket sannolikt kan främja friluftslivet, vilket är ett av syftena bakom strandskyddsreglerna. Om t.ex. kunniga småföretagare kan erbjuda fina fågel-skådningsvandringar eller sålsafaris så kan det sannolikt locka fler personer att aktivt delta i friluftslivet. Regeringen har skrivit att ”Utveckling av näringsverksamhet i strandnära läge, som bidrar till tillgängliggörande av områden, kan främja det rörliga friluftslivet, besöksnäring och lokal service.”³² Vi instämmer i det.

Om en expansion av aktivitetsgraden i företagen som nyttjar byggnaderna ifråga å andra sidan skulle medföra att andra personer på stranden inte skulle tycka att det inte var lika trevligt att gå i närheten av byggnaden ifråga så skulle det inte innebära att deras allemansrättsliga tillgången hade begränsats, det hade inneburit att personerna ifråga hade valt inte utöva sin rätt till allemansrättslig tillgång, vilket är en annan sak. (För övrigt kan sådana effekter också uppstå i strandskyddade områden där allemansrätten är obegränsad, många kan t.ex. ogilla att besöka en badstrand – som är helt strandskyddad – om stranden är för överfylld av andra människor.)

För det tredje finns frågor angående om det faktum att vi föreslår att en ersättande byggnad (av samma storlek) ska kunna användas för andra syften än den första byggnaden skulle kunna ses som att det i sig skulle kunna utgöra en inskränkning av strandskyddet? Kort sagt är svaret att det beror på vilken annan användning som ersätter den tidigare användningen. Det är t.ex. fullt rimligt att anta att det ibland kan bli så att en ny användning av en byggnad skulle kunna innebära att strandskyddets syften inskränktes mindre än med en föregående användning. Men naturligtvis kan det finnas nya användningar av en byggnad som skulle innebära en inskränkning av strandskyddets syften. T.ex. kan ett företag ägna sig åt någon form av miljöfarlig verksamhet, som skadar växt och djurliv i området. Det är bl.a. därför vårt förslag till bestämmelse omfattar klausulen ”om ändringarna inte har uppenbar negativ betydelse för strandskyddets syfte.” Vår föreslagna reglering skulle därför inte medge att byggnader skulle uppföras för att bedriva verksamheter som vore uppenbart skadliga i förhållande till strandskyddets syften.

I samband med detta bör det noteras att bestämmelserna om strandskydd som diskuterats här är långt ifrån de enda bestämmelser som existerar som är relevanta för skyddet av sådana syften. Exem-

³² Dir. 2019:41.

pelvis består andra delar av Miljöbalken (bl.a. 1 kap. 3–5 §§, och 9–15 kap.) i väsentliga delar av ett antal bestämmelser om vilka miljöhänsyn som ska tas då man driver olika former av verksamhet. Utöver bestämmelserna om strandskydd – som väsentligen reglerar byggande – finns därför en rad andra bestämmelser i andra författningar angående hur verksamheter ska drivas för att inte vara miljöfarliga. Detta innebär att det finns andra regleringar som till del omhändertar strandskyddets syften, vilket i sin tur kan innebära att strandskyddets regleringar av byggande kanske inte är kausalt nödvändiga för att skydda strandskyddets syften, (i alla fall i de delar som strandskyddet rör sig om skydd för växt- och djurliv). I så fall uppstår viktiga frågor utifrån proportionalitetsprincipen – är de begränsningar som följer av strandskyddets bestämmelser nödvändiga i bemärkelsen att de är de mest effektiva, och minst begränsade regleringarna som kan beslutas för att skydda strandskyddets syften?

Vi bedömer att det förslag vi lämnar utgör en kraftfull förenkling av ett betungande regelverk. Vårt förslag syftar bl.a. till att reducera kostnaderna som följer av regler, ge småföretag bra förutsättningar för tillväxt, och att nya företag ska kunna startas. Förslaget är utformat för att beakta de bakomliggande syftena bakom strandskyddet, och upprätthålla skyddet av strandskyddets värden. Från ett proportionalitetsperspektiv så framstår det som en form av mindre begränsande reglering, som kan uppnå i stort sett samma skyddsnivåer.

Andra skyddsområden

Utöver strandskyddsområde kan det offentliga (stat, inkl. länsstyrelser, och kommuner) fatta beslut om att andra områden regleras av särskilda skyddsbestämmelser, t.ex. nationalparker, naturreservat, kulturresevat, naturminne, biotopskyddsområde, djur och växtskyddsområde och Natura2000 område etc. Sådana områden kan ofta regleras av tillkommande skyddsbestämmelser, utöver vad som framgår rörande strandskyddet. Många av dessa regleras i MB 7 kap.

Ett sådant område kan geografiskt sammanfalla med en strandskyddszone. I dessa fall blir området ifråga föremål för en form av dubbel reglering. Det är möjligt att den tillkommande regleringen på en given plats skulle kunna innebära begränsningar för den nya be-

stämmelse i MB 7 kap. 16 § som vi föreslår. Vi bedömer att i princip är det inte lämpligt om så skulle bli fallet. I så fall skulle t.ex. länsstyrelser kunna upphäva den generella förenkling som föreslås här genom att besluta om andra former av skydd för strandzoner. Vår bedömning är också att som huvudprincip kan det inte vara särskilt störande om en redan befintlig byggnad i t.ex. ett naturreservat kan få underhållas och rustat upp eller bytas ut om det är motiverat. (Skulle syftet med sådana skyddsområden i praktiken vara att implicit riva byggnader eller aktivt bidra till deras förfall, genom att göra det omöjligt att rusta upp eller byta ut dem, så borde ärendena ifråga bli föremål för beslut om expropriation och ersättning.) Därför menar vi att den princip vi föreslår i princip bör få genomslag även i sådana skyddade områden, inklusive i redan befintliga sådana områden.

Skulle ett beslut om skyddsområde i stället fattas som omfattar inskränkningar i rätten att använda mark- och vattenområden som innebär att den bestämmelse vi föreslår inte kan få genomslag i ett visst skyddat område så bör det i enlighet med vårt förslag och vår bedömning vara föremål för ersättning i enlighet med de bestämmelser som finns för ersättning i samband med expropriation och som framgår i Regeringsformen 2 kap. Ersättning bör alltså i sådana fall utgå i form av det fulla marknadsvärde som byggnaden skulle uppgå till ifall den tilläts byggas om eller ersättas.

Däremot har vi full förståelse för att inrättande av sådana skyddsområden innebär att man vill uppnå någon form av högre skydd, och som konsekvens kan bestämmelser delvis vara mer restriktiva ang. ändringar, såsom byggande etc. Vår huvudsakliga bedömning är att det inte kan vara särskilt störande om en redan befintlig byggnad i t.ex. ett naturreservat kan få underhållas och rustat upp eller bytas ut om det är motiverat. Däremot kan vi se att det skulle kunna vara motiverat med striktare sidokrav.

Vårt generella förslag är att förbudet i MB 7 kap. 15 § inte ska omfatta ändringar i befintliga små byggnader eller anläggningar och uppförande av små byggnader eller anläggningar som ersätter befintliga byggnader eller anläggningar, *om ändringarna inte har uppenbar negativ betydelse för strandskyddets syfte*. Om det finns särskilda omständigheter i t.ex. naturreservat skulle det lämpligen kunna lösas genom att man i dessa omständigheter skulle kunna ge någon form av tillägsbestämmelse som vidare utvecklar den del av bestämmelsen som är kursiverad, för att visa särskild hänsyn till de särskilda

skyddsvärden som kan gälla i dessa speciella områden. Däremot anser vi att den icke-kursiverade delen av bestämmelsen bör vara fortsatt oförändrad och tillämplig även i sådana områden. I grunden bör det vara möjligt att ersätta en liten befintlig byggnad, med en ny liten byggnad, som får användas på andra sätt; om dessa användningssätt inte uppenbart orsakar t.ex. miljöproblem i de berörda områdena.

Lagtekniskt är vår bedömning att ev. sådana överväganden inte ska få innebära att den bestämmelse vi föreslår för MB 7 kap. 16 § ska flyttas från 7 kap. 16 §, utan att någon form av tilläggsbestämmelse i så fall får införas i relation till de bestämmelser som reglerar de skyddade områdena, t.ex. avgränsade tilläggsbestämmelser i MB 7 kap. 2–12 §§. På denna punkt har vi inte lämnat några författningsförslag, utan överlämnar det till vidare beredning.

Inhämtade synpunkter

Vad gäller strandskyddet ansvarar i första hand kommuner och länsstyrelser för tillsyn och dispensansökningar. Under utredningsarbetet har vi därför inhämtat synpunkter från Askersunds Kommun och Länsstyrelsen i Norrbotten, med utgångspunkten att de ska kunna fungera som exempel på de många kommuner och länsstyrelser som är involverade i detta arbete. Vi har också varit i kontakt med SKR, som representerar Sveriges olika kommuner. Vi har också inhämtat synpunkter från följande berörda organisationer inom området: Visita, LRF, och Fiskevattenägarna (utöver de organisationer som lämnat synpunkter genom expertgruppens arbete).³³ Ingen av organisationerna har tagit ställning i detalj till ett specifikt författningsförslag, men företrädare för organisationerna har informerats om innebörden av förslaget och lämnat sina synpunkter.³⁴

Askersunds Kommuns allmänna synpunkt är att de själva identifierat problemet med att utnyttja och omvandla befintliga byggnader och fastigheter i strandskyddade områden, bl.a. finns sådana befintliga fastigheter i kommunen. Det finns byggnader där den ursprung-

³³ Intervjuer med Företrädare för Askersunds Kommun, Visita, SKR, och Fiskevattenägarnas Riksförbund den 2021-06-01.

³⁴ De synpunkter som lämnats anses av organisationerna ifråga inte utgöra officiella eller beslutade ställningstaganden till förslagen, utan betraktas som bedömningar från ledande tjänstemän i organisationerna.

liga användningen av byggnaden inte längre är aktuell i dagens samhälle, och byggnaderna får stå och förfalla eftersom ägarna inte kan omvandla dem efter moderna behov. Kommunen bedömer att den upplevda restriktiviteten och krångligheten i de befintliga reglerna delvis underminerar förtroendet för rättsordningen, och problemen skulle behöva adresseras. Kommunen bedömer att det vore bra om det gick att genomföra förenklingar som gjorde det lättare att modernisera och fullt utnyttja sådana fastigheter. Kommunen ser det som mest lämpligt att genomföra ev. förenklingar i sådana fall som det får begränsade konsekvenser för strandskyddet, bl.a. i fall där befintliga byggnader gör att vissa områden som faller inom strandskyddet de facto redan är halvprivatiserade och strandskyddet mer eller mindre utsläckt.

Länsstyrelsen i Norrbotten angav att det var relativt svårt att bedöma förslaget, som potentiellt kan medföra både positiva och negativa konsekvenser. Organisationen ser inte den föreslagna förändringen som helt oproblematisk, delvis beroende på hur den närmare utformas. De ser t.ex. att ev. förändringar inte bör leda till konsekvenser som att t.ex. områden runt byggnaderna ifråga privatiseras i större omfattning, t.ex. genom att staket sätts upp etc., vilket bedöms kunna motverka de allemansrättsliga syftena. De ser också att det är viktigt att ev. förändringar inte på ett betydelsefullt sätt ska få negativt påverka det kulturhistoriska värdet, t.ex. att göra omfattande ändringar i utseendet på byggnaderna, som inte passar in i omgivningen.

SKR representerar de kommuner som har i uppgift att som myndigheter hantera många av frågorna rörande strandskydd. SKR har inte lämnat synpunkter på det specifika förslag som lämnas här utan hänvisar till mer övergripande ställningstaganden om strandskyddet som de publicerat.³⁵ Av dessa framgår bland annat att SKR betonar vikten av en strandsskyddslagstiftning som bygger på tillit till lokala bedömningar och beslutsfattande; och att det befintliga strandskyddet bedöms utgöra allvarliga hinder för bl.a. bostadsbyggandet och samhällsutvecklingen. Strandskyddet behöver enligt SKR göras om i grunden för att spegla allmänhetens förväntningar och för att ge skydd där det faktiskt behövs. SKR har därför inte tagit ställning specifikt till frågor om regler rörande befintliga fastigheter, men för-

³⁵ <https://skr.se/skr/tjanster/omwebbplatsen/sok.13659.html?query=strandskydd&submitButton=>.

ordar på ett allmänt plan en modernisering och förenkling av strandskyddet.

Visita är positiva till den allmänna intentionen i förslaget och organisationen har medlemsföretag som har befintliga byggnader som de skulle behöva bygga om och använda för andra syften för att kunna förbättra sin verksamhet. Visita menar också att strandskyddet generellt behöver förenklas för att kunna utnyttja vattennära tillgångar, och att den typ av förenklingsförslag som vi diskuterar här välkomnas.

Fiskevattenägarnas Riksförbund har som synpunkt att de mer omfattande förenklingsvinsterna framför allt skulle ligga i ökade möjligheter att uppföra nya byggnader. Sådana förenklingar kan bidra till t.ex. utvecklandet av gårdsbaserad fisketurism. Åtgärder som rör befintliga byggnader anses ha mer begränsad förenklingspotential, men med det sagt menar förbundet ändå att förslag av detta slag kan innebära positiva förenklingar, om än inte lika omfattande. Förbundet bedömer att störningen av strandskyddet inte skulle behöva bli omfattande om de slags förenklingsförslag som lämnas här beslutades. Förbundet menar också att dagens lagstiftning andas en föråldrad syn på fiske som näring, att de undantag som finns för areella näringar tillämpas för restriktivt.

LRF hade inte möjlighet att lämna synpunkter i förhållande till förslaget om förenklingar av regler för befintliga byggnader, utan hänvisade till mer övergripande ställningstagande om strandskyddet, bl.a. LRF:s remissyttrande i förhållande till SOU 2020:78 Tillgängliga stränder.³⁶ På flertalet punkter i det remissyttrandet förordar LRF att olika former av lättnader av strandskyddet bör beslutas, och skärpningar av skyddet inte beslutas. Vidare uppmärksammar LRF frågor som t.ex. undantag för de areella näringarna, och t.ex. att kravet på betydande inkomst utgör ett problem. SKR har därför inte tagit ställning specifikt till frågor om regler rörande befintliga fastigheter, men förefaller på ett allmänt plan förorda en modernisering och förenkling av strandskyddet.

³⁶ LRF, dnr. 2021-8763.

Andra utredningar etc.

Vår utredning har hållit sig informerad om och beaktat andra pågående utredningar etc. Naturligtvis är vi medvetna om bl.a. utredningen SOU 2020:78 Tillgängliga stränder – ett mer differentierat strandskydd. (Vi refererar själva till dess betänkande.) Den utredningen har haft i uppdrag att på ett mer övergripande sätt göra en översyn av strandskyddets utformning och föreslå åtgärder som medför att strandskyddet görs om i grunden genom framför allt en ökad differentiering som tar hänsyn till att tillgången till sjöar och stränder varierar i landet, liksom befolkningstäthet och exploateringsstryck (dir. 2019:41). Utredningen skulle också bl.a. föreslå åtgärder som innebär förbättrade förutsättningar för t.ex. företagande och skulle bl.a. beakta möjligheten till regelförenklingar. (I dessa delar liknar de båda utredningarnas uppdrag varandra.)

Vår utredning har haft som huvudsaklig utgångspunkt att försöka att inte lämna förslag på specifika punkter där andra pågående utredningar har i uppdrag att lämna specifika förslag, för att undvika dubbelarbete etc.

När vi har beaktat betänkandet från SOU 2020:78 är vår bedömning att de förslag som vi lämnar här inte överlappar med eller står i konflikt med de förslag som lämnats i SOU 2020:78, och inte heller med vad den utredningen enligt sina direktiv haft som uppdrag att lämna specifika förslag om. I SOU 2020:78 ser vi exempelvis inte att dess ställningstaganden tydligt utgår från eller förhåller sig till de förenklingspolitiska målsättningar som vi har att utgå från. I stället har fokus för den utredningen legat på differentierat strandskydd, för olika områden i landet, och snarast utgått från landsbygdspolitikens målsättningar. I den utsträckning som SOU 2020:78 lämnat förslag som berör förutsättningar för företagande förefaller de snarast vara fokuserade på särskilda områden på landsbygden och andra delar av landet (t.ex. LIS områden). Vi noterar också, (liksom Askersunds kommun har gjort i sitt remissyttrande i förhållande till SOU 2020:78), att den utredningen inte har lämnat särskilda bedömningar eller förslag i frågor som rör befintliga byggnader.³⁷

Det förslag vi lämnar här tar sikte på att kraftfullt förenkla för regelverken för mikroföretagande genom att förenkla för ersättnings-

³⁷ <https://www.regeringen.se/499666/contentassets/adfdfaa69e7e49799a2f19cfa6f3e1d/askersunds-kommun.pdf>.

byggande och underhållande av befintliga fastigheter som utgör viktiga produktionsresurser för sådana småföretag. Förslaget fokuserar på befintliga byggnader, och är inte avgränsat till särskilda landsbygdsområden, det siktar inte på differentiering mellan olika delar av landet, utan föreslår en helt generell förenkling. Vi bedömer därför inte att de förslag vi lämnar här skulle överlappa med varken det uppdrag som SOU 2020:78 fått, eller förslagen som den utredningen lämnat. Däremot bedömer vi att det förslag vi lämnar här ligger väl inom ramen för uppdraget som anges i vårt eget direktiv: att utreda och lämna förslag till förenklingar av regelverk med betydelse för mikroföretagande.

4.2.3 Förenklingar av reglerna om kör- och vilotider

Allmänmotivering

Förslag: Ett varningssystem införs i förhållande till transportföretagen. Om en överträdelse inte är så allvarlig att sanktionsavgift måste påföras ska Transportstyrelsen i stället meddela transportföretaget en varning.

Vid prövningen av frågan om varning ska meddelas ska bl.a. de omständigheter som räknas upp i 9 kap. 11 § förordningen (2004:865) om kör- och vilotider samt färdskrivare m.m. beaktas. Det ska också beaktas om överträdelsen är av ringa art. Det ska även särskilt beaktas om den avgiftsskyldige tidigare har meddelats en varning för en överträdelse av samma slag. En varning ska få meddelas för flera överträdelser gemensamt.

Skälen för förslaget

Det framgår av artikel 19.1. i kör- och vilotidsförordningen (förordning (EG) 561/2006 om harmonisering av viss sociallagstiftning på vägtransportområdet) att medlemsstaterna ska fastställa regler om sanktioner för överträdelse av förordningen och vidta alla åtgärder för att säkerställa att de tillämpas. Av bestämmelserna framgår att sanktionerna, utöver att vara effektiva, avskräckande och icke-diskriminerande, ska vara proportionella, dvs. sättas till en sådan nivå att de står i rimlig proportion till det intresse de är avsedda att till-

godose. Vi gör bedömningen att vårt förslag, att – ”Ett transportföretag ska meddelas en varning i stället för att påföras en sanktionsavgift om åtgärden är tillräcklig med hänsyn till överträdelsens allvar.” – uppfyller dessa krav. Förslaget innebär att det blir effektivt och avskräckande – innebörden av en varning är just att vara avskräckande. Det är också icke-diskriminerande. Vi bedömer också att vårt förslag är mer proportionerligt än hittills gällande rätt, som ofta bedöms få som konsekvens att enkla misstag i praktiken behandlas som avsiktliga brottsliga handlingar. Vi bedömer bl.a. därför att vårt förslag är förenligt med EU-rätten.

Bakgrund

För att förbättra trafiksäkerheten, förarnas arbetsvillkor och konkurrensvillkoren inom vägtransportområdet finns regler om kör- och vilotider. För att kunna kontrollera att dessa regler följs används färdskrivare. Regler om kör- och vilotider finns i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 561/2006 om harmonisering av viss sociallagstiftning på vägtransportområdet och om ändring av rådets förordningar (EEG) nr 3821/85 och (EG) nr 2135/98 samt om upphävande av rådets förordning (EEG) nr 3820/85 (kör- och vilotidsförordningen). Regler om färdskrivare finns i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 165/2014 om färdskrivare vid vägtransporter, om upphävande av rådets förordning (EEG) nr 3821/85 om färdskrivare vid vägtransporter och om ändring av Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 561/2006 om harmonisering av viss sociallagstiftning på vägtransportområdet (färdskrivarförordningen).

Den svenska förordningen (2004:865) om kör- och vilotider samt färdskrivare m.m. (FKV) innehåller bland annat de nationella sanktionsbestämmelserna för förare och företag för överträdelser av kör- och vilotider samt hantering av färdskrivare.

Problembeskrivning

Svenska åkerier och bussföretag har länge framfört att regelverket gällande kör- och vilotider är överdrivet restriktivt, komplext och svårtolkat. Därutöver anser företagen att det råder brist på vägled-

ning om hur tillämpningen av regelverket går till. Det svåra regelverket och den bristande vägledningen leder till att företag gör sig skyldiga till upprepade handhavandefel (ofrivilliga misstag vid främst registrering i färdskrivare) som sedan resulterar i kostsamma sanktionsavgifter om Transportstyrelsen gör en företagskontroll. Som exempel kan det röra sig om att en förare i samband med ett toalettbesök flyttar bilen, och under mer än 2 minuter glömmar att registrera färdskrivarkortet, vilket kan leda till kostsamma sanktioner.

Transportstyrelsen har i en utredning om att göra sanktionssystemet mer ändamålsenligt som ett av flera alternativ övervägt att föreslå ett varningssystem (Transportstyrelsen, 2017). I sin rapport anförde myndigheten att innebörden varningssystemet skulle vara att ett transportföretag som hålls ansvarigt för överträdelser, vid första kontrolltillfället och under vissa förutsättningar, endast ska få en varning i stället för att det påförs sanktionsavgift. Om brister kvarstår vid en uppföljande kontroll, som då skulle ske inom relativt kort tid, får företaget betala sanktionsavgift i vanlig ordning. Transportstyrelsen bedömde vid en sammanvägning att nackdelarna övervägde och anförde följande skäl

Ett transportföretag som inte påförs sanktionsavgift vid första kontrolltillfället skulle kunna uppleva systemet som mer flexibelt och proportionerligt. För att få proportionalitet skulle det dock krävas att varning inte kan komma ifråga om det handlar om ett stort antal överträdelser, eller om det handlar om MAÖ³⁸ och SAÖ³⁹. En nackdel med ett system med varning i stället för avgift vid första kontrolltillfället kan vara att incitamentet minskar för ett företag att förhindra överträdelser innan det kontrollerats första gången. Företaget kan då beakta att det antagligen inte skulle behöva betala några sanktionsavgifter för överträdelser vid ett första kontrolltillfälle, om det inte handlar om många överträdelser eller MAÖ eller SAÖ. Att införa en varning i stället för sanktionsavgift skulle alltså kunna ha en negativ inverkan på regelefterlevnaden; det skulle i vart fall knappast ha någon positiv inverkan. Ett system med varning som kräver en uppföljande kontroll i närtid av samma företag borde också innebära att färre företag totalt sett blir föremål för kontroll om inte resurser tillförs kontrollverksamheten.

Transportstyrelsen valde att inte konsekvensutreda systemet med att varna företagen vidare. I stället föreslog myndigheten att en ny fjärde punkt skulle införas i 9 kap. 11 § FKV samt att vissa förändringar skulle göras i avgiftssystemet. Regeringen beslutade om änd-

³⁸ Mycket allvarlig överträdelse.

³⁹ Synnerligen allvarlig överträdelse.

ringar i sanktionssystemet i enlighet med Transportstyrelsens förslag. Ändringarna trädde i kraft den 1 mars 2018 och innebar bland annat att:

- Sanktionsavgiften för mindre och allvarliga överträdelser halverades.
- Sanktionsavgiften för mycket allvarliga och synnerligen allvarliga överträdelser differentierades, i vissa fall sänktes de och i vissa fall höjdes de.
- Den sammanlagda sanktionsavgiften höjdes till som högst 800 000 kronor eller en procent av årsomsättningen, jämfört med tidigare gräns på 200 000 kronor eller tio procent av årsomsättningen.
- En ny fjärde punkt lades till i 9 kap. 11 § FKV.

Enligt 9 kap. 11 § FKV ska den avgiftsskyldige helt eller delvis befrias från sanktionsavgift om det skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Vid prövningen av denna fråga ska det som anges i ett antal uppräknade punkter särskilt beaktas. Enligt den nya fjärde punkten som trädde i kraft 1 mars 2018 ska det vid bedömningen även särskilt beaktas om överträdelsen saknar betydelse i kontrollhänseende eller är obetydlig med hänsyn till syftet med den bestämmelse som har överträtts.

Tillväxtverket föreslog juni 2020 i sin rapport Förenklingsresan att Transportstyrelsen bör kunna utfärda en varning i stället för sanktionsavgift. Rapporten bereds, enligt uppgift, inom Regeringskansliet.

Av Tillväxtverkets rapport framgår att den nya fjärde punkten i 9 kap. 11 § FKV hade tillämpats i sju fall, motsvarande två procent av de kontroller som utfördes 2018–2019. Vidare framgår att branschföreträdare i kontakter med Tillväxtverket menade bestämmelsen hade tillämpats alltför sällan sedan införandet (Tillväxtverket, 2020).

Tillväxtverket föreslog att det skulle införas ett sanktionssystem med möjlighet att, per företagskontroll, få:

- en varning
- en varning med föreläggande om vite (där företaget föreläggs att åtgärda brister inom en viss tidsram)
- en sanktionsavgift, eller

- ingen åtgärd.

Internationell forskningslitteratur ger visst stöd åt att sådana former av mer graderade, eller inkrementella, sanktioner kan vara mer effektiva än mer absoluta sanktioner.⁴⁰ (Vilket skulle tala emot Transportstyrelsens bedömning att ett varningssystem skulle kunna ge incitament för företag att följa reglerna.)

Enligt Tillväxtverkets rapport fanns det behov av en mer djupgående analys vad gäller den exakta utformningen av systemet. Förslaget bygger på att sanktionssystemet utformas så att åtgärderna knyts till företagskontrollen, inte den enskilda överträdelsen. Verket noterade att ett alternativ till förslaget där varningar utfärdas per kontroll är att utfärda varningar per enskild överträdelse. Några av de personer som myndigheten hade intervjuat ansåg emellertid att det inte var ett alternativ eftersom ett företag skulle kunna ha flera hundra överträdelser.

Vi konstaterar att de alternativ som finns för Transportstyrelsen vid en kontroll är att antingen besluta att inte påföra någon avgift eller att påföra en hel eller nedsatt avgift. Det saknas ett steg mellan dessa två alternativ. Om ingen sanktion utfärdas i dagsläget innebär det att den ansvariga myndighet inte vidtagit någon åtgärd som är avskräckande. Det innebär att föra efterleva huvudregeln – att vara avskräckande – så är myndigheten närmast tvungen att påföra sanktionsavgiften, (vilket förefaller oproportionerlig när det t.ex. rör sig om enkla misstag i förhållande till ett krångligt regelverk.) Som Tillväxtverket konstaterat är regelverket konstruerat så att sanktioner döms ut direkt, oavsett om föraren har begått ett misstag i form av handhavandefel eller om det handlar om systematiskt fusk.

Vi bedömer att förslaget skulle förenkla kraftigt för transportföretagen. Innebörden av ”varning” är att vara avskräckande. Den föreslagna förenklingen innebär att de åtgärder som myndigheten i första steget vidtar kan vara avskräckande, utan att för den skull vara oproportionerliga.

Vi har inhämtat synpunkter från den berörda företagarorganisationen Transportföretagarna, samt från Tillväxtverket och från Transportstyrelsen. Transportstyrelsen ställer sig avvisande till förslaget och hänvisar i stället till en lösning där myndigheten själv ska bedriva ett internt utvecklingsarbete vad rör formerna för en mer flexibel

⁴⁰ Se t.ex. Coleman (1994) *Foundations of Social Theory*.

kontrollverksamhet, och där kontrollverksamheten mer skulle fokusera på företaget som fuskar grovt och medvetet.

Transportföretagen menar att ett varningssystem med uppföljande kontroller skulle medföra att seriösa företag som vill göra rätt för sig (men gör sig skyldiga till ofrivilliga handhavandefel) slipper att drabbas av sanktionsbestämmelserna, och välkomnar förslaget. Enligt Tillväxtverkets rapport är både branschen och Transportstyrelsen eniga om att det ofta är relativt enkelt att skilja på seriösa och oseriösa företag.

Liksom Tillväxtverket anser vi att fördelarna med ett varningssystem är att det ger transportföretagen bättre förutsättningar att förstå hur regelverket fungerar, hur det ska tillämpas och vad som måste åtgärdas. Vi ser också att förenklingen ifråga sannolikt inte skulle påverka brottsligheten i negativ riktning på något nämnvärt sätt.

Vi bedömer att det förslag till regel som presenteras här är tillräckligt avskräckande, och mer proportionerligt än det befintliga regelverket. Vad gäller Transportstyrelsens hänvisning till ett eget utvecklingsarbete i riktning mot en mer flexibel företagskontroll bedömer vi dels att det är viktigt att proportionalitetshänsynstagandet reflekteras i den egentliga författningsmässiga regeln, inte bara myndighetens tillämpning av reglerna. Dels noterar vi också att Transportstyrelsen inte hittills varit generösa i sin tillämpning av den befintliga möjligheten att välja mindre ingripande åtgärder, utan endast tillämpat den i mycket liten andel av fallen.

Förenklingen skulle vidare förbättra dialogen mellan Transportstyrelsen och transportföretagen och ge företaget incitament till att åtgärda brister. Företagen skulle i mindre utsträckning drabbas av kostsamma sanktionsavgifter. En viktig aspekt är att förslaget med all sannolikhet skulle förbättra förarnas arbetsmiljö, de behöver inte längre vara lika oroade över att begå enkla misstag som kan medföra omfattande sanktionskostnader för arbetsgivaren. Vi bedömer därför att ett varningssystem bör införas.

Varningen bör som utgångspunkt ersätta den sanktionsavgift som skulle påförts för en enskild överträdelse, dvs. en varning ska utfärdas, snarare än en sanktion, om inte särskilda förhållanden talar emot det.

Enligt 9 kap. 11 § FKV ska det vid prövningen av frågan om det är oskäligt att ta ut en sanktionsavgift med fullt belopp särskilt beaktas

1. om överträdelsen har berott på sjukdom som medfört att den avgiftsskyldige inte förmått att på egen hand göra det som ålegat honom eller henne och inte heller förmått att uppdra åt någon annan att göra det,
2. om överträdelsen annars berott på en omständighet som den avgiftsskyldige varken kunnat eller bort förutse och inte heller kunnat påverka,
3. vad den avgiftsskyldige gjort för att undvika att en överträdelse skulle inträffa, eller
4. om överträdelsen saknar betydelse i kontrollhänseende eller är obetydlig med hänsyn till syftet med den bestämmelse som har överträtts.

Samma omständigheter, särskilt punkt 4, är relevanta även vid en prövning av om en varning ska meddelas och bl.a. dessa omständigheter bör därför beaktas vid den prövningen. Det ska också beaktas om överträdelsen är av ringa art. Eftersom syftet med ett varningssystem är att företaget ska kunna rätta sig efter varningen bör det även särskilt beaktas om företaget tidigare har meddelats en varning för en överträdelse av samma slag. Det bör typiskt sett inte vara möjligt för företaget att bli varnat mer än en gång, men det bör typiskt sett inte heller vara möjligt att utfärda en sanktionsavgift om inte företaget blivit varnat någon gång tidigare, om inte överträdelsen är mycket allvarlig.

Varningen bör som utgångspunkt ersätta den sanktionsavgift som skulle påförts för en enskild överträdelse. Systemet bör utformas så att det finns möjlighet för Transportstyrelsen att meddela en gemensam varning för flera överträdelser. Därmed finns möjlighet för Transportstyrelsen att meddela en varning för de överträdelserna vid en och samma företagskontroll.

Konsekvenser

Tillväxtverket (2020) har i sin rapport gjort en bedömning av konsekvenserna av förslaget om varningssystem. Vi hänvisar till rapporten för de närmare detaljerna och redovisar här endast en översikt.

Sammanfattningsvis bedömer vi att den sammanvägda samhälls-ekonomiska effekten av förslaget är begränsad. Tillväxverket uppskattar att sanktionsavgifterna minskar med 1–2 procent, motsvarande 0,2–0,4 miljoner kronor per år. Den huvudsakliga samhälls-ekonomiska effekten av förslaget bedöms i stället vara kvalitativ då förändringen öppnar upp för bättre kommunikation och relation mellan Transportstyrelsen och företagen vilket ger företagen bättre förutsättningar att förstå hur regelverket fungerar, hur det ska tillämpas och vad som måste åtgärdas. På sikt kan detta leda till att fler företag än de som genomgår en företagskontroll gynnas av förslaget. Vidare bedömer vi att förändringen kan bidra till en bättre arbetsmiljö för förarna, genom att minska stressen för yrkeschaufförer som upplever dagens system som besvärande då ofrivilliga handhavandefel leder till sanktionsavgifter om företaget väljs ut för en företagskontroll.

Tillväxtverket bedömer att förändringen kommer att innebära merarbete för Transportstyrelsen, varför Transportstyrelsens resurser behöver öka motsvarande 0,4–1,8 miljoner kronor. Alternativt bedöms ändringen leda till färre kontroller om Transportstyrelsens anslag inte tillförs motsvarande medel. Därtill bedömer Tillväxtverket att de minskade sanktionsavgifterna för företagen innebär en minskad sanktionsintäkt för staten med motsvarande belopp (0,2–0,4 miljoner kronor). Denna minskning motverkas av något minskade domstolskostnader motsvarande 0,1 miljoner kronor eftersom färre företagskontroller förväntas överklagas till domstol.

Slutligen bedömer Tillväxtverket även att det blir en oförändrad påverkan på polisens vägkontroller på kort sikt, men att förslaget över tid kan innebära minskade böter som följd av att regelefterlevnaden förbättras. Vi bedömer att Transportstyrelsen kommer fortsatt ha goda förutsättningar för att säkerställa regelefterlevnad.

Vi gör inte någon annan bedömning av förslagets konsekvenser än de som Tillväxtverket har redovisat. Vi föreslår att den minskade sanktionsintäkten finansieras genom en minskning av Transportstyrelsens förvaltningsanslag.

4.3 Identifierade förenklingsförslag som föreslås utredas vidare

I detta avsnitt identifierar och analyserar vi följande förenklingar av regelverk, som bedöms kunna bidra till kraftfulla förenklingar för bl.a. mikroföretag, men som vi bedömer bör utredas vidare innan de beslutas:

- Ändrade gränsvärden för frivillig revision.
- Förenklingar rörande alternativt organisationsnummer.
- Förenklingar av regler om kapitalbrist.
- Ändrade regler om efterhandsdebitering av avgifter för alkohol- och tobakstillstånd.
- Förenklade regler om danstillstånd.
- Förenklade av regler rörande närståendekretsar.

Anledningarna till att förslagen föreslås utredas vidare varierar mellan förslagen. I vissa fall behöver kanske principiella frågor utredas (t.ex. relationen till det kommunala självstyret.) I andra fall har vår utredning kunnat göra en tydlig bedömning att en specifik förenkling ska genomföras, men inte haft tidsmässiga möjligheter att fullt utveckla alla aspekter av förslaget.

Formerna för den vidare utredningen kan också variera, i vissa fall kan en ny offentlig utredning behöva tillsättas, i andra fall kan Regeringskansliets beredning av ärendet vara tillräcklig.

Förslagen beskrivs närmare i avsnitten nedan.

4.3.1 Ändrade gränsvärden för frivillig revision

Bedömning: Regeringen bör låta utreda de närmare formerna för, och bereda, ett beslut som innebär att bestämmelserna i aktiebolagslagen ändras på ett sätt så att det framgår att revisionsplikten slopas för företag som inte når upp till följande gränsvärden: nettoomsättning om 20 miljoner kronor, krav på balansomslutning på 20 miljoner kronor, krav på anställda om högst 9 personer. Mindre bolag, som inte når upp till dessa gränsvärden, bör inte omfattas av revisionsplikt.

Bakgrund

Enligt Aktiebolagslagen (2005:551) 9 kap. 1 § ska ett aktiebolag ha minst en revisor. Dock framgår av bestämmelsen att ett privat aktiebolag i sin bolagsordning får ange att det inte ska ha någon revisor. Bolaget får inte ange att det inte ska ha någon revisor om 1. Medelantalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 3, 2. bolagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 1,5 miljoner kronor, 3. bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 3 miljoner kronor.

Enklare uttryckt: ett mycket litet aktiebolag kan självt välja om det ska ha, eller inte ska ha, en revisor – om bolaget de senaste två åren (1) haft högst tre anställda, (2) haft en balansomslutning om högst 1,5 miljoner kronor, (3) haft en nettoomsättning om högst 3 miljoner kronor. Revision är frivillig för de små bolag som understiger dessa gränsvärden. Om två av gränsvärdena överskrids under två år i rad uppstår kravet på revision igen.

Möjligheten till frivillig revision infördes den 1 november 2010 i Sverige. Dessförinnan omfattades de små aktiebolagen av samma revisionsplikt som de större bolagen.

Riksrevisionen har i en rapport angivit att ungefär 60 procent av de bolag som omfattades av reformen vid räkenskapsåret 2015 hade valt att inte ha någon revisor (cirka 175 000 bolag). Organisationen SRF konsulterna har uppskattat motsvarande andel till närmare sjuttio procent.

Lagstiftningen kan betraktas som en tillämpning av motsvarande EU rätt: Europaparlamentets och Rådets direktiv av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag.⁴¹ Direktivet medger revisionsfrihet för små företag. Enligt EU direktivet kan företag undantas från revisionsplikt om de under två år (1) haft en balansomslutning om högst 6 miljoner Euro (cirka 60 miljoner kronor, beroende på växelkursen), (2) haft en nettoomsättning om högst 12 miljoner Euro (cirka 120 miljoner kronor), (3) och i medeltal haft högst 50 anställda. De enskilda medlemsländerna väljer sedan hur de vill tillämpa bestämmelserna i sin nationella lagstiftning.

Revisorns uppgifter

En av revisorns huvudsakliga uppgifter är, enligt Aktiebolagslagen (ABL) 9 kap. 3 § att granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen ska utföras med professionell skepticism och vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. (I del 3 av betänkandet lämnar vi en mer uttömmande redogörelse för bestämmelser om revision etc.) Revisorn ska också efter varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse till bolagsstämman (9 kap. 5 §). Enligt 9 kap. 4 § ska revisorn följa bolagsstämmans anvisningar, om de inte strider mot lag, bolagsordningen eller god revisionsmed. En revisor väljs, enligt 9 kap. 8 §, av bolagsstämman. Av ABL 7 kap. 1 § framgår att aktieägarnas rätt att besluta i bolagets angelägenheter utövas vid bolagsstämma.

Detta innebär i princip att när revisorn utför sin uppgift så agerar han på aktieägarnas uppdrag. Han tillsätts av dem, återrapporterar till dem, och ska (inom lagens gränser) följa deras anvisningar. I första hand agerar revisorn alltså på aktieägarnas uppdrag för att underlätta deras kontroll över bolaget och bolagets ledning, särskilt vad gäller bolagets ekonomiska ställning.

Det framgår vidare av ABL 8 kap. 37 § bl.a. att revisorn ska genast sända en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket, om revi-

⁴¹ Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEGText av betydelse för EES.

sionsberättelsen innehåller 1. anmärkningar enligt 9 kap. 33 § andra stycket, eller 2. uttalanden om att (a) årsredovisningen inte har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning, (b) sådana upplysningar som ska lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning inte har lämnats, (c) styrelseledamöterna eller den verkställande direktören inte bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget, eller (d) bolaget inte har fullgjort en skyldighet som avses i 34 § 1–3.

Av 9 kap. 33 § framgår att revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida styrelseledamöterna och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget, och en anmärkning om ifall en styrelseledamot eller den verkställande direktören har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet, eller om han har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören på något annat sätt har handlat i strid med denna lag, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. Av 9 kap. 34 § framgår att i revisionsberättelsen ska revisorn anmärka om han eller hon har funnit att bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter i enlighet med vissa bestämmelser i Skatteförfarandelagen (2011:1244).

Av bestämmelserna i ABL 9 kap. 33–37 §§ framgår alltså bl.a. att om revisorn i sitt uppdrag uppmärksammar att styrelse eller VD gjort sig skyldig till vissa lagbrott, eller till olagligt skatteundandragande, eller andra oegentligheter ska han informera Skatteverket om detta.

Problembeskrivning

Riksdagen har den 18 januari 2017 tillkännagett för regeringen att regeringen bör ta initiativ till att överväga om fler företag kan undantas från revisionsplikten. (Regeringen har besvarat Riksdagens tillkännagivande i sin skrivelse 2017/18:201. Ännu har regeringen inte tagit initiativ till att utöka undantagen från revisionsplikt.) Flera andra organisationer, t.ex. Näringslivet Regelnämnd NNR, har likaså påtalat behovet att upprätthålla och även utöka undantaget från krav på revision.

Vilken bakomliggande problembild är det som gjort att bl.a. Riksdagen och dessa organisationer har identifierat ett behov att utöka

friheten från revision? Vi sammanfattar argumenten här, utifrån de kriterier som vår utredning har att utgå ifrån.

Kostnader för företagen. En revision medför en konkret kostnad för det berörda företaget, (ofta verkar kostnaden för att anlita en konsult uppgå till runt 10 000–18 000 kronor per år, administrativa kostnader om runt 2 000 kronor tillkommer). Sådana kostnader påverkar naturligtvis på ett ganska direkt sätt t.ex. företagets vinstmarginaler, överlevnad och deras konkurrenskraft. Utgångspunkten för riksdagens ställningstagande om att revisionsfriheten bör utökas utgick från bedömningen att det är angeläget att minska de administrativa bördorna för företagen, och det framstår fortsatt som en viktig anledning att vidare analysera om det finns behov att utöka revisionsfriheten.

Konkurrenskraft. När revisionsfriheten för små företag infördes 2010 var ett skäl att det skulle stärka bolagens konkurrenskraft (prop. 2009/10:204). Vi bedömer att det är naturligt att extra kostnader påverkar ett företags konkurrenskraft. I denna kontext noteras ofta att de gränsvärden som Sverige valt att tillämpa är låga i relation till de gränsvärden som tillämpas i EU:s andra medlemsländer. Eftersom det innebär att en större andel av företagen i Sverige får bära kostnaderna för revision innebär reglerna att de svenska företagen kan försättas i en ofördelaktig situation då de ska konkurrera med motsvarande aktiebolag i EU av samma storlek.

Företagens tillväxt. Ett tillkommande skäl för att avskaffa revisionsplikten för de minsta företagen år 2010 var att reformen skulle bidra till fler företag som växer och anställer fler (prop. 2009/10:204). Minskade kostnader kan t.ex. ge företagen mer finansiellt utrymme att investera och därigenom växa, och om kostnadsreduceringar innebär att vinstmarginalerna ökar kan det också öka incitamenten för tillväxt.

Proportionalitet. Från denna utrednings perspektiv uppstår också viktiga frågor om proportionalitet. Den allmänna regeln i ABL om att aktiebolag ska ha en revisor innebär en begränsning i aktiebolagens (aktieägarnas) möjligheter att välja hur de ska utforma sin verksamhet – dvs. om de vill ha en revisor eller inte. Denna begränsning behöver analyseras utifrån ett proportionalitetsperspektiv. Detta är extra påkallat eftersom begränsningarna ifråga medför kostnader etc.

Aktieägarens perspektiv

Som vi har konstaterat så framgår av ABL att revisorn tillsätts av aktieägarna, agerar på deras uppdrag, rapporterar till ägarna och följer deras anvisningar (inom lagens ramar). Vi menar att i en analys av frivillig revision går det inte att ignorera att detta är revisorns huvuduppgift, och endast fokusera på revisorns funktion i förhållande till myndigheterna. Vår bedömning är att frågan om revision inte t.ex. är en beskattningsfråga, utan en fråga om vilka tjänster som en revisor tillhandahåller till aktieägarna. I denna del delar vi SOU 2008:32:s bedömning ”Att det skatterättsliga sambandet mellan reviderade årsredovisningar och bolagens självdeklarationer är svagt hänger delvis samman med att revisionen inte haft till främsta syfte att tillgodose statens intressen.”

Utan tvekan fyller revision en värdefull funktion för många företag. Det visas t.ex. av att 30–40 procent av de små företag som inte har plikt att ha revisor ändå väljer att ha en, på frivillig basis.

Revision är i grunden en kontrollmöjlighet för ägarna att övervaka förvaltningen av ett bolag man äger men där man inte arbetar och har löpande insyn i verksamheten. I majoriteten av de svenska mikroföretagen är detta sannolikt inte särskilt tillämpligt, eftersom ägare, styrelse och även den som är verksam ofta är en och samma person, eller åtminstone en liten grupp personer som löpande samarbetar nära med varandra, och har relativt god insyn i vad de andra gör. För många mikroföretag föreligger därför inte ett stort behov av intern övervakning genom revision.

I dessa omständigheter är det rimligt att ägarna själva kan välja bort tjänsten, om de inte värdesätter tjänsten tillräckligt mycket för att vara villiga att betala priset för den. Värdet av revision kan därför – utifrån aktieägarens perspektiv – vara ett argument för att enskilda bolag ska välja att använda sig av den, men inte ett argument för en regel som tvingar dem att använda sig av den.

Konsekvenser för t.ex. brottslighet och brottsbekämpning

I en bedömning angående om revisionsfriheten ska utökas kan i grunden två olika typer av värden vägas relativt tydligt mot varandra. Å ena sidan vilka fördelar som kan uppstå för företagen om de slipper revisionsplikten, å andra sidan vilka nackdelar som det ev. skulle kunna

medföra för myndigheternas arbete med brottsbekämpning etc. Vår bedömning är att de senaste decennierna har båda aspekterna analyserats jämförelsevis utförligt. Vi inleder med att analysera aspekter som rör brottsbekämpning etc.

Som framgår ovan så agerar revisorn på aktieägarnas uppdrag, och revisorns huvudsakliga uppgift är att säkerställa ägarnas möjligheter att ha insyn i och utöva kontroll över sitt bolag. Enligt ABL har revisorn därutöver också en tillkommande uppgift, att uppmärksamma t.ex. Skatteverket på ev. relevanta missförhållanden i bolaget, framför allt vad gäller frågor om viss brottslighet och skatteundandragande. Det får ses som att revisorn understödjer myndigheterna och underlättar deras verksamhet vad gäller brottsbekämpning och skatteförfarande. En fråga är därför om en inskränkt revisionsplikt skulle leda till konsekvenser i termer av eller ökad brottslighet eller andra nämnda problem?

Konsekvenser för bl.a. brottslighet

Frågan om konsekvenser för brottsligheten och skatteundandragande analyserades bl.a. i den offentliga utredning som föregick beslutet om revisionsfrihet 2010, (SOU 2008:32). Den framförde bl.a. att de negativa effekterna är svåra att kvantifiera och sin bedömning att farhågorna för ökat skattefusk och annan brottslighet var överdrivna. Sammantaget ansåg den utredningen att det inte har framkommit att effekten av revisorernas lagliga gransknings- och anmälningsskyldighet när det gäller skatter och avgifter kan tillmätas någon avgörande betydelse för det totala beskattningsunderlaget. SOU 2008:32 noterade att bolagets revisor vanligtvis inte har något direkt inflytande över företagets skattedeclarationer och självdeklarationer, och att revisorn har normalt begränsade resurser att upptäcka om bolaget har redovisat alla inkomster i bokföringen eller om redovisade utgifter inte utgör faktiska kostnader för bolaget. Mot bakgrund av att brotten är svåra att upptäcka och att revisorernas förstahandsintresse aldrig kommer att vara att upptäcka och anmäla brott bedömde SOU 2008:32 att det inte är troligt att anmälningsskyldigheten kommer att få en viktig roll för antalet brottsanmälningar eller vilken typ av brott som anmäls. Sammantaget ansåg SOU 2008:32 att det inte fanns anledning att tro att effekten av revi-

sorernas lagliga gransknings- och anmälningsskyldighet när det gäller skatter och avgifter kan tillmätas någon avgörande betydelse för det totala beskattningsunderlaget.

Har någon omständighet ändrats på något betydelsefullt sätt givit anledning att ändra den bedömning som gjordes i SOU 2008:32 inför införandet av revisionsplikten 2010?

Frågan om konsekvenser för brottsligheten och skatteundandragande har därefter analyserats bl.a. i Riksrevisionens rapport Avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag – en reform som kostar mer än den smakar (RiR 2017:35), och Ekobrottsmyndighetens rapport Effekter på den ekonomiska brottsligheten efter avskaffandet av revisionsplikten för mindre aktiebolag (år 2016), samt dess uppföljningsrapport Fördjupad studie av effekter på den ekonomiska brottsligheten efter avskaffande av revisionsplikten för mindre aktiebolag, från år 2020, (EBM2019-653).

Ekobrottsmyndigheten hade som grund för sin rapport från 2016 granskat runt 300 anmälningar om ekonomisk brottslighet i aktiebolag under en viss period för att försöka undersöka om reformen fått några konsekvenser för den ekonomiska brottsligheten. I rapporterna framfördes bl.a. att avskaffandet av revisionsplikten kan vara en riskfaktor för att bolag används som brottsverktyg. Exempelvis bedömdes ett bolag kunna erbjuda en legitim fasad för att dölja den brottsliga verksamheten och ge möjlighet att tvätta brottsvinster. I granskningen framkom att andelen anmälda bolag som ansågs ha anskaffats enbart i syfte att begå brott var närmare dubbelt så hög bland de bolag som inte hade revisor jämfört med de bolag som hade valt att ha kvar revisorn. Den rapporten baserades på brottsanmälningar där en bedömning gjordes utifrån tillgänglig information i ett tidigt skede. Vad anmälningarna senare kunde komma att leda till när det gäller förundersökning, åtal, domar, näringsförbud och utfärdande av strafföreläggande analyserades inte.⁴² Rapporten var därför baserad på misstankar om brott, inte konstaterad brottslighet.

Ekobrottsmyndighetens rapport från 2020 fördjupade analysen. Den fokuserade framför allt på så kallad ”målvakts”-problematik, och i vilken utsträckning som målvaktsbolagen också valt bort revision. Rapporten fokuserade på 47 fall av bolag där målvakter enligt Ekobrottsmyndighetens mening funnits i bolagens styrelser.

⁴² Se Ekobrottsmyndighetens rapport Fördjupad studie av effekter på den ekonomiska brottsligheten efter avskaffande av revisionsplikten för mindre aktiebolag (år 2020).

I 31 av de 47 bolagen hade bolagen aldrig haft revisor, i 13 av bolagen hade ägaren ifråga valt bort revisor. Rapporten konstaterar att det av olika anledningar varit svårt att lagföra målvakterna i de olika aktuella fallen. I ett fall väcktes åtal mot ett bolag som valt bort revisor, i 7 fall väcktes åtal mot bolag som aldrig haft revisor. Sammanlagt dömdes 10 personer för något brott, 5 personer friades. Det framgår inte tydligt av rapporten hur många av bolagen som de 10 dömda personerna var involverade i. Sammanfattningsvis verkar Ekobrottsmyndigheten ha fått uppfattningen att frånvaron av revisor kunde ha bidragit till brottsligheten ifråga, eftersom myndigheten i rapportens avslutande diskussion framförde ett förslag om ett ”återinförande av revisionsplikten i dess tidigare utformning”.

Vår tydliga bedömning är att Ekobrottsmyndighetens utredningar inte kan anses ge något trovärdigt stöd för hypotesen att frånvaron av revisionsplikt skulle bidra till ökad brottslighet. För det första får konstateras att utredningarna ifråga har utgått ifrån misstankar eller anmälningar om brottsmisstanke, i långt färre fall har det påvisat att brott faktiskt har begåtts, eftersom antalet domar är långt lägre. Det är en stor skillnad på misstanke om brott, och konstaterad brottslighet, och det går inte att dra långtgående slutsatser om förekomsten av faktiska brott utifrån ett material som i grunden handlar om fall av misstänkta brott. Särskilt inte då myndigheten själv framför att det visat sig svårt att lagföra individerna ifråga.

För det andra har myndigheten i sin rapport försökt studera sambandet mellan brottslighet och förekomsten av en revisor. Men förekomsten av en revisor är en annan sak än förekomst av en regel som kräver en revisor. Det hade myndigheten behövt ta hänsyn till i sitt urval av fall. För det tredje är urvalet av fall alldeles för litet för att kunna anses vara statistiskt representativt. År 2015 hade runt 175 000 bolag i Sverige valt bort revision. Det går inte att utifrån ett urval om endast 300, eller 47 fall, dra några trovärdiga slutsatser om hur den samlade populationen av företag beter sig.

För det fjärde, och mer allvarligt, har urvalet varit systematiskt snedvridet. Att fokusera på fall där brottsmisstanke föreligger är kanske naturligt för en brottsutredande myndighet, men metodologiskt är det inte acceptabelt. Det utgår från ett känt metodologiskt misstag som brukar benämnas ”urval på den beroende variabeln”.⁴³

⁴³ Se t.ex. King, Keohane & Verba, 1994, *Designing Social Inquiry*.

Problemet, mycket kort formulerat, är att genom att endast fokusera på fall där brottslighet misstänks så bortser man från de många fall i populationen där brottslighet inte förekommit, och därför kan felaktiga slutsatser systematiskt dras angående i vilken utsträckning som brott förekommer i den samlade populationen. (Vad en studie hade behövt göra är i stället att göra ett slumpmässigt urval av ett antal bolag som hade, respektive inte hade, krav på revision, och där efter studerat hur många av dessa bolag som hade någon slags förekomst av brottslighet.)

Av de anledningar som framgår här är vår tydliga bedömning att Ekobrottsmyndighetens utredningar i dessa fall inte kan anses ge något trovärdigt stöd för hypotesen att frånvaron av revisionsplikt skulle bidra till ökad brottslighet.

Vad avser Riksrevisionens rapport så innehåller den egentligen inte mycket information om förekomsten av brott. Däremot innehåller den ett kapitel angående hur lätt eller svårt de brottsförebyggande myndigheternas (Skatteverket, Ekobrottsmyndigheten etc.) arbete är. Där framgår att myndigheterna ser att ett återinförande av revisionsplikten skulle kunna underlätta deras arbete, eftersom information då skulle kunna inkomma till dem om en del fall då brottslighet eller skatteundandragande skulle förekomma. Det framgår t.ex. också att formaliafelen i årsredovisningarna ska ha ökat sedan införandet av revisionsfriheten, och att fel i årsredovisningarna har ökat i förekomst. Någon statistisk eller systematisk analys som underbygger detta presenterar Riksrevisionen dock inte, det refereras till handläggares bedömningar. Det är inte heller tydligt om felen ifråga skulle utgöra någon form av brott. Av Riksrevisionens rapport framgår att Skatteverket inte har kunskap om reformens konsekvenser och vet inte om skattefelet har påverkats av reformen.

Informationen från Riksrevisionens rapport indikerar sammanfattningsvis att vissa brottsbekämpande myndigheter upplever att de fått något sämre förutsättningar att bedriva sitt arbete sedan revisionsplikten slopades för de små företagen, men föga egentlig information om hur brottsligheten i sig påverkats. Riksrevisionen skriver själv att det saknas kunskap om huruvida reformen har lett till ökad ekonomisk brottslighet. När regeringen år 2018 besvarade Riksrevisionens skrivelse så var dessbedömning att Riksrevisionens iakttagelser

utgör inte utgör tillräckliga skäl för att regeringen skulle verka för att återinföra revisionsplikten för små aktiebolag.⁴⁴

Sammantaget är vår bedömning att frågorna utretts ganska mycket, och att den information som presenterats i olika analyser inte ger stöd för antagandet att en frihet från revision på något väsentligt sätt skulle ha bidragit till ökad brottslighet etc.

Förenklingskonsekvenser

Den 1 november 2010 infördes en möjlighet för små privata aktiebolag att välja om bolaget ska ha en revisor eller inte. Drygt 250 000 aktiebolag, eller omkring 70 procent av det totala antalet aktiebolag, fick härigenom möjlighet att välja bort revisorn.

Enligt uppgifter från SRF Konsulterna har, sedan reformens införande i Sverige, cirka 70 procent av de bolag som underskriver de relevanta gränsvärdena och därmed kan välja bort revision även gjort det; och bland de nystartade bolagen väljer 3 av 4 att inte ha revision så länge man understiger gränsvärdena. Riksrevisionen har sin en rapport, Avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag – en reform som kostar mer än den smakar, konstaterat att ungefär 60 procent av de bolag som omfattades av reformen vid utgången av räkenskapsåret 2015 hade valt att inte ha någon revisor (cirka 175 000 bolag). Riksrevisionen noterar också att över tid har alltfler av de bolag som bildas varit aktiebolag, vilket bidrar till antalet företag som kan komma ifråga för revisionsfrihet. Enligt Bolagsverket saknade 60 procent av alla aktiebolag i Sverige revisor per den 29 augusti 2019. När det gäller nybildade aktiebolag saknade 90 procent revisor.⁴⁵

Det föreligger därför något varierande uppskattningar angående exakt hur stor andel av de tillämpliga företagen som väljer bort revision, och det kan variera mellan åren, men det är tydligt att det är en stor andel, sannolikt runt två tredjedelar.

Att en så stor andel av de små företagen väljer bort revision indikerar att de själva uppfattar det som en viktig förenkling och kostnadsbesparing för deras verksamhet. Att företagarna själva uppfattar det på det viset är enligt vår mening en av de starkaste anledningarna

⁴⁴ Skr 2017/18:201, s. 7.

⁴⁵ Se Ekobrottsmyndigheten EBM2019-653.

att anta att slopandet av revisionskravet faktiskt utgör en förenkling för mikroföretag.

Kostnader

Ett företag som måste genomgå revision orsakas kostnader i samband med detta. En stor kostnad är det arvode som behöver betalas till revisorn, andra kostnader omfattar administrativa kostnader i samband med att identifiera en lämplig revisor, sluta avtal med denna, och tillhandahålla den information som revisorn behöver för att genomföra sitt uppdrag etc. Storleken på kostnaderna kan variera, t.ex. beroende på omfattningen och komplexiteten i den verksamhet som ska revideras.

Riksrevisionen har i sin rapport angivit en uppskattning av de administrativa kostnaderna i samband med revision till i genomsnitt 1 814 kronor per företag och år, men att de bedömer den kostnadsuppskattningen som osäker. Riksrevisionen har också uppskattat de genomsnittliga arvodeskostnaderna för revision till runt 10 000 kronor per företag och år. Regeringen utgick, inför införandet 2010 från en uppskattning om cirka 14 000 kronor per företag och år, organisationen SRF konsulterna har uppskattat kostnaden till runt 18 000 kronor per år. (Dessa uppskattningar gäller i dagsläget, om ingen utvidgning av revisionsfriheten skulle beslutas. Skulle revisionsplikten slopas för fler företag skulle arvodeskostnaden kanske minska, eftersom efterfrågan skulle bli lägre, det motsatta skulle kunna ske om revisionsplikt återinfördes även för de minsta bolagen.) Sammanfattningsvis indikerar tillgängliga uppskattningar att den samlade kostnaden (administrativ plus arvode) kan uppgå till mellan cirka 12 000–20 000 kronor per år och företag.

Detta är kostnader som direkt påverkar företagets ekonomiska ställning. Riksrevisionen gör i sin rapport bedömningen att kostnadens effekt på bolagets lönsamhet i dagsläget skulle vara liten, då den skulle motsvara runt 1 procent bolagets nettoomsättning. Vi delar inte den bedömningen. Många små företag har vinstmarginaler som inte är särskilt höga, kanske 5–7 procent (om de alls gör vinst), och i det sammanhanget kan en reduktion med en procentenhet utgöra en stor skillnad, t.ex. att vinstmarginalen skulle falla med 20 procent, för ett företag vars vinstmarginal sjönk från 5 till 4 procentenheter.

Vi noterar också att Riksrevisionen utgår från sina uppskattningar av arvodeskostnaderna (10 000 kronor), skulle man i stället utgå från t.ex. SRF Konsulternas uppskattning (18 000 kronor) skulle kostnads-effekterna nästan fördubblas. För ett litet företag som gör kanske 80 000 kronor i vinst är det betydelsefullt om 20 000 kronor avgår i revisionskostnader.

Om man i stället beaktar de samlade samhällsekonomiska effekterna så uppskattar Riksrevisionen kostnadsbesparingen för de 175 000 företag som valt bort revision till runt 1,75 miljarder kronor år 2015. (Återigen kan summorna vara närmast dubbelt så stora om man utgår från de andra antagandena om storleken på revisorns arvode.) Detta utgör en omfattande samlad kostnadsreduktion för svenska mikro-företag.

Uppenbart kan ytterligare kostnadsreduktioner ske om den för-enkling som vi förordar skulle beslutas, eftersom fler företag då skulle vara undantagna kravet på revision. Vi antar att besparingen per företag skulle vara runt 16 000 kronor, då det förefaller vara ett slags median värde av de uppskattningar som redovisats ovan (14 000 konsultarvode + 2 000 i administrativ kostnad). Vi bedömer att runt 100 000 företag skulle kunna komma ifråga för de slopningar av revisionskrav som vi föreslår.⁴⁶ Om vi extrapolerar från trenden att runt 66 procent av bolagen valt att inte ha revisor skulle det innebära att runt 66 000 bolag skulle välja bort revision givet de regler vi för-ordar. Den samlade besparingen skulle för dessa företag i så fall bli runt 1,05 miljarder kronor för svenska mikroföretag varje år. (Uppen-bart skulle andra antaganden kunna leda till andra uppskattningar, och vi har beaktat andra möjliga scenarier, men detta ger en rimlig indika-tion om storleksordningen på besparingen.)

Vår samlade bedömning är att de befintliga reglerna som befriar de minsta mikroföretagen från krav på revision medför en stor kostnadsreduktion för svenska företag, och om de regler om frivillig revision som vi förordar för de något större mikroföretagen skulle beslutas så skulle det innebära ytterligare en stor kostnadsbesparing

⁴⁶ Uppskattningen bör ses som ungefärlig. Den baseras delvis på information som SRF konsulterna tillhandahållit. Enligt denna finns enligt UC 72 228 aktiebolag som har en omsättning mellan 3–10 miljoner kronor, ytterligare cirka 57 000 har en omsättning mellan 10–80 miljoner kronor. Vi uppskattar att runt 27 500 bolag i den senare kategorin skulle falla inom vårt förelagda gränsvärde för omsättning om högst 20 miljoner kronor. Det ger sammantaget runt 100 000 bolag.

för svenska aktiebolag – en betydelsefull kostnadsbesparing för det individuella mikroföretaget, men också för samhället i stort.

Konkurrenskraft

Enligt EU:s direktiv kan företag undantas från revisionsplikt om de under två år (1) haft en balansomslutning om högst 6 miljoner Euro (cirka 60 miljoner kronor), (2) haft en nettoomsättning om högst 12 miljoner Euro (cirka 120 miljoner kronor), (3) och i medeltal haft högst 50 anställda. Sverige har i stället valt att undanta företag från revisionsplikt om de (1) haft en balansomslutning om högst 1,5 miljoner kronor, (2) haft en nettoomsättning om högst 3 miljoner kronor, (3) och i medeltal haft högst 3 anställda. Det innebär att svenska lagstiftare har valt att sätta gränsvärden för svenska aktiebolag som är långt lägre än EU rätten kräver, dvs. det kan ses som en form av så kallad överimplementering av EU rätten.

I sin rapport *Audit Exemption Thresholds in Europe (2021)* har organisationen *Accountancy Europe* sammanställt information om på vilken nivå olika europeiska länder valt att lägga sina gränsvärden. Vi hänvisar till den rapporten för fullständig information, men redovisar relevanta observationer här.

Det är tydligt att Sverige, i en europeisk jämförelse, valt väldigt låga gränsvärden, endast Finland och Malta kan överhuvudtaget sägas ha gränsvärden som ligger i närheten av de svenska gränsvärdena. Det absoluta flertalet länder medger t.ex. undantag för revision för företag som har 50 anställda, medan Sveriges gränsvärde är 3. Medan Sveriges gränsvärde vad avser balansomslutning är 150 000 Euro har det absoluta flertalet länder ett gränsvärde som överstiger 4 miljoner Euro, dvs gränsvärdet är drygt 26 gånger högre än i Sverige. Medan Sveriges gränsvärde vad avser nettoomsättning är 300 000 Euro har det absoluta flertalet länder ett gränsvärde som överstiger 4 miljoner Euro, dvs gränsvärdet är drygt 13 gånger högre än i Sverige. Många andra länder har dessutom betydligt mycket högre gränsvärden än så.

Det finns också en tydlig trend över tid. Enligt rapporten har 23 av länderna ifråga höjt sina gränsvärden för balansomslutningen de senaste 15 åren, endast 2 har sänkt dem; 22 länder har höjt gränsvärdena för nettoomsättningen, endast 3 har sänkt dem; 7 länder har höjt gränsvärdena vad avser antalet anställda, bara 2 har sänkt dem.

En förutsättning för att Sverige ska ha ett starkt näringsliv, samt även kunna attrahera företag från andra EU-länder är att svenska regler är konkurrenskraftiga och inte diskriminerar verksamhet och etableringen av bolag i Sverige jämfört med övriga EU-länder. Ur detta perspektiv är de nuvarande svenska reglerna om revisionsfrihet extremt restriktiva med gränsvärden som väsentligt understiger övriga EU-länders regler rörande frivillig revision för mindre bolag. Det innebär att ett svenskt mikroföretag med t.ex. fler än 3 anställda som i dag enligt ABL måste betala revisorsarvodet kan få konkurrera med företag från flertalet europeiska länder som inte behöver bära motsvarande kostnad. Våra uppskattningar indikerar att det kan röra sig om runt 100 000 svenska mikroföretag som befinner sig i denna situation. Uppenbart bidrar detta inte till att stärka svensk konkurrenskraft, mer tillåtande regler skulle behövas för att stärka svensk konkurrenskraft.

Tillväxt

Frågan om hur regler bidrar till företags tillväxt är kanske den som blivit mest diskuterad under senare år, inte minst p.g.a. Riksrevisionens rapport Avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag – en reform som kostar mer än den smakar (RiR 2017:35), men också t.ex. tack vare rapporten ”Free to choose” (2018) av forskarna Huq, Daunfeldt, Hartwig, och Rudholm.

Riksrevisionens rapport jämför b.l.a. små företag som valt att ha revision, och företag som valt att inte ha revision, och konstaterar på en allmän nivå att i jämförelse har fler av de företag som har valt att ha revision växt, än antalet företag som valt att inte ha revision har gjort.⁴⁷

Riksrevisionen redovisar bland annat data som innebär att genomsnittliga företag som valt att behålla revision har varit större än bolagen som valt att inte ha revision. De som valt att ha revision har haft strax under 2 anställda i medeltal sedan cirka 2012 medan de som inte haft revision har haft strax under en anställd i medeltal. Likaså har nettoomsättningen varit högre (1,5–2 miljoner kronor) för de företag som valt att ha revision än för de företag som valt att inte ha revision (som haft omsättningar om cirka 1,2–1,4 miljoner kronor).

⁴⁷ RiR, (2017:35), s. 30–35.

Riksrevisionen redovisar också data som innebär att företag som valt att ha revision har växt i snabbare takt än bolag som inte valt att ha revision. Sedan 2010 har de bolag som valt att inte ha revision i medeltal växt från cirka 1,1 miljoner kronor i nettoomsättning till cirka 1,2 miljoner kronor. Samtidigt har bolag som valt att ha revisor växt från cirka 1,1 miljoner kronor till cirka 1,35 miljoner kronor. Samtidigt har genomsnittliga bolag som valt att ha revision växt från att ha i genomsnitt runt 1,35 anställda år 2010 legat kvar ungefär samma nivå, medan genomsnittliga bolag som inte valt att ha revision tvärtom har krympt från cirka 1,35 anställda till strax under 1,3 anställda, i medeltal. Detta är intressanta data.

Kanske främst med utgångspunkt i dessa data menar Riksrevisionen att reformen med införd revisionsfrihet för små bolag inte skulle ha nått sina syften, och att revisionsplikten borde återföras även för de minsta mikroföretagen.

Riksrevisionen beskriver detta som ”negativ tillväxteffekt av att välja bort revision”. Vår bedömning är dock att även om vi inte ifrågasätter de data som Riksrevisionen presenterar så finns viktiga frågor om kausaliteten, som sannolikt underminerar Riksrevisionens slutsats. En grundläggande anledningen är att det kan finnas andra faktorer som kan förklara varför företag växt eller inte har växt – till exempel viljan att växa och dessa faktorer kan korrelera systematiskt med vilka bolag som har valt att ha revision och vilka som inte har gjort det.

För det första noterar vi att bland de små företagen som inte växt har många bolag i medeltal haft strax under en anställd. I princip förefaller de ha varit enmansbolag, men organiserade i aktiebolagsform. Det är relativt väl känt från andra studier att många sådana enmansbolag utgörs av så kallat försörjningsföretagande, dvs. det finns en person som väljer att försörja sig själv genom att vara egen företagare, snarare än att vara fastanställd. Den personens ambition är dock att försörja sig själv, snarare än att bygga upp något företag. Om sådana företag inte har någon ambition att växa så kommer de också vara mindre sannolika att växa. Samtidigt är det osannolikt att en enmansföretagare skulle uppleva att han eller hon behöver någon revisor för att utöva kontroll över företagets ledning. Den personen upplever sannolikt inte att han behöver anlita professionell hjälp för att utöva kontroll över sig själv.

För det andra indikerar internationell forskningslitteratur att valet att anlita revisor oftast avspeglar om bolaget ifråga har ett ägande som är spritt mellan många personer, en tydlig principal-agent problematik, eller är beroende av extern lånefinansiering.⁴⁸ I dessa fall finns det ett tydligare behov för en långivare, eller ägare – som inte också utgör bolagets ledning – att utöva någon form av kontroll över bolagets ledning. (Detta överensstämmer med ABL:s huvudsakliga bestämmelser om att revisorn agerar på aktieägarnas uppdrag.)

I de fall som vissa av ägarna, eller långivare, inte är samma personer som t.ex. VD etc. så finns sannolikt också en mer kommersiell inställning till företaget. De ser sannolikt det kapital de lånar ut till företaget – i form av lån, eller eget kapital – som en investering, och de önskar få avkastning från den investeringen. Därför är det relativt sannolikt att de små bolag som valt att ha revisor också skulle ha en högre tillväxtvilja.

Även om det är som Riksrevisionens data indikerar – att bolag som valt att ha revisorer växer något mer än bolag som inte valt att ha revisorer – så bedömer vi därför, med utgångspunkt i den internationella forskningslitteraturen, att det sannolikt inte gör stöd för den kausala hypotesen att ”revision leder till högre tillväxt” utan snarare att det beror på andra kausala orsakssamband. Vi bedömer därför inte att Riksrevisionens slutsats att det skulle finnas en ”negativ tillväxteffekt av att välja bort revision” skulle vara en valid slutsats, och inte heller att ett krav på revision i sig skulle leda till ökad tillväxt.

Forskarna Huq, Daunfeldt, Hartwig, och Rudholm (2018) har publicerat en forskningsrapport angående det svenska undantaget från revisionsplikt. De fokuserar på anställningseffekter som följer av friheten från revision som infördes 2010 och genomför en ekonometrisk analys. Deras huvudsakliga slutsats är att befrielsen från kravet på revision orsakade en ökning av anställningstillväxten i de företag som var föremål för regelförändringen, så att den ökade med 0,39 procent. Enligt deras beräkningar innebar det att runt 1 830 nya arbetstillfällen skapades genom reformen under 2011. En av deras slutsatser är att krav på revision fungerar som en slags marknadstillträdeshinder.

Om vi antar att Huq, Daunfeldt, Hartwig, och Rudholms slutsats om storleken på anställningstillväxten är korrekt, och försöker extrapolera från den, så uppskattar vi att den förenkling som vi förordar

⁴⁸ Huq, Daunfeldt, Hartwig, och Rudholm (2018), s. 11, not 13.

här skulle kunna leda till en liknande anställningstillväxt om runt 1 500 personer.

Proportionalitetsprincipen

Om lagen föreskriver att en revision ska genomföras i ett bolag så får detta förstås som en begränsning av hur bolaget kan organisera sin verksamhet, och om det medför en kostnad så får detta betraktas som en kostnad som följer av regelgivning. Därför är överväganden om proportionalitetsprincipen motiverade.

Vår bedömning är att i det här sammanhanget är det mycket viktigt att försöka bedöma hur effektiva revisorer skulle vara, betraktade som ett medel för att bekämpa brott. T.ex. är det intressant att beakta hur ofta som närvaron av en revisor i ett bolag faktiskt leder till överlämnandet av information till myndigheterna som på något sätt gör det möjligt för myndigheterna att lagföra de kriminella. SOU 2008:32 anmärkte i denna kontext att ”Både Ekobrottsmyndighetens egen statistik och BRÅ:s rapport visar att volymen på antalet brottsanmälningar från revisorer som registreras hos Ekobrottsmyndigheten är marginell jämfört med anmälningar från exempelvis Skatteverket och konkursförvaltarna.” I Riksrevisionens rapport anges likaså att ”Ekobrottsmyndigheten har inte fullständig statistik över antalet anmälningar från revisorerna men enligt företrädare för myndigheten skickade revisorerna in cirka 300 anmälningar årligen innan revisionsplikten avskaffades.” Enligt SOU 2008:32 fanns det år 2008 runt 260 000 aktiva aktiebolag, och runt 165 000 förväntades falla under den klausul om frivillig revision som den utredningen diskuterade för framtiden. 300 fall är väldigt få fall jämfört med detta. Endast i en försvinnande liten bråkdel av fallen verkade därför revisorer fylla någon funktion genom att lämna in en anmälan.

Vad gäller Skatteverket så anger både Riksrevisionen och SOU 2008:32 att myndigheten inte har någon systematisk statistik eller information om hur mycket information de ev. får in rörande t.ex. orena revisionsberättelser etc. Man får anta att det skulle ha uppmärksamrats mer om värdet av informationen från revisorerna spelade en stor roll för myndighetens verksamhet.

Sammantaget verkar det både före och efter 2010 ha varit i mycket få fall som revisorer faktiskt överförde information till de

relevanta myndigheterna som en del i det brottsbekämpande arbetet. Vad gäller mikroföretag, som har mycket begränsad omsättning, förefaller det inte heller som om det skulle finnas tydliga förutsättningar att röra sig om omfattande ekonomisk brottslighet i de fåtal enskilda fall som skulle kunna vara aktuella.

Vår bedömning är därför att överlämnandet av information från revisorerna till myndigheterna inte har varit ett frekvent eller effektivt medel för att bekämpa brottsligheten. SOU 2008:32 skrev på motsvarande sätt att ”Det kan därför konstateras att ett av de ursprungliga syftena med lagstiftningen, dvs. att en revisor skulle upptäcka och rapportera misstanke om brottslighet i ett tidigare stadium än till exempel konkursförvaltare, således inte har uppfyllts.” På samma sätt bedömde den utredningen att de inte har framkommit att effekten av revisorernas lagliga gransknings- och anmälningsskyldighet när det gäller skatter och avgifter kan tillmätas någon avgörande betydelse för det totala beskattningsunderlaget. Vi gör samma bedömning.

Vi menar att detta är ett viktigt övervägande. Även om vi naturligtvis önskar att brottslighet ska bekämpas så framstår det helt enkelt inte som om obligatorisk revision är ett viktigt medel i det arbetet. Av detta följer att regleringen av obligatorisk revision inte framstår som berättigad från ett proportionalitetsperspektiv. Regleringen är inskränkande och medför kostnader, men den kan inte vara nödvändig för att uppnå målen, eftersom den inte är kausalt effektiv för att uppnå dessa mål.

Vi förordar en utökning av den frivilliga revisionen, så att den omfattar fler företag än hittills. Vi vill därför särskilt uppmärksamma vad RiR skriver om Ekobrottsmyndigheten ”enligt företrädare för myndigheten skickade revisorerna in cirka 300 anmälningar årligen innan revisionsplikten avskaffades [dvs. 2010]. Sedan dess får myndigheten nästan inga anmälningar från revisorerna.” Det innebär att i nuläget sänder revisorer i princip inte in några anmälningar alls till myndigheten ifråga. Eftersom detta inte är fallet ser vi inte hur en utvidgning av den frivilliga revisionen skulle kunna få några negativa konsekvenser. Om inga anmälningar alls sänds in i nuläget kan inte färre sändas in i framtiden, oavsett vilka regeländringar som innebär utökad frivillig revision som ev. införs.

Vi vill också uppmärksamma en annan omständighet. En stor del av argumenten som talar för att behålla ett krav på revision är att det

skulle underlätta för vissa myndigheter, (vilket i och för sig alltså inte verkar stämma). För bolag som av andra skäl har valt att ha en revisor så kanske det inte spelar någon roll om revisorn också har som uppgift att sända in sådan information som han inhämtat och sammanställt under utförandet av sitt revisionsuppdrag. Men i de fall som ett bolag inte frivilligt skulle välja att ha en revisor så innebär ett krav på revision i princip att ägarna i princip förutsätts tillsätta och bekosta en revisor vars uppgift inte vore att tillhandahålla en service till ägarna, utan att tillhandahålla en service till myndigheterna ifråga, för att förenkla myndighetens arbete. Detta skulle innebära ett försök att överföra kostnader för myndighetsuppgifter på enskilda företag. Vi bedömer inte att det är önskvärt. Om det offentliga önskar att vissa företag ska bära kostnader för vissa offentliga verksamheter så bör det enligt vår mening ske genom explicita och transparenta beslut om generell beskattning, inte genom att försöka överföra myndigheters kostnader på enskilda företag.

Sammanfattande bedömning

De företag som i dag omfattas av undantaget från revisionsplikten är små företag, faktiskt företag som är mycket mindre än vad som utgör gränsvärdena för vad som benämns som mikroföretag. Som regeringen har framfört så är gränsvärdena för att omfattas av undantaget från revisionsplikt är mycket lägre i Sverige än i nästan alla andra EU länder.⁴⁹ Vi noterar också att de gränsvärden som har satts i Sverige är långt lägre än de gränsvärden som föreslogs av den utredning, (SOU 2008:32), som föregick instiftandet av undantaget. Den utredningen föreslog följande gränsvärden: (1) balansomslutning 41,5 miljoner kronor, (2) nettoomsättning 83 miljoner kronor, (3) antal anställda 50.⁵⁰

Vår bedömning är att frågan om revision inte t.ex. är en beskattningsfråga, utan primärt en fråga om vilka tjänster som en revisor tillhandahåller till aktieägarna. Därför är det rimligt att aktieägarna själva kan välja om de vill anlita en revisor eller inte. Vi menar att det är särskilt rimligt att de själva har möjlighet att välja detta i små mikroföretag där ägandet ofta inte är så utspritt, och där det sannolikt ofta

⁴⁹ Skr 2017/18:201.

⁵⁰ SOU 2008:38.

inte finns ett stort avstånd mellan ägare och företagets ledning. I dessa bolag finns mindre risker för intressekonflikter där revision utgör ett skydd för t.ex. minoritetsaktieägare.

Vi har vägt de relativa fördelarna och nackdelarna som talar för och emot den förenkling som vi förordar. Vad gäller att revision skulle kunna bidra till det brottsbekämpande arbetet, eller frågor rörande skatteundandragande, så delar vi i grunden den bedömning som gjordes i SOU 2008:32 – den information som finns tillgänglig ger ingen anledning att tro att slopad revisionsplikt för ett antal mikroföretag på något allvarligt sätt skulle medföra olägenheter för det brottsbekämpande arbetet. Framför allt bedömer vi också att det eventuella bevarandet av revisionsplikten inte i dessa fall skulle bidra på något effektivt sätt till det brottsbekämpande arbetet, eftersom det verkar vara i så få fall som revisorer alls överlämnar relevant information till relevanta myndigheter. Revisionen verkar relativt irrelevant för dessa verksamheter.

Från ett bredare proportionalitetsperspektiv framstår förenklingsvinsterna som tydliga. Om gränsvärdena för revisionsplikten höjs så att färre företag omfattas av den plikten så sänks kostnaderna för de berörda företagen substantiellt och företagen blir utan tvekan mer konkurrenskraftiga. Vissa studier indikerar också att en sådan reform skulle öka de berörda företagens tillväxt. Den förenkling som vi förordar skulle också leda till en lagstiftning om revision som närmare överensstämde med proportionalitetsprincipen.

Före 2010 överlämnades cirka 300 anmälningar årligen från revisorer till myndigheterna, i dagsläget i princip inga. Det kan ställas mot att den förenkling som vi förordar kan innebära att upp till cirka 100 000 småföretag kan få förenklade regelverk i form av en avskaffad revisionsplikt. Är det verkligen rimligt att hundratusentals av de allra minsta företagen ska behöva lyda under restriktiv och kostsam lagstiftning bara för att myndigheternas arbete ska underlättas i något hundratal fall, (kanske inga fall alls i nuläget)? Vi uppskattar att denna regelförenkling skulle kunna leda till besparingar på runt 16 000 kronor per företag och år, eller besparingar på runt 1 miljard kronor årligen för den samlade gruppen företag som sannolikt skulle utnyttja undantaget. Vi bedömer helt enkelt inte att det är rimligt att låta så många företag (100 000) betala så mycket (1 miljard kronor) för något som i princip inte verkar ha någon större positiv effekt på myndigheternas brottsbekämpande arbete. Bland annat där-

för förordar vi att gränsvärdena för undantag från revisionsplikten bör höjas.

Vår utredning bedömer att det tydligt vore motiverat att höja gränsvärdena för revisionsplikt, för att förenkla för företag. Vårt uppdrag är att analysera förenklade regelverk för mikroföretag, som har högst nio anställda, en balansomslutning om högst 2 miljoner Euro (20 miljoner kronor), eller en omsättning om högst 2 miljoner Euro (20 miljoner kronor). Vår bedömning är att alla sådana mikroföretag i Sverige bör kunna välja om de vill ha en revisor eller inte, detta skulle innebära en kraftfull förenkling av regelverken för mikroföretagande. (Denna regelförenkling överensstämmer med Riksdagens ställningstagande i bet. 2016/17:CU6.)

Status och vidare behandling

Utredningens samlade bedömning är att detta är en förenkling som borde genomföras. Vi bedömer också att egentligen utgör de rätt omfattande utredningar som gjorts tidigare, tillsammans med vår egen analys, ett tillräckligt beslutsunderlag för att ta ställning till den förenkling som vi förordar utan ytterligare omfattande utredningar.

Vi har utrett och analyserat förenklingen som redovisas här, men på grund av tidsbrist har vi inte haft möjlighet att bl.a. upprätta en konsekvensutredning som dokumenterar vår utredning i dessa aspekter. Bl.a. därför har vi inte heller lämnat ett konkret förenklingsförslag i denna fråga, t.ex. lämnar vi inte författningsförslag.

Vi har också inhämtat synpunkter rörande förenklingen från medlemmarna i vår expertgrupp, vilken omfattade flera relevanta organisationer. Dessa framförde ganska olikartade synpunkter, (som huvudsakligen avspeglade den typ av överväganden som redovisats ovan). Utredarens samlade bedömning är att detta är en förenkling som borde genomföras. Tidsbrist innebar att expertgruppens medlemmar inte kunde ges möjlighet att granska och ta ställning till de konkreta slutliga texterna innan de skulle sändas till tryckeriet, vilket också bidrog till vår inställning att inte lämna över detta som ett konkret förenklingsförslag.

Av dessa anledningar menar vi att förenklingen bör utredas vidare vad gäller det närmare genomförandet. Vi bedömer dock att det är avgörande att en sådan ev. utredning har de riktlinjer vi lämnar här

som tydlig utgångspunkt och att utredningen ifråga resulterar i en höjning av gränsvärdena för frivillig revision så att alla mikroföretag omfattas. Det förefaller för oss möjligt att frågorna bäst kan utredas vidare inom för Regeringskansliets former för beredningar, men alternativt går det förstås att besluta om direktiv för en ev. tillkommande utredning, som med tydlig utgångspunkt i de riktlinjer som utarbetats här utarbetar de närmare formerna för genomförande etc.

4.3.2 Förenklade regler – alternativa organisationsnummer

Bedömning: Vi föreslår att regeringen bör låta utreda möjligheterna att införa ett system där enskilda näringsidkare administrativt tilldelas ett extra organisationsnummer som är kopplat till deras personnummer. Detta extra organisationsnummer är då det som visas i externa sammanhang. Företagarens personnummer, alternativt enbart de fyra sista siffrorna, skyddas av sekretess. Företaget är fortsatt registrerat på innehavarens personnummer och ingen ny bolagsform föreslås.

Rådande förhållande och problembild

Den som driver sitt småföretag som enskild firma har i dag sitt personnummer som organisationsnummer. Detta har kommit att bli en större och större utmaning för dessa småföretagare och även en större säkerhetsrisk.

Det nuvarande systemet innebär att dessa småföretagares hela personnummer exponeras på deras fakturor och i alla andra sammanhang där företaget ska representeras ett flertal gånger varje månad. Med de ökade antalet id-kapningar och generella ökningen av brottslighet mot företagare är detta en riskfaktor för enskilda näringsidkare. Att exponera hela sitt personnummer, adress och kontouppgifter på varje faktura som skickas har blivit en allt större risk för alla som driver sitt företag inom ramen för en enskild firma.

Extra utsatta är de företagare som driver företag inom områden som av vissa kan anses som stötande så som djurhållning eller liknande. Personer med exempelvis skyddad identitet eller som tidigare varit utsatta för hot är i dagsläget också helt exkluderade från denna

bolagsform på grund av säkerhetsrisken för dem och deras närstående. Konkret innebär det en slags marknadsbarriär som kan hindra många individer från att starta nya företag i form av enskild firma. Även befintliga småföretagare kan drabbas av t.ex. kostnader för att försöka skydda sig från olägenheter som kan uppstå med anledning av att deras identitet blir tillgänglig.

Vi bedömer att dessa risker relativt enkelt kan elimineras genom en enkel ändring av systemet med organisationsnummer, och att problemet som föreligger därför egentligen är onödigt. Förslaget är i grunden att den enskilda näringsidkaren tilldelas ett alternativt organisationsnummer, som är det som visas upp i offentliga sammanhang.

I Sverige fanns 284 296 enskilda firmor registrerade hos Bolagsverket år 2020, (totalt i Sverige finns enligt SCB 585 212 enskilda näringsidkare). Vi kan anta att ett stort antal av de som är registrerade hos Bolagsverket driver sina företag som sin huvudsysselsättning. Systemet med personnummer som organisationsnummer kan potentiellt få konsekvenser för alla dessa företagare. Då det rör sig om enskilda firmor så bedömer vi att det i stor utsträckning rör sig om mikroföretag.

Vi har svårt att se att detta förslag egentligen skulle få några negativa konsekvenser för andra skyddsvärden. Däremot kommer det sannolikt att kräva någon form av insatser från myndigheterna i termer av att tilldela, upprätthålla och hålla reda på de alternativa personnumren. Vi bedömer att förändringen skulle bidra till en omfattande förenkling och trygghet för enskilda näringsidkare och minska risken för brott mot dessa, och därmed bidra till nyföretagande och tillväxt bland befintliga småföretag.

Status och vidare hantering

Frågan kommer behöva ytterligare utredning och beredning för att identifiera vilka olika lagrum som kan vara berörda, och för att identifiera de lämpliga formerna för att administrativt genomföra ett sådant system. Vi kan dock se förslaget skulle förutsätta ändringar i bland annat handelsregisterlagen 4 § (1974:157), Mervärdesskattelagen och även i Bolagsverkets hantering vid företagsregistrering. Eventuellt kan närmare frågor om sekretess kunna uppstå. Genomförandet av förslaget kommer att kräva en gedigen genomgång av

dess konsekvenser, och följdändringar som kommer behövas med anledning av detta. Förslaget behöver därför utredas vidare, utöver vår analys. Vi ser dock inte att några omfattande principiella överväganden rörande förslaget behöver utredas i stor utsträckning, utan snarare de specifika formerna för förslagets genomförande. En initial investering i system som kan hantera denna förändring hos Bolagsverket och Skatteverket kan komma att krävas. Förslaget kommer även kräva vidare beredning för att få en överblick över följdförändringar i lag som kan behöva beslutas. Vi föreslår att regeringen låter utreda sådana aspekter i de former som är mest lämpliga.

4.3.3 Förenklingar av reglerna om kapitalbrist

Förslag: Regeringen ska snarast låta utreda kapitalbristreglerna i aktiebolagslagen med syfte att förenkla dessa regler.

Skälen för förslaget:

Syftet med kapitalbristreglerna i aktiebolagslagen (2005:551), är att skydda bolagets borgenärer mot att bolagets hela kapital konsumeras, innan avvecklingen av bolaget inleds (prop. 2000/01:150, s. 35). Kontrollbalansräkningen är ett instrument och beslutsunderlag för aktieägarna och styrelseledamöterna (prop. 2004/05:85, s. 873). Syftet med regleringarna är att sätta en gräns för hur långt en förlustbringande verksamhet får drivas innan aktieägarna antingen avvecklar verksamheten eller stärker bolagets ekonomiska ställning. Syftet med kontrollbalansräkningen är alltså att skilja ut de bolag som inte har ekonomiska förutsättningar att fortsätta verksamheten från de bolag som har sådana förutsättningar (prop. 2000/01:150, s. 37). För att bedöma bolagens livsduglighet används en sufficiensprövning.

De så kallade kapitalbristreglerna finns i 25 kap. 13–20 a §§ ABL. I 25 kap. 13 § ABL anges att styrelsen i ett aktiebolag genast ska upprätta en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att det egna kapitalet understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Om den upprättade kontrollbalansräkningen utvisar kritisk kapitalbrist ska styrelsen snarast möjligt kalla till en kontrollstämma där aktieägarna ska ta ställning till om bolaget ska gå i likvidation

(25 kap. 15 § ABL). Om den kontrollbalansräkning som läggs fram på kontrollstämman inte utvisar att det egna kapitalet uppgår till minst det registrerade aktiekapitalet men aktieägarna beslutar att driva bolaget vidare ska en andra kontrollstämma hållas inom åtta månader (25 kap. 16 § ABL). Om det egna kapitalet inte är helt läkt på den andra kontrollstämman är bolaget likvidationspliktigt (25 kap. 17 § ABL). Om styrelsen vid någon tidpunkt underlåter att följa kraven i 25 kap. 13, 15 eller 17 §§ ABL blir de fysiska personerna i styrelsen solidariskt betalningsansvariga med bolaget för alla förpliktelser som uppkommer efter tidpunkten för underlåtenheten.

Det lägsta tillåtna aktiekapitalet på 25 000 kronor, innebär inte längre något egentligt borgenärsskydd, enligt vår bedömning.

Det kan tillkomma ett onödigt arbete och onödiga kostnader för bolag om företaget t.ex. i ett uppstartsläge även behöver lägga tid på att upprätta och bekosta en kontrollbalansräkning. Det räcker att ett nystartat aktiebolag, med ett aktiekapital på 25 000 kronor, har en kostnad på 12 500 kronor för att en sådan situation ska uppstå.

Vi har erfarit från kontakter med branschorganisationer att det finns en utbredd okunskap om kapitalbristreglerna och kontrollbalansräkning. Det är lätt att starta ett aktiebolag i dag, men regelverket som gäller för aktiebolag är desto mer komplicerat att sätta sig in i. Personer som startar ett aktiebolag känner inte alltid till kapitalbristreglerna och de är inte heller alltid medvetna om de eventuellt skulle ha missat att upprätta en kontrollbalansräkning.

För bolag som följer kapitalbristreglerna och vidtar nödvändiga åtgärder är regelefterlevnaden betungande, exempelvis i form av tidsåtgång för styrelsen samt eventuella kostnader för konsultarvoden.

I samband med att kravet på lägsta aktiekapital sänktes till 25 000 kronor framförde flera remissinstanser att reglerna om tvångslikvidation och personligt ansvar vid kapitalbrist borde ses över. Vid tillfället då aktiekapitalet sänktes från 100 000 kronor till 50 000 kronor anförde den dåvarande regeringen att en översyn av tvångslikvidationsreglerna var befogad och att regeringen avsåg att återkomma till frågan (prop. 2009/10:61 s. 13). Någon sådan översyn har, vad vi känner till ännu inte gjorts.

Det finns potential att förenkla för samtliga aktiebolag genom förändringar av kapitalbristreglerna. Med utgångspunkt i de svårigheter som mikroföretag kan ha att följa de krångliga reglerna, främst på grund av okunskap, bör denna företagskategori vara särskilt

gynnad av sådana förenklingar. Reglerna är komplicerade och kostsamma för företagen samtidigt som de inte (längre) är ändamålsenliga. Att reglerna inte är ändamålsenliga beror dels på att de träffar även livsdugliga företag som på grund av det drabbas av kostnader, dels att kravet på lägsta nivå på eget kapital är så lågt att det i praktiken inte utgör ett borgenärsskydd. Vi föreslår därför att kapitalbristreglerna i aktiebolagslagen snarast utreds. Exempel på vad som kan behöva ses över är förslagsvis om det finns förutsättningar för att kontrollbalansskyldigheten inte ska gälla inom sex månader under första räkenskapsåret för att undvika problem med säsongföretag, samt för att ge mer tid till nystartade aktiebolag att bygga upp sin verksamhet. I en sådan utredning bör kapitalbristreglerna ses i ljuset av annan lagstiftning som syftar till handlingsplikt för att undvika personligt betalningsansvar. Utredningen som tillsätts ska göra en samlad bedömning och ska lämna förslag även på dessa områden, inkl. förslag om att ev. avskaffa det personliga betalningsansvaret.

Status och vidare behandling

Av de anledningar vi redovisar ovan bedömer vi att en förenkling skulle behövas på detta område. Av tidsmässiga anledningar har vi inte tillräckligt kunna utreda frågeställningarna för att själva kunna lämna konkreta förenklingsförslag. Vi bedömer att de frågor som behöver besvaras är så pass omfattande, och att de snarare vinner på att utredas ur ett brett perspektiv som omfattar relaterade frågor där förenklingar behövs, inkl. det personliga betalningsansvaret och vi bedömer därför att regeringen behöver tillsätta en offentlig utredning på området.

4.3.5 Efterhandsdebitering av avgifter för tobaks- och alkoholtillsyn

Bedömning: Regeringen bör låta utreda hur ett system med efterhandsdebitering för tillsynsavgifter för serveringstillstånd och för detaljhandel med tobaksvaror skulle kunna närmare utformas. Detsamma gäller för tillståndsavgifter.

En utgångspunkt i statsförvaltningens hantering av avgifter är full kostnadstäckning, dvs. en statlig eller kommunal myndighet kan ta ut en avgift som täcker den kostnad som uppstår för myndigheten i samband med att den t.ex. utövar en tillämplig tillsyn, eller hanterar en tillståndsansökan etc. Av principen följer också att myndigheten inte ska ta ut en högre avgift än vad som motsvarar kostnaderna för myndigheten. En annan princip är att en avgift ska motsvaras av en specifik motprestation (till skillnad från t.ex. en skatt).

Företag betalar i dag avgifter till myndigheter i samband med ansökningar och tillsyn kopplat till alkohollagen (2010:1622) och lagen (2018:2088) om tobak och liknande produkter, men även till exempel kopplat till livsmedelslagstiftningen och miljölagstiftningen. 2019 fanns det uppskattat cirka 13 750 verksamheter som hade tillstånd att sälja tobak i detaljhandeln och det fanns cirka 14 400 verksamheter som hade stadigvarande tillstånd att servera alkohol.

Tillväxtverket har i sin rapport Förenklingsresan – sammanställda, analyserade och konkretiserade förslag (Å2019-1317) iakttagit att skillnaderna är stora mellan hur kommunerna tar betalt för denna tillsyn och hur mycket de tar betalt. Det är upp till respektive kommun att utforma sitt avgiftssystem (t.ex. med fasta eller rörliga avgifter) och bestämma storleken på tillsynsavgifterna. Det är också upp till kommunen att bestämma om betalningen ska ske före eller efter att tillsynen genomförs. Det finns betydande variation i hur olika kommunala myndigheter hanterar detta. Ofta betalas avgifterna i förskott i form av en fast årlig avgift, därefter sker tillsynen under året i de former som den kommunala myndigheten avgör är mest passande.

Företagare framför synpunkter om att de inte förstår varför kostnaderna skiljer sig så mycket åt mellan kommunerna och upplever ofta att det är otydligt vad de faktiskt betalar för. De framför synpunkter bland annat om att de betalar avgifterna, men att någon tillsyn därefter inte utförs. Andra klagomål omfattar att det är oklart

för företagen om storleken på de avgifter de får betala verkligen står i ett rimligt förhållande till den tillsyn som utförs.

Av dessa anledningar uppstår frågor angående om dessa myndigheters hantering av avgifterna i tillräcklig mån följer principerna om kostnadstäckning och att avgifter ska motsvaras av specifika motprestationer. Detsamma gäller för tillståndsavgifter.

Med anledning av detta har Tillväxtverket bl.a. föreslagit att avgiftshandlingen för kommunernas tillsyn av stadigvarande serveringstillstånd och kommunernas tillsyn av tillstånd för detaljhandel med tobaksvaror bör ske genom efterhandsbetalning. Myndigheten föreslår också att kommunerna i högre utsträckning skulle kunna tillämpa rörliga avgifter, med koppling till omfattningen av det yttre tillsynsarbetet som faktiskt bedrivits hos verksamhetsutövaren. Den rörliga avgiften kan vara utformad enligt en schablonprincip i någon form eller med koppling till den faktiska handläggningstiden för yttre tillsyn. Som tillägg till den rörliga avgiften kan det t.ex. tas ut en fast avgift av företagen som motsvarar kostnaden för kommunens inre arbete med tillsyn. Detta omfattar till exempel tillsynsmyndighetens arbete med kontrollplanering, bevakning och vidareutbildning.

Tillväxtverket konstaterade också att avgifterna inom livsmedelskontrollen ses över med anledning av den nya kontrollförordningen och ny nationell lagstiftning om avgifter i livsmedelskontrollen beräknas vara på plats till 2021. Förslag om efterhandsdebitering ingår i den översynen.

Förenklingsförslaget handlar om att kommunerna bör ta ut tillsynsavgiften efter att tillsynen är genomförd. På så sätt blir det tydligare för företagen vad de betalar för. Efterhandsbetalning kan till exempel ske genom en samlad faktura med fasta och rörliga avgifter i slutet av året, eller en faktura för fast avgift vid slutet av året och en faktura som skickas till företagen efter att tillsynsbesök har genomförts.

Syftet med den föreslagna förenklingen ligger i att det ska bli tydligare vad företagen betalar för, att tillsynsavgiften tydligare ska ställas i relation till en motprestation.

Vår grundläggande bedömning är att det kan behövas en översyn av statliga och kommunala myndigheters hantering av avgifter. Utgångspunkten bör vara att företagen, och individerna som får betala avgifterna inte ska behöva betala mer än vad som är direkt nödvändigt. Avgifter ska inte användas som en metod att generera överskott

och därigenom finansiera annan offentlig verksamhet än den specifika motprestation som avgiften avser. Kostnaderna för företagen bör minimeras.

Vi noterar dock i detta fall två omständigheter som gör att vi inte i nuläget kan lämna mer konkreta förslag till förenklingar. En omständighet är det kommunala självstyret. I grunden är vår inställning att lika ärenden ska behandlas lika, och att det därför är svårt att förstå varför t.ex. en småföretagare som vill driva samma verksamhet ska behöva betala olika avgifter i två olika kommuner. Det kommunala självstyret innebär dock att de kommunala myndigheterna har vissa frihetsgrader att självständigt fatta beslut etc. Vi har inte kunnat tillräckligt utreda vilka konsekvenser det skulle få för det kommunala självstyret om det skulle införas någon form av krav att de skulle tillämpa efterhandsbetalning, eller t.ex. gemensamma avgiftsnivåer.

En annan omständighet är att Tillväxtverket har noterat att dess förslag eventuellt skulle kunna leda till ökade kostnader för företagen. Tillväxtverket bedömer att det finns en viss risk att företagen skulle kunna få något höjda avgifter för tillsyn om kommunerna övergår från ett avgiftssystem med fasta årsavgifter och förskottsbetalning, till ett system med fasta och rörliga tillsynsavgifter som betalas i efterhand. Detta föranleds i så fall av att kommunernas omkostnader för administration av tillsynsavgifter skulle kunna öka något vid en sådan övergång.

Vi har inte kunnat utreda och bedöma om detta skulle vara fallet, men vår utgångspunkt är att företagen, och individerna, som får betala avgifterna inte ska behöva betala mer än vad som är direkt nödvändigt. Vi ser att det finns vinster i termer av rättssäkerhet och transparens om det tydligare framgår hur storleken på en avgift relaterade till motprestationen. Sådan transparens kan vara värt ett visst pris. Om de tillkommande kostnaderna skulle visa sig bli omfattande är det dock inte tydligt för oss om fördelarna skulle överväga nackdelarna.

Status och vidare behandling

Av de anledningar vi redovisar ovan är vi i grunden positiva till det förenklingsförslag som Tillväxtverket lämnat, men p.g.a. de två omständigheter som redovisas ovan så menar vi att frågan bör utredas

ytterligare. De båda utestående frågorna är så pass omfattande, och vinner snarare på att utredas ur ett brett perspektiv som också kan omfatta andra frågor om t.ex. statens avgiftshantering i samband med regelgivning, att vi bedömer att regeringen behöver tillsätta en ny offentlig utredning. Utgångspunkterna för en sådan ev. utredning bör bl.a. omfatta att (1) företagen, och individerna som får betala avgifterna inte ska behöva betala mer än vad som är direkt nödvändigt, (2) principen om kostnadstäckning, och (3) principen om tydlig och specifik motprestation, (4) och principen om likhet inför lagen – dvs. att lika fall ska behandlas lika.

Vi noterar också att delvis likartade frågor – men inte avgiftsrelaterade – har kommit upp i kontexten av frågor om serveringstillstånd. Frågor och synpunkter har framförts om att företagare inte förstår varför de kan beviljas en ansökan om serveringstillstånd i en kommun, men i en annan kommun få avslag på en i princip likalydande ansökan. Förslag har därför diskuterats om det skulle kunna inrättas ett system som skulle innebära att om ett företag beviljades serveringstillstånd i en kommun så skulle det medföra att serveringstillstånd också därmed anses vara beviljat i andra kommuner i landet. För oss framstår det också som tydligt att det skulle kunna innebära en tydlig förenkling för de berörda företagarna. Återigen har vi dock inte kunnat utreda och ta närmare ställning till hur detta skulle påverka det kommunala självstyret. Vi bedömer dock att om en utredning tillsattes med uppdrag att se över avgiftsfrågorna skulle den också kunna få i uppdrag att se över denna fråga.

Vi har också i kapitel 5 lämnat ett förslag om att en utredning bör utses för att analysera och lämna förslag om hur kommunala myndigheter ska arbeta med förvaltningslagens bestämmelser och målen för förenklingspolitiken. Frågor om avgifter och gemensamma serveringstillstånd utgör exempel på andra frågor en sådan utredning skulle kunna arbeta med.

4.3.7 Upphävande av krav på danstillstånd

Bedömning: Vi föreslår att regeringen bör låta utreda och lämna förslag med innebörden att kravet på danstillstånd i Ordningsslagen ska upphävas helt, och utreda om det ev. skulle behövas ändringar i andra författningar etc. som konsekvens av upphävandet av kravet på danstillstånd, och i så fall vilka ändringar.

Av Ordningsslagen (1993:1617) 2 kap. 4 § framgår det bl.a. att ”Allmänna sammankomster och offentliga tillställningar får inte utan tillstånd anordnas på offentliga platser. Tillstånd att anordna offentlig tillställning krävs även i annat fall, om det är fråga om offentliga danstillställningar ...” (därefter räknas andra offentliga tillställningar upp som också förutsätter tillstånd). Av 2 kap. 29 § framgår vidare att till böter eller fängelse i högst sex månader döms den som uppsåtligen eller av oaktsamhet 1. i egenskap av anordnare bryter mot kravet på tillstånd eller anmälan i 4 eller 5 § etc. Dvs. det behövs tillstånd för anordna en danstillställning, brott mot den bestämmelsen kan leda till böter eller sex månader fängelse.

Ordningen med tillstånd för danstillställningar har sin bakgrund i 1958 års ordningsstadga, numer ersatt av 1993 års ordningslag. År 2017 behandlade Polisen cirka 2 000 ansökningar om danstillstånd, handläggningstiden var i genomsnitt cirka 36 dagar, ansökningsavgiften 700 kronor. Många av de som ansöker om tillstånd är små företag inom besöksnäringen, t.ex. restauranger och barer.

Riksdagen beslutade i april 2016 om ett tillkännagivande om att kravet på tillstånd för offentliga danstillställningar bör tas bort. Justitiedepartementet gav därför 2017 Kammarrättsrådet Pia Cedermark i uppdrag att författa en departementsskrivelse för att utreda frågan. Cedermark författade Ds 2018:20 Tillstånd till offentlig danstillställning. Regeringen har därefter inte återkommit med förslag i frågan.

Problembeskrivning

Systemet med tillstånd för danstillställningar har kritiserats av branschföreträdare etc. Det innebär t.ex. att om gäster inne på en restaurang (som inte innehar danstillstånd) väljer att börja röra sig i takt med musiken så riskerar restaurangföretagaren att lagföras för detta. I ett

antal fall har företagare också blivit fällda för brott mot kravet på danstillstånd.⁵¹

Systemet upplevs av företagare som både oproportionerligt och rättsosäkert från en rad synpunkter. För det första är det inte i sådana situationer alltid klart när dans faktiskt pågår, är det t.ex. om någon gungar på överkroppen i takt med musiken? Eller måste personen ifråga också röra på fötterna? Måste dansen involvera flera personer över längre tid etc.? Ibland rör det sig förstås tydligt om att en småföretagare arrangerat en ”danstillställning” med t.ex. musik, dansgolv och särskild belysning etc. Men i andra fall rör det så kallad ”spontandans”, där ovanstående frågor blir relevanta. För det andra, småföretagarna ifråga upplever att det ofta är bortom deras kontroll om enskilda besökare på deras restauranger väljer att röra sig i takt med musiken. Det är en handling som andra begår, men som företagaren kan dömas för. För det tredje anses kravet på tillstånd för danstillställning som omotiverat för att ingen, inklusive lagstiftaren, har någon önskan att förbjuda eller reglera dans. (Även i de fall som en krögare väldigt tydlig arrangerat t.ex. dansgolv, lampor etc.) För det fjärde medför regeln administrativa bördor, t.ex. ansökningsavgiften och hanteringen av tillståndsförfarandet etc. Mer viktigt är kanske att rädslan för att bli dömd för brott mot tillståndskravet kan leda till en riskaversion som gör att krögare antingen begränsar sin verksamhet, eller att de bär kostnaderna för att ansöka om tillstånd även när de egentligen inte vill driva någon dansverksamhet.

Danstillståndets syfte

Frågan om danstillståndet har utretts bl.a. i Ds 2018:20 Tillstånd till offentlig danstillställning. I den skrivelsen konstaterar utredaren, med utgångspunkt i förarbeten etc., att tillståndsförfarandet i sig inte alls har haft som avsikt att utgöra en restriktion på dansaktiviteter. Det ses inte som rimligt eller tidsenligt att det skulle behövas tillstånd från Polismyndigheten för att folk ska få dansa, eller att krögare skulle dömas om de gav folk möjlighet att dansa. Dans, i sig själv, betraktas som en harmlös, sannolikt till och med positiv aktivitet.

I stället har regleringen om danstillstånd fungerat som ett försök att på ett tillkommande sätt reglera risker för olyckor och alkohol-

⁵¹ T.ex. Västmanlands Tingsrätt 2017, Östersunds Tingsrätt 2017, och Luleå Tingsrätt 2014.

relaterad brottslighet, som anses kunna äga rum i samband med danser. Danstillståndet betraktas alltså egentligen inte som ett försök att reglera förekomsten av dans utan snarare som ett verktyg som ger Polisen möjlighet att oftare och enklare kontrollera vilka preventiva åtgärder restaurangägare och eventarrangörer vidtar för att begränsa risker för alkoholrelaterad brottslighet och olyckor som möjligen kan uppstå, t.ex. i samband med olika offentliga tillställningar. Bland annat Åklagarmyndigheten har gjort samma bedömning av det egentliga syftet med danstillståndet, (i sitt remissyttrande över Ds 2018:20). Det är alltså relativt tydligt belagt att i detta fall regleras en aktivitet – dans – med syfte att stävja andra betyden: alkoholrelaterad brottslighet och olyckor.

Överväganden

Vår allmänna utgångspunkt är att lagstifaren inte bör reglera betyden som inte egentligen betraktas som problematiska. Det skulle innebära en form av onödig inskränkning, och därmed inte vara förenligt med proportionalitetsprincipen. I fall som rör företagande så innebär det inskränkningar i småföretagarnas möjligheter att bedriva sin verksamhet, vilket kan få negativa konsekvenser i termer av minskad tillväxt och konkurrenskraft för företagen. Utifrån detta bedömer vi att danstillståndet bör slopas.

I detta fall tillkommer ett annat övervägande, bestämmelsen reglerar inte rätt aktör. Det är restaurangens eller barens gäster som slutligen kommer att bestämma om de ska dansa eller inte, men det är krögaren som riskerar att bestraffas om de gör det. Och eftersom ett antal fall är kända när krögare faktiskt har dömts för brott mot kravet på danstillstånd är detta inte bara någon hypotetisk risk. På det sättet kan inte regeln betraktas som varken effektiv, eller rimlig. Att krögaren eller barägaren kan straffas för sina gästers ev. dans kan också få konsekvenser för kostnader och konkurrensförmåga. En orolig krögare kan t.ex. ansöka om tillstånd för att stilla sin oro, även om han inte alls har någon intention att tillhandahålla danstillfällen på sin restaurang. Alternativt kan han t.ex. få ändra öppettider, möblering etc. för att på sådana sätt försöka styra sina gäster bort från att dansa. Det kan innebära extra kostnader och begränsningar för krögaren ifråga.

Vi bedömer att om lagstiftaren anser att ett beteende är problematiskt så bör lagstiftaren reglera det beteendet, inte ett annat beteende. I det här fallet rör sig de problematiska beteendena om alkoholrelaterade olyckor och brottslighet. Vi noterar att det finns andra författningar som är mer direkt riktade mot att reglera problemen ifråga; bl.a. Lagen om skydd mot olyckor (2003:778) och Alkohollagen (2010:1622). Dessa båda författningar reglerar i huvudsak de risker som kraven på danstillstånd avses hantera, dvs. de reglerar risker rörande t.ex. alkoholrelaterad brottslighet och adekvata utrymningsvägar vid bränder etc. Om dessa författningar är tillräckliga medel för att avhjälpa problemen så är danstillståndet en än mer onödig reglering.

Branschorganisationen Visita framför bl.a. att Lagen om skydd mot olyckor innehåller bestämmelser om brandskydd, och att Alkohollagen innehåller bestämmelser som reglerar serveringstillstånd som omhändertar de säkerhetskrav som är relevanta när danstillståndet diskuteras.⁵² Även Ds 2018:20 framhåller att dessa bestämmelser finns, och att de till del bör kunna omhänderta en del av problematiken. Där görs dock bedömningen att ifall danstillståndet skulle slopas, (vilket Ds 2018:18 inte förordar) så skulle det kunna medföra ett behov att revidera Alkohollagen och Lagen om skydd mot olyckor för att kunna omhänderta de problem som den utredningen befarar skulle kunna uppstå. Anledningen som redovisas är framför allt att Alkohollagen och Lagen om skydd mot olyckor ev. inte helt skulle möta Polismyndighetens ev. behov att få tillgång till effektivare verktyg för att ingripa mot de egentliga problemen – upplevt otillräcklig skydd mot olyckor och alkoholrelaterad brottslighet. Bestämmelsen om danstillstånd ses i detta sammanhang som ett tillkommande verktyg i Polisens verktygslåda vid tillsyn etc.

Principiellt så bedömer vi att företagare inte bör belastas och regleras i onödan, med regleringar av ett beteende som ingen egentligen betraktar som ett problem. Det är särskilt problematiskt att det kan drabba småföretagare som inte själva kan ta ansvar för om andra dansar. Därför är vår tydliga bedömning att danstillståndet bör helt upphävas, dvs. de delar av Ordninglagen (1993:1617) 2 kap. 4 § som omnämner ”dans” bör upphävas.

⁵² I sitt remissvar angående Ds 2018:20.

En alternativ riskbaserad approach

Ett alternativ till vårt förslag – att helt upphäva kravet på danstillstånd – vore att i stället revidera ordningslagen utifrån någon form av riskbaserad approach. Ds 2018:20 har t.ex. identifierat en möjlig alternativ lydelse av 2 kap. 4 § som skulle innebära att tillstånd krävs även för att anordna offentlig danstillställning om det med hänsyn till tillställningens natur, det väntade deltagarantalet samt tiden och platsen för tillställningen finns *risk* för att ordningen störs eller säkerheten äventyras vid den.⁵³ Intentionen bakom en sådan bestämelse är att ha ett krav på tillstånd för dans endast i de fall som dansen skulle medföra någon form av risker, men i andra fall upphäva kravet på danstillstånd.

Ds 2018:20 bedömer att en sådan modell skulle innebära att kravet på danstillstånd i så fall skulle kunna upphävas i mellan 9–17 procent av de tillämpliga fallen, dvs. i minst 83 procent av fallen skulle kravet på danstillstånd kvarstå. Vidare bedöms att en sådan reform skulle kunna resultera i en något minskad administrativ börda för företagen men bara en liten minskning.

Enligt vår bedömning är en riskbaserad approach ingen framkomlig väg. Dels skulle väldigt få (högst 9–17 procent) av de berörda företagen dra nytta av en sådan förenkling. Dels skulle ett sådant system skapa ett oklart tolkningsutrymme när det ska avgöras om en given tillställning kan bedömas vara så riskabel att arrangören ska behöva ansöka om tillstånd. Ds 2018:20 framför själv att ”Det är inte möjligt att i lagtext ange vilka danstillställningar som ska omfattas av krav på tillstånd.” Det finns därför risk att situationer uppstår då en krögare tror att han inte skulle behöva ansöka om tillstånd men där polisen försöker lagföra honom då de gör en annan bedömning. Alternativt kan många krögaren för säkerhets skull ansöka om tillstånd även i fall då det kan vara onödigt, vilket skulle medföra en omotiverad administrativ kostnad för företaget. Det skulle råda oförutsägbarhet ang. vad de reglerade företagen behövde göra för att följa lagen.

Vi noterar också att den nuvarande formuleringen av 2 kap. 4 § redan medger en viss sådan riskbaserad möjlighet, d.v.s. det framgår att om det kan ske utan fara för ordning och säkerhet så får dansanordnaren befrias från skyldigheten att söka tillstånd. Trots att

⁵³ Vår kursivering.

denna möjlighet juridiskt sett existerar i dag, verkar den inte ha fått genomslag i rättspraxis, utan i allt väsentligt råder för praktiska syften fortfarande ett generellt krav på att söka tillstånd för att få arrangera danser.

Mest avgörande är kanske att en riskbaserad approach fortfarande skulle utgå från fel utgångspunkter – den skulle fortsätta innebära (i minst 83 procent av fallen) att lagstiftaren skulle reglera ett beteende som den inte själv betraktade som problematiskt, och detta skulle fortsätta att medföra omotiverade kostnader och begränsningar för små företagare, (och deras gäster). Det finns också en risk att en riskbaserad approach skulle leda till något som snarast vore värre än dagens tillstånd – där de absolut flesta även fortsatt är tvungna att ansöka om danstillstånd, men det är förenat med en viss rättsosäkerhet.

Status och vidare hantering

I den principiella frågan har vi en tydlig bedömning, danstillståndet bör upphävas i sin helhet. Vi ser att de problem som åsyftas – alkoholrelaterad brottslighet och olyckor – hanteras bäst genom regleringar som direkt riktas mot dessa fenomen, t.ex. genom Alkohollagen eller Lagen om skydd mot olyckor. Dock uppstår en annan fråga. Om kravet på danstillstånd upphävs – medför det i så fall ett behov att göra ändringar i t.ex. Alkohollagen eller Lagen om skydd mot olyckor? Ds 2018:20 antyder det. Vi är inte säkra på att det verkligen skulle behövas. Vi har dock inte haft tidsmässiga möjligheter att kunna utreda dessa frågor tillräckligt för att kunna ta slutlig ställning till dem. Bl.a. därför har vi valt att inte lämna ett konkret förenklingsförslag i denna fråga. Vi föreslår att regeringen låter utreda dessa specifika frågor – om det skulle behövas ändringar i andra författningar, och i så fall vilka ändringar – vidare men i utgångspunkt i kontexten av att ta fram ett lagförslag som innebär att kravet på danstillstånd upphävs.

4.3.8 Utred begreppet ”närstående” och dess legala tillämpning

Bedömning: Vi föreslår att regeringen bör låta utreda begreppet ”närstående” (och liknande begrepp) i relevanta författningar för att analysera om det går att identifiera regler som skulle skapa en (1) skapa större enhetlighet och rättssäkerhet, (2) resultera i mindre restriktiva regleringar, och (3) förbättra förutsättningarna för företagande.

Rådande förhållande och problembild

I olika svenska författningar finns varierande formuleringar angående begrepp som ”närstående”, ”närståendekrets” och referenser till familjemedlemmar såsom ”barn”, ”sambo”, ”maka”, och ”föräldrar” etc. I dessa fall avses närstående till företagare eller näringsidkare. Det förefaller inte finnas en tydlig enhetlighet eller systematik i användningen av sådana begrepp. I vissa fall är de åtföljande bestämmelserna restriktiva från ett företagare- eller näringspolitiskt perspektiv, på ett ibland kanske omotiverat sätt.

”Närstående” till företagare eller näringsidkare används – på ganska varierande sätt – i en mängd lagar och regler i Sverige. Det gäller t.ex. Konkurslagen (1987:672), Aktiebolagslag (2005:551), Socialförsäkringsbalk (2010:110), Skatteförfarandelag (2011:1244), Lag (2016:1053) om särskild beräkning av vissa avgifter för enmansföretag, Lag (2016:676) om skuldsanering för företagare, Lag (2014:836) om näringsförbud, och Yrkestrafiklag (2012:210) m.fl.

Det har inkommit flera synpunkter angående användningen av begreppet ”närstående” i svenska författningar. De huvudsakliga orosmomenten är:

- Användandet av begrepp som ”närstående” i författningar kan innebära att en person (den närstående) blir föremål för olika former av restriktioner, vilket kan hämma företagande etc.
- Det finns ingen tydlighet eller systematik i hur begrepp som ”närstående” eller kretsar av närstående behandlas i författningar, eller systematiska överväganden angående hur långtgående ingripanden som anses legitima att göra med utgångspunkt i att en

person betraktas som närstående i förhållande till någon annan person eller företagare.

- Användandet av begrepp som ”närstående” i författningar kan innebära att en person som inte själv gjort någon olaglig eller ens olämplig handling utsätts för begränsningar, bara för att personen ifråga anses vara ”närstående” till en annan person som i sin tur gjort något olämpligt. Det kan upplevas som negativt ur rätts-säkerhetssynpunkt, att en ”oskyldig straffas”.

Från ett förenklingspolitiskt perspektiv är innebörden av bestämmelserna om närstående normalt att referenser till dessa ”närstående” i lagtexten innebär att olika former av restriktioner uppstår för antingen den närstående själv, eller den person som han är närstående i förhållande till. Till exempel kan de kanske inte i vissa situationer genomföra olika former av transaktioner sinsemellan. Av konkurslagen framgår t.ex. att olika former av gåvor mellan en näringsidkare (som är försatt i konkurs) och hans närstående kan upphävas, eller utbetalade löner kan behöva återbetalas, liksom skulder eller pensionsavsättningar som betalats av företagaren till den närstående. (Vi är medvetna om att detta är en mycket kort återgivning som inte gör full rättvisa åt lagtextens komplexitet.)

Sådana restriktioner kan säkert vara motiverade utifrån de syften som respektive regelverk har att utgå från, men de kan också få som konsekvens att de blir hindrande för ”närstående” personer att starta, driva och överlåta företag. T.ex. kan det skapa problem inom familjeföretag.

Olika definitioner föreligger av vad som räknas som närstående till en företagare eller näringsidkare. (Begreppet företagare/näringsidkare kan också ges olika tolkning och definition i olika lagar och regler). I t.ex. Lag (214:836) om näringsförbud anges att 13 §. Som närstående enligt 11 § 12 anses den som är 1. gift eller sambo med den som har näringsförbud eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till honom eller henne, och 2. den som är besvägrad med den som har näringsförbud i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon. I Konkurslagen (1987:672) anges ungefär samma krets, men därutöver också t.ex. ”den som på annat sätt står gäldenären personligen särskilt nära”, ”den som har en väsentlig gemenskap med näringsidkaren ... som är grundad på andelsrätt”, ”den som inte ensam men

tillsammans med en närstående till honom har sådan gemenskap med näringsidkaren”, etc. Uppenbart definieras olika kretsar av närstående i de båda fallen. Det förekommer inte något känt register över vilka som har släktskap med eller annan form av personlig relation som kan vägas in i närståendekrets i förhållande till företagare eller näringsidkare.

De ovanstående faktorerna upplevs i sin tur kunna utgöra grund för en form av rättsosäkerhet. Det verkar inte – mellan olika författningar – finnas en systematik eller enhetlighet av vem som anses vara närstående. Och i vissa enskilda författningar förefaller begreppet vagt definierade, (t.ex. i Konkurslagens formulering om vem som ”på annat sätt står gäldenären personligen särskilt nära”).

Det verkar inte heller finnas någon enhetlighet eller systematik angående vilka, och hur långtgående, begränsningar som en närstående kan bli föremål för. Detta verkar snarast ha utformats från fall till fall, utifrån den enskilda författningens bakomliggande syften. Det finns en viss rimlighet i detta. Men det finns också farhågor om att det kan leda till oproportionerliga konsekvenser i vissa fall.

Vår bedömning är därför att användandet av begrepp som ”närstående” i författningar kan få relativt långtgående konsekvenser, men det finns inte enhetliga, tydliga ställningstaganden om hur sådana begrepp bör kunna användas i författningar.

Status och vidare hantering

Frågan skulle behöva utredas ytterligare för att t.ex. identifiera vilka olika lagrum som kan vara berörda, och för att identifiera de lämpliga formerna för ett mer rättssäkert och träffsäkert system. Vi kan se att förslaget skulle kunna medföra ändringar i bland annat de författningar som nämns ovan. Det kan i vissa fall uppstå relativt grundläggande frågor om förhållandet till de grundläggande syften som respektive regel förutsätts skydda. Förslaget behöver därför utredas vidare, utöver vår analys, (som snarast kan ses som indikativ).

Vi bedömer att en sådan utredning skulle behöva ha som utgångspunkt att (1) skapa större enhetligt och rättssäkerhet, (2) resultera i mindre restriktiva regleringar, och (3) förbättra förutsättningarna för företagande.

4.4 Övergripande överväganden och kommentarer

Vi har här lämnat följande konkreta förslag till förenklingar av regelverk för mikroföretagande (och även andra företag): (1) avskaffande av hotelltillståndet, (2) avgränsade förenklingar gällande möjlighet att ersätta eller ändra befintliga små byggnader i strandskyddade områden, (3) förenklingar i reglerna om kör- och vilotider. Vi bedömer att dessa förslag sammantaget kan bidra till väsentliga förenklingar för en stor mängd små företag. Vi har också lämnat flera förslag till andra förenklingar som kan utredas vidare. I del 2 av betänkandet lämnar vi också förslag om förenklingar av bokföringslagen. Samtidigt ser vi att det finns långt fler förenklingar som kan och skulle behöva genomföras.

Som framgår ovan finns många olika regler som påverkar små företag, och vi har haft begränsad tid och resurser att analysera dessa. Givet att utredningen – utifrån sitt uppdrag – lämnar flera förslag på förenklingar kan det därför för en läsare kanske framstå som om utredningen i detta kapitel redogör för relativt kortfattade analyser vad gäller vissa enskilda förenklingsförslag som lämnas, (i jämförelse med att t.ex. ett enda regelverk ofta utreds av en hel offentlig utredning – t.ex. ägnas ju ett flertal kapitel av den här utredningen uteslutande åt frågor om bokföringslagen).

Vår bedömning är dock att de underliggande utredningar vi redovisar här är tillräckliga, och också jämförbara med andra utredningar rörande regelgivning. För det första rör våra förenklingsförslag mestadels enskilda bestämmelser, snarare än hela författningar, givet den avgränsningen bedömer vi att de utreds i tillräcklig utsträckning. Det bör också noteras att reglerna ifråga normalt utretts redan i samband med att de instiftades, och våra förenklingsbedömningar här kan delvis betraktas som ett komplement, eller korrigerendum, till sådana redan genomförda utredningar. Förenklingar är omprövningar. För det andra grundas många av de bedömningar vi redovisar i detta kapitel på analyser som gjorts i andra delar av betänkandets kapitel 3–6, varför den samlade analysen är betydligt mer omfattande än vad som framgår enbart i detta kapitel.

För det tredje framgår av direktiven att vi ska hålla oss informerade om och beakta pågående arbete i andra statliga utredningar med betydelse för utredarens uppdrag. Vi har tolkat detta brett och i vårt arbete informerat oss om inte bara andra pågående statliga ut-

redningar, utan också avslutade och planerade utredningar, och likaså andra former av beredningsunderlag i form av t.ex. andra skrivelser och ställningstaganden från Riksdag, Regeringen och Regeringskansliet.

Utredningen har haft som huvudsaklig utgångspunkt att försöka att inte lämna förslag på specifika punkter där andra pågående utredningar har i uppdrag att lämna förslag, för att undvika dubbelarbete etc. I flera fall noterar vi samtidigt att det kan pågå delvis parallella processer som kan överlappa, och att det finns bedömningar och ställningstaganden från tidigare utredningar eller utlåtanden etc. Detta reflekterar sannolikt ofta att det redan tidigare har uppmärksammats att reglerna ifråga skulle vara i behov av förenklingar etc. I vissa fall har vi lämnat vidare bedömningar eller förslag i sådana fall. Att inte lämna förslag om förenklingar för att reglerna ifråga redan tidigare uppmärksammats som problematiska skulle inte ha varit ansvarsfullt, är vår bedömning. Tvärtom har i sådana fall vår utredning kunnat bygga vidare på den kunskap och information som redan byggts upp, och de bedömningar och förslag som lämnas här kan i själva verket ses som mer utredda än vad som framgår i vår egen utredning om den skulle stå för sig själv.

I en annan fråga noterar vi också att ofta får olika värden och mål vägas mot varandra då regler beslutas, och beslutsfattaren behöver kanske ta hänsyn till olika aktörers olika rättigheter, önskemål och behov. Det är en av anledningarna att proportionalitetsbedömningar behövs. Många regler kan därför uppfattas som kontroversiella i bemärkelsen att de ska hantera motstridiga intressen, och en del aktörer kan tycka att vissa intressen inte beaktas tillräckligt. Likaså kan förenklingsförslag som innebär förändringar av regler uppfattas som kontroversiella av en del parter. I en viss utsträckning är det sannolikt oundvikligt att även våra förslag delvis kan uppfattas som kontroversiella av en del parter.

Samtidigt vill vi framhålla att givet de förutsättningar som funnits för utredningens arbete och som redovisats ovan så har vi fått fokusera på relativt tydliga fall av förenklingsbehov – fall där det framstår för oss i utredningen som tydligt att de förenklingar vi föreslår både kan och bör genomföras. Det skulle kunna uttryckas som att vi försöker plocka ganska lågt hängande frukter.

Alternativt kan det uttryckas som att vi ser det som att en betydande del av motiveringarna till förenklingsförslagen som vi pre-

senterat baseras på nödvändighetsperspektivet i proportionalitetsprincipen, dvs. bedömningar ang. om regleringen ifråga kan anses vara nödvändig för att uppnå ändamålet samtidigt som mindre inskränkande alternativ saknas, (se avsnitt 4.1.2.). I en bemärkelse ägnar vi oss därför åt att försöka korrigera regler som är ”onödiga”, i bemärkelsen att de inte är nödvändiga för att uppnå målet, och/eller att ett avskaffande av regeln ifråga inte i stor utsträckning påverkar om syftet som ligger bakom regeln ifråga uppnås eller inte. Ett annat sätt att uttrycka det är i termer av kausalitet – de regler som finns kanske inte är särskilt tydliga eller effektiva instrument för att uppnå de skyddsvärden som avses. Ett tredje sätt att uttrycka det är att vi ser våra förenklingsförslag som ganska Pareto-optimala, de kan bidra till att förbättra för någon aktör utan att göra läget särskilt mycket sämre för andra aktörer. Detta bidrar till att i de aktuella fall som presenteras i detta kapitel – både i avsnitt 4.2. och i avsnitt 4.3. – är därför utredningens bedömning relativt tydlig: det är både möjligt och angeläget att genomföra förenklingen ifråga.

Vi har valt denna grundapproach i vår utredning, givet de ramar som finns för vårt uppdrag. Samtidigt är vi väl medvetna om att t.ex. proportionalitetsprincipen innehåller andra aspekter än bara bedömningar av nödvändighetskriterier. I avsnitt 4.1.2. framgår t.ex. att en proportionalitetsbedömning också behöver omfatta en bedömning av om de ändamål som regeln ifråga tillgodoser står i rimlig proportion till den skada som åtgärden kan orsaka för de berörda. Vi har naturligtvis tangerat sådana bedömningar, men våra huvudsakliga bedömningar har snarare fokuserat på nödvändighetsperspektivet.

Samtidigt är det utredningens bedömning att för att nå mer omfattande förenklingsvinster så är det nödvändigt att inte bara revidera regler som kan uppfattas som ”onödiga” utan också att systematiskt kunna avskaffa eller revidera regler helt enkelt därför att de värden som skyddas av regeln inte står i rimlig proportion till de kostnader och begränsningar som regeln ifråga medför. Ibland måste bedömningen också kunna göras att de värden som följer av förenkling – t.ex. ekonomisk tillväxt, konkurrenskraft, innovation, sänkta kostnader, och också skydd av äganderätten och näringsfriheten – överväger andra skyddsvärden, och relevanta regler kan behöva förenklas och revideras på ett sätt som innebär ett lägre skydd av de skyddsvärdena. Inte heller går det att ha inställningen att vissa särskilda skyddsnivåer skulle vara absoluta, eller vissa skyddsvärden oändliga,

(så att förenklingar i princip inte alls skulle kunna få sänka skyddsnivån ifråga). Vore det fallet skulle det i princip vara omöjligt att göra någon proportionalitetsbedömning, eftersom det inte skulle vara meningsfullt att väga något annat värde mot det skyddsvärdet, som ju skulle betraktas som absolut eller obegränsat i jämförelsen.

Vi har därför i våra förslag fokuserat till rätt stor del på om regler verkligen är nödvändiga eller verkningsfulla, och bl.a. som konsekvens av det så är utredningens bedömning också relativt tydlig: det är både möjligt och angeläget att genomföra de föreslagna förenklingarna ifråga. För framtiden rekommenderar vi dock att regeringen, och ev. utredningar den tillsätter, också arbetar tydligt med att systematiskt och explicit väga om de ändamål som regeln ifråga tillgodoser står i rimlig proportion till den skada som åtgärden kan orsaka för de berörda.

5 Förenklingar i myndigheters tillämpning av olika regelverk

En del av utredningsuppdraget är att lämna konkreta och kostnads-effektiva förslag om hur myndigheternas administrativa rutiner och tjänster samt kommunikation och bemötande vid tillämpningen av olika regelverk för mikroföretagande kan förbättras och förenklas. I det här kapitlet beskriver vi förvaltningslagens bestämmelser som reglerar förvaltningsmyndigheternas verksamhet. Vi redovisar OECD:s principer för bättre regeltillämpning och regelefterlevnad. Vi beskriver vilka problem mikroföretagen upplever att de har för att driva företag. Detta för att få insikt om vilka problem mikroföretagen upplever i sina vardagliga kontakter med myndigheter samt ge en bakgrund till och förståelse för vilka åtgärder som myndigheter bör vidta för att förbättra och förenkla för mikroföretagen. Därefter beskriver vi myndigheters regeltillämpning. Vi belyser digitaliseringens möjligheter som ett verktyg för att bland annat förkorta mikroföretagens långa väntetider på myndigheters handläggning av ärenden samt redogör för några exempel inom digitalisering. Vi ger även exempel på andra arbetssätt för myndigheter att minska handläggningstider och därmed mikroföretagens väntetid på ärenden. Sist presenterar vi konkreta förslag med fokus på att myndigheter ska förbättra sitt arbete med att förenkla för mikroföretagen.

5.1 Förvaltningslagen reglerar förvaltningsmyndigheternas verksamhet

Lagstiftning upprätthålls genom myndigheters tillsyn och kontroll av att berörda företag följer regelverken.

När myndigheter ska tillämpa lagstiftning finns det åtminstone tre olika mål som de bör uppfylla. Tillämpningen ska vara lagenlig och uppfylla lagstiftarens intention, vilket är utgångspunkten för lagstiftningen (lagstiftarens perspektiv). Rättsordningen i sin helhet, grundlag och förvaltningslag i synnerhet, kan betraktas som en stödjande struktur som ska säkerställa att myndigheter tar alla konsekvenser i beaktande i sitt beslutsfattande. Vid regeltillämpning tillkommer ytterligare två perspektiv, myndighetens och företagets. Det är viktigt att myndigheters beslutsfattare tar hänsyn till alla effekter, nyttor och kostnader, som följer av beslutet i det enskilda fallet för att uppnå samhällsekonomisk effektivitet. Det är dessutom viktigt att myndigheter har kunskap om och förstår de företagsperspektiv och den verksamhet som myndigheten ska kontrollera och utöva tillsyn på.

Teknikutvecklingen i samhället har lett till att myndigheters handläggning av ärenden i allt högre utsträckning sköts digitalt. Betydelsen av enkelhet, effektivitet och snabbhet har ökat, därför infördes bland annat den nya förvaltningslagen (2017:900) som trädde i kraft den 1 juli 2018. Den innehåller också förstärkta rättssäkerhetsgarantier för enskilda.

Förvaltningslagen reglerar förvaltningsmyndigheternas verksamhet. Begreppet förvaltningsmyndighet innefattar alla statliga och kommunala myndigheter, förutom domstolarna. Lagens främsta syfte är att värna medborgarnas rättssäkerhet när de har med förvaltningsmyndigheter att göra, särskilt då myndigheterna ägnar sig åt myndighetsutövning som påverkar enskildas rättigheter och skyldigheter.

Grunderna för god förvaltning handlar till stor del om rättssäkerhet. Ärenden ska handläggas på ett sätt som är förutsägbart och korrekt och de uppgifter som kommer att ligga till grund för ett beslut ska finnas dokumenterade. Detta innefattar att såväl muntliga som skriftliga uppgifter dokumenteras. Rättssäkerhet i sig har inte någon entydig definition men brukar allmänt betyda att ett land har en lagstiftning och ett tillhörande system, med syfte

att skydda den enskilda mot godtyckliga ingrepp från det offentliga (prop. 2016/17:180 s. 57). Enligt von Essen (2018), är det oftast den formella rättssäkerheten som åsyftats med uttrycket rättssäkerhet. Det syftar med andra ord till rättssäkerhet genom att följa givna handlägningsregler som i sin tur är upprättade för att säkerställa att den enskildes rätt tas tillvara utan godtyckligt agerande.

Utöver handlägningsreglerna ska tjänstemannen även tillämpa rättsliga principer och normer. Principerna inom förvaltningsrätten syftar till rättssäkerhet samt förutsägbarhet. De främsta principerna är enligt von Essen legalitetsprincipen, objektivitets- och likhetsprincipen, proportionalitetsprincipen samt officialprincipen. Utifrån de principerna ska beslutsfattandet ha stöd i rättsordningen och det ske på objektiva grunder där lika fall behandlas lika samt stå i proportion till syftet med beslutet (prop. 2016/17:180 s. 57–60). Detta framgår av förvaltningslagens 5 §. Officialprincipen kommer till uttryck i förvaltningslagens 23 § och innebär att det åligger myndigheten se till att ett ärende blir tillräckligt utrett samt att otydligheter och ofullständigheter undanröjs innan beslut fattas (von Essen m.fl., 2018).

I förvaltningslagen anges att rättssäkerhet, opartiskhet och förutsebarhet ska vara styrande i myndigheternas verksamhet. Förvaltningslagen ger även en grundläggande struktur för kontakterna mellan myndigheter och enskilda vid ärendehandläggning. Förvaltningslagen bygger också på sambandet mellan rättssäkerhet och service (förvaltningslagen 5 § och 6 §). Myndigheterna ska agera opartiskt och korrekt i juridisk mening, men lagen ställer också krav på att myndigheter ska lämna snabba, enkla och entydiga besked och hjälpa medborgaren att ta till vara sin rätt. Syftet med kommunikationskravet (förvaltningslagen 25 §) är att säkerställa den enskildes möjlighet att tillvarata sin rätt att påverka beslutet genom att yttra sig över eller lämna synpunkter på materialet som kommer ligga till grund för beslutet.

Förvaltningslagen bildar grunden för hur ärenden ska handläggas och hur reglerna ska tillämpas av alla myndigheter inom alla områden.

Vi har noterat att även om förvaltningslagen beskriver hur myndigheter ska agera upplever mikroföretag att det förekommer problem med myndigheternas tillämpning av den. Det beskriver vi nedan, exempelvis upplever över hälften av mikroföretagen att de har

ett visst eller ett stort problem med bland annat ”Mängden uppgifter att lämna till myndigheter”, ”Långa handläggningstider”, ”Olika tolkningar av regler inom och mellan myndigheter”, ”Avgift/kostnad att följa regler” och ”Svårt att hitta/förstå information om regler” se tabell 5.1 nedan.

Även om det i förvaltningslagens 9 § framgår att, ”Ett ärende ska handläggas så enkelt, snabbt och kostnadseffektivt som möjligt utan att rättssäkerheten eftersätts.”, så förtjänar betydelsen av en effektiv handläggning särskilt att uppmärksammas, eftersom över hälften av mikroföretagen upplever att de har problem med bland annat långa handläggningstider. Vi redogör för det under avsnitt 5.3 nedan.

Enligt förvaltningslagen 8 § framgår att ”En myndighet ska inom sitt verksamhetsområde samverka med andra myndigheter. En myndighet ska i rimlig utsträckning hjälpa den enskilde genom att själv inhämta upplysningar eller yttranden från andra myndigheter.” Det framgår även av förordning (2018:1264) om digitalt inhämtande av uppgifter från företag, 4 §, att ”En myndighet ska så långt det är möjligt använda sådana uppgifter om företag som finns tillgängliga inom statsförvaltningen så att företag inte behöver lämna samma uppgifter flera gånger.” Trots detta upplever mikroföretagen att uppgiftslämnarbördan till myndigheter är ett stort problem för dem. Vi har inte några uppgifter på i vilken utsträckning myndigheter hämtar uppgifter från andra myndigheter. Att företagens uppgiftslämnarbörda inte minskar kan troligen till viss del förklaras av bristen på en nationell, digital infrastruktur och avsaknaden av styrning och samordning i förvaltningen. Detta har lett till många myndighetsspecifika lösningar som skiljer sig från varandra. Det resulterar bland annat i att mängden uppgifter som mikroföretag behöver lämna till myndigheter inte minskar.

Trots att myndigheter ska följa och tillämpa förvaltningslagen, upplever mikroföretagen att det i alltför stor utsträckning förekommer problem inom myndigheters regeltillämpning. Det beskriver vi i avsnitt 5.3 nedan.

5.2 OECD:s principer för förbättrad regeltillämpning och regelefterlevnad

OECD konstaterade för cirka 20 år sedan att det bedrivits lite forskning inom området regeltillämpning och regelefterlevnad. De noterade att endast ett fåtal OECD-länder hade genomfört betydande reformer av myndigheternas arbete med att åstadkomma bättre regelefterlevnad i samhället. OECD presenterade en sammanställning av vad de ansåg vara de avgörande faktorerna för att länder skulle kunna åstadkomma en effektiv och ändamålsenlig regeltillämpning och 2014 publicerade OECD rapporten Regulatory Enforcements and Inspections – OECD Best Practice Principles for Regulatory Policy (OECD 2014).

OECD:s mål med rapporten var att presentera några principer som handlar om utformningen av policy och verktyg för att främja effektiv regelefterlevnad och för att förbättra myndigheters regeltillämpning vid tillsyn och kontroll för att uppnå bättre resultat. Rapporten utgår från att förändringsarbetet har tre övergripande mål: i) maximera regelefterlevnad och därigenom förbättra miljö, hälsa och liknande, ii) minska den administrativa bördan och andra hinder för näringslivet och iii) öka effektiviteten och eventuellt minska offentlig sektors kostnader. Principerna är:

- Evidensbaserad tillämpning: Regeltillämpning och tillsyn bör vara evidensbaserad och mätningbaserad. Beslut om vad som ska inspekteras och hur det ska göras bör baseras på data och evidens och resultaten bör utvärderas regelbundet.
- Selektivitet: Att främja regelefterlevnad bör överlätas till marknadskrafter, privat sektor och civilsamhället när det är möjligt. Inspektioner och statlig regeltillämpning kan inte förekomma överallt och på alla områden, det finns andra sätt att uppnå målen som reglerna ska bidra till.
- Riskfokus och proportionalitet: Regeltillämpning behöver vara riskbaserad och proportionerlig. Antalet inspektioner och spenderade resurser bör stå i proportion till risknivån och tillämpningsåtgärderna bör sikta på att reducera de faktiska riskerna orsakade av regelbrott.

- Responsiv reglering: Regeltillämpning bör baseras på principer för ”responsiv reglering”. Inspektioner och tillämpningsmetoder bör genomföras utifrån den granskade verksamhetens profil och beteende.
- Långsiktig vision: Länder bör anta policyer och institutionella mekanismer för regeltillämpning och inspektioner med tydliga målsättningar och en långsiktig färdplan.
- Samordning och sammanslagning: Inspektionsfunktioner bör vara samordnade och vid behov sammanslagna. Mindre dubbelarbete leder till bättre nyttjande av offentliga medel, minimerad börda för granskade verksamheter och maximal effektivitet.
- Transparent styrning: Styrmodeller och policyer för regeltillämpande myndigheter bör stödja transparens, professionalism och resultatorienterad ledning. Regeltillämpning bör vara fristående från politisk påverkan och insatser för att gynna regel efterlevnad.
- Informationsintegrering: Informations- och kommunikationsteknik bör användas för att maximera riskfokus, samordning och informationsdelning – liksom optimalt resursutnyttjande.
- Tydlig och rättvis process: Länder bör säkerställa ett tydligt regelverk och en tydlig process för regeltillämpning och inspektioner. En sammanhängande lagstiftning för att organisera inspektioner och regeltillämpning behöver antas och publiceras, och rättigheter och skyldigheter för myndighetstjänstemän och företag ska vara tydligt formulerade.
- Främja regelefterlevnad: Transparens och regelefterlevnad bör främjas genom att använda lämpliga verktyg såsom guider och checklistor.
- Professionalism: Inspektörer bör utbildas och arbetsledas för att säkra professionalism, integritet, konsekvens och transparens. Det kräver adekvat utbildning inte bara inom tekniska frågor utan också inom generella inspektionsförmågor, samt officiella riktlinjer för inspektörer för att säkerställa konsekvent och rättvist agerande.

2018 lanserade OECD en vägledning, ”OECD Regulatory Enforcement and Inspections Toolkit”, där principerna bryts ner i delkriterier (OECD 2018).

Vi välkomnar myndigheter att följa OECD:s principer för att hjälpa mikroföretagen att få ned regelbördan och lättare uppnå regel efterlevnad.

5.3 Mikroföretagens upplevda problem för att driva företag

I det här avsnittet beskriver vi delar av de områden som mikroföretagen upplever utgör stora problem för att driva företag, i deras kontakter med myndigheter, se tabell 5.1 nedan. Vi kommer att beskriva följande områden: ”Mängden uppgifter att lämna till myndigheter”, ”Långa handläggningstider”, ”Olika tolkningar av regler inom och mellan myndigheter”, ”Avgift/kostnad att följa regler”, ”Strängare regler än inom andra EU-länder” samt ”Myndigheters bemötande”. Sist ger vi ett verkligt exempel på hur regelbördan för ett mikroföretag kan se ut.

Tabell 5.1 Områden som utgör problem för att driva företag, 0–9 anställda
Procentandel

	Stora problem	Visst problem	Inget problem
Mängden uppgifter att lämna till myndigheter	27,3	41,9	30,8
Långa handläggningstider	24,8	31,9	43,3
Olika tolkningar av regler inom och mellan myndigheter	23,8	38,1	38,1
Avgift/kostnad att följa regler	22,4	40,2	37,5
Strängare regler än inom andra EU-länder	21,7	24,0	54,3
Svårt att hitta/förstå information om regler	19,9	43,2	36,9
Tid att följa regler	19,1	44,8	36,2
Saknas enkla, digitala tjänster att utföra ärenden	11,7	34,9	53,5
Bemötande hos myndigheter	11,3	30,0	58,7

Källa: Tillväxtverkets enkät Företagens villkor och verklighet 2020.

De områden som mikroföretagen upplever utgör stora problem för att driva företag är i ordningen "Mängden uppgifter att lämna till myndigheter", följt av "Långa handläggningstider", "Olika tolkningar av regler inom och mellan myndigheter" och "Avgift/kostnad att följa regler". Mikroföretagen upplever inte i samma utsträckning att de har stora problem med "Bemötande hos myndigheter" eller att det "Saknas enkla, digitala tjänster att utföra ärenden", då endast drygt 11 procent av mikroföretagen har angett dessa områden som problematiska för att driva företag.

5.3.1 Mängden uppgifter att lämna till myndigheter

Den administrativa bördan är enligt Braunerhjelm, Eklund och Thulin (2019) oftast störst för nystartade företag som ännu inte har kommit igång med verksamheten. Det är i startskedet som flest uppgifter behöver lämnas in, allt från att registrera bolaget till att ansöka om tillstånd. Den administrativa bördan verkar också ha mest negativ effekt på unga företag jämfört med etablerade företag.

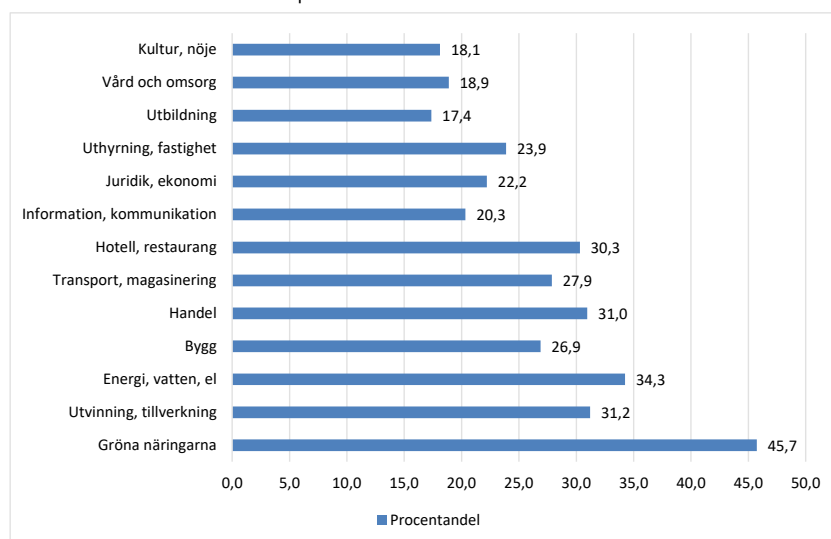
Trots den redan stora mängden uppgifter som företag ska lämna in till myndigheter tillkommer det ofta nya, utan att några uppgifter tas bort. Det går åt mer och mer tid för mikroföretagen att lämna uppgifter till myndigheter.

Enligt en uppskattning av den svenska regeringen år 2010 (Näringsdepartementet 2010) var mer än hälften av den administrativa bördan en direkt effekt av EU-lagstiftning. Det framgår till exempel att över 90 procent av kraven inom områdena jordbruk, skogsbruk och fiske, kommunikation, livsmedel samt miljö kommer från EU. Det ska dock noteras att EU-kommissionen sedan några år har en agenda för arbetet med att prioritera bättre och effektivare regleringar (EU-kommissionen 2015). Den 29 april i år publicerade EU-kommissionen ett dokument där de föreslår åtgärder för bättre EU-lagstiftning. (Better Regulation: Joining forces to make better EU laws and to prepare for the future, 2021). EU-kommissionen föreslår bland annat att principen "en in och en ut" ska införas för att säkerställa att nya bördor som införs kompenseras genom att likvärdiga bördor på samma politikområde tas bort. Detta ska ske genom att särskilt uppmärksamma konsekvenserna och kostnaderna för att tillämpa lagstiftningen, särskilt för små och medelstora företag.

Det finns betydande variationer i hur mycket uppgifter mikro-företag i olika branscher behöver lämna till myndigheter. Nästan hälften av ”Gröna näringarna” upplever att mängden uppgifter att lämna till myndigheter utgör stora problem för dem att driva företag, följt av branscherna ”Energi, vatten, el”, ”Utvinning, tillverkning” samt ”Handel” och ”Hotell och restaurang”, se figur 5.1 nedan.

Figur 5.1 Mängden uppgifter att lämna till myndigheter utgör stora problem att driva företag

Procentandel per bransch



Källa: Tillväxtverkets enkät Företagens villkor och verklighet 2020.

År 2016 fanns det enligt Miljöhusensyn 33 tillfällen då ett lantbruksföretag enligt lagen skulle göra en anmälan eller skicka in en tillståndsansökan till en myndighet¹. Det är en kraftig ökning från 1996 då det fanns 6 sådana tillfällen. Utöver dessa finns det krav på tillstånd som behövs för vissa verksamheter. Exempelvis behövs det tillstånd för att ha en biogasanläggning enligt Myndigheten för samhällsskydd och beredskap (Sveriges lantbruksuniversitet 2020). Andra exempel på tillstånd som krävs för lantbrukare enligt miljöbalken är tillstånd för större djurproducenter och tillstånd för att ta

¹ Miljöhusensynen är en sammanställning av lagar som är framtagen av LRF i samarbete med Jordbruksverket och andra myndigheter vars lagar berör lantbruksföretag.

upp ett hål i en stenmur mellan två åkerskiften. Alla lantbruksföretag som producerar foder och livsmedel måste anmäla till två olika register, foderföretagarregistret som Jordbruksverket sköter respektive registret för livsmedelsanläggning i primärproduktion som Länsstyrelserna sköter.

Café- och restaurangbranschen är regeltung med många krav och mycket uppgiftslämnande inom olika områden till både statliga och kommunala myndigheter (Riksrevisionen 2019). Företag inom hotell- och restaurangbranschen kan ha upp till 370 uppgiftskrav² från myndigheter och kommuner (Tillväxtverket 2018).

För att starta en restaurang måste ett företag ha många olika myndighetskontakter, alltifrån att registrera företaget hos Bolagsverket och Skatteverket till att ansöka om olika tillstånd hos kommunen, i vissa fall årligen. Därutöver tillkommer uppgiftskraven. Exempel på detta anges i tabellen 5.2 nedan.

Tabell 5.2 Myndighetskontakter för att starta en restaurang

Olika uppgiftskrav

Aktivitet	Myndighetskontakt
Registrera aktieföretag	Bolagsverket
Anmäla om verklig huvudman	Bolagsverket
Registrera F-skatt och mervärdesskatt	Skatteverket
Registrera sig som arbetsgivare	Skatteverket
Registrera kassaregister	Skatteverket
Ansöka om tillstånd för uteservering	Polisen
Ansöka om tillstånd för skylt på offentlig plats	Polisen
Ansöka om bygglov	Kommunens bygglovskontor
Ansöka om skyltlov	Kommunens bygglovskontor
Livsmedelsansökan	Kommunens miljöförvaltning
Ansökan om serveringstillstånd	Kommunens socialförvaltning
Ansökan om tobaksförsäljning	Kommunens socialförvaltning
Systematiskt brandskyddsarbete	Kommunen, räddningstjänsten
Anmälan av fettavskiljare	Kommunens VA-verksamhet
Parkering	Kommunen, gatu- och parkförvaltningen

Källa: Riksrevisionen 2019:14, Enklare att starta företag – statliga insatser för en digital process, s. 22.

² Ett uppgiftskrav är ett författningsbaserat krav på företag att lämna uppgifter till någon statlig myndighet (SOU 2013:80).

Serveringstillståndet är en grundförutsättning för att bedriva en restaurang. Syftet med tillståndet och tillsynen är att begränsa alkoholens skadeverkningar. Människors hälsa går före företagsekonomiska eller näringspolitiska hänsyn. För att få serveringstillstånd tas bland annat hänsyn till företagarens personliga och ekonomiska förhållanden. Företagen ansöker om serveringstillstånd hos kommunerna. En ansökan bedöms i första hand utifrån alkohollagens bestämmelser. I alkohollagen finns grundläggande bestämmelser för serveringstillstånd, utöver det finns ett ramverk inom vilket kommuner kan utarbeta egna riktlinjer för serveringstillstånd. För att pröva en ansökan får kommunen ta ut en avgift, och det är upp till varje kommun att fastställa storleken på en sådan avgift.

För serveringstillstånd kan såväl handläggningstider som kostnader variera kraftigt mellan olika kommuner. Skillnaden i handläggningstid för motsvarande ansökningar om serveringstillstånd kan enligt Näringslivets Regelnämnds rapport ”Serveringstillstånd – Tillämpning, avgifter, tillsyn och god myndighetsutövning” vara upp till 11 veckor mellan olika kommuner, se tabell 5.3 nedan. Dessutom skiljer sig kostnaden för ansökningsavgiften mellan kommuner. En ansökningsavgift kan vara upp till fem gånger dyrare i den dyraste kommunen jämfört med i den billigaste kommunen. Logiken bakom olika kommuners avgiftsnivå är inte lätt för företag att förstå. Vissa kommuner låter skattekollektivet betala. Dessutom har alla kommuner olika ”overhead”- och personalkostnader. Tanken är att avgiften ska täcka kommunens kostnader i samband med ansökan. Skillnader inom kommunal regeltolkning och tillsyn redogör vi för i avsnitt 5.3.3 nedan.

Digitaliseringsprojektet Serverat har tagits fram i samarbete mellan Tillväxtverket, Bolagsverket och Sveriges Kommuner och Regioner, SKR, och finns tillgängligt på verksamt.se. Serverat ger en överblick över vilka statliga och kommunala tillstånd som ett företag som exempelvis vill starta en restaurang behöver söka. Även e-tjänster har utvecklats, bland annat för ansökan om stadigvarande serveringstillstånd. Genom koppling till Bolagsverkets bastjänst kan e-tjänsterna hämta grundläggande uppgifter om företaget som redan finns i Bolagsverkets databas. Serverat underlättar för restaurangägare då guider och checklistor finns tillgängligt för alla kommuner. Serverat är ett gott exempel på initiativ för att förenkla för mikroföretag, vilket vi beskriver mer i detalj under avsnitt 5.5.1 nedan.

Forskning om vilken effekt kommunal tillståndsgivning har på företag i Sverige är nästintill obefintlig. Forskningen fokuserar snarare på vilken effekt licenser och dylikt kan ha på alkoholkonsumtionen och liknande. Företagsperspektivet saknas nästan helt. (Karlson, N & Larsson, A-S, 2016).

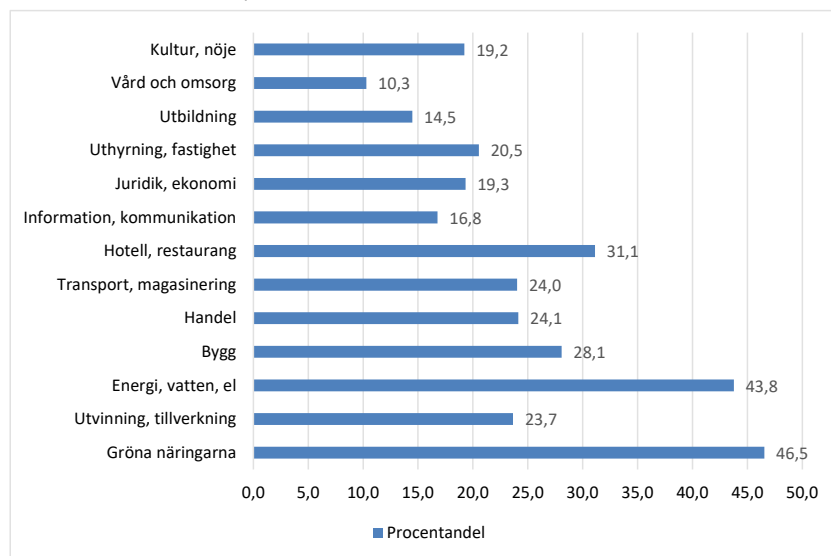
5.3.2 Långa handläggningstider

Onödigt långa och krångliga handläggningsprocesser påverkar företagets konkurrenskraft negativt. Långa handläggningstider vid tillståndsgivning leder till långa väntetider för företagen. Miljötillstånd och serveringstillstånd består till exempel av regelverk som ofta omfattar utdragna handläggningsprocesser. I utredningen "Vägar till ett effektivare miljöarbete" (SOU 2015:43) uppmärksammas bland annat kritik som riktats från näringslivet angående handläggningstider för tillståndsprövning, vilka man menar är för långsamma. Det är många intressenter som ska yttra sig och de får ofta uppskov med sina yttranden.

Det finns ett antal områden där lagstadgade maxtider för handläggning föreligger, exempelvis inom sektorsspecifika områden som för bygglov i plan- och bygglagen (2010:900) och för serveringstillstånd i alkoholförordningen (2010:1636).

Figur 5.2 Långa handläggningstider utgör stora problem att driva företag

Procent per bransch



Källa: Tillväxtverkets enkät Företagens villkor och verklighet.

Även vad gäller handläggningstider finns betydande variationer mellan olika branscher. De "Gröna näringarna" är den bransch där flest företag upplever stora problem med långa handläggningstider med drygt 46 procents svarsandel följt av branschen "Energi, vatten, el" med nästan 44 procent. Därefter kommer "Hotell- och restaurangbranschen" med drygt 31 procent samt "Byggbranschen" med drygt 28 procents svarsandel. Ett skäl till att "Gröna näringarna" utmärker sig skulle kunna vara att de i högre utsträckning än någon annan bransch behöver hantera tillstånds- och bidragsfrågor på årlig basis, vilket de flesta andra företag inte behöver göra.

Inom de gröna näringarna upplever exempelvis små skogsägare att de långa handläggningstiderna är betungande. De små skogsbruken som vill växa och expandera sin verksamhet måste gå från anmälningspliktig verksamhet till tillståndspliktig verksamhet. De upplever att ansökningsprocessen för att bli tillståndspliktig verksamhet är mycket betungande. Det är mycket tidskrävande och kostsamt, därutöver är dokumentationskraven höga, de små skogsbruken upplever det som ett tillväxthinder. Skogsägare upplever att det är långa handläggningstider vid de lantmäteriförrättningar som

måste ske då de köper och säljer skog. Då skogsägare ska avverka skog ska de anmäla det till Skogsstyrelsen som har sex veckor på sig att svara innan avverkning får ske Tillståndsgivning inom skogsbruket utifrån skogsvårdslagen och miljöbalken då ett mikroföretag ska bygga vägar upplevs också betungande. Detta har framkommit i möte med en branschorganisation inom skogsnäringen.

Myndigheters långa handläggningstider kan bero på olika saker exempelvis regelförändringar, resursbrist, komplexa ärenden, att handlingar ska kompletteras, liggstider, överklaganden eller att flera myndigheter måste samverka i samma ärende.

Om handläggningstiden skiljer sig åt mellan olika kommuner eller myndigheter och mellan olika handläggare i samma kommun eller myndighet kan det påverka företagens förutsättningar att konkurrera på lika villkor. Den varierande handläggningstiden i olika kommuner kanske delvis kan förklaras av att små kommuner har andra förutsättningar än större kommuner. Samtidigt framkommer det enligt Näringslivets Regelnämnds senaste kommungranskning att det inte finns någon signifikant korrelation mellan kommunens storlek och angiven handläggningstid för bygglov och serveringstillstånd. Den varierande handläggningstiden beror troligen på olika kommuners effektivitet, digitaliseringsgrad, resurstillgång och regeltillämpning. Från ett mikroföretagsperspektiv är onödigt långa väntetider för att exempelvis få ett tillstånd negativt för deras verksamhet, oavsett vad orsaken till den långa handläggningstiden är.

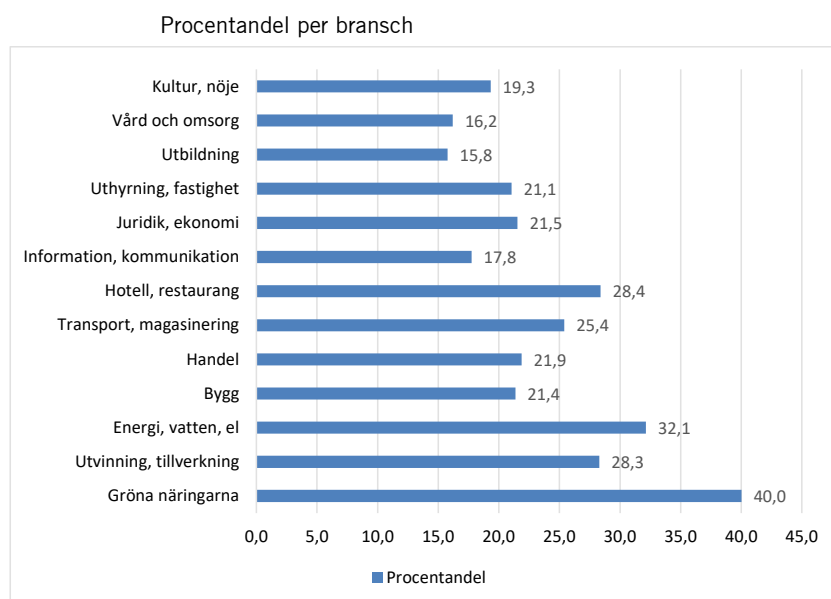
Det är värt att observera att för många företag med tillstånd är handläggningstiden inte ett problem i företagets vardag. Men om företagen behöver utöka eller ställa om sin verksamhet och ansöka om nya tillstånd kan det bli ett stort problem. För exempelvis en restaurang som ska byta lokal kan en utdragen handläggningsprocess för att få sätta upp en uteservering leda till att företaget tappar mycket av utesäsongens försäljning om bygglovet för uteserveringen t.ex. beviljas i augusti i stället för i maj.

Som vi beskrivit i avsnitt 5.3.1 ovan kan skillnaden i handläggningstid för motsvarande ansökningar om serveringstillstånd vara upp till 11 veckor. Det framgår även i tabell 5.3 nedan.

5.3.3 Olika tolkningar av regler inom och mellan myndigheter

Det föreligger betydande skillnader mellan olika branscher, vad gäller hur mycket företagen upplever att olika tolkningar av regler inom och mellan myndigheter utgör stora problem att driva företag, se figur 5.3 nedan. ”Gröna näringarna” har den högsta svarsandelen motsvarande 40 procent, därefter kommer branscherna ”Energi, vatten, el” följt av ”Hotell, restaurang” och ”Utvinning och tillverkning” med omkring 30 procent svarsandel.

Figur 5.3 Olika tolkningar av regler inom och mellan myndigheter utgör stora problem att driva företag



Källa: Tillväxtverkets enkät Företagens villkor och verklighet 2020.

Från branschorganisationen Sveriges bagare och konditorer har det framkommit att mikroföretag upplever att olika företag kontrolleras på olika sätt och att det inte alltid går att få reda på hur en kontroll ska gå till. De upplever att det saknas rutiner, checklistor eller mallar för inspektörer att följa.

Regeltillämpning såsom prövning, tillsyn, kontroll och tillståndsgivning sker på olika nivåer i förvaltningen, från myndigheter och länsstyrelse till kommunal nivå. Att de agerar på olika sätt kan bero

på många olika faktorer, exempelvis hur stora myndigheterna är och deras tillgång till specialister samt hur komplexa ärendena är. Ju mer komplext ett ärende är desto större sannolikhet att det finns fler olika sätt att tolka reglerna.

Inom kommunal regeltolkning och tillsyn har kommuner olika förutsättningar att utföra tillsyn och kontroller beroende på kommunens storlek – vad gäller areal och invånarantal. I vissa fall har kommuner inte möjlighet att anställa personal som täcker en heltidstjänst för kommunal tillsyn, på grund av att kommunen är liten. Det finns med andra ord utmaningar med att få alla handläggare i alla Sveriges kommuner att tolka och tillämpa de regler de ska kontrollera hos mikroföretagen på ett enhetligt sätt.

Om regler tolkas olika inom och mellan myndigheter är detta inte optimalt för företagen. Det leder till ett ökat krångel framför allt för de företag som bedriver verksamhet i flera kommuner. Skillnader i tolkning och tillämpning av regelverk på lokal nivå påverkar företagens konkurrenskraft (Tillväxtanalys 2010). För rättssäkerheten och likabehandlingen för mikroföretagen är det även viktigt att regler tolkas på lika sätt. Rättssäkerhet förutsätter att lika fall behandlas lika, och att det går att förutsäga hur ett fall kommer att behandlas under ett givet regelverk.

Av tabellen 5.3 nedan framgår det att det finns stora skillnader mellan kommuners regeltillämpning.

Tabell 5.3 Skillnader i regeltillämpning på kommunal nivå

Olika områden

Kategori	Undersökt fråga	Andel kommuner /skillnad mellan bästa och sämsta kommun
Kommunal service	Andel kommuner där en komplicerad etablering helt vägleds av en företagslots	50 %
Kommunal service	Andelen kommuner som kan lämna ett tidigt kostnadsbesked vid en komplicerad etablering	33 %
Serveringstillstånd	Skillnad i handläggningstid för motsvarande ansökningar	Upp till 11 veckor
Serveringstillstånd	Skillnad i tillstånds- och tillsynsavgift	Upp till 24 170 kr

Kategori	Undersökt fråga	Andel kommuner /skillnad mellan bästa och sämsta kommun
Serveringstillstånd	Andelen kommuner som lyckats förkorta handläggningstiden mellan 2016–2020	45 %
Bygglov	Skillnad i handläggningstid för motsvarande ansökningar	Upp till 10 veckor
Bygglov	Skillnad i avgift	Upp till 62 480 kr
Bygglov	Andel kommuner som har en maxgräns för handläggningstiden	19 %
Livsmedelskontroll	Skillnad i avgifter (tid och timtaxor) vid livsmedelskontroller	Upp till 33 000 kr
Livsmedelskontroll	Variation i timtaxor vid kontroll	Drygt 180 % (842–1 522 kr.)
Miljöfarlig verksamhet	Skillnad i avgifter för anmälan av miljöfarliga verksamheter	Ex. biltvätt: upp till 16 282 kr
Miljöfarlig verksamhet	Skillnad i avgifter för tillsyn av miljöfarliga verksamheter	Ex. biltvätt: Upp till 24 877 kr
Miljöfarlig verksamhet	Frekvens för tillsynsbesök	Årligen: 60 % Vartannat/vart tredje år: 40 %

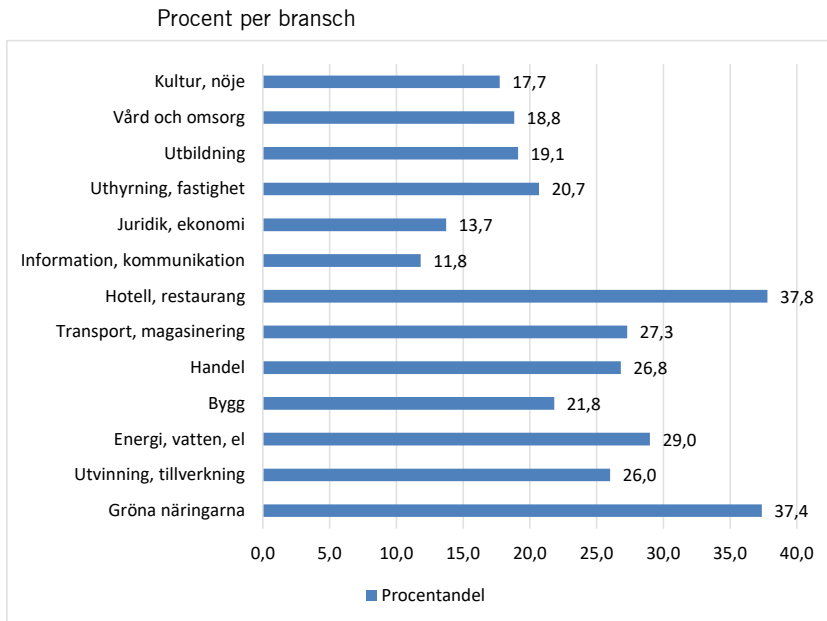
Källa: Liljeqvist 2020, <https://media.kommungranskning.se/Villkor-for-nyetablering-2020.pdf>.
<https://media.kommungranskning.se/Serveringstillstand-2020.pdf>.
<https://media.kommungranskning.se/Bygglov-2020.pdf>.
<https://media.kommungranskning.se/Livsmedelskontroll-2020.pdf>.
<https://media.kommungranskning.se/Miljofarlig-verksamhet-2020.pdf>.

5.3.4 Avgift/kostnad att följa regler

Drygt 22 procent av mikroföretagen upplever att de har stora problem med ”Avgift/kostnad att följa regler” och drygt 40 procent upplever ett visst problem med det. Mikroföretags upplevda problem med avgifter och kostnader för att följa regler varierar beroende på inom vilken bransch de bedriver sin verksamhet, se figur 5.4 nedan. Branscherna ”Hotell, restaurang” och de ”Gröna näringarna” sticker ut med nästan 38 procent av de svarande som upplever att kostnader för regelefterlevnad utgör stora problem för dem att driva företag. Kostnaden blir högre för företag inom en bransch där de måste ansöka om många tillstånd med avgifter, och där godkända tillstånd dessutom är en förutsättning för att kunna bedriva verksamhet. Dessutom behöver vissa branscher ansöka varje år om till-

stånd. Hur stora kostnaderna är för att följa regler kan också bero på om myndigheter använder sanktionssystem vid tillsyn i stället för tillsyn med föreläggande.

Figur 5.4 Avgift/kostnad att följa regler utgör stora problem att driva företag



Källa: Tillväxtverkets enkät Företagens villkor och verklighet 2020.

Mikroföretag upplever att nivån på tillsynsavgifterna ofta inte står i proportion till den tillsyn och kontroll som utförts. Inom transportnäringen tillämpas ett sanktionssystem, vilket innebär att ett företag som gjort ett fel får en sanktionsavgift direkt, i stället för att tillsynen först leder till ett föreläggande. Detta har lett till att vissa åkerier har fått betala sanktionsavgifter för till exempel handhavandefel, ofrivilliga misstag vid registrering i färdskrivare eller när en åkare kört för långt utan vila, i vissa fall endast fem minuter för länge. Det är många gånger mänskliga misstag har lett till en sanktionsavgift, eftersom åkarna har registrerat de uppgifter i färdskrivaren som de trodde var rätt. Sanktionsavgifterna upplevs som oproportionerligt höga i förhållande till misstagets och företagets storlek.

För en lantbrukare kan en bristande dokumentation ge en miljö-sanktionsavgift på upp till 50 000 kronor efter en kommunal kontroll. Vid Länsstyrelsens inspektioner kan avvikelserna ge avdrag på de EU-ersättningar som lantbrukaren sökt. Dessa avvikelser sätts som en procentsiffra av utbetalt stöd och kan för gårdar som har stora EU-bidrag bli en betydande summa. För avvikelser som inte ger miljö-sanktionsavgift kan företagen få ett vitesföreläggande för miljöskada. För några avvikelser kan företagen få både vitesföreläggande/miljö-sanktionsavgift och tvärvillkorssanktion (exempelvis gödseljournal över mottagen och levererad organisk gödsel) vilket innebär dubbel bestraffning för samma fel (Sveriges lantbruksuniversitet 2017).

5.3.5 Strängare regler än i andra EU-länder

Som vi nämnt ovan i avsnitt 5.3.1 framgår det att över 90 procent av kraven för områdena jordbruk, skogsbruk och fiske, kommunikation, livsmedel samt miljö uppskattas komma från EU.

Att överimplementera EU-regler skapar ytterligare regelbörda för mikroföretagen med bland annat ökade kostnader. Det kan också leda till att konkurrensen snedvrids, vilket innebär en försämrad konkurrenskraft för svenska företag jämfört med företag i andra EU-länder enligt (Atthoff & Wallgren 2012).

När EU-direktiv implementeras i Danmark görs så kallade ”grannkontroller” där de undersöker hur förhållandena ser ut i grannländerna, för att försäkra sig om att de danska företagen inte hamnar i en sämre konkurrenssituation än sina grannländer.

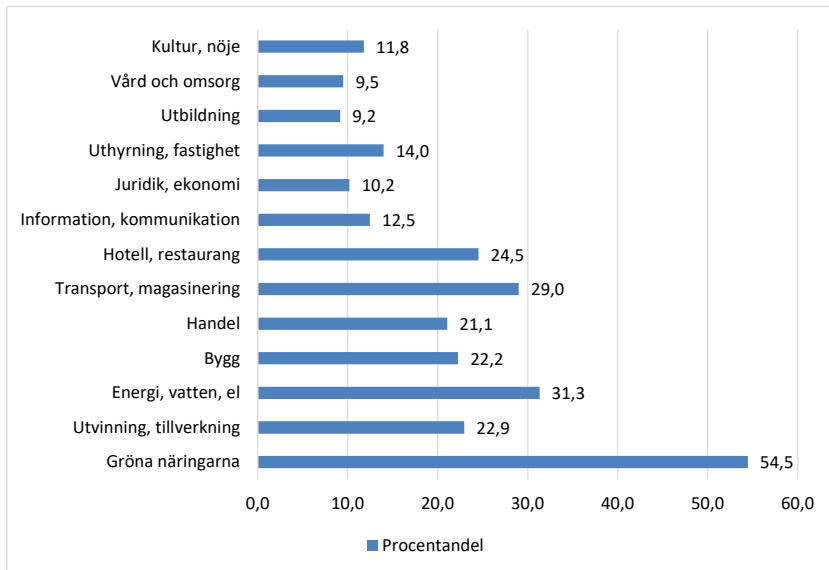
Av alla mikroföretag, oavsett bransch, svarar nästan 22 procent att det är ett stort problem att driva företag för att Sverige har strängare regler än andra EU-länder, se tabell 5.1 ovan. Samtidigt svarar drygt 56 procent att de inte upplever att det är något problem alls och nästan 25 procent upplever att det är ett visst problem.

Det framgår tydligt i figur 5.5 nedan, att beroende på i vilken bransch mikroföretagen bedriver sin verksamhet har de olika upplevelser i fråga om överimplementering av EU-regler utgör ett stort problem. I branschen ”Gröna näringarna” har mer än hälften, nästan 55 procent svarat att de upplever stora problem på grund av strängare regler i Sverige än i andra EU-länder. Branschen ”Energi, vatten

el” hamnar på andra plats med en procentandel på drygt 31 procent följt av branschen ”Transport och magasinering” på 29 procent.

Figur 5.5 Strängare regler jämfört med andra EU-länder utgör ett stort problem att driva företag

Procent per bransch



Källa: Tillväxtverkets enkät Företagens villkor och verklighet 2020.

Elfiske utgör ett exempel där Sverige har strängare regler än andra EU-länder och på vad det innebär för företag i praktiken. Sverige har som enda land inom EU bestämt att elfiske utgör djurförsök då Sverige i vissa delar implementerade EU:s vattendirektiv³ mer långtgående än vad andra EU-länder gjorde.

För att få använda provtagningsmetoden elfiske behöver därför företaget bl.a. söka flera tillstånd. Företaget måste:

1. Ansöka om olika tillstånd hos Jordbruksverket där regler om försöksdjur finns i Statens jordbruksverks föreskrifter och allmänna råd om försöksdjur (SJVFS 2019:9).
 - a. Verksamhetsstillstånd att använda försöksdjur
 - b. Föreståndare för djurens välbefinnande och skötsel

³ Europaparlamentets och Rådets direktiv 2000/60/EG av den 23 oktober 2000 om upprättande av en ram för gemenskapens åtgärder på vattenpolitikens område.

- c. Föreståndare för information
- d. Föreståndare för utbildning och kompetens
- e. Veterinär eller expert

För att få ett tillstånd krävs att adekvat utbildning och erfarenhet kan styrkas. I ansökan ska företaget hänvisa till en ansvarig veterinär, och bland annat uppskatta hur många fiskar de förväntas fånga per år trots att de använder el-fiskemetoden för att kunna ta reda på hur många fiskar som finns inom det berörda området.

2. Ansöka om djurförsöksetiskt tillstånd hos Uppsala djurförsöksetiska nämnd. Som grund för att få ansöka om djurförsöksetisk prövning måste företaget ha en godkänd djurförsöksledare inom organisationen. Detta regleras i Djurskyddslagen kapitel 7. För godkännande krävs att företaget kan visa genomgången adekvat utbildning och tillräcklig erfarenhet samt intyg från ansvarig veterinär.
3. Ansöka hos respektive länsstyrelse om dispens från förbudet att använda elfiske som metod.
4. Ansöka om tillstånd hos respektive fiskerättsägare för att få genomföra provtagning, trots att det inte handlar om något fiske i egentlig mening. Tillstånd gäller per organisation, vilket medför att det blir mer omfattande och kostsamt relativt sätt ju mindre organisationen är.
5. Till Jordbruksverket redovisa årligen antal fångade och dokumenterade fiskar.

Det pågår ett projekt inom lantbruksnäringen, ”Metodutveckling för regelförenkling” som finansieras av Europeiska jordbruksfonden för landsbygdsutveckling och Lantbrukarnas Riksförbund (LRF). En del av projektet omfattar en jämförelse av ett urval av EU-baserade lagkrav för lantbrukare, och hur de tillämpas i närliggande länder. Projektet kommer att undersöka hur ett eventuellt regelförenklingsarbete organiseras i dessa länder samt samla in erfarenheter från det. Projektet avslutas i december 2022.⁴

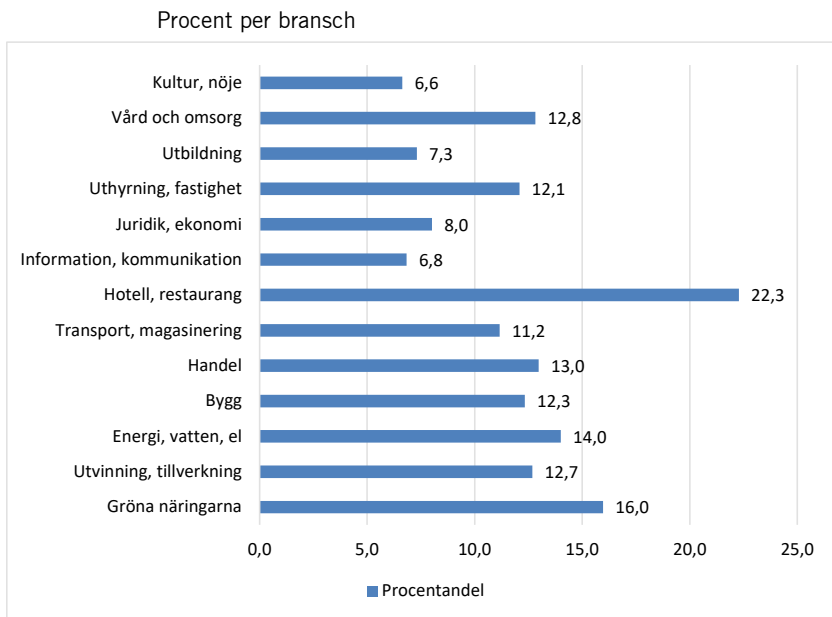
⁴ www.enklaregler.se/omenklaregler/.

5.3.6 Bemötande hos myndigheter

Generellt är mikroföretag relativt nöjda med myndigheters bemötande, se tabell 5.1 ovan. Majoriteten av mikroföretagen, nästan 59 procent upplever inte något problem alls, 30 procent upplever ett visst problem och drygt 11 procent av mikroföretagen upplever att de har stora problem med myndigheternas bemötande för att driva företag.

Mikroföretags upplevelse av myndigheternas bemötande skiljer sig mellan olika branscher. Branschen ”Hotell, restaurang” är den bransch där störst andel upplever att myndigheters bemötande är ett problem, se figur 5.6 nedan.

Figur 5.6 Bemötande hos myndigheter utgör stora problem att driva företag



Källa: Tillväxtverkets enkät Företagens villkor och verklighet 2020.

Mikroföretag har olika erfarenheter av myndigheters bemötande. Företag upplever att det generellt förekommer skillnader i bemötande och handläggning beroende på om det är en ny handläggare eller en mer rutinerad handläggare som har erfarenhet inom området. En rutinerad handläggare upplevs oftast tryggare i sin yrkes-

roll med att ge service, genom att balansera dialog med formell kommunikation och handläggning. Det är därför viktigt vilket stöd en nyanställd handläggare kan få från chefer och kollegor (Svenskt Näringsliv februari 2020).

I rapporten "Byråkratin i lantbruket belastar och kostar" från Sveriges lantbruksuniversitet framkommer det att lantbrukare helst vill ha en kontrollant med praktisk erfarenhet, ett positivt sätt och som ger snabb återkoppling. Lantbrukare framför att de vill få ett bemötande som företagare och inte som ett kontrollobjekt. De vill bli bemötta som ett företag som bidrar till samhället genom att producera livsmedel eller tjänster som samhället behöver, och inte bara bli kontrollerade för att de anses utföra miljöfarlig verksamhet (Sveriges lantbruksuniversitet 2020).

Även om majoriteten av mikroföretagen är relativt nöjda med myndigheters bemötande finns det exempel på företag som upplever att det förekommer problem. Det är framför allt mikroföretag inom "Hotell- och restaurangbranschen" som upplever att de har problem med bemötande hos myndigheter, vilket framgår av figur 5.6 ovan.

Vi har beskrivit i avsnitt 5.3.1, "Mängden uppgifter att lämna till myndigheter", ovan de omfattande antal myndighetskontakter som en person som har tänkt att starta en restaurang måste ha. Rimligtvis skulle det kunna vara så, att ju fler myndighetskontakter ett mikroföretag måste ha, desto större sannolikhet att företaget ibland stöter på problem med tillståndsansökan, handläggningstid eller någon person på en myndighet som gör att bemötande hos myndigheter upplevs utgöra stora problem för dem.

5.3.7 Ett exempel på mikroföretags regelbörda

Nedan lämnar vi ett exempel på den regelbörda och vilka uppgifter och utmaningar en mikroföretagare upplever i sin vardag, i detta fall en bagare. Det är summan av många olika och komplexa regler som mikroföretagen ska följa, tolka och tillämpa. De ska dessutom ha kontroll på nya regler som de behöver följa. Därutöver tillkommer den administrativa bördan av alla uppgifter de ska lämna till olika myndigheter. Det är allt detta sammantaget som gör att det upplevs betungande att driva företag.

Det exempel vi beskriver nedan är inte uttömmande, utan hämtat från en bagares verklighet. Men, det skulle lika väl i stora delar kunna stämma in på en annan mikroföretagares vardag. Vi vill här åskådliggöra ett axplock av hur stor regelbörda en bagare har att förhålla sig till i sin vardag.

- För att följa reglerna om datummärkning av bröd finns en vägledning, ”EU guidance on date marking and related food information”, på cirka 55 sidor.
- GDPR – kommer jag få sanktionsavgifter? Eller har jag behandlat personuppgifterna på rätt sätt enligt dataskyddsförordningen?
- Alla lagar kring att ha anställda, lön, sjuklön, rehabiliteringsregler, arbetsmiljöregler, jämställdhetsplan, kollektivavtal etcetera.
- Uppgiftslämning såsom komplex energiförbrukningsuppgift för el-skattereduktion.
- Statistik till SCB.
- Nya rapporteringskrav vad gäller ändringar i avfallsförordningen med utökad anteckningsskyldighet, anteckningarna ska rapporteras in till ett nytt avfallsregister hos Naturvårdsverket.
- Vid en myndighetskontroll av personalliggaren hos ett av ett Sveriges bagares och konditorers medlemsföretag hade en i personalen gift sig under helgen och skrev av misstag in fel efternamn, men rätt personnummer i personalliggaren. Detta ledde till att en sanktionsavgift debiterades trots uppenbart handhavandefel.
- Vid en kontroll av märkning av brödetiketter upptäcktes ett kommatecken för mycket vilket ledde till att företaget måste trycka nya etiketter.
- En företagare planerade att bygga ett nytt bageri och kontaktade en kommun för att få hjälp med tolkning av lagen. På grund av en icke serviceinriktad tjänsteman valde företagaren att bygga nytt bageri i en annan kommun där rådgivningen och vägledningen var bättre.
- På grund av att en tjänsteman inte gjorde en uttömmande riskbedömning blev resultatet av tillsynen inte proportionerlig, efter-

som bageriet var tvunget att upprätta säkerhetsdokumentation för att få använda rengöringsmedel, handtvål och doftkulor på kundtoaletten.

- Vid tillsyn och kontroll kontrolleras företagen på olika sätt delvis beroende på inspektörens personliga tolkning.

5.4 Myndigheters regeltillämpning

Den svenska förvaltningsmodellen är uppbyggd på relativt självständiga myndigheter som fattar egna beslut vad gäller myndighetsutövning i förhållande till enskilda och företag. Regeltillämpning såsom prövning, tillsyn, kontroll och tillståndsgivning sker på olika nivåer i förvaltningen, från myndigheter via, länsstyrelse till kommunal nivå. Vad gäller exempelvis kommunal tillsyn har kommuner olika förutsättningar att utföra tillsyn och kontroll på företag beroende på kommunens storlek, hur många invånare eller hur stor area en kommun har. I vissa fall har kommuner inte möjlighet att anställa personal som täcker en heltidstjänst för kommunal tillsyn, på grund av att kommunen är liten. Vissa små kommuner går ihop för att kunna utföra sitt uppdrag. Det sätt som kommuner samordnar arbetet kan leda till effektivare tillsyn och kontroll.

Med det kommunala självstyret uppstår det vissa utmaningar i att få alla handläggare i alla Sveriges kommuner att tolka och tillämpa de regler de ansvarar för samt utföra kontroller på ett enhetligt sätt.

Enligt förvaltningslagen ställs krav på att myndigheter ska lämna snabba och enkla besked och hjälpa medborgaren att ta till vara sin rätt. Hur stor en myndighet är samt ärendenas komplexitet har även betydelse för vilka möjligheter myndigheten har att effektivisera och uppnå skalfördelar i handläggning och ärendehantering för att snabba på processen.

Oavsett vilka förutsättningar som finns i de olika förvaltningsmyndigheterna ska alla handläggare enligt förvaltningslagen vara objektiva i sin tillsyn och kontroll av företag. De ska ge service och vägledning utifrån förvaltningslagens ramar för att hjälpa företagen att göra rätt. Eftersom myndigheters service ska vara anpassad till det enskilda företaget underlättar det om handläggare på myndigheter har kunskap om den bransch de hanterar ärenden inom och att

de har förståelse för företagarens verksamhet, förutsättningar och behov.

Från bland annat Sveriges bagare och konditorer har det framkommit att företagare upplever att lagkraven i sig inte alltid är ett problem, utan att det är myndigheternas regeltillämpning som behöver ses över. De upplever att lagen ibland tillämpas oproportionerligt och att tillämpningen varierar över landet. Kontroller från främst myndigheter skapar stress och oro bland företagare, eftersom de ekonomiska konsekvenserna kan bli stora för en begränsad förseelse. Det har också framkommit att företagare anser att enskilda tjänstemän eller nämnder på kommunerna har för mycket makt och de upplever att det finns en maktobalans. Det oroar företagarna att många myndighetspersoner och kontrollanter endast ser till sitt område utan att förstå den komplexitet som företagen lever i (Sveriges lantbruksuniversitet 2018).

Det har framkommit i kontakt med branschorganisationer, bland annat Sveriges bagare och konditorer att det förekommer fall där mikroföretag upplever att inte någon riskbedömning eller proportionalitetsbedömning har gjorts, trots att proportionalitetskrav framgår av förvaltningslagen. Då mikroföretagen granskats av myndigheter var kopplingen till syftet med regeln inte alltid i proportion till resultatet av granskningen. Företag blev ålagda någon form av sanktion för sådant som hade mycket ringa betydelse i förhållande till vad lagen är avsedd att säkerställa. Exempel har framförts från branschorganisationer bland annat inom transportnäringen och de gröna näringarna. Ett annat exempel som framförts till utredningen från branschorganisationen Sveriges bagare och konditorer är när ett av deras medlemsföretag behövde utföra grundlig säkerhetsdokumentation för att använda rengöringsmedel på en kundtoalett. Företaget skulle definiera hantering, när produkten används, var i produktionen den förvaras och vem som använder produkten och vilka risker det kan medföra.

För att kunna göra en bra proportionalitetsbedömning för det berörda mikroföretaget, i enlighet med förvaltningslagens proportionalitetsprincip behöver inspektörer ha ett helhetsperspektiv och en viss branschkunskap. Branschkunskap underlättar för inspektörer att förstå ett mikroföretags verksamhet och kunna bedöma vilka verkliga risker ett mikroföretag har i sin verksamhet och vad som är mindre viktigt i sammanhanget. Sådan kunskap är också bra

för en förtroendefull och fruktbar diskussion om de brister som eventuellt finns i en verksamhet och vilka åtgärder som är lämpliga och rimliga. Generellt är det ju så att verksamheten i mikroföretag oftast inte medför så stora risker. Utan en adekvat proportionalitetsbedömning vid tillsynen kan det leda till att de små företagens risker kan förstöras och att myndigheterna anser att de små risker som finns ska elimineras.

Det behövs riktlinjer för inspektörer för att de ska kunna säkerställa ett konsekvent och rättvist agerande, i enlighet med förvaltningslagen. För att uppnå ökad kompetens hos inspektörer är det viktigt att de får ändamålsenlig utbildning i de lagar och regler som ligger till grund för inspektionen, samt ökad kunskap inom de branscher de utför tillsyn och kontroll inom. En branschorganisation har föreslagit att det eventuellt skulle vara värt att införa en branschlegitimation inom varje bransch, ett system liknande det som finns för revisorer. Förutom att inspektörer bör utbildas bör nya inspektörer även inskolas och arbetsledas för att få en grundkompetens för att bland annat säkra objektivitet, integritet, konsekvens och transparens.

5.4.1 Transparens och vägledning

En branschorganisation har framfört att medlemsföretag upplever att det behövs bättre transparens vid vissa inspektioner och kontroller så att företagaren vet vad myndigheten grundar sina beslut på, exempelvis vilket lagrum, och vem som kommit fram till en tolkning och på vilka grunder. I förvaltningslagens 32 § framgår att ett beslut ska innehålla en klaggörande motivering. Olika företag kontrolleras på olika sätt och det går inte alltid att få reda på hur en kontroll ska gå till, eftersom företagaren inte alltid upplever att det finns rutiner, guider, checklistor eller mallar för inspektörer att följa.

Företagen anser att det också bör gå att få reda på vilka uppgifter som saknas för att få godkänt i en kontroll, om företaget fått anmärkningar vid en inspektion. Ett sätt att minska det av mikroföretagen upplevda godtycket vid vissa kontroller kan vara att utveckla stödssystem för inspektörerna.

Enligt förvaltningslagens 6 § ska en myndighet se till att kontakterna blir smidiga och enkla för enskilda. Myndigheten ska lämna

den enskilde sådan hjälp att han eller hon kan ta till vara sina intressen. Hjälpens ska ges i den utsträckning som är lämplig med hänsyn till frågans art, den enskildes behov av hjälp och myndighetens verksamhet. Den ska ges utan onödigt dröjsmål. Sjätte paragrafen bör enligt vår bedömning tolkas som att myndigheter har en större serviceskyldighet gentemot ett litet företag än ett stort börsnoterat företag, eftersom hjälpen från myndigheter ska ges i den utsträckning som är lämplig med hänsyn till den enskildes behov.

Mikroföretag har större behov av att få hjälp från myndigheter, eftersom de inte har samma möjlighet som stora företag att ha specialister anställda i företaget för att tolka regler. Myndigheters service bör vara anpassad till det företag som de ska utföra kontroll eller tillsyn på.

Förutsebarheten i regeltillämpning betonas i den nya förvaltningslagen. Företagen har självklart en skyldighet att känna till vilka lagar som berör deras verksamhet. Men utifrån förvaltningslagens ramar bör myndigheter hjälpa till och vägleda mikroföretagen så att de har möjlighet att förstå vad som förväntas av dem för att kunna göra rätt. Myndigheter som använder lämpliga verktyg för vägledning exempelvis informativa web-sidor med vägledning för generella frågor samt guider och checklistor hjälper på så sätt företagen att kunna göra rätt. Det leder till lättare och bättre regelefterlevnad för mikroföretagen.

Det upplevs i många fall att det är svårt att hitta och förstå information om regler. Ett exempel är från Transportföretagen. Åkare har svårt att förstå hur förordningen om kör- och vilotider ska tolkas och tillämpas samt vad som måste åtgärdas för att slippa sanktionsavgifter i olika situationer. I många fall är det handhavandefel, ofrivilliga misstag vid registrering i färdskrivaren, som direkt leder till sanktionsavgifter. Ett annat exempel är då körtiden har överskridits på grund av en trafikolycka. Även om åkare rapporterar händelsen vet de inte om det är tillräckligt för att slippa sanktionsavgifter.

Det finns många olika sätt för myndigheter att vägleda företag. Om det är mer specifika och komplexa ärenden kan en dialog mellan myndighet och företag behövas för att företagaren ska få vägledning hur de på bästa sätt ska göra för att efterleva regeln.

I en finsk studie från 2013 har effekterna av de tillsynsbesök som görs av de finska motsvarigheterna till miljö- och hälsoskyddsinspektörer på företag, undersökts med hjälp av enkäter. Fokus ligger

på skillnaderna i synsätt mellan inspektör och den inspekterade. Studien visade att arbetsplatser och dess anställda är mer positiva till inspektioner om de själva upplever att de har möjlighet att påverka inspektionens resultat, det vill säga när det finns en relation och dialog mellan parterna (Niskanen m.fl. 2013).

5.4.2 Inspektionsfunktioner bör vara samordnade och vid behov sammanslagna

För bättre nyttjande av offentliga medel genom mindre dubbelarbete bör inspektionsfunktioner, där det är möjligt, oftare vara samordnade och vid behov sammanslagna för maximal effektivitet. Det leder till minskad börda för de granskade mikroföretagen då de slipper onödiga avbrott i verksamheten flera gånger. I dag förekommer samordnade besök exempelvis vid inspektion av restaurangnäringen. Inspektörer för alkohol- och miljötillsyn samordnar sina inspektioner med brandmyndigheten.

Om en och samma person skulle, så långt det är möjligt, kunna kontrollera ett mikroföretags alla olika tillsynsområden, vid ett och samma företagsbesök, skulle det underlätta mycket för mikroföretagen. Inspektörerna behöver då arbeta med en helhetssyn för att undvika motstridiga krav från olika myndigheter. Det kan speciellt vara en utmaning för små kommuner att hitta inspektörer och kontrollanter som har kunskap om alla myndighetsområden och branscher.

Ett mikroföretag, vars verksamhet är mindre djurhållning med eget slakteri och försäljning får i dag tillsyn från minst fem olika instanser på tre olika nivåer (av kommun, länsstyrelse och på myndighetsnivå av Livsmedelsverket).

Det framkommer i rapporten ”Byråkratin i lantbruket belastar och kostar” att flera företag framförde önskemål om att kommuner, myndigheter och bransch skulle kunna samordna eller samverka kring kontroller (Sveriges lantbruksuniversitet 2020). I flera fall kontrollerar bransch och myndighet samma sak och här finns uppenbara förenklingsmöjligheter förutsatt att det finns ett förtroende och samarbete mellan bransch och myndigheter.

Blekinge är ett exempel på en region där kommuner samverkar avseende tillståndsprovning. Handläggare på kommunerna i Blekinge litar på den tillståndsprovning som en av kommunerna i regio-

nen redan har gjort. De företag som bedriver verksamhet i flera kommuner i Blekinge och exempelvis ska ansöka om tobaks- eller serveringstillstånd slipper därmed att ansöka om dessa tillstånd i varje kommun i Blekinge. Samverkan mellan kommunerna underlättar mycket för dessa företag i regionen. Systemet bygger på ett nära samarbete och förtroende mellan kommunerna, där handläggarna i länet är överens om bedömningsgrunderna och vet att handläggarna gör likartade bedömningar (Tillväxtverket 2017).

5.4.3 Kommuners servicemätning – Nöjdhetsindex inom sex tillsynsområden

Insikt är en servicemätning av kommunernas myndighetsutövning. Sveriges kommuner och regioner, SKR mäter varje år hur nöjda kunderna är med kommunernas regeltillämpning, i första hand för gruppen företagare. Mätningen sammanställs i ett nöjdhetsindex, NKI som presenteras i en öppen jämförelse. Det är frivilligt för Sveriges kommuner att delta i mätningen och kommunerna betalar själva för det. I dagsläget är det över 200 kommuner som deltar, oftast är det de mindre kommunerna som inte deltar.

De sex tillsynsområdena som mäts är brandskydd, bygglov, markupplåtelse, miljö- och hälsoskydd, livsmedelskontroll och serveringstillstånd. Från 2020 finns det även möjlighet att separat mäta området upphandling. Resultatet av nöjdhetsindex, från företagsärenden inom olika kommunala tillsynsområden under åren 2017–2019 återges i tabellen nedan.

Tabell 5.4 Nöjdhetsindex, NKI från företagsärenden inom olika kommunala tillsynsområden under åren 2017–2019

Index 0–100

Tillsynsområden	2017	2018	2019
Brand	78	78	79
Bygg	61	60	62
Mark	72	70	75
Miljö	66	67	68
Livsmedel	75	77	78
Servering	75	75	76

Källa: Sveriges kommuner och regioners servicemätning av nöjdhetsindex, Insikt.

Tillsynsområdet brand får högst NKI under åren 2017–2019. Inom de flesta tillsynsområdena har NKI ökat från 2017 fram till 2019. Tillsynsområdena mark och livsmedel har ökat med tre enheter från 2017 till 2019. Att Livsmedelsverket gav ut sin vägledning ”Rådgivning inom livsmedelskontrollen – för företagare och för myndigheter” kan troligtvis ha påverkat NKI för tillsynsområdet livsmedel, i positiv riktning. Tillsynsområdet bygg har en mycket lägre procentandel nöjda företagskunder jämfört med de andra tillsynsområdena.

Inom varje tillsynsområde mäter Insikt även olika serviceområden, vilka är: information, tillgänglighet, bemötande, kompetens, rättssäkerhet och effektivitet.

Av de svarande mikroföretagen under år 2019 framgår det av Insikt att vad gäller index för serviceområdet bemötande hamnar tillsynsområdet brand överst, följt av livsmedel och servering, alla med index över 80. Därefter kommer tillsynsområdena mark och miljö. Bygg hamnar längst ned med index på cirka 70 vad gäller bemötandet. Bygg hamnar även längst ned vad gäller serviceområdena kompetens (index 65), rättssäkerhet (index 66) och effektivitet (index 58). Det kan troligen delvis förklaras av att plan- och bygglagen ofta är en lång och komplex process där överklaganden ibland drar ut på handläggningstiden.

5.5 Digitalisering – möjligheter och utmaningar

I det här avsnittet beskriver vi digitaliseringens möjligheter och utmaningar genom effektiviseringar för att bland annat förkorta mikroföretags väntetider på myndigheters handläggning och mikroföretags uppgiftslämnarbräda till myndigheter. Dessa två områden upplever mikroföretagen som de största problemen för dem att driva företag vad gäller kontakter med myndigheter, se tabell 5.1 ovan. Vi nämner några exempel på digitaliseringsarbeten som gjorts eller som håller på att utvecklas, som har kommit eller kommer mikroföretagen till godo. Vi ger exempel på hur man ytterligare kan förkorta företagets väntan på långa handläggningstider. Sist ger vi förslag på förändringar i myndigheters arbete för att underlätta för mikroföretagen.

Regeringen har en hög ambitionsnivå vad gäller digitalisering. Det framgår bland annat av regeringens digitaliseringsstrategi ”För ett hållbart digitaliserat Sverige – en digitaliseringsstrategi”⁵ Regeringen uttrycker en ambition att kommunala och statliga myndigheter ska vara bäst i världen på att använda digitaliseringens möjligheter för att skapa en enklare vardag för privatpersoner och företag, en effektiv offentlig sektor med hög kvalitet, samt fler jobb och ökad tillväxt. Det ska vara enkelt för människor och företag att digitalt komma i kontakt med myndigheter och uppgifter ska bara behöva lämnas en gång.

Det finns många digitaliseringsinitiativ inom myndigheter i Sverige, vilket vi välkomnar. Vad vi känner till finns det ingen sammanställning över alla digitaliseringsinitiativ som pågår inom den svenska förvaltningen, det går därför inte att lämna någon överblick över det, inte heller går det att lämna någon överblick över alla initiativ för digitalisering av tjänster riktade mot företag.

Även om många digitaliseringsinitiativ pågår, finns det utmaningar kvar för regeringen att nå sina mål i strategin. Det framgår bland annat av OECD:s rapport Digital Government Index, DGI som publicerades för första gången i oktober 2020. Sverige placerar sig längre ned än OECD-genomsnittet i alla de sex grundläggande dimensioner som mäts i ett index. Indexet återspeglar en modern, relevant och ambitiös version av en digital offentlig förvaltning. De sex dimensionerna som mäts är: ”digital by design”, ”data-driven public sector”, ”government as a platform”, ”open by default”, ”user-driven” och ”proactiveness” (OECD 2019).

I dagsläget styrs mycket av digitaliseringen i Sverige av övergripande strategier, enskilda regeringsuppdrag, systemleverantörer samt av lokala och regionala initiativ. För att nå en övergripande digitalisering behövs det en tydligare sammanhållande styrning.

Många digitala investeringar kräver ett centralt och sammanhållet arbetssätt då flera myndigheter behöver gemensamma lösningar. Den svenska förvaltningsmodellens självständiga myndigheter har relativa svagheter när det gäller att samordna förvaltningsgemensamma tjänster. Varje myndighet gör egna prioriteringar kring de digitala investeringarna. Idag ska varje myndighet få fram medel till digitalisering inom sin egen budget. Investeringar ställs i denna process mot löpande kostnader och det kan då vara svårt att få fram

⁵ ”För ett hållbart digitaliserat Sverige – en digitaliseringsstrategi”, N2017/03643/D.

särskilda eller tillräckliga medel för digitalisering. Det kan leda till att investeringar inom digitalisering inte kommer till stånd på det sätt, eller i den takt, som skulle vara önskvärt för att åstadkomma effektiviseringar. Detta kan förhindra en snabb utveckling på digitaliseringsområdet.

Vi har beskrivit i avsnitt ovan, se tabell 5.1, att mikroföretagens två största upplevda problemområden för att driva företag vad gäller kontakter med myndigheter, är den stora mängden uppgifter de ska lämna till myndigheter och mikroföretagens väntan på myndigheters långa handläggningstider. Att digitalisera tjänster är ett effektivt sätt för myndigheter, att minska företagets börda avseende uppgiftsinlämning till myndigheter samt att få ned långa handläggningstider och därmed företagets väntetid på tillstånd eller myndighetsbeslut.

Myndigheters digitala, användarvänliga, tjänster för företagen leder bland annat till att handläggningstider för olika ärenden kan förkortas, vilket underlättar för mikroföretagen.

Där e-tjänster integreras med ärendehanteringssystem, kan företagen lättare följa och få information om vart i tillståndprocessen en ansökan befinner sig. Företagens digitala myndighetskontakter leder, förutom till tidsbesparingar, till bättre transparens från myndigheterna och högre kvalitet i ansökningar då risken för företagare att göra fel i ansökningar minskar. Då myndigheter automatiserar rutinmässiga arbetsuppgifter med hjälp av robotteknik⁶ hjälper det ytterligare till att få ned myndighetens handläggningstid och därmed företagets väntan på att exempelvis få ett tillstånd godkänt.

Det sker en förskjutning från det traditionella sättet att företag lämnar in uppgifter till myndigheter, till att myndigheter hämtar uppgifter från företagen. Det kan handla om maskinell integration gentemot företagets affärssystem där företagets uppgifter hämtas genom öppna API⁷.

Vid standardiserad inlämning av uppgifter eller vid myndigheters inhämtning av uppgifter från företag är det viktigt att myndigheter säkerställer att alla de uppgifter som inhämtas är de samma som den

⁶ Robotiserad processautomatisering, RPA (Robotic Process Automation) används för att digitalisera, eller automatisera, rutinmässiga repetitiva arbetsuppgifter med hjälp av robotteknik och artificiell intelligens. Roboten, ett datorprogram efterliknar det arbete som en människa gör vid sin dator, den härmar mänskligt beteende utan mänsklig inblandning.

⁷ API, Application Program Interface, är ett protokoll som används för att program (även kallat applikationer) enklare ska kunna kommunicera med varandra.

information som ett företaget själv har möjlighet att lämna in till myndigheter.

Det är viktigt att myndigheter har en dialog med berörda företag och branscher i ett tidigt skede då de ska utveckla nya digitala tjänster för att säkerställa att tjänsterna bygger på användarnas, företagens eller branschernas behov och förutsättningar. Om utveckling av digitala tjänster genomförs utifrån myndigheters perspektiv finns det risk att förenklingsvinsten hos företagen liksom den samhälls-ekonomiska vinsten inte optimeras. Att bygga system eller digitala tjänster utifrån de berörda företagens eller branschernas förutsättningar och behov är en förutsättning för att lyckas.

En av de sex dimensionerna, ”user-driven” i OECD:s index ”Digital Government Index” mäter i vilken utsträckning användarnas behov är i centrum för digital förvaltning. OECD beskriver att utvecklingen från e-förvaltning till digital förvaltning medför en förändring från en användarcentrerad till en användardriven strategi. Användarcentrerade metoder försöker tolka användarnas behov; medan användardrivna tillvägagångssätt skapar utrymme för användarna att definiera och kommunicera sina behov vad gäller tjänsteinnehåll, som myndigheter kan ta hänsyn till och ta med i sin tjänstedesign. En digital förvaltning som drivs av slutanvändares behov för att utveckla policy och tjänster och placerar företagens behov i centrum, snarare än att förlita sig på befintliga antaganden leder till öppenhet och engagemang.

Ett sätt att få ned mängden uppgifter som mikroföretag behöver lämna till myndigheter är att myndigheter återanvänder redan registrerade uppgifter från företag som finns hos andra myndigheter. Det finns betydande tidsvinster för företag att hämta, när data från företag som samlas in digitalt även kan användas av andra myndigheter.

I förordningen (2018:1264) om digitalt inhämtande av uppgifter från företag, beskrivs hur myndigheter ska använda de uppgifter från företag som redan finns tillgängliga och att myndigheter ska samordna inhämtning av uppgifter från företag med andra myndigheter. Att koncentrera data till en källa förbättrar förutsättningarna att reducera uppgiftsinlämningen och därmed minska bördan för företagaren. Det leder till att en förenklad och en säkrare hantering av information uppnås. Det frigör tid för företagen som då slipper att lägga mycket tid på uppgiftslämnande till flera myndigheter.

Ett förbättrat informationsutbyte, informationsdelning förutsätter ökad samordning och gemensamma lösningar, och även ändringar i regelverk. Sverige saknar flera av de förvaltningsgemensamma grundläggande lösningar som finns i jämförbara länder, exempelvis den norska myndigheten Brønnøysundregistrene⁸ som förvaltar en central datakälla i vilken myndigheter, privatpersoner och företag hämtar och lämnar uppgifter. Bristen på en nationell, digital infrastruktur och avsaknaden av styrning och samordning har lett till många myndighets specifika lösningar som skiljer sig från varandra. Det resulterar i att företagens uppgiftslämnarbörda inte minskar. Dessutom uppstår ineffektivitet för den offentliga sektorn som helhet.

Vi har noterat att Kommunutredningen (SOU 2020:8) gjort bedömningen att Staten bör ta ett långsiktigt ansvar för att etablera en över tid hållbar förvaltningsgemensam infrastruktur för grunddata och informationsutbyte som kommuner liksom statliga och regionala aktörer kan ansluta sig till.

Vi har noterat att Tillväxtverket rekommenderar regeringen att införa ett fullskaligt digitalt ekosystem i alla branscher i Sverige. Myndigheten anser att det behövs ett sektorsövergripande samarbete för att maximera digitaliseringens fulla potential. Tillväxtverket bedömer att det skulle kunna förenkla och reducera företagets kostnader för uppgiftslämnande till myndigheter med runt 1,3 miljarder kronor. Ett digitalt ekosystem skulle åstadkomma en systematisk, långsiktig och positiv förändring inom samtliga mål som regeringen aviserat för förenklingsarbetet. För att genomföra detta bedömer Tillväxtverket att det behövs nära samverkan mellan sektorsmyndigheter för utveckling av nya lösningar inom respektive område samt samverkan mellan myndigheter som kan ansvara för infrastrukturen.

Utredningen har noterat att Riksrevisionen har gett regeringen rekommendationer att fortsatt vidta åtgärder för att underlätta digital samverkan mellan myndigheter. Riksrevisionen konstaterar att de hindrande eller hämmande institutionella förutsättningarna gör det svårt för de statliga myndigheterna att nå regeringens mål, att Sverige ska vara bäst i världen på att använda digitaliseringens möjligheter. Enligt Riksrevisionen bör fokus läggas på exempelvis rättsliga förutsättningar för digitala tjänster, mål- och prioriteringskonflikter

⁸ www.brreg.no/.

vid digital samverkan samt finansieringsutmaningar vid utveckling och drift av förvaltningsgemensamma digitala tjänster. Vi instämmer i Riksrevisionens rekommendationer.

Myndigheten för digital förvaltning (DIGG:s) delredovisning av uppdraget (AD 2019:585) att etablera ett nationellt ramverk för grunddata inom den offentliga förvaltningen publicerades den 29 januari 2021. Ramverket är ett styrdokument inom den förvaltningsgemensamma digitala infrastrukturen för informationsutbyte. DIGG publicerade även den 29 januari 2021 sin delredovisning (DIGG:s ärendenummer: AD 2019:582) av sitt regeringsuppdrag, att etablera en förvaltningsgemensam digital infrastruktur för informationsutbyte. Uppdraget har utförts i samverkan mellan flera aktörer. Det finns inga tekniska hinder för informationsutbyte mellan förvaltningsmyndigheter. De utmaningar som finns handlar om de organisatoriska och juridiska hinder som föreligger, vilket till största del kan förklaras av hur den svenska förvaltningsmodellen är organiserad med fristående myndigheter och självstyrande kommuner. Det finns även finansieringsutmaningar vid utveckling och drift av förvaltningsgemensamma digitala tjänster, för självstyrande förvaltningsmyndigheter. Vi konstaterar att det fortfarande finns utmaningar för att få till förvaltningsgemensam infrastruktur för grunddata och informationsutbyte.

DIGG fick i slutet av januari i år ett regeringsuppdrag, att tillhandahålla rättsligt stöd till offentlig förvaltning avseende förvaltningsgemensamma digitaliseringsfrågor. Myndigheten ska även beskriva offentliga aktörers behov av rättsligt stöd i dessa frågor och hur de i dag omhändertas.

Vi kommer nedan nämna några exempel på digitaliseringsprojekt.

5.5.1 Exempel på digitaliseringsprojekt

Analysera behovet av att föreskriva standarder för informationsutbyte avseende grundkarta och detaljplan

Ett exempel på ett pågående arbete är det uppdrag som regeringen har gett till Lantmäteriet och Boverket. De ska kartlägga pågående aktiviteter för digitalisering och analysera behovet av att föreskriva standarder för informationsutbyte avseende grundkarta och detaljplan. Dessutom ska de driva en kompetenssatsning om digitalise-

ringens möjligheter i plan- och byggprocessen. Lantmäteriet arbetar även med frågan om lösningar för digital infrastruktur och kommer att redovisa förslag på nationellt tillhandahållande av detaljplaner i ett första steg. Boverket räknar med att alla nya detaljplaner som görs från 2022 kommer att vara digitala och utformade enligt gällande föreskrifter (Boverket 2018).

Digital inlämning av årsredovisningar

Bolagsverket har haft ett regeringsuppdrag att ta fram en tjänst för digital inlämning av årsredovisningar för alla företagsformer (N2018/02033FF). Regeringsuppdraget leds av Bolagsverket och genomförs tillsammans med Bokföringsnämnden, Finansinspektionen, Myndigheten för digital förvaltning, Statistiska centralbyrån, Skatteverket och Tillväxtverket. I uppdraget ingår även att utforska och definiera begreppet Standard Business Reporting (SBR, Standardiserad företagsrapportering). Standardiserad företagsrapportering, är ett nytt begrepp i Sverige och syftar till att standardisera finansiell information för informationsutbyte mellan företag och myndigheter. Inom EU pågår liknande arbete bland annat i Belgien, Danmark, Finland, Nederländerna och Österrike. Sverige ska harmonisera arbetet med övriga medlemsstater inom EU.

Syftet med uppdraget är att minska företagens administrativa börda att lämna uppgifter, effektivisera myndigheters och näringslivets informationshantering och möjliggöra delning av information mellan myndigheter, om behov finns. Målet är att företagare bara ska behöva lämna in information till det offentliga en gång.

Projektet har tagit fram så kallade taxonomier för årsredovisningar (en samling av de begrepp/uppgifter som ska finnas i en årsredovisning) och utifrån dessa taxonomier har Statistiska Centralbyrån, SCB börjat ta fram taxonomier för företagens inlämning av ekonomisk statistik där SCB så långt det är möjligt återanvänder samma begrepp som definierats av Bolagsverket i årsredovisningstaxonomierna. Även Skatteverket som är med i projektet har börjat titta på inlämningen av uppgifter i inkomstdeklarationen utifrån samma begrepp.

Bolagsverket har den 19 januari 2021 lämnat in en hemställan till Justitiedepartementet om obligatorisk digital inlämning av årsredovisningar för aktiebolag.⁹

Bolagsverkets digitala lösning för inlämning av årsredovisning kan inte helt ses som en förenkling utifrån ett företagsperspektiv om det blir obligatoriskt för företag att lämna in årsredovisningen digitalt.

Digital inlämning av årsredovisning underlättar Bolagsverkets egen hantering och effektiviserar för de användare som hämtar ut information från Bolagsverket. Men alla inrapporterande företag ser inte de påtalade förenklingseffekterna med digital inlämning av årsredovisning. Målet med SBR dvs. att företagare bara behöver lämna in information till det offentliga en gång, innebär dock en omfattande förenkling för företagen.

Vid digital inlämning av årsredovisning är det viktigt att det inte påverkar företagets frihetsgrader, att de får minskade möjligheter via årsredovisningen att informera läsaren om viktiga förhållanden. Det är viktigt att det säkerställs att standardisering av digital inlämning av årsredovisning inte styr redovisningslagstiftningen. De taxonomier som har tagits fram inom Bolagsverkets projekt har tagit hänsyn till detta.

Digitaliserad bygglovsprocess

Många kommuner har i dag en delvis digitaliserad bygglovsprocess. En digitaliserad bygglovsprocess kan förkorta handläggningstiderna och ökar transparensen. Enligt Näringslivets regelnämnds, NNR:s senaste Kommungranskningsrapport "Bygglov, handläggningstider, avgifter och digitalisering" är 43 procent av de 96 svarande kommunernas bygglovsprocess i stor utsträckning digitaliserad.

I exempelvis Norrtälje kommun har de genomsnittliga handläggningstiderna sjunkit från 35 till 15 dagar, tack vare en långtgående digitaliserad bygglovshandläggning. Företag kan via en e-tjänst ansöka om bygglov och där få information om vilka uppgifter och handlingar som ska bifogas ansökan i det specifika ärendet. En robot (ett programmerat datorprogram) sköter vissa automatiserade utskick exempelvis att ärendet mottagits, skickats till handläggare eller

⁹ AD 234/2021, www.bolagsverket.se/polopoly_fs/1.21900!/hemstallan-digital-ingivning.pdf.

granskats. Fördelen med ett integrerat ärendehanteringssystem är att handläggaren kan se all relevant information i ärendet, till exempel kompletteringar gjorda av företaget och yttranden från remissinstanser. Den digitaliserade bygglovsprocessen har medfört högre kvalitet, ökad tillgänglighet, transparens, förutom kortare handläggningstider. Avgiften för bygglovsansökan är reducerad vid användning av e-tjänsten. Detta för att öka användningen av den.

Serverat

Arbetet med projektet Serverat har skett i nära samarbete med berörda statliga och kommunala myndigheter inom ramen för regeringens satsning ”Digitalt först”. I uppdraget ingick att främja digital förnyelse genom att tillgängliggöra information och stötta berörda myndigheter att tillämpa principen digitalt först i företagets myndighetskontakter (Tillväxtverket 2017).

Syftet med Serverat är att det ska underlätta för personer som exempelvis vill starta en restaurang eller ett företag inom besöksnäringen, genom förenklad kommunal tillståndsgivning vid hantering av anmälningar och ansökningar av tillstånd.

Serverat har tagits fram i samarbete mellan Tillväxtverket, Bolagsverket och Sveriges Kommuner och Regioner, SKR. Serverat, som finns tillgängligt på [verksam.se](https://www.verksam.se) ger en överblick över vilka statliga och kommunala tillstånd som ett företag behöver söka.

Företagare svarar på frågor om vilka behov de har. Utifrån svaren skapas en checklista som är anpassad efter de svar företagen har angett. Checklistan visar vilka statliga och kommunala tillstånd som företaget behöver ansöka om. För ett urval av de kommunala tillstånden erbjuder Tillväxtverket e-tjänster till kommunerna. Genom kopplingen till Bolagsverkets bastjänst kan e-tjänsterna återanvända vissa redan ifyllda, grundläggande uppgifter om företaget.

Tjänster som utvecklats inom ramen för projektet Serverat är dels checklistor inom områdena: restaurang, hotellverksamhet, biodling, vattenbruk och evenemang. E-tjänster som har utvecklats är:

- Anmälan om livsmedelsverksamhet,
- Anmälan om försäljning och servering av folköl,
- Ansökan om stadigvarande serveringstillstånd,

- Ansökan om försäljning av tobaksvaror,
- Anmälan om ändring eller avslut av tobaksförsäljning,
- Anmälan om försäljning av e-cigarett.

Projektet Serverat bedöms som framgångsrikt då användningen av både guidentöd och e-tjänster är stort. Det uppskattas i dagsläget att de samhällsekonomiska nyttorna av Serverat uppgår till drygt 105 miljoner kronor per år. Om alla de kommuner som i dag är anslutna till Bolagsverkets sammansatta bastjänst skulle ansluta till Serverat skulle nyttan öka till nästan 140 miljoner kronor per år. Kommunerna når dock ännu inte den fulla potentiella nytta som e-tjänster kan bidra med, eftersom e-tjänsterna ännu inte är integrerade med kommunernas egna verksamhetssystem. Om kommuner har egna system för olika tillstånd skapar det merarbete för de företagare som driver verksamhet i flera kommuner.

Serverat har varit till stor hjälp för många mikroföretag även om den enskilde restaurangföretagaren får söka vissa tillstånd utanför verksamt.se, till exempel markupplåtelse, ventilation, skyltlov, torghandel och fettavskiljare.

Checklistor som finns på Serverat är tillgängliga för alla. Det är frivilligt för kommuner att ansluta sig till Serverat och använda Serverats mallar och specifikationer i utvecklingen av sina e-tjänster.

Vi har noterat att Riksrevisionen i sin granskning kommit fram till att det har varit svårt att få till en effektiv samverkan mellan myndigheter och kommuner. Eftersom den svenska förvaltningsmodellen består av fristående myndigheter och självstyrande kommuner har Serverat därför nått begränsat resultat, trots att Serverat är ett bra genomfört förenklingsarbete med finansiering och tydlig styrning från regeringen. Idag saknas det styrmedel för att driva igenom förändring och få alla offentliga aktörer att gå åt samma håll. Det finns hindrande eller hämmande institutionella förutsättningar för Tillväxtverket, som ansvarar för Serverat, eftersom myndigheten inte har någon möjlighet att driva igenom gemensamma lösningar mellan myndigheter och kommuner. Kommunerna avgör själva om de anser att det finns en fördel att gå med i Serverat eller inte. Tillväxtverket kan stötta kommuner, men inte tvinga dem att gå med.

Den stora vinsten med Serverat är att det finns ett nationellt gemensamt stöd för vilka tillstånd som krävs för t.ex. att starta

restaurang. Serverat har dessutom aktivt bidragit till den digitala utvecklingen på kommunal nivå. Tillväxtverket kan också se att den digitala samverkan genom Serverat leder till att kommunernas tillämpning av lagar och regler blir mer lika. Det handlar om att alla kommuner som använder e-tjänsterna begär in och granskar samma uppgifter i prövningen.

5.5.2 Begränsningar i digitaliseringens möjligheter att förenkla för mikroföretag

Som beskrivits ovan kan digitalisering utan tvekan bidra till att förenkla företagets kontakter med myndigheter på ett antal sätt. De effektiviseringar och produktivitetsökningar som utvecklingen av it-teknologier gör möjliga kan också bidra till att förenkla kontakterna med myndigheterna. Enligt förvaltningslagen 6 § ska myndigheterna tillhandahålla smidiga, enkla och samordnade kontakter med myndigheterna. I en tid då digitala system blir det nya normala för sådana kontakter så innebär det att myndigheterna behöver utveckla digitala system som gör det möjligt att ha enkla sådana digitala kontakter.

Samtidigt behöver utredningen uppmärksamma vissa begränsningar inom detta område. För det första förutsätter förenkling genom digitalisering att utvecklingen av sådana digitala system finansieras. Inom ramen för förvaltningsmyndigheternas uppgift, handläggning av ärenden enligt 1 § i förvaltningslagen behöver myndigheterna därför avsätta tillräckliga resurser för att utveckla de digitala system som behövs för att möta detta ansvar. Givet att våra resultat indikerar att många företag upplever att kontakterna med myndigheterna inte är enkla så drar utredningen slutsatsen att det är oklart om det hittills skett, och att sannolikt skulle ytterligare finansiering behövas.

För det andra är förenklingar genom digitalisering ofta beroende av att förenklingar av de underliggande regelverken genomförs. De digitala system som utvecklas behöver ytterst reflektera de krav som ställs i de regelverk som de digitala systemen avser hantera. I de fall som t.ex. de underliggande regelverken är otydliga, eller kräver att ett mycket stort antal uppgifter lämnas till ett stort antal myndigheter, kan sannolikt inte förenklingar genom digitalisering helt avhjälpa bördan för de företag som ska följa reglerna.

För det tredje finns sannolikt tydliga begränsningar i hur stora besparingar som digitaliseringsåtgärder kan medföra. Tillväxtverket har till exempel lämnat en uppskattning att ett fullt utbyggt digitalt ekosystem – vilket är ett långt mer utbyggt digitalt system än vad som hittills byggts upp – skulle kunna medföra förenklingar som resulterar i samlade kostnadsreduceringar om runt 1,3 miljarder för företag (Tillväxtverket 2018). Samtidigt indikerar Tillväxtverkets rapporter att kostnaderna för företag som följer av regler ökat med runt 1 miljard årligen (Tillväxtverket: Regler som påverkar företagens kostnader och konkurrenskraft 2019). Det innebär att införandet av ett fyllt utbyggt digitalt ekosystem av det slag Tillväxtverket analyserar skulle kunna bidra att sänka kostnaderna med runt 1,3 miljarder kronor, men redan ett till två år därefter skulle löpande kostnadsökningarna ha ätit upp dessa ev. besparingar.

Utredningen konstaterar trots detta att digitalisering utan tvekan kan förenkla för företagen, och utredningen stödjer också att regeringen och myndigheterna ska avsätta de resurser som behövs för att bygga upp de digitala system som är nödvändiga för att uppfylla de krav som följer av förvaltningslagen. Samtidigt uppmärksammar utredningen också att det inte går att endast förlita sig på att utvecklingen och användandet av digitala teknologier, förenklingar för företag förutsätter också ett systematiskt och prioriterat arbete med att förenkla de egentliga regelverken.

5.6 Reducera handläggningstiderna genom effektivare arbetsätt

Onödigt långa och krångliga handläggningsprocesser påverkar företagets konkurrenskraft negativt. Det finns möjligheter för myndigheter att korta ned handläggningstiderna genom olika arbetsätt.

Beroende på vilka ärendetyper och vilka processer som finns hos myndigheter finns det olika möjligheter att reducera handläggnings-tiderna inom ramen för befintlig lagstiftning. Nedan beskriver vi några olika sätt myndigheter kan arbeta på för att korta ned sina handläggningstider.

5.6.1 Rätt från början

Myndigheter bör främja transparens och regelefterlevnad genom att använda lämplig vägledning för att hjälpa företagen och göra det lätt att göra rätt från början.

Handläggningstiderna kan förkortas, och företagen slipper onödig väntan på svar på sina myndighetsärenden, om myndigheter ger företag den service och de förutsättningar som krävs för att företag, i det enskilda fallet, ska göra rätt från början. Det kan exempelvis handla om användarvänliga, intuitiva och intelligenta webbförmulär, checklistor att kryssa i samt att det inte bör gå att skicka in ett ärende digitalt förrän alla uppgifter är ifyllda. I komplexa ärenden underlättar det om handläggaren på en myndighet ringer företaget och ger den service, förklarar och reder ut de frågetecken som finns.

5.6.2 Öka flödeseffektiviteten genom att minska liggtider

Ett sätt att mäta flödesaktiviteten vad gäller handläggning av myndighetsärenden är att sätta den värdeskapande tiden som går åt till själva handläggningen av ärendet i förhållande till den totala handläggningstiden. På så sätt synliggör man hur lång tid och hur långa liggtider som olika ärenden har. Därefter kan myndigheten arbeta med att reducera och eliminera icke värdeskapande arbete genom att åtgärda de identifierade problemen och därmed minska liggtiden. Om det definierade problemet exempelvis är att en lång liggtid beror på att viss specialistkunskap inte finns tillgänglig när den behövs, så får myndigheten se till att fler utbildas för att säkerställa att flödeseffektivitet i handläggning uppnås.

Enligt Modig & Åhlström (2011) är en förklaring till sådana liggtider att styrningen ofta är inriktad på att utnyttja tillgängliga resurser så mycket som möjligt. Det blir då viktigare att en enskild resurs (handläggare) hela tiden är aktiv och arbetar än att myndigheten fokuserar på att flödet genom verksamheten är så snabbt som möjligt. I en flödeseffektiv organisation ser man till att det finns utrymme för ledig kapacitet så att resurser finns tillgängliga där behov finns.

Ett sätt att öka flödeseffektiviteten är att varje person kan arbeta mer koncentrerat med olika arbetsuppgifter, till exempel anmäl-

ningar eller tillståndsprovningar, i stället för att arbetet är splittrat mellan dessa uppgifter.

5.6.3 Att hantera ärenden genom tidig bedömning (triage)

Effektivisering av handläggningstiden genom triage, det vill säga att genomföra tidiga bedömningar och sortera myndighetsärenden, kan korta ned handläggningstiden. Exempel på ärenden där triage kan vara fördelaktigt, kan vara när de ärenden som inkommer är så olika till sin karaktär att det i grund och botten handlar om ärenden som borde hanteras på olika sätt. Om dessa ärenden sorteras i olika delprocesser kan det leda till betydande effektivisering av handläggningstiden. Ett annat exempel är om en ansökan som kommer in saknar uppgifter och behöver kompletteras. Om en tidig första bedömning görs kan en komplettering i ärendet meddelas i ett tidigt skede, vilket sannolikt förkortar handläggningstiden. Det finns myndigheter som redan i dag arbetar med tidiga bedömningar i inkomna ärenden.

Det finns en risk för att effektivisering av handläggning av ärenden genom standardiserade arbetssätt inte resulterar i en handläggning som är optimal för de delvis skilda och inte lika standardiserade ärenden som verksamheten handlägger. Det gäller för myndigheter att anpassa effektiviseringar utifrån de olika ärendenas karaktär.

5.6.4 Ärendekoncentration

En centralisering av myndigheters organisationer har i många fall inneburit en ökad specialisering och en högre ärendekoncentration. En anledning till att centralisera organisationer har varit att olika regionala enheter har levererat stor variation i hur ärende av samma typ har hanterats och bedömts. Ärendekoncentration kan leda till att handläggare hanterar fler ärenden och besluten blir mera likvärdiga och rättssäkra.

Genom att låta några handläggare specialisera sig på en ärendetyp blir handläggningen effektivare eftersom de personerna är insatta i problematiken kring ärendena. I syfte att förkorta handläggnings-

tider har Bolagsverket skapat en separat enhet som koncentrerat ska arbeta med handläggning av årsredovisningar (Statskontoret 2016).

Vid hantering av komplexa ärenden som kräver möten för att professionella avvägningar ska kunna göras, och om interaktionen försvåras på grund av en centraliserad organisation, kan strategin med ärendekonzentration vara mer kostsam än effektiv.

När olika enheter inom en myndighet specialiserar sig på alltför begränsade delar av en process kan problem uppstå, överblicken och ansvarskänslan för ett ärende kan gå förlorad och vid överlämning av ett delmoment kan information tappas bort (Inspektionen för socialförsäkringen (2017).

5.7 **Sammanfattning mikroföretags upplevda problem inom olika områden då de är i kontakt med myndigheter**

Förvaltningslagen reglerar förvaltningsmyndigheternas verksamhet och bildar grunden för hur ärenden ska handläggas och hur reglerna ska tillämpas av alla myndigheter inom alla områden. Trots att myndigheter ska följa förvaltningslagen upplever mikroföretag problem, i vissa fall stora problem inom olika områden då de är i kontakt med myndigheter. Det som framgår av förvaltningslagen är inte tydligt operationaliserat. Det framgår till exempel inte tydligt vad det faktiskt innebär att en myndighet hanterar ett ärende smidigt, snabbt eller effektivt, eller att ett ingripande är proportionerligt (förvaltningslagen 5, 6 och 9 §§). Det anges inte gränsvärden för när myndigheter inte anses ha uppfyllt dessa bestämmelser, och det är relativt svårt att lagföra myndigheterna för att inte ha motsvarat lagens krav (även om det naturligtvis finns ärenden om t.ex. handläggningstider). I stället blir det, i många fall, öppna tolkningsfrågor för myndigheterna om myndigheten själv upplever att de hanterat något ärende på ett proportionerligt, snabbt eller smidigt sätt. Myndighetens egen upplevelse blir styrande, oavsett hur handläggningen upplevs av de individer och företag som är föremål för myndighetsutövningen eller ärendehantering. Likaså är det sällan tydligt om myndigheterna har avsatt tillräckliga resurser för arbetet med sådana frågor.

Utifrån mikroföretagens upplevelser förefaller det som om myndigheterna inte helt efterlever förvaltningslagens bestämmelser. Det betydande empiriska material som vi redogör för i detta kapitel indikerar att många företagare upplever omfattande, återkommande och systematiska problem i kontakten med många myndigheter. Det förefaller t.ex. finnas omfattande problem med upplevda långa handläggningstider, oklar rättssäkerhet (i bemärkelsen att lagens tillämpning upplevs som oförutsägbar) och oklara proportionalitetsbedömningar etc. Kort sagt, från många företagares perspektiv förefaller det helt enkelt inte som om många förvaltningsmyndigheter lever upp till de bestämmelser som framgår i förvaltningslagen. Av den anledningen är utredningens bedömning att förvaltningslagen inte ensam räcker till, utan det behövs tillkommande styrningsåtgärder för att säkra att myndigheterna efterlever de krav som framgår av t.ex. förvaltningslagen, men också för att myndigheterna ska arbeta mot målen för förenklingspolitiken. Det behövs i dessa frågor tillkommande styrning av myndigheterna från regeringen, utöver förvaltningslagen.

Vi har noterat att de huvudsakliga områden som mikroföretag upplever utgör stora problem för att driva företag, i deras kontakter med myndigheter är bland annat:

- ”Mängden uppgifter att lämna till myndigheter”,
- ”Långa handläggningstider”,
- ”Olika tolkningar av regler inom och mellan myndigheter” och
- ”Avgift/kostnad att följa regler”, se avsnitt 5.3 ovan.

Det framkommer att det finns betydande variationer i hur mikroföretag i olika branscher upplever att de olika områdena utgör problem att driva företag. De ”Gröna näringarna” är inom flera områden den bransch som har högst procentandel av de svarande som upplever att det utgör stora problem att driva företag. Exempelvis upplever över hälften av de ”Gröna näringarna” att ”Strängare regler jämfört med andra EU-länder utgör ett stort problem att driva företag”, vilket är den högsta svarsandelen av de tillfrågade branscherna. Mikroföretag inom transportbranschen upplever att avgifter och kostnader att följa regler är ett problem och att de får oproportionerliga sanktionsavgifter för uppenbara handhavandefel. Inom trans-

portnäringen tillämpas ett sanktionssystem som innebär att ett företag som gjort ett fel får en sanktionsavgift direkt, i stället för att tillsynen först leder till ett föreläggande.

Myndigheter arbetar i dag med förenklingar för företag. Men mot bakgrund av det som framkommit ovan, att många mikroföretag upplever stora problem inom olika områden i kontakt med myndigheter, föreligger det ett behov för myndigheter att arbeta mer systematiskt och fokuserat med att förenkla för mikroföretagen. Det behövs ett ökat fokus och ett löpande arbete med reglers kvalitet för att reducera regelbördan och därmed förbättra företagens konkurrenskraft, tillväxt och innovationsförmåga

Över hälften av mikroföretagen upplever att de har problem med bland annat långa handläggningstider i kontakt med myndigheter, trots att det i förvaltningslagen 9 § framgår att ”Ett ärende ska handläggas så enkelt, snabbt och kostnadseffektivt som möjligt utan att rättssäkerheten eftersätts.”. Betydelsen av en effektiv handläggning är viktig, särskilt för mikroföretag som måste få tillstånd godkända för att kunna bedriva verksamhet. Detta förtjänar särskilt att uppmärksammas.

Genom digitaliseringens möjligheter kan myndigheter bland annat förkorta mikroföretagens långa väntetider på myndigheters handläggning och mikroföretagens uppgiftslämnarbörda. Men många digitala investeringar kräver ett centralt och sammanhållet arbetssätt då flera myndigheter behöver gemensamma lösningar. Den svenska förvaltningsmodellens självständiga myndigheter har relativa svagheter när det gäller att samordna förvaltningsgemensamma tjänster. Digitaliseringen har sannolikt inte nått sin fulla potential och inte heller utvecklats i den takt som är önskvärd för att reducera mikroföretagens regelbörda.

5.8 Utredningens förslag på förenklingar av myndigheters tillämpning av regler

5.8.1 Utredningens förslag – myndigheter ska ha en plan för hur de ska arbeta med regelförenkling och regeltillämpning

Förslag: Regeringen behöver, utöver vad som framgår av tex förvaltningslagen, besluta tillkommande åtgärder för att styra förvaltningsmyndigheterna, så att de lever upp till relevanta principer om god handläggning av ärenden, och också arbetar systematiskt mot regeringens mål för förenklingspolitiken.

Därför föreslår utredningen:

Förslag: Regeringen ska i utvalda myndigheters regleringsbrev och instruktioner, skriva in att de varje år ska presentera en plan hur de ska arbeta med regelförenkling och regeltillämpning. I myndigheternas instruktioner bör en beskrivning av regeringens mål för förenklingspolitiken tas med för att arbetet ska bära över tid. Arbetet ska ske behovsdrivet utifrån de företagsgrupper, branscher, som har störst behov. Myndigheterna ska varje år, i årsredovisningen, redovisa utfallet av regelförbättringsarbetet, och effekten hos de företag och enskilda som myndigheten arbetar med.

- De utpekade myndigheterna ska ha en plan för hur de ska arbeta strukturerat och behovsdrivet för att förenkla regelverken för mikroföretagen samt för hur de ska uppnå en mer likartad regeltillämpning och åiterrapportera det till regeringen.
- Myndigheterna ska löpande identifiera regelverk inom sina verksamhetsområden som behöver förenklas, med utgångspunkt i målen för förenklingspolitiken, och utifrån detta årligen åiterrapportera förenklingsförslag till regeringen.
- De utpekade myndigheterna ska med utgångspunkt i dialog med berörda företag, företagsgrupper, branschorganisationer och andra intressenter bedöma vilka förbättringsinsatser som är mest prioriterade och motiverade i varje enskilt fall.

- De utpekade myndigheterna ska se över och modernisera de regelverk som utgör hinder för att ny teknik ska kunna användas.

Utredningens bedömning

Vi bedömer att det är av största vikt att regeringen prioriterar förenklingsarbetet, och också existerande bestämmelser om god handläggning av ärenden, och visar vägen genom sina uppställda mål för förenklingspolitiken och styr myndigheterna i linje med målen. Detta för att myndigheterna på bästa sätt ska kunna minska mikroföretagens regelbörda, hjälpa dem med att lättare uppnå regel efterlevnad och åstadkomma betydande förbättringar för dem vid myndigheters regeltillämpning och därmed förbättra företagets konkurrenskraft.

Regelbördan för mikroföretag är hög och utvecklingen tyder på att den snarare ökar än minskar. I Tillväxtverkets rapport ”Delrapport kostnader 2019” framgår att de administrativa kostnaderna kopplat till regler ökar. Sammantaget ökar kostnaderna kopplat till regelbördan med 1 miljard kronor per år, sett över de senaste åren.

Även om många regelförenklingsinitiativ har gjorts under lång tid har det inte lett till att reglerna blivit färre och regelbördan minskat för företagen. Det uppmärksammades redan i utredningen Regelförenkling för framtiden (SOU 1998:78), att regeltillväxten varit konstant alltsedan begränsningsförordningen från 1970, trots att såväl metoder som intentioner varit goda.

Vi bedömer att det behövs ett ökat fokus och ett löpande arbete med reglers kvalitet för att reducera regelbördan och därmed förbättra företagets konkurrenskraft, tillväxt och innovationsförmåga. Regeringen behöver ge det arbetet högre prioritet och se till att myndigheter arbetar i linje med, vid varje tid, gällande förenklingspolitiska mål. Regeringen behöver vidare tydliggöra för relevanta myndigheter att det är av största vikt att myndigheterna har en plan för hur de ska arbeta mer strukturerat och behovsdrivet för att löpande identifiera regelverk inom sina verksamhetsområden som behöver förenklas. Vidare ska myndigheter arbeta för att uppnå en mer likartad regeltillämpning för att förbättra mikroföretagens konkurrenskraft. Arbetet ska ingå som en naturlig del i myndigheternas

verksamhet med återrapportering till regeringen årligen. De utpekade myndigheternas arbete med regelförenkling ska ske behovsdrivet. Detta bör myndigheterna göra med utgångspunkt i dialog med berörda företag, företagsgrupper, branschorganisationer och andra intressenter. Regeringen bör låta de utpekade myndigheterna bedöma vilka förenklingsinsatser som är prioriterade och motive-rade i varje enskilt fall.

Kommittén för teknologisk innovation och etik, Komet skriver i sin rapport ”Regelhinder inom teknik, insamling våren 2020” att det kan finnas behov av att successivt förändra regelverk när nya tekniska lösningar växer fram. Det är viktigt att de regler som ligger till grund för myndigheters regeltillämpning inte hindrar företag (eller myndigheter) att använda ny teknik. Befintliga regelverk kan behöva anpassas för att tjänster ska kunna digitaliseras och automatiseras för att ny teknik ska kunna användas.

Mikroföretag upplever att de har problem inom olika områden i kontakt med myndigheter, som vi beskrivit ovan. Det förefaller som om myndigheterna inte helt efterlever förvaltningslagen och att den inte räcker till. Det behövs mer myndighetsstyrning från regeringen utöver förvaltningslagen.

Myndigheter behöver generellt bli bättre på att beakta småföretagarperspektivet i sin regeltillämpning. De utvalda myndigheterna ska arbeta systematiskt med risk och riskbedömning. Regeltillämpningen ska vara proportionerlig, i relation till de faktiska riskerna som föreligger i det enskilda fallet, i det lilla mikroföretaget. Tillämpningen ska inte baseras på spekulationer angående vilka risker som hypotetiskt sätt skulle kunna tänkas uppstå.

Mikroföretag har större behov av råd och vägledning från myndigheter än stora företag som har möjlighet att ha egna specialistavdelningar. Mikroföretag vet inte alltid hur de ska göra för att följa reglerna. Det är därför viktigt att myndigheterna hjälper mikroföretagen genom råd och vägledning för att ge dem bättre förutsättningar att kunna göra rätt och därmed uppnå bättre regel efterlevnad. Myndigheter kan exempelvis informera om reglernas syfte och hur de fungerar.

Även myndigheters råd och vägledning till kommuner är viktigt. Detta för att ge kommuner bättre förutsättningar att utföra sina uppdrag på bästa sätt. Kommuner kan behöva stöd och hjälp med

tolkning av regler, för att utföra tillsyn och kontroll gentemot mikroföretagen på ett proportionerligt, likvärdigt och rättssäkert sätt.

Det är viktigt att arbetet med regelförenkling och regeltillämpning sker på alla nivåer i förvaltningen, arbetet bör därför innefatta alla förvaltningsmyndigheter. Att alla delar i förvaltningen är med är en förutsättning för att det arbetet ska nå hela vägen fram och komma mikroföretagen tillgodo.

5.8.2 Utredningens förslag – myndigheter ska ha en handläggnings- och kvalitetsgaranti för sin verksamhet

- **Förslag:** Regeringen ska skriva in i myndigheters regleringsbrev att de ska, ett givet datum, ha en handläggnings- och kvalitetsgaranti för sin verksamhet. Myndigheterna ska varje år, i årsredovisningen, rapportera utfall för de uppsatta garantierna samt vid avvikelser, rapportera orsak till avvikelserna och en förbättrings- och åtgärdsplan. Förvaltningsmyndigheter på statlig, regional och kommunal nivå ska på sina hemsidor informera om förväntad handläggningstid för sina olika ärendetyper som riktar sig mot företag. Där samverkan mellan myndigheter sker för vissa ärendetyper ska det tas i beaktande.
- Dessa angivna förväntade handläggningstider ska inte vara nämnvärt längre än de faktiska genomsnittliga handläggnings-tiderna som finns inom myndigheten, för motsvarande ärendetyper.

Utredningens bedömning:

Vi bedömer att det föreligger ett behov av ytterligare fokus på en effektivare handläggning av myndighetsärenden. Detta då många mikroföretag upplever att långa väntetider är ett stort problem och att exempelvis väntan på ett tillstånd har en stor påverkan på mikroföretagens verksamhet.

Långa handläggningstider är, som vi har beskrivit ovan, ett av mikroföretagens största upplevda problem för att driva företag. Detta trots att det står i förvaltningslagen 9 § att "Ett ärende ska handläggas så enkelt, snabbt och kostnadseffektivt som möjligt utan

att rättssäkerheten eftersätts”. Problemet med långa handläggningstider kvarstår trots att myndigheter arbetar med att reducera handläggningstiderna. Myndigheter har i varierande grad arbetat med och lyckats att reducera handläggningstiderna.

Långa handläggningstider och krångliga handlägningsprocesser vid tillståndsgivning, påverkar företagens konkurrenskraft negativt, eftersom tillstånd oftast är en förutsättning för att få starta, driva eller utveckla en viss typ av verksamhet. För att mikroföretagen ska slippa långa väntetider på myndighetsärenden bedömer vi att det föreligger ett behov att myndigheter inför en servicegaranti i form av en handlägnings- och kvalitetsgaranti, gentemot enskilda och företag.

Myndigheters långa handläggningstider kan bero på olika saker exempelvis resursbrist, komplexa ärenden, att handlingar ska kompletteras, liggtider eller att flera myndigheter måste samverka i samma ärende.

Miljötillstånd och utskänkningstillstånd omges av regelverk som ofta resulterar i utdragna handlägningsprocesser för att få ett tillstånd. En sannolik orsak till att branscherna de ”Gröna näringarna” samt ”Energ, vatten och el” upplever mycket större problem med långa handläggningstider än andra branscher, är att exempelvis miljötillstånd kräver att flera myndigheter samverkar, att vissa tillstånd behöver sökas årligen och att det förekommer en del överklaganden. Detta leder generellt till längre handläggningstid.

I utredningen ”Vägar till ett effektivare miljöarbete” (SOU 2015:43) uppmärksammas bland annat kritik som riktats från näringslivet angående handläggningstider för tillståndsprövning, vilka man menar är för långa. Det är många intressenter som ska yttra sig och de får ofta uppskov med sina yttranden.

Det finns ett antal områden där lagstadgade maxtider för handläggning föreligger, exempelvis inom sektorsspecifika områden som för bygglov i plan- och bygglagen (2010:900) och serveringstillstånd i alkoholförordningen (2010:1636). Maxtiderna i plan- och bygglagen mäts från det att kompletta handlingar har inkommit. Majoriteten av ärendena handläggs inom de lagstadgade 10 veckorna, efter det att kompletta handlingar finns.

Det finns inget lagkrav att redovisa hela handläggningstiden av ett ärende från ett mikroföretagsperspektiv, från det att den första handlingen är inskickad, till att komplett handling finns, till att ärendet är handlagt och avslutat. Många kommuner mäter hela hand-

läggningstiden i syfte att utveckla sina processer. För att få ned tiden för hela ärendets handläggning är det myndigheters ansvar att vara tydliga med vad de avser med en komplett handling, att minimera onödiga uppgiftskrav samt att se till att kompletteringar av handlingar kommer in så snart som möjligt. Vid komplexa ärenden kan dialog från en myndighetshandläggare underlätta för företagen, för att de ska veta vad de ska komplettera sina handlingar med för att de ska bli kompletta.

I förvaltningslagen anges bland annat att förutsägbarhet ska vara styrande i myndigheternas verksamhet. Ett rimligt krav är då att myndigheter på sin hemsida kommunicerar, den förväntade handläggningstiden för sina standardärenden av olika ärendetyper som riktar sig mot företag. En idé kan vara att myndigheterna även öppet på sin hemsida redovisar hur de har uppfyllt sina servicegarantiåtaganden. Att samla den informationen på en gemensam plattform skulle kunna underlätta för benchmark.

Det är viktigt att varje myndighet utformar sina tidutfästelser på bästa möjliga sätt. Det är dock inte helt oproblematiskt att sätta en tidsram och det beror självklart på ärendets komplexitet och beroendeförhållanden. Därför är det naturligt att samma myndighet kan ha olika långa handläggningstider för olika typer av ärenden. Vi är medvetna om att när en myndighet anger en förväntad tidsram finns det en risk att myndigheten lägger sig på den säkra sidan i sina tidutfästelser. Om de förväntade handläggningstiderna kraftigt överstiger de faktiska genomsnittliga handläggningstiderna blir den angivna handläggningstiden missledande och inte funktionell. De indikativa handläggningstider som delges företagare och allmänhet bör därför inte nämnvärt få överstiga de faktiska genomsnittliga handläggningstiderna ifråga.

I vissa fall kan det vara viktigare för företagen att få precision i tidsangivelsen, exempelvis när ett bygglov kommer att beslutas, så att företaget kan planera in när hantverkarna ska börja bygga.

Digitaliserad ärendehantering ger större transparens och gör det lättare för företagen att följa aktuell status för ett ärende, baserat på den faktiska handläggningen. Det underlättar mycket för mikro-företagen att veta vart i processen ett ärende finns. I komplexa ärenden kan det vara viktigare att kvaliteten får prioritet.

Trots att det finns utmaningar för myndigheterna att sätta en rättvis tidsutfästelse för handläggningstid för olika ärenden i sin

verksamhet, övervinner de förenklingsvinster som kan uppnås för mikroföretagen de svårigheter myndigheterna kan ha att ta fram en handlägnings- och kvalitetsgaranti.

5.8.3 Utredningens förslag – utredning om hur kommunallagen kan uppdateras

Förslag: Regeringen ska tillsätta en utredning om hur kommunallagen kan uppdateras och moderniseras så att det förtydligas hur kommunerna ska arbeta med genomförandet av målen för förenklingspolitiken, samt arbeta med tillämpning av service- och rådgivningsskyldigheterna enligt förvaltningslagens 5–11 §§.

Utredningens bedömning:

Vi bedömer att det finns behov av en utredning om hur kommunallagen kan uppdateras för att få kommuner att arbeta i enlighet med målen för regeringens förenklingspolitik.

Med det kommunala självstyret uppstår det olika utmaningar. Till exempel kan regeringen inte ställa samma krav på kommuner som på statliga myndigheter. Om Regeringen ska lyckas nå hela vägen med sin förenklingspolitik, genom hela förvaltningen till företagen, behövs ett sätt för att få kommuner att arbeta i enlighet med målen för förenklingspolitiken. I dag saknas det styrmedel för att driva igenom förändring och få alla offentliga aktörer att arbeta åt samma håll.

I de fall då olika myndigheters – inklusive olika kommuners – ärendehantering bygger på samma regelverk är det angeläget att det regelverket tolkas och tillämpas på samma sätt inom och mellan de olika myndigheterna, så att reglernas rättsverkan så långt som möjligt blir förutsägbara och att likhet inför lagen säkerställs.

Det finns utmaningar bland annat att få alla handläggare i alla Sveriges kommuner att tolka och tillämpa de regler de ansvarar för samt utföra kontroller på ett enhetligt sätt. I dag skiljer sig den kommunala regeltolkningen mellan olika kommuner, se tabell 5.3 ovan. Det finns även en utmaning i att få kommuner att följa de förslag som föreslås ovan, att myndigheter ska på sina hemsidor infor-

mera om förväntad handläggningstid för sina olika ärendetyper som riktar sig mot företag.

5.8.4 Utredningens förslag – göra en behovsanalys inom de gröna näringarna och konkretisera vilka förenklingsbehov som finns

Förslag: Regeringen ska ge Tillväxtverket i uppdrag att i en samordnande roll tillsammans med Jordbruksverket, Livsmedelsverket, Naturvårdsverket och länsstyrelserna, utföra en behovsanalys för att ringa in vilka de upplevda problemen är för mikroföretag inom de gröna näringarna. Myndigheterna ska konkretisera förenklingsbehov samt ge förslag på åtgärder för hur de kan genomföras på kort respektive lång sikt.

Utredningens bedömning:

Vi bedömer att det finns behov att vidare utreda vilka de verkliga upplevda problemen är inom de gröna näringarna och att det finns potential till förenklings inom branschen. Exempelvis har OECD lämnat förslag om branschanalyser.

De gröna näringarna upplever, som beskrivits ovan, att de genomgående har mycket större problem än andra branscher att driva företag. De upplever att de branschspecifika reglerna är mer betungande än vad andra branscher upplever. Dessutom har de gröna näringarna, jämfört med andra branscher, de högsta upplevda problemen inom flera områden, bland annat ”Mängden uppgifter att lämna till myndigheter”, ”Långa handläggningstider”, ”Tolkningar av regler inom och mellan myndigheter” och ”Strängare regler jämfört med andra EU-länder”. Det sistnämnda området, strängare regler jämfört med andra EU-länder sticker ut mycket. Majoriteten av de svarande, nästan 55 procent, upplever att det är ett stort problem. Om regler är överimplementerade i Sverige kan de svenska företagen inte konkurrera på samma villkor.

5.8.5 Utredningens förslag – göra en behovsanalys inom transportbranschen och konkretisera vilka förenklingsbehov som finns

Förslag: Regeringen ska ge Tillväxtverket och Transportstyrelsen i uppdrag, som Tillväxtverket samordnar, att utföra en behovsanalys för att ringa in vilka de upplevda problemen är för mikroföretag inom transportbranschen. Myndigheterna ska konkretisera förenklingsbehov samt ge förslag på åtgärder för hur de kan genomföras på kort respektive lång sikt.

Utredningens bedömning:

Vi bedömer att det finns indikationer på att det föreligger behov att vidare utreda vilka de upplevda problemen inom transportbranschen är och att det finns potential till förenklingar inom branschen.

Drygt 36 procent av branschen ”Transport och magasinering” upplever att lagar och regler är ett stort hinder för tillväxt. Det finns exempel på att företag inom transportbranschen upplever att de bland annat har svårt att hitta och förstå information om regler för att veta att de gör rätt. Dessutom upplever de att avgifter och kostnader att följa regler är ett problem och att de är oproportionerliga. Inom transportnäringen tillämpas ett sanktionssystem som innebär att ett företag som gjort ett fel får en sanktionsavgift direkt, i stället för att tillsynen först leder till ett föreläggande.

6 En process för att hantera förenklingsbehov

Enligt direktiven ska utredningen lämna förslag till utformningen av en process för att löpande identifiera och hantera framtida förenklingsbehov för mikro företagande; exempelvis genom samråd med företag, systematiska analyser och utvärderingar av befintliga regelverk, eller andra metoder som utredaren bedömer lämpliga. Vi ska också identifiera, där bedöms lämpligt, lärdomar som kan dras från andra länders arbete med enklare regelverk för mikro företagande.

Vi lämnar våra förslag rörande en sådan process i detta kapitel, bl.a. med bakgrund mot lärdomar från andra länder och internationella organisationer.

Kapitlet tar sin utgångspunkt i en underlagsrapport från Lars Pettersson, Ekonomie Doktor vid Internationella handelshögskolan i Jönköping, Centrum för entreprenörskap och regional utveckling. Utredningen har anlitat Dr. Petterson för att biträda utredningen med att ta fram förslag till en regelgivningsprocess för att systematiskt hantera förenklingsbehov för mikro företagen, samt även lämna en översikt av relevanta regelgivningsprocesser och förenklingspolitiska insatser i några andra länder etc. Petterssons rapport publiceras som en bilaga till betänkandet.

I kapitlet redogör vi för utredningens bedömningar och förslag med anledning av Lars Petterssons underlagsrapport. På vissa punkter lämnar vi också förslag som inte direkt har sitt ursprung i Petterssons rapport.

Lars Petterssons rapport återges i sin helhet och oredigerat i bilaga 5. Det innebär att utredningen inte har försökt redovisa sina ställningstaganden i förhållande till Pettersons förslag i de textdelar som utgörs av hans underlagsrapport, (det innebär bl.a. att på de punkter som Petterson använder formuleringar av typen ”vi bedömer ...”, eller

”utredningen bedömer...” etc. så utgör det i dessa fall Pettersons bedömningar, inte nödvändigtvis utredningens egna bedömningar.) Utredningen lämnar sina bedömningar uteslutande i detta kapitel.

6.1 Utredningens bedömningar och förslag

Lars Petterson framhäver i sin underlagsrapport starkt vikten av en sammanhållen process för att utformningen av regelgivning och för att utvärdera regelverk, en process som omfattar hela policycykeln. Petterson framför att den sammanhållna processen måste omfatta tre huvudsakliga steg:

1. Ex-ante utvärderingar i samband med den ursprungliga utformningen av en regel,
2. Påkallade analyser vid behov om en regel inte fyller sitt syfte,
3. Ex-post utvärderingar när en regel använts en period och ska utvärderas.

Vi – utredningen – delar Lars Pettersons bedömning att det behövs en sammanhållen process för att säkra att de regler som finns beslutade och som avses styra beteenden är proportionerliga, samhälls-ekonomiskt effektiva och motsvarar målen för förenklingspolitiken.

Vi bör i denna kontext påtala att vi här, i enlighet med direktiven, lämnar förslag till utformningen av en process för att löpande identifiera och hantera framtida förenklingsbehov för mikroföretagande. När vi nedan beskriver t.ex. system för systematiska utvärderingar etc. så är det därför system för utvärdering som är avgränsade till att identifiera möjliga förenklingsbehov. Ambitionen är inte att föreslå att alla regelverk ska utvärderas med hänsyn till hur de tillgodoser alla tänkbara samhällsmål, och ambitionen är inte heller att ersätta t.ex. dagens utredningsväsende eller lagstiftningsprocess i sin helhet. Den mer avgränsade uppgiften som utredningen lämnar förslag om är att föreslå en process för att lämna nödvändiga förslag till förenklingar.

Vad som avses med ”förenklingar” och ”förenklingsbehov” har närmare beskrivits i kapitel 4, avsnitt 4.1. Det är dock värt att här påminna om att det för syftena i detta kapitel handlar om att säkra att regler beaktar proportionalitetsprincipen och de förenklingspolitiska målen. (Utredningen uppfattar att det Lars Petterson beskriver

som samhällsekonomisk effektivitet kan förstås som en aspekt av proportionalitetsprincipen, och ofta talar vi om de båda begreppen i ett sammanhang.) När vi talar om utvärderingar så handlar det därför om att utvärdera för att se i vilken utsträckning givna regler motsvarar de värden som framgår av proportionalitetsprincipen och målen för förenklingspolitiken, (i kapitel 4 framgår exempel på bedömningar baserade på proportionalitetsprincipen).

Det är också värt att kort kommentera vad utredningen ser framför sig att resultaten av de processer som föreslås här är. vi ser framför oss att de förbättrade konsekvensutredningar som föreslås, likväl som de utvärderingar som föreslås genomföras av befintliga regelverk ska utgöra beslutsunderlag för de beslutsfattare – t.ex. Riksdag, regering, och myndigheter – som beslutar om regler. Konsekvensutredningarna och utvärderingarna bör t.ex. i första hand ge ett informationsunderlag till dessa beslutsfattare som t.ex. förtydligar om en given regel verkligen är motiverad i bemärkelsen att nyttorna från regeln överstiger kostnaderna, och också om det finns alternativa regleringar, eller icke regelbaserade lösningar – som omhändertar det aktuella skyddsintressen utan att utgöra en lika stor begränsning eller belastning för de som förväntas följa reglerna ifråga. När ett sådant beslutsunderlag finns tillhanda är det demokratiskt valda politikernas ansvar att ta ställning till informationen och fatta de nödvändiga besluten.

Utredningens bedömning:

Övergripande bedömning: En tydlig och sammanhållen process bör inrättas för att omhänderta förenklingsbehov för företag och säkra att regelgivningen utgår från proportionalitetsprincipen, och säkra företagets tillväxt, konkurrenskraft, och innovationsförmåga. Den sammanhållna processen bör innefatta bl.a.

- ex-ante utvärderingar i samband med det ursprungliga beslutet om att inrätta en regel,
- påkallade löpande analyser då en existerande regel inte upplevs fylla sitt syfte eller motsvara proportionalitetsprincipen,
- systematiska planerade och genomförda ex-post utvärderingar när en regel använts en period.

Av de anledningar som framgår i Lars Petterssons underlagsrapport är det nödvändigt att regler utvärderas systematiskt både innan de beslutas och efter att de beslutats, och även i de fall det däremellan upptäcks att regeln ifråga behöver revideras. Det är viktigt att detta är en sammanhållen process som omfattar alla de tre delelement som Petterson anger, processen blir otillräcklig om t.ex. endast något av delelementen bryts ut och omhändertas. Vi lämnar våra mer detaljerade motiveringar, bedömningar och förslag i avsnitten nedan, avsnitten redogör för de tre olika delelement som Petterson identifierat.

Vi noterar i det sammanhanget att på vissa punkter finns det redan relevanta element i den svenska regelgivningsprocessen, t.ex. finns vissa krav på ex-ante utredning av regler i förordningen om (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. Vi bedömer dock att även om de befintliga inslagen bidrar positivt till en bättre regelgivningsprocess så är de otillräckliga för att uppnå den systematik som utredningen bedömer är nödvändig. Vi lämnar därför förslag till hur en mer komplett och tydlig sådan process kan utformats, och förslag som kompletterar de element som finns i dag.

Utöver de tre huvudelement som identifieras ovan så bedömer vi även att det finns behov att särskilt framhäva behovet att förbättra regelgivningsprocessen på två punkter: områdesvisa utvärderingar av regelverk och implementeringen av EU rätt i nationell rätt. Vi lämnar förslag också på dessa punkter.

6.1.1 Ex-ante utvärderingen i samband med utformningen av regelgivning

Ex-ante utvärdering är ett (av tre) delmoment i den sammanhållna process som Lars Pettersson beskriver i sin underlagsrapport. Inslag av ex-ante utvärdering finns i Sverige i form av de befintliga konsekvensutredningarna, som dock bedöms behöva stärkas.

Enligt Pettersson handlar ex-ante perspektivet främst om att se till frågan att regler som introduceras är samhällsekonomiskt motiverade och att nationella regelverk är förenliga med EU-rätten. Han understryker att ex-ante analyser är centrala för hela regelgivningsprocessen. En effektiv reglering undviker att skapa onödiga kostnader och andra problem. De samhällsekonomiska vinsterna ska överstiga de samhällsekonomiska kostnaderna, men att säkerställa

detta är ingen lätt uppgift. För att säkerställa detta behövs bland annat adekvata konsekvensutredningar.

Lars Pettersson förespråkar en översyn av förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning för att förbättra befintligt system för regeltillkomst. Han lägger bland annat fram förslag, se nedan, på hur regelrådets mandat kan stärkas och hur ambitionsnivån på konsekvensanalyser kan höjas till att utgöra samlade samhällsekonomiska bedömningar av nya regelförslag. Detta bland annat genom att:

- Regelrådets mandat och resurser stärks.
- Regelrådet ges återremitteringsrätt i förordning (2007:1244).
- 5 § i förordning (2007:1244) stryks eller omformuleras
- Regelrådet ges i uppgift att granska konsekvensutredningar från EU nivå utan särskild begäran
- Regelrådets arbete vägleds av en proportionalitetsprincip som skrivs in i förordning (2007:1244).
- Tillämpningen av 6–7 §§ i förordning (2007:1244) bör skärpas och utvecklas, så långt som möjligt, till fullödiga samhällsekonomiska analyser.
- Förordning (2007:1244) kan innehålla en formulering om ”policyexperiment” eller innovationsfrämjande regelgivning
- Multikriterieanalys som analysverktyg vid konsekvensutredningar.
- Krav att konsekvensutredning ska innehålla redogörelse för samsrådsförfaranden

Utredningens förslag – Regelrådets mandat och resurser bör stärkas

Förslag: Regelrådets mandat och resurser bör stärkas för att uppnå förbättringar av det befintliga systemet för ex-ante utvärdering vid regelgivning, bl.a. genom att:

- Regelrådets mandat och resurser stärks;
- Regelrådet ges återremitteringsrätt i förordning om konsekvensutredning vid regelgivning (2007:1244);
- 5 § i förordning om konsekvensutredning vid regelgivning (2007:1244) stryks eller omformuleras.

Utredningens bedömning

Utredningen instämmer i Lars Petterssons bedömning att Regelrådets mandat bör stärkas och Regelrådet bör ges en s.k. återremitteringsrätt när en granskad konsekvensutredning anses bristfällig. Vidare bör Regelrådet ges möjlighet att ompröva beslut enligt 5 § förordning om konsekvensutredning vid regelgivning (2007:1244).

Lars Pettersson beskriver att Regelrådets verksamhet regleras i bl.a. förordningen (2007:1244) om konsekvensanalys vid regelgivning och att rådet har i uppdrag att se till frågan om hur företag påverkas av regelgivning. Regelrådet ska granska och yttra sig över kvaliteten i konsekvensutredningar till författningsförslag, framför allt förslag som kan få effekter av betydelse för företag. OECD lyfter fram att de myndigheter motsvarande Regelrådet i Sverige har ett starkt mandat som självständiga, och att oberoende tillsyn utövas och praktiseras. I flera länder har de institutioner som ansvarar för analys och utvärdering ett starkare mandat än vad Regelrådet har i Sverige. I USA har exempelvis den institution – ”Office for Information and Regulatory Affairs” (OIRA) – som ansvarar för granskning och kvalitet av konsekvensanalyser – mandat att stoppa beslut om en reglering om de bedömer att analysen är felaktig eller är av undermålig kvalitet.

Enligt Lars Petterssons förslag på Regelrådets återremitteringsrätt anser han den motiverad utifrån internationell förebild och OECD:s rekommendationer, men även utifrån att dagens konsek-

vensutredningar uppvisar bristande kvalitet. Närmare hälften av konsekvensutredningarna som i dag inkommer till Regelrådet uppvisar brister och uppfyller inte de existerande kvalitetskraven. Det betyder att många beslut om regler i dag fattas utan att det finns en tydlig bild av vilka konsekvenser som reglerna medför. Genom en återremitteringsrätt skulle det säkras att förslag till regelgivning ska omfatta en konsekvensutredning av acceptabel kvalitet innan regeln kan beslutas.

Vår grundläggande bedömning är att regler inte bör beslutas om det inte finns ett tillräckligt beredningsunderlag som tydligt redogör för olika alternativ och för vilka konsekvenser den föreslagna regleringen förväntas medföra. Det finns olika tänkbara lösningar för hur en återremitteringsrätt bör utformas. Ett gemensamt grundelement är dock att i de fall som Regelrådet granskar en konsekvensutredning och bedömer att den inte motsvarar kraven i den styrande förordningen så bör de relevanta beslutsfattarna inte kunna gå vidare i beredningen av beslut om förslaget, förrän ett nytt förslag har utarbetats som innehåller en konsekvensutredning som håller sådan kvalitet att den bedöms vara acceptabel av Regelrådet. Vi föreslår att Regeringskansliet utreder de närmare formerna för den så kallade återremitteringsrätten, och beslutar om en sådan återremitteringsrätt.

Det behöver även förtydligas att förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning omfattar förslag till regelgivning som kommer från Regeringskansliet, så att det säkras att de många viktiga förslag till regelgivning som har sitt ursprung i Regeringskansliet åtföljs av en godtagbar konsekvensutredning.

Regelgivande myndighet kan enligt 5 § i förordningen (2007:1244) bedöma om det saknas skäl till att genomföra en konsekvensutredning inför beslut om föreskrifter eller allmänna råd. Det innebär att Regelrådet inte ges möjlighet att kvalitetssäkra utformningen av föreskrifter eller allmänna råd då det inte finns några konsekvensanalyser att granska. Vi bedömer att då en regel medför konsekvenser så bör dessa analyseras i en konsekvensutredning. Vi menar vidare att av proportionalitetsprincipen följer det att regler inte bör införas om de inte förväntas medföra (övervägande positiva) konsekvenser. Därför bör i princip alla beslut om regler åtföljas av en konsekvensutredning. Vi föreslår att Regeringskansliet bör närmare utreda hur förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning ska utformas i enlighet med

detta, och fatta beslut för att säkra att alla beslut om regelgivning åtföljs av en konsekvensutredning.

Vi bedömer även att Regelrådets resurser behöver stärkas. Då det beslutades att Regelrådet skulle bli ett särskilt beslutsorgan inom Tillväxtverket överfördes 10 miljoner kronor årligen till Tillväxtverket för Regelrådets verksamhet. Det behöver säkerställas att Regelrådet kan fortsätta utnyttja hela detta belopp årligen, i en egen budget. I den utsträckning som utredningen föreslår tillkommande uppgifter för Regelrådet – t.ex. angående remitteringsrätten – kan det innebära att det behövs tillkommande resurser för Regelrådet, utöver de 10 miljoner som nämns ovan. Vi bedömer att sådana tillkommande resurser kan uppgå till cirka 8 130 000 kronor per år, vad avser personalresurser.

Utredningens förslag – Regelrådets arbete ska vägledas av en proportionalitetsprincip

Förslag: Regelrådets arbete ska vägledas av en proportionalitetsprincip.

Utredningens bedömning:

Vi instämmer i Lars Petterssons bedömning att Regelrådets arbete ska vägledas av en proportionalitetsprincip. Enligt Lars Pettersson är en tumregel som är ekonomiskt försvarbar att mer resurser än vad som är motiverat inte ska tas i anspråk, utifrån omfattningen på regleringen eller problemet som ska åtgärdas. Problem som har störst betydelse bör också ha en mer omfattande konsekvensanalys. Exempelvis kan arbetet med att skriva lagstiftning förutsätta mer omfattande analyser än när myndigheter tar fram allmänna råd. I USA säkerställs proportionalitet, enligt Pettersson, genom olika stränga krav på konsekvensutredningars innehåll beroende på hur omfattande effekter regleringen bedöms medföra.

Enligt Lars Pettersson har Kanada ett utvecklat system som benämns "triage" med syfte att uppnå kvaliteten i arbetet med konsekvensutredningar. De kategoriserar regelförslag i tre olika grupper. Grupperingen görs utifrån en bedömning av hur omfattande kon-

sekvenserna i det aktuella regelförslaget är. Kanada använder multikriterieanalys som analysverktyg vid konsekvensutredningar för att avgöra eller beskriva hur ett eller flera alternativ lever upp till ett eller flera mål utan att det kräver alltför resurskrävande insatser. Det kan utformas på ett sätt som inte gör att det är alltför avancerat att tillämpa. Multikriterieanalysen ligger till grund för att avgöra omfattningen på konsekvensanalysen. Centralt för att använda multikriterieanalyser som verktyg är att problembeskrivningen blir tydlig.

Pettersson ger förslag om att en svensk multikriterieanalys för regelgivning kan utformas utifrån de krav som förordning (2007:1244) ställer samt utifrån ett mikroföretags- och konkurrenskraftsperspektiv.

Vad gäller multikriterieanalys lämnar vi från utredningen inga specifika förslag till det utan överlåter det till Regelrådet att överväga att ha det som element i arbetsprocessen.

Utredningens förslag – utveckla konsekvensutredningars innehåll till fullödiga samhällsekonomiska konsekvensanalyser

Förslag: Tillämpningen av 6–7 §§ i förordning (2007:1244) bör skärpas och utvecklas så långt som möjligt till fullödiga samhällsekonomiska konsekvensanalyser.

Utredningens bedömning:

Vi instämmer i Lars Petterssons bedömning att tillämpningen av 6–7 §§ i förordning (2007:1244) bör skärpas och utvecklas så långt som möjligt till fullödiga samhällsekonomiska konsekvensanalyser.

Pettersson beskriver att när regler utformas så behöver de samlade samhällsekonomiska effekterna beaktas när konsekvenser analyseras. I regelgivningsprocessen är konsekvensanalyser avgörande för att spegla frågor som rör motiv till regler, deras förmåga att fylla sitt syfte och de effekter de ger, och om reglerna i fråga är de minst ingripande åtgärderna som kan vidtas (eller om inga offentliga åtgärder alls bör vidtas). Konsekvensanalyser ska i detta sammanhang ta sin utgångspunkt i proportionalitetsprincipen, (se avsnitt 4.1.) och i en samhällsekonomisk bedömning av reglers kon-

sekvenser, det vill säga den samhällsekonomiska nyttan ska ställas mot den samhällsekonomiska kostnaden.

Vidare framför Pettersson att säkerställa att nya regler som införs uppfyller villkor om samhällsekonomisk effektivitet förutsätter avancerad samhällsekonomisk analyskapacitet och det behovet ska inte förväxlas med ett begränsat administrativt förfarande. Ambitionsnivån på konsekvensanalyser kan höjas till att utgöra samlade samhällsekonomiska bedömningar av nya regelförslag.

Utredningens förslag – konsekvensutredningen ska innehålla en redogörelse för samrådsförfarande

Förslag: Det bör i förordningen (2007:1244) införas ett krav om att konsekvensutredning ska innehålla en redogörelse för samrådsförfaranden.

Utredningens bedömning:

Utredningen instämmer i Lars Petterssons förslag att det ska finnas ett krav om att den myndighet eller beslutande församling som beslutar en regel ska redovisa protokoll över genomförda samrådsförfaranden tillsammans med konsekvensutredning som skickas till Regelrådet.

Pettersson beskriver att i sina rekommendationer förordar OECD en öppen och tydlig konsultations- eller samrådsprocess med allmänhet, företag och berörda intressenter. OECD betonar betydelsen av att samråd initieras och intressenter involveras i ett tidigt skede. Detta för att ta del av flera aspekter inom ett specifikt problemområde som ska belysas. Detta bör reflekteras i konsekvensutredningen.

Utredningen är medveten om att Sverige har ett remissförfarande för att delvis omhänderta sådana faktorer. Vi bedömer dock att detta system otillräckligt. Ofta förefaller det oklart hur representativa olika remissinstanser som konsulteras är, och ofta insamlas mer information från regelgivande myndigheter än från de företag och individer som förutsätts följa regleringarna ifråga. Detta kan leda till snedvridningseffekter i informationen som inte främjar en adekvat

proportionalitetsbedömning. Det behövs därför ett förtydligande av vilka konsultationer som föregått ett enskilt förslag till regelgivning.

Vi föreslår att Regeringskansliet utarbetar de närmare ändringar som behövs i förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Utredningens förslag – konsekvensutredningen ska innehålla en redogörelse för påverkan på innovationsförmåga och möjligheten att testa bestämmelserna ifråga

Förslag: Förordning (2007:1244) om konsekvensutredning bör ändras så att 6 § eller 7 § innehåller

- dels ett krav om att regelgivaren ifråga ska analysera och ange hur den föreslagna regleringen påverkar företagets innovationsförmåga,
- dels ett krav om att det i konsekvensutredningen ska anges om det går att tillämpa så kallade regulatoriska sandlådor för att testa bestämmelserna i regeln ifråga.

Utredningens bedömning:

Av utredningens direktiv framgår det att utredaren ska utgå från målsättningen att regelgivningen ska främja bl.a. innovation. Därför är det viktigt att denna aspekt analyseras i konsekvensanalyserna då regler först beslutas. Men även i de ex-post analyser som föreslås för regler som redan är beslutade. För att omhänderta detta föreslår vi att det i 6 § eller 7 § av förordningen (2007:144) om konsekvensutredning vid regelgivning bör göras ett tillägg med innebörden regelgivaren i konsekvensutredaren ska analysera och ange hur den föreslagna regeln påverkar företagets innovationsförmåga.

Lars Petterson framhåller också att ”En stärkt regelgivningsprocess i Sverige kan utgå från lärdomar från andra länder där ”policy-experiment” och ”regulatory sandboxes” används för att utveckla effektiva regelverk. Dessa generella förutsättningar saknas i dag i Sverige”. Vi bedömer att ofta föreligger osäkerheter då en regel först ska beslutas, och därför instämmer vi i Petterssons

bedömning att det kan vara värt att på begränsad skala och under kontrollerade omständigheter testa om en regel kan fungera innan regeln tillåts bli permanent eller allmängiltig i hela riket. Därför föreslår vi att förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning bör inkludera en ny bestämmelse med innebörden att regelgivaren bör lämna en redogörelse för hur en ev. regel skulle kunna testas i begränsad skala, (t.ex. i några kommuner eller under en begränsad tidsperiod).

På båda dessa punkter föreslår vi att Regeringskansliet utarbetar de närmare ändringar som skulle behövas i att förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Utredningens förslag – konsekvensutredningen ska innehålla en redogörelse för hur och när regeln ifråga bör utvärderas

Förslag: Det bör i förordningen (2007:1244) införas ett krav om att konsekvensutredning ska innehålla en redogörelse för hur och när den regel som föreslås ska utvärderas.

Utredningens bedömning:

Utredningen instämmer i Lars Petterssons bedömning att den behövs en sammanhållen process för utvärdering av regler som omfattar både ex-ante element och ex-post utvärderingar. I ex-ante utredningen kan det t.ex. finnas värdefull information om hur säkert beslutsunderlaget i konsekvensutredningen anses vara, och därmed hur stort behov som föreligger att utvärdera regeln efter att den beslutats. Vi bedömer därför att det i förordningen (2007:1244) ska införas ett krav om att konsekvensutredning ska innehålla en redogörelse för hur och när den regel som föreslås ska utvärderas. Detta gör att ex-ante utvärderingen knyts direkt till ex-post utvärderingarna.

Vi delar Lars Petterssons uppfattning Lars Pettersson att det bör tas fram en årlig plan för hur det praktiska arbetet med utvärderingar bör genomföras, (se nedanstående avsnitt.). Det kommer att finnas ett behov att utföra utvärderingar enligt vad som framkommer av kommande lagstiftningsärenden och vid myndigheternas föreskrifts-

arbete, med utgångspunkt i principen om proportionalitet och hur olika regelverk bedöms påverka företag och enskilda. Här blir det viktigt att förhålla sig till vad det framtida inflödet uttrycker; och att genomföra dessa utvärderingar bör så långt som möjligt ses som en uttrycklig beställning. (Det kommer vidare att finnas skäl att fånga upp behovet av utvärdering genom de förslag som kommer in via föreslagen anmälningsfunktion, och egna initiativ från kansliet där fokus mer bör vara att fånga upp effekter som kan finnas till följd av redan befintliga regelverk.)

6.1.2 Påkallade utvärderingar då det iakttas att en regel inte är väl utformad eller motiverad utifrån en proportionalitetsbedömning

Det andra huvudsakliga delementet i den sammanhållna process för att säkra en mer optimal regelgivningsprocess är en funktion för att säkra att regler som inte fyller sin funktion eller är samhällsekonomiskt effektiva ska utvärderas och revideras på de sätt som behövs. I det sammanhanget lämnar Pettersson även flera förslag av en organisatorisk art.

Vissa organisatoriska frågor i regelgivningsprocessen

Pettersson föreslår bl.a. följande organisatoriska förändringar (1) att ett kansli inrättas inom statsrådsberedningen med kompetens och nätverksfunktion och (2) att det kansliet ges ansvar för koordinering av systemet med konsekvensutredningar; (3) att kansliet ges ansvar för att en plan upprättas för när ex-post utvärderingar systematiskt ska genomföras av befintliga regelverk, att (4) kansliet ska ha en helpdesk-funktion till utredningar och svara för utbildningsinsatser i förhållande till utredningar; (5) att kansliet kan utse flera myndigheter som ansvariga för att tillhandahålla råd, expertis, utbildning (helpdesk-funktion) för utvärdering och metodstöd; att (6) kansliet ska agera som ombud för mikroföretag samt berörda intresseorganisationer.

Utredningens förslag – ett kansli för förenklingspolitik:

Förslag: Ett kansli för förenklingspolitikens genomförande bör inrättas inom Regeringskansliet, bl.a. för att säkra en sammanhållen process för att säkra att regelgivning baseras på proportionalitet, samhällsekonomisk effektivitet och målen för förenklingspolitiken. Kansliet bör bl.a. ha i uppgift att:

- Samordna och ansvara för genomförandet och uppföljningen av de förenklingspolitiska mål som beslutas av regering och riksdag, och
- ansvara för uppföljningen av arbetet med konsekvensutredningar, i de delar som Regelrådet inte redan gör det,
- ansvara för att en årlig plan för en systematisk utvärdering av befintliga regelverk upprättas och efterlevs,
- ansvara för de vidare uppgifter som framgår nedan.
- Regelrådet bör ges i uppgift att organisera ett konsultationsforum, där det kan inhämta information från berörda aktörer, framför allt företag och näringsliv, om vilka regler som behöver utvärderas och bästa sättet att inte överimplementera EU rätt.

Utredningens bedömning

Utredningen instämmer i Lars Pettersons bedömning att ett kansli inom Regeringskansliet behövs för att hantera förenklingspolitiken, och för att säkra att regelgivningen är samhällsekonomiskt effektiv och följer proportionalitetsprincipen. Vi bedömer att för att säkerställa att förenklingspolitiken har en kapacitet att säkerställa verkningfulla förenklningar för företagen så behövs ett kansli med tillräckliga personalresurser och ett starkt mandat för att genomföra förenklingspolitiken.

Enligt uppgifter till utredningen finns en enhet inom Näringsdepartementet som har i uppdrag att samordna regeringens förenklingspolitik, med ett fåtal handläggare avsatta för denna uppgift. Enheten ansvarar också för flera andra näringspolitiska verksamhetsområden. Vi bedömer dock att den organisatoriska enhet som

ansvarar för dessa frågor skulle behöva ett både tydligare och mer vidsträckt mandat och huvudmannaskapsansvar än vad som i dag är fallet. Det mandatet skulle behöva omfatta inte bara samordning av förenklingspolitiken, utan även också andra aspekter som Lars Petterson framhåller – t.ex. uppföljning av regelgivningsprocessen och en systematisk utvärdering av befintliga regelverk. Vi bedömer vidare att kansliet ifråga skulle behöva tillkommande personalresurser för att adekvat kunna omhänderta de uppgifter som föreslås här, eftersom dessa uppgifter är betydligt mer omfattande än de uppgifter som i dag omhändertas av enheten ifråga.

Vad gäller enhetens organisatoriska placering inom Regeringskansliet bedömer vi att det är viktigt att kansliet i fråga placeras inom Regeringskansliet för att på ett effektivt sätt kunna ta del av och påverka utformningen av processerna för regelgivning, (det förefaller t.ex. orealistiskt att tänka sig att en enskild förvaltningsmyndighet under regeringen skulle kunna styra Regeringskansliet eller regeringen angående hur de skulle utvärdera sina lagstiftningsprodukter).

Vi bedömer vidare att en organisatorisk placering vid Statsrådsberedningen visserligen kan medföra vissa fördelar, men också vissa risker, och att det också kan finnas fördelar med den nuvarande placeringen inom Näringsdepartementet, bl.a. eftersom förenklingspolitiken utgör en del av Näringspolitiken. Vi förslår att Regeringskansliet närmare utreder frågan om den organisatoriska placeringen av det föreslagna kansliet inom Regeringskansliet.

De uppgifter Lars Petterson förordar för kansliet omfattar främst att säkra att regler som beslutas utvärderas i förhållande till samhälls-ekonomisk effektivitet och proportionalitet, vid den tidpunkt då reglerna beslutas och också senare. Vi instämmer i att detta är helt avgörande funktioner för ett sådant kansli. Därför föreslår vi, liksom Pettersson, att ett sådant kansli bör få i uppgift att ansvara för uppföljningen av arbetet med konsekvensutredningar, (i de delar som det inte redan omhändertas av Regelrådet), och ansvara för att en plan för en systematisk utvärdering av befintliga regelverk upprättas och efterlevs. Den senare frågan behandlas i nedanstående avsnitt.

Utredningen bedömer emellertid också att det, utöver detta, finns andra helt nödvändiga funktioner för ett sådant kansli, främst att säkra att förenklingspolitikens målsättningar – t.ex. om att regler ska främja tillväxt, konkurrenskraft och innovation, att kostnaderna

som orsakas av regler ska bli lägre, samt till exempel säkra korta handläggningstider och bra bemötande från myndigheter – faktiskt genomförs, så att målen för förenklingspolitiken omsätts till verkliga förenklingar för företag och individer. Vi bedömer därför att kansliet ifråga också bör koordinera och ta ansvar för genomförandet av de förenklingspolitiska målsättningarna inom Regeringskansliet.

Lars Petterson föreslår vidare att kansliet ifråga ska ha en helpdesk-funktion till utredningar och svara för utbildningsinsatser i förhållande till utredningar; vi noterar dock att bl.a. Regelrådet, Tillväxtverket och Kommittéservice tillhandahåller sådant stöd och det är inte tydligt vilket mervärde som skulle tillföras av att ett kansli inom Regeringskansliet tillhandahöll sådan service. Petterson föreslår också att kansliet ifråga ska agera som ombud för mikroföretag samt berörda intresseorganisationer. Vi bedömer att detta potentiellt skulle kunna leda till intressekonflikter i den utsträckning som kansliet skulle ha en roll som ansvarig för t.ex. utvärderingar av regelverk. Vi lämnar inga förslag på dessa punkter.

Slutligen föreslår Lars Pettersson också att kansliet ifråga ska kunna utse flera myndigheter som ska ansvara för att tillhandahålla råd, expertis, utbildning (helpdesk-funktion) för utvärdering och metodstöd etc. Vi noterar att beslut rörande styrningen av förvaltningsmyndigheterna behöver fattas av regeringen, varför det inte förefaller direkt genomförbart att låta ett kansli fatta sådana beslut. Vi bedömer dock att det kan vara ändamålsenligt att ett sådant kansli kan föreslå för regeringen att vissa myndigheter ska ansvara för sådan rådgivning och utvärdering etc., och föreslår att Regeringskansliet utreder den närmare utformningen vidare.

Utredningen bedömer också, att utöver det kansli som behandlas ovan, behöver ett permanent konsultationsforum upprättas för att inhämta synpunkter från berörda aktörer, framför allt de näringslivsorganisationer och företag som regleras av olika regler. Synpunkter bör inhämtas främst angående (1) de regler som anmälts och behöver utvärderas (se nedanstående avsnitt), och (2) hur EU rätt bäst implementeras i svenskt rätt utan överimplementering och på ett sätt som skyddar svensk konkurrenskraft (se nedanstående avsnitt). Förebilder för sådana konsultationsforum finns i t.ex. EU Kommissionens Fit for Future plattform, och de danska exempel som Lars Pettersson nämner.

Utredningens förslag – nätverks- och samordningsfunktioner:

Lars Petterson föreslår också att kansliet ifråga ska ha en sammanhållande nätverksfunktion

Förslag: Följande samordningsfunktioner bör inrättas:

- En statsråds- eller statssekreterargrupp för förenklingsarbete som samlar de statsråd eller statssekreterare vars departement är mest avgörande för genomförandet av förenklingspolitiken.
- En interdepartemental arbetsgrupp för förenklingspolitiken bör inrättas inom Regeringskansliet, som har utsedda representanter för samtliga departement som arbetar med regelgivning.
- Det kansli för förenklingspolitiken som inrättas bör fungera som samordnande och föredragande kanslifunktion för dessa båda grupperingar.
- Bland regeringens förvaltningsmyndigheter skapas ett samordningsforum för förenklingspolitikens genomförande, det bör omfatta de myndigheter som dels har uppdrag inom förenklingsområdet, dels hanterar regelgivning som anses särskilt betungande. Dess arbete samordnas av Tillväxtverket.

Utredningens bedömning

Utredningen instämmer i Lars Petterssons bedömning att ett verkningsfullt genomförande av förenklingspolitiken förutsätter en samordning av de många aktörer som är involverade i regelgivning. Ett kansli av det slag som föreslås ovan kan inte få ett effektivt genomslag för förenklingspolitiken om det arbetar isolerat utan att vara direkt involverat i de beslutsprocesser där olika regelverk utformas och beslutas. Arbetet behöver samordnas mellan de aktörer som är involverade i regelgivning.

Utredningens bedömning är att det är viktigt att förenklingspolitiken är förankrad på hög politisk nivå och att de politiska ledningarna på alla berörda departementet – de departement som hanterar frågor och regelverk som påverkar utfallet på de förenk-

lingspolitiska målen, och de som hanterar särskilda förenklingsuppgifter – behöver vara delaktiga i arbetet. Utredningen föreslår därför en samordningsgrupp med antingen statsråd eller statssekreterare från samtliga berörda departement. Som ansvarig för förenklingspolitiken bör näringsministern, eller hans/hennes statssekreterare, vara sammankallande i gruppen.

Utredningen bedömer också att det på motsvarande sätt behövs en samordnande grupp på tjänstemannanivå, dvs. en interdepartemental arbetsgrupp, för förenklingspolitik som omfattar minst en chefstjänsteman från varje departement som hanterar frågor som påverkar förenklingspolitikens genomförande. Det är likaså viktigt att det på varje relevant departement finns en ansvarig tjänsteman eller enhet, som ansvarar för förenklingspolitikens genomförande inom det egna departementet, och som deltar i den interdepartementala gruppens arbete. Detta är nödvändigt för att de förenklingspolitiska målsättningarna ska få genomslag i de många vardagliga arbetsprocesser där de regelverk som de facto avgör regelbördan utformas.

Vi bedömer vidare att det, för att hålla samman kompetens och ansvar, är naturligt att det föreslagna kansliet för förenklingspolitiken (se ovanstående förslagsruta), utgör kansli och har en föredragande funktion för de båda grupper som föreslås ovan.

En möjlighet att anmäla problematiska regler

Lars Petterson föreslår vidare att det ovan föreslagna kansliet ska ta emot och hantera anmälningar av regler som upplevs som problematiska, främst därför att reglerna t.ex. inte bedöms vara samhälls-ekonomiskt effektiva, motsvara proportionalitetsprincipen, eller fylla sitt syfte. Skäl till en anmälan kan exempelvis vara att en prognos som tillämpats i samband med ex-ante utredningen inte har visat sig överensstämma med realiserat utfall, att regeln givit upphov till oförutsedda effekter etc. En sådan anmälningsfunktion skulle enligt Petterson fungera som en hälsokontroll av regler, i de fall reglerna ifråga under gång upplevs som uppenbart problematiska, särskilt av de aktörer som förväntas följa reglerna.

Petterson menar vidare att anmälan ifråga bör utformas i form av en multikriterieanalys som kan ligga till grund för en mer utförlig

utvärdering, och att en proportionalitetsprincip bör vara vägledande för den fortsatta utvärderingen. Multikriterieanalysen bör vara samma multikriterieanalys som ligger till grund för den ursprungliga ex-ante utvärderingen. Det upplevda problemet ska vara evidensbaserat. När en anmälan motiverar en utvärderande analys ska regeln ifråga utvärderas på det sätt som annan regelgivning utvärderas enligt den föreslagna årliga planen för systematiska utvärderingar.

Utredningens förslag – en anmälningsfunktion

Förslag: Det ovan föreslagna kansliet för förenklingspolitiken bör också ha i uppgift att

- Ta emot anmälningar av regler som upplevs problematiska utifrån beaktande av proportionalitet, samhällsekonomisk effektivitet och målen för förenklingspolitiken.
- I samverkan med lämpliga myndigheter upprätta en process för att identifiera vilka sådana anmälda regler som behöver genomgå en fullständig utvärdering,
- Säkra att en fullständig ex-post facto utvärdering görs av de regler som anmälts och som identifierats för vidare utvärdering genom den ovan nämnda processen.

Utredningens bedömning

Utredningen instämmer i Lars Petterssons bedömning att det behöver finnas en möjlighet för aktörer att få en regel prövad eller utvärderad i de fall som en regel upplevs som dysfunktionell, (utan att nödvändigtvis behöva invänta en utvärdering i enlighet med en systematisk utvärderingsplan, vilket potentiellt skulle kunna innebära att utvärderingen kan dröja många år). Vi noterar också att det finns en väl etablerad förebild för detta i t.ex. EU Kommissionens Fit for Future Platform, (tidigare benämnd Refit), likväl som de danska plattformar som Lars Peterson lyft fram. I nästa avsnitt föreslås en process för att årligen systematiskt utvärdera olika befintliga regelverk.

Utredningen är väl medveten om att det visserligen i dagsläget står en individ eller företag fritt att lämna in en enskild synpunkt till

Regeringskansliet, t.ex. om att en regel skulle behöva ses över. Vi bedömer dock att det inte finns någon systematik i hur detta sker, eller hur sådana ev. synpunkt behandlas eller bereds när de inkommit. Vi bedömer därför att den möjlighet som nu existerar i sig är helt otillräcklig för att systematiskt säkra att regelverk är proportionerliga, samhällsekonomiskt effektiva, och överensstämmer med målen för förenklingspolitiken.

Utredningen bedömer att företag och individer som direkt påverkas av en regel, särskilt de som förväntas följa regeln, och intresseorganisationer som företräder dessa företag bör ha möjlighet att inlämna sådana anmälningar till kansliet.

Vi bedömer vidare att i de fall som förvaltningsmyndigheter ansvarar för tillämpningen eller det administrativa genomförandet av lagar och förordningar så bör myndigheten ha i uppdrag att kontinuerligt identifiera sådana regler som är problematiska i bemärkelsen att de inte motsvarar proportionalitetsprincipen, är samhällsekonomiskt effektiva, eller att de inte överensstämmer med de mål som finns för förenklingspolitiken, särskilt givet hur reglerna upplevs av de som förväntas följa reglerna, se kapitel 5. I dessa fall ska även förvaltningsmyndigheterna ha möjlighet och skyldighet att anmäla de relevanta reglerna till kansliet för förenklingspolitiken, som i sin tur ska ha i ansvar att säkra att regeln ifråga genomgår en prioriteringsprocess för att avgöra om den ska genomgå en fullständig utvärdering.

Anmälningarna ifråga bör, som Lars Pettersson framför, basera sig på upplevelser och observationer av det faktiska utfallet av regeln. Vidare bör anmälningen fokusera på en proportionalitetsbedömning av de krav som framgår i regeln. Det ska i den kontexten beaktas hur regler påverkar svenska företags tillväxt, konkurrenskraft och innovationsförmåga, och vilka kostnader som orsakas av regeln, främst för de som förväntas följa regeln. Det bör också beaktas inte bara hur regeln är utformad i författningstexten ifråga, utan också vilken faktisk rättsverkan regeln får för de som förväntas följa regeln, givet domstolars och förvaltningsmyndigheters tillämpning och administrativa genomförande av regeln ifråga.

Vi bedömer vidare att i de fall som en regel anmäls på det sätt som beskrivs här så bör den utvärdering som därefter ev. görs av regeln normalt inte ske på annat sätt än den systematiska utvärderingen av andra regler. Utvärderingen av anmälda regler bör normalt inte ske i

någon särskild eller ad hoc ordning, utan följa samma former och kriterier som framgår för övriga utvärderingar i den plan för årliga planer för systematiska utvärderingar som vi föreslår i nästa avsnitt. Detta är viktigt för att säkra trovärdighet och att alla utvärderade regler utvärderas på samma sätt, och utan särbehandling. Det anmälningsförfarande som beskrivs här anger därför inte så mycket hur en regel faktiskt ska utvärderas, utan snarare en procedur för att i särskild ordning säkra att en ifrågasatt regel fångas upp i den process som leder fram till den årliga plan för utvärderingar som föreslås upprättas. Vi bedömer att detta också är ett viktigt inslag i att skapa den sammanhållna process för regelgivning som Lars Petterson efterlyser.

Utredningen bedömer att det är mycket viktigt att de anmälningar som inlämnas till kansliet ifråga behandlas på ett systematiskt och trovärdigt sätt. Sannolikt skulle en viss jämförbarhet mellan olika sådana anmälningar behövas, för att säkra en likabehandling, t.ex. kan någon form av standardiserade anmälningsblanketter utvecklas i detta syfte. Det är också bra om en viss likhet finns i den information som insamlas och värderas i de olika stegen – ex-ante, anmälningsfunktion, och ex-post – i den sammanhållna helhetsprocess som Lars Petterson efterlyser. (Förekomsten av t.ex. oavsedda konsekvenser kan dock ibland också innebära att alla viktiga aspekter inte fångas upp i t.ex. ex-ante utredningarna.) Lars Petterson framhåller värdet av multi-kriterieanalys för dessa syften. Vi tar inte närmare ställning till den exakta utformningen av dessa frågor, men föreslår att kansliet i fråga vid sitt inrättande bör få i uppdrag att ta fram sådana anmälnings- och analysverktyg, och bedöma vilken grad av standardisering som är lämplig.

Utredningen bedömer vidare att det kommer visa sig avgörande att upprätta en process för att så systematiskt som möjligt identifiera och prioritera vilka av de anmälda reglerna som ska föras vidare till en mer omfattande ex-post utvärdering inom ramen för den årliga planen för att systematiskt utvärdera olika regler. Det kan t.ex. visa sig att det inte finns tillräckliga resurser att utvärdera alla anmälda regler, eller att vissa regler som anmäls faktiskt inte motiverar en fortsatt utvärdering. Sannolikt kommer en urvalsprocess att behövas. Det är viktigt att den urvalsprocessen är trovärdig och sker på sakliga grunder.

Lars Pettersson föreslår t.ex. att de ex-post utvärderingar som genomförs ska utföras av fristående, oberoende instanser eller myndigheter, och utredningen instämmer i den bedömningen. På motsvarande sätt är det viktigt att urvalsprocessen för att avgöra vilka anmälda regler som behöver utvärderas uppfattas som fristående från kortsiktiga politiska önskemål. Av dessa anledningar kan det finnas anledning att lyfta bort delar av urvalsprocessen från Regeringskansliet, som ofta arbetar mycket nära de politiska prioriteringar som ligger bakom beslut om olika regler. Därför bedömer utredningen att när kansliet inom Regeringskansliet mottagit en anmälan om att en regel behöver utvärderas så bör den anmälan därefter lämnas över till en lämplig myndighet som svarar för genomförandet av en urvalsprocess med uppgift att prioritera vilka regler som ska genomgå en fullständig ex-post utvärdering. Givet dess instruktionsenliga uppgift inom förenklingspolitiken bedömer vi att Regelrådet inom Tillväxtverket är den mest lämpliga myndigheten för detta uppdrag. Då Regelrådet har upprättat sitt förslag till en prioriterad lista över regler som behöver utvärderas ska Regelrådet överlämna den till det föreslagna kansliet för förenklingspolitik inom Regeringskansliet, som därefter kan bearbeta listan och ansvara för att ett beslut fattas angående vilka anmälda regler som ska omfattas av den årliga planen för utvärdering.

För att säkra att det i processen inkommer information från berörda aktörer, särskilt de aktörer som förväntas följa regeln ifråga, så bör den process som Regelrådet får ansvar för omfatta upprättandet och arbetet med ett stående konsultationsforum som består bl.a. av representanter för de företag och näringslivsorganisationer vars medlemmar förväntas följa regeln. Tillväxtverkets och forumets arbete bör styras av ingångsvärdena att regler bör utvärderas efter proportionalitet, samhällsekonomisk effektivitet och i vilken utsträckning de är förenliga med målen för förenklingspolitiken.

6.1.3 System för löpande och systematiska ex-post utvärderingar av befintliga regler

Lars Petterson påtalar att Sverige i dag i allt väsentligt saknar ett system för systematiska ex-post utvärderingar av befintliga regler och att det finns behov av ett sådant system. Petterson menar bland annat att (1) utvärderingar av befintliga regler bör ske enligt en

systematisk plan som upprättas i särskild ordning av det kansli som föreslås inrättas, (2) dessa utvärderingar bör ske genom en samhälls-ekonomisk analys som prövar om nyttan är större än kostnaden för en regel och dessa ska vara vägledande för om en regel ska avlägsnas, revideras eller förlängas, (3) dessa samhällsekonomiska analyser bör genomföras av fristående och oberoende organisation med integritet, (4) dessa ex-post utvärderingar bör genomföras när en rimlig tid förflutit efter regelns instiftande, (5) ambitionsnivån för dessa ex-post analyser ska utgå från en proportionalitetsansats, dvs. regler med större konsekvenser bör omfattas av mer omfattande utvärderingar.

Utredningens förslag

Förslag: Befintliga regelverk bör systematiskt och löpande utvärderas:

- Regeringen bör besluta en årlig plan för en löpande utvärdering av befintliga regelverk baserat på förslag från kansliet för förenklingspolitiken.
- Reglerna ifråga bör utvärderas med utgångspunkt i kriterierna proportionalitet, samhällsekonomisk effektivitet, och överensstämmelse med målen för förenklingspolitiken.
- Utvärderingarna inom ramen för planen bör genomföras av oberoende organisationer eller myndigheter med stor trovärdighet.
- Utvärderingarna ifråga bör resultera i ett förslag till regeringen om vilka regler som kan förenklas, och på vilket sätt.
- Kansliet för förenklingspolitik bör få ansvar för att leda denna utvärderingsprocess.
- Kansliet bör årligen sammanställa en rapport över vilka regelverk som utvärderats, och vilka förenklingar det lett till.

Utredningens bedömning

Utredningen instämmer i Lars Petterssons bedömning att det behöver genomföras en systematisk utvärdering av befintliga regler. Visserligen är det helt nödvändigt att regler konsekvensutreds då de beslutas, men det är långt ifrån en tillräcklig förutsättning för att alla befintliga regler därefter ska vara väl fungerande.

Det finns flera anledningar att regler behöver utvärderas i efterhand. Regler kan bli utdaterade om förutsättningarna för deras instiftande har förändrats. Vidare utgör ex-ante konsekvensutredningar en slags bedömning av prognosticerade framtida konsekvenser, men inte en analys av faktiskt observerade konsekvenser, vilka kan visa sig vara annorlunda. För det tredje kan det föreligga externaliteter i regelgivningen. Regler medför vanligen både nyttor, kostnader och begränsningar. Men dessa nyttor, kostnader och begränsningar behöver inte vara fördelade jämnt mellan de aktörer som förväntas följa reglerna (t.ex. producenter), de som drar nytta av effekterna av reglerna (t.ex. konsumenter), och de som beslutar reglerna. Om den som beslutar regeln inte själv bär kostnaderna som förorsakas av regeln så finns en systematisk risk att tillräcklig hänsyn inte tas till dessa kostnader då reglerna beslutas. Vidare visar Regelrådets årsrapporter att när det bedöms föreligga brister i konsekvensutredningarna så rör det oftast analysen av bl.a. omfattningen av de administrativa och andra kostnader som reglerna medför för företagen, och reglernas påverkan på företagens konkurrensförmåga. Att kostnaderna inte uppskattas på ett adekvat sätt gör det svårt eller omöjligt att tillförlitligt göra de proportionalitetsprovningar som ska avgöra om nyttan från en regel överstiger de kostnader som regeln medför. Alla dessa faktorer bidrar till osäkerhet. Av bland annat dessa anledningar behöver det genomföras ex-post utvärderingar av befintliga regler för att kontrollera att reglerna ifråga fortfarande är funktionella, med utgångspunkt i proportionalitetsprincipen, samhällsekonomisk effektivitet och målen för förenklingspolitiken.

Utredningen bedömer vidare att Sverige har en mycket stor mängd offentligt beslutade regler, som ofta interagerar med varandra på sätt som bara är delvis kända. Det är därför osannolikt att, med begränsade utvärderingsresurser, regeringen skulle kunna utvärdera

alla regelverk samtidigt. Därför gäller det att etablera en systematisk årlig plan för vilka regler som ska utvärderas.

Utredningen noterar att Riksdagens utskott, regeringen och myndigheterna visserligen har ett visst ansvar enligt lagar och förordningar att löpande följa upp sin verksamhet och sina beslut, inklusive beslut om bl.a. regelgivning. Analys- och utvärderingsutredningen konstaterade dock i sitt betänkande (SOU 2018:79) att det i nuläget inte finns en tydlig princip eller ett ställningstagande att utgå ifrån då t.ex. regeringen ska bedöma om en offentlig verksamhet eller reform behöver utvärderas. Vidare konstaterade den utredningen att de statliga utvärderingar som genomförs relativt sällan undersöker om statlig verksamhet bedrivs på ett kostnads-effektivt sätt, och att statliga åtgärder ofta utvärderas endast i förhållande till de målsättningar som finns för det enskilda utgiftsområdet och inte tar hänsyn till hur eventuella reformer och beslut ger effekter inom andra politikområden. Detta kan leda till att konsekvenser t.ex. i termer av företagens regelbörda systematisk ignoreras, då de inte uppfattas som en del av det aktuella politikområdet. Vår utredning instämmer i Analysutredningens iakttagelser. I de fall utvärderingar genomförs så sker det i dag inte med den systematik och automatik som skulle vara fallet med automatiska utvärderingar. Snarare än en systematisk process för utvärdering förefaller utvärderingar i dag ske av mer oklara anledningar som kan variera från fall till fall.

Att utvärderingar av regler inte sker utifrån en systematisk plan eller vissa kriterier medför dock avsevärda risker. Det finns t.ex. en risk att de fall av regler som medför lägst vinster för samhället men i stället högst kostnader, inte kommer att utvärderas utan får fortleva i många år utan prövning.

Givet att alla regler sannolikt inte kan utvärderas samtidigt instämmer vi därför i Lars Pettersons bedömning att det behövs en systematisk årlig plan för utvärdering av befintliga regler. I den planen behöver det framgå bland annat vilka regler som ska utvärderas, vem som ska utföra utvärderingen, hur lång tid utvärderingen ska pågå, och även enligt vilka huvudsakliga kriterier utvärderingen ska utföras, (dessa kriterier ska normalt omfatta proportionalitetsprincipen, samhällsekonomisk effektivitet och överensstämmelse med målen för förenklingspolitiken).

Vi noterar också att det finns en internationell förebild för detta, i EU kommissionens arbete. EU kommissionen har i det interinstitutionella avtalet åtagit sig ett ansvar att löpande och succesivt utvärdera de rättsakter som finns på EU nivå.

De utvärderingar som genomförts under ett år ska typiskt sett resultera i att utgöra ett underlag för regeringen att lämna förslag, eller fatta beslut om, om förenklingar för mikroföretag, likväl som andra företag. I de fall regeringen inte kan fatta besluten ifråga själv, kan den t.ex. lämna förslag till Riksdagen att besluta de föreslagna regeländringarna (propositioner), eller ge relevanta myndigheter i uppdrag att utarbeta och genomföra de föreslagna förändringarna.

Lars Petterson förespråkar att utvärderingarna ifråga ska genomföras av oberoende och kompetenta organisationer eller myndigheter med stor integritet och ett högt förtroende. En viktig grundregel är att en aktör inte bör utvärdera sig själv eller sitt eget agerande, annars uppstår uppenbara risker för intressekonflikter. Utredningen instämmer med Lars Petterson och bedömer därför att det framför allt är viktigt att utvärderingarna genomförs av organisationer eller personer som är oberoende dels i förhållande till de aktörer som beslutar om reglerna ifråga, dels i förhållande till de aktörer som ev. är ansvariga för tillämpningen och det administrativa genomförandet av reglerna ifråga. Bland annat för att säkra oberoendet i utvärderingarna bedömer utredningen inte heller att det i normalfallet är önskvärt att reglerna ifråga utvärderas av de så kallade sektorsanalysmyndigheterna (t.ex. Kulturanalys, Biståndsanalys, BRÅ, ISF, Trafikanalys etc.) då vi bedömer att dessa analysmyndigheter ofta arbetar i för nära samverkan med de genomförande myndigheterna inom respektive politikområde, och är styrda av de politiska målsättningar som framgår för enskilda utgiftsområden men kanske inte omfattar de proportionalitetsvärden som står i centrum här. Av dessa anledningar bedöms inte de så kallade sektorsanalysmyndigheterna vara tillräckligt oberoende för de syften som beskrivs här.

Ett möjligt alternativ är att reglerna ifråga utvärderas av forskare vid universitet och högskolor. Normalt finns en hög analys- och utvärderingskompetens bland sådana forskare. Vidare får sådana forskare ses som några av de mest oberoende potentiella utvärderarna. Vi utesluter dock inte att utvärderingarna skulle kunna genomföras av andra aktörer som t.ex. Statskontoret, Riksrevisionen eller

Ekonomistyrningsverket, men noterar att det antagligen skulle förutsätta kompetens- och verksamhetsförändringar hos den organisation som blev aktuell. Vi föreslår att det kansli som inrättas får i uppdrag att identifiera vilka aktörer som ska vara ansvariga för att genomföra utvärderingarna.

Regeringskansliet, myndigheterna och berörda aktörer bör delta i att identifiera regler som ska utvärderas

Utredningens förslag

Förslag: De regler som ska omfattas av den årliga planen för systematisk utvärdering ska bestå av:

- Regler som identifieras inom Regeringskansliet, av det kansli för förenklingspolitik som föreslås inrättas,
- regler som identifieras av relevanta myndigheter,
- regler om inkommit genom anmälningar från berörda aktörer.

Utredningens bedömning

Det kansli som föreslås inrättas bör få i uppgift att leda en process för att inom Regeringskansliet årligen identifiera regler som ska ingå i den årliga planen för utvärderingar. Vi bedömer att det är viktigt att aktörer inom Regeringskansliet tar ett tydligt och proaktivt ansvar för att identifiera regler som behöver förenklas, om förenklingspolitiken ska få ett effektivt genomslag och resultera i meningsfulla förenklingar för företagare.

Vi har vidare föreslagit att förvaltningsmyndigheterna ska få i uppgift att identifiera regelverk inom sina verksamhetsområden som behöver förenklas, med utgångspunkt i proportionalitetsprincipen, samhällsekonomisk effektivitet och de förenklingspolitiska målsättningarna. Se kapitel 5. Även dessa förslag bör omfattas av den årliga planen för systematiska utvärderingar av regelverk.

Utredningen har också föreslagit att det bör inrättas en möjlighet för berörda aktörer att anmäla upplevt problematiska regler, och att det ska kunna leda till en utvärdering av regeln ifråga. Se föregående

avsnitt. Sådana anmälningar ska framför allt kunna lämnas in av de aktörer som avses följa reglerna ifråga.

Det är i första hand förslag från dessa tre källor som bör utgöra grunden för innehållet för den årliga planen för utvärderingar. Kansliet inom Regeringskansliet bör utifrån dessa förslag få i uppgift att prioritera och överlämna ett förslag till regeringen angående vilka regler som ska utvärderas under kommande år. Förslaget bör överlämnas till regeringen som fattar beslut om att genomföra utvärderingarna ifråga.

Det är fullt möjligt att det genom dessa kanaler årligen kommer att identifieras fler förslag på regler än vad som är praktiskt möjligt att utvärdera inom ramen för den årliga utvärderingsplanen. Om en prioritering behövs, så bör, i första hand de förslag som förutses leda till störst förenklingar prioriteras för en plats inom en årliga planen. Så långt som möjligt bör de förslag som inkommit genom anmälningar från intressenter prioriteras framför de andra kategorierna, då dessa anmälningar baseras på direkta upplevelser och information från de aktörer som själva berörs direkt av reglerna och förenklingarna ifråga.

På vilka grunder bör det då avgöras om den årliga planen för utvärdering bör omfatta en given regel? Det går inte att här lämna en uttömmande redogörelse för detta, men däremot vissa indikationer. I första hand bör urvalet göras utifrån bedömt behov att utvärdera regeln med utgångspunkt i proportionalitetsprincipen, samhälls-ekonomisk effektivitet och med utgångspunkt i målen för förenklingspolitiken. En utgångspunkt för bedömningen om när olika reglers ska utvärderas kan finnas i de konsekvensutredningar som ska upprättas då regel beslutas. Det finns, från förenklingspolitiskt perspektiv, större behov att utvärdera regler som medför större kostnader, särskilt kostnader för de som förväntas följa regeln. Sådan kostnadsinformation ska framgå i konsekvensutredningarna. Likaså är det viktigt att utvärdera regler där det på annan väg framkommer att de upplevs som betungande. Om det råder stor osäkerhet angående konsekvenserna av en regel vid instiftandet av regeln, och därmed osäkerhet i konsekvensutredningen, finns större anledning att utvärdera regeln. Om förutsättningarna för regeln har tydligt förändrats sedan regelns instiftande så är det en anledning att utvärdera regeln. Likaså, om det visar sig att regeln medför kostnader som distribueras på ett oproportionerligt sätt så att endast vissa aktörer

får bära kostnaderna för regeln, men andra aktörer nyttan, kan det utgöra grund för att behöva utvärdera regeln.

Generellt bedömer vi att det i den konsekvensutredning som föregår instiftandet av en regel bör anges när och hur regeln bedöms behöva utvärderas. Den bedömningen bör utgå från fördefinierade kriterier. Se förslag i föregående avsnitt Dessa bedömningar kan utgöra en värdefull utgångspunkt för upprättandet av den årliga planen för utvärdering av regler.

Om inte alla regler kan utvärderas, hur många är det då rimligt att föreställa sig att en typisk årlig plan för utvärderingar ska omfatta? Detta är svårt att besvara a priori eftersom den bedömningen i första hand bör utgå från innehållsliga bedömningar av vilka regler som faktiskt behöver utvärderas, inte särskilda kvantitativa mål. Sannolikt är det t.ex. viktigare att utvärdera ett fåtal mycket betungande regler än ett stort antal regler som inte uppfattas som problematiska. Utredningen bedömer dock för att systemet över tid ska trovärdigt leverera de fördelar som eftersträvas, dvs. att säkerställa att proportionalitetsprincipen och samhällsekonomisk effektivitet likväl som målen för förenklings politiken efterlevs, så är det viktigt att det inte blir ett alltför litet antal regler som omfattas av en planen för utvärderingar ett typiskt år. Det förefallet t.ex. fullt rimligt för oss att mellan 15–30 regler eller författningar per år skulle kunna utvärderas.

En årlig sammanställning av de regler som förvaltningsmyndigheterna utvärderat ska upprättas

Utredningens förslag

Förslag: Kansliet för förenklingspolitikens genomförande ska årligen upprätta en sammanställning av de regler som förvaltningsmyndigheterna under året har utvärderat.

Utredningens bedömning

Av bl.a. § 10 i förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning framgår att en myndighet ska följa upp konsekvenserna av sina föreskrifter och allmänna råd. Har de grundläggande förutsättningarna för regleringen ändrats ska den omprövas.

Det finns dock ingen samlad information om i vilken utsträckning detta faktiskt görs, och det är enligt utredningens bedömning mycket tvivelaktigt om det går att säga att flertalet förvaltningsmyndigheterna faktiskt efterlever denna bestämmelse. För att ökat tydligheten och efterlevnaden av denna bestämmelse föreslår utredningen att kansliet för förenklingspolitiken ska få i uppgift att upprätta en sammanställning av vilka regler som olika myndigheter utvärderat. För att möjliggöra det arbetet föreslår också utredningen att regeringen bör besluta de ändringar som behövs i relevanta bestämmelser för att förvaltningsmyndigheterna ska få i plikt att till kansliet redovisa vilka åtgärder de upprättat i enlighet med denna bestämmelse.

Relationen till t.ex. utredningsväsendet och andra beredningsprocesser

Det kan vara motiverat att här kort kommentera hur det utvärderingssystem som föreslås här relaterar till t.ex. existerande utredningsväsende, och existerande former för beredning.

Beslut som fattas av regering och riksdag, och myndigheter ska normalt beredas. Detta gäller även beslut om regler. Kraven som ställs för sådana beredningar är i innehållsliga termer inte särskilt strikt definierade. Normalt brukar de dock förstås omfatta bland annat att konsekvenserna av förslagen ska analyseras i ett beslutsunderlag och att berörda aktörer ska konsulteras.

Ett av de vanligaste sätten att bereda förslag till ändrade regler i Sverige är genom tillsättandet av offentliga utredningar, alternativt genom förslag som författas i form av departementspromemorior från Regeringskansliet.

Den process som föreslås här, för att analysera existerande regelverk, och lämna förslag till förenklningar, får ses som komplement till sådana existerande beredningsprocesser, de föreslås inte ersätta dem. De föreslås som komplement för att de existerande beredningsprocesserna bedöms vara behäftade med imperfektioner, vad gäller aspekter om proportionalitet, samhällsekonomisk effektivitet och beaktandet av målen för förenklingspolitiken, som gör att ytterligare åtgärder är nödvändiga. T.ex. föreslås den årliga planen för systematiska utvärderingar av regler inrättas därför att det behövs en syste-

matik i urvalet av vilka regelverk som ska utvärderas, en systematik som vi bedömer saknas för t.ex. tillsättandet av offentliga utredningar.

De ex-post utvärderingar som vi föreslår avses dock inte ersätta de offentliga utredningarna, utan kunna existera parallellt med de offentliga utredningarna, på liknande sätt som t.ex. Riksrevisionens granskningar kan fortlöpa parallellt med utredningsväsendet.

Som nämnts tidigare så syftar de processer som föreslås här till att (1) generera beslutsunderlag, som (2) kan omhänderta förenklingsbehov i bemärkelsen att de leder till beslut om regler som är mer proportionerliga, samhällsekonomiskt effektiva och överensstämmer med målen för förenklingspolitiken.

Om en regel utvärderas inom ramen för den årliga planen för utvärdering och i förhållande till de förenklingspolitiska hänsynstagande som nämnts så är det rimligt att anta att utvärderingen ifråga kan analysera utformningen av alternativa regler för att t.ex. kunna avgöra vilken regel som bäst skulle motsvara proportionalitetsprincipen i bemärkelsen att den medför minst begränsningar och kostnader för de aktörer som förväntas följa regeln. I den bemärkelsen kan en utvärdering av en befintlig regel ofta också utgöra och innefatta konkreta förslag till nya regler.

Efter utvärderingen är genomförd i enlighet med den årliga plan som föreslås så överlämnas utvärderingen till regeringen för vidare ställningstagande av regeringen, Riksdagen eller ev. myndigheter.

I vissa fall kan utredningens resultat i sig utgöra ett relativt fullständigt beredningsunderlag som bara förutsätter en mindre beredning inom Regeringskansliet inför t.ex. regeringsbeslut. I andra fall kan utvärderingen kanske ha lämnat tydliga slutsatser på en principiell nivå, men ända lämna öppna frågor om t.ex. den detaljerade utformningen av de föreslagna nya reglerna. I så fall kan det t.ex. vara motiverat att tillsätta en ny offentlig utredning för att vidare utarbeta dessa detaljaspekter av förslagen.

6.1.5 Utvärderingar och analyser av branscher och regelgivningsområden

Utredningens förslag

Förslag: De systematiska utvärderingarna av regler bör, om det är möjligt, genomföras i form av genomgångar och utvärderingar av mer omfattande områden. Utgångspunkten bör vara att de områden som uppfattas som mest tyngda av regleringar bör prioriteras för utvärdering.

Utredningens bedömning

Lars Petterson framhåller bland annat att ”Regelutformningen är ofta komplex med en heterogen massa regler med ömsesidiga beroenden sinsemellan. Det är ofta så att olika regler står i relation till varandra och ger tillsammans en ram som gör det svårt att se till enskilda regler isolerat.” Vidare skriver Petterson att ”I vissa situationer är det inte meningsfullt att studera en enskild regel. I stället är det många gånger mer meningsfullt att analysera hela grupper av regleringar (regleringsområden).”

Även Tillväxtverket har framför att ett av de mest effektiva sätten att uppnå reella förenklingar kan vara att fokusera på ett område i taget och inom det området mer systematiskt gå igenom de olika regelverk som finns och ev. interagerar med varandra och föreslå förenklingar. OECD har likaså föreslagit att det kan vara effektivt att göra systematiska genomgångar av de samlade regelverken inom utvalda branscher eller regelgivningsområden. EU Kommissionen har också framfört att utvärderingar av regleringar inom hela policyområden är mer meningsfulla än utvärderingar av enskilda specifika lagar eller bestämmelser.

Det är även vår bedömning att ofta är det mycket svårt, eller t.o.m. omöjligt, att identifiera enskilda regler som är särskilt betungande och behöver förenklas. Som framgår i kapitel 3 är vår allmänna observation att det är den samlade regelbördan, snarare än någon enskild regel, som är mest problematisk för företagen. Vidare var vår iakttagelse att enskilda regler samverkar med varandra på ett sådant sätt att reglerna oftast behöver beaktas i grupper, eller områden. Utredningen föreslår därför att de systematiska utvärde-

ringarna av regler som föreslås bör, om det är möjligt, genomföras i form av genomgångar och utvärderingar av mer omfattande regelområden.

Vi noterar också att regeringen har tagit vissa steg i en sådan riktning. T.ex. har regeringen uttalat att ”Regeringen ser att det finns stor potential att förenkla för företagen på de regelområden som företagen upplever hindrar företagens tillväxt mest” (prop. 2019/20:1, utg.omr 24). Likaså har regeringen givit Tillväxtverket i uppdrag att över ett flertal år genomföra en samlad genomgång och analys av den samlade regelgivningen inom livsmedelsområdet.

Sådana mer övergripande områden för utvärdering kan identifieras på minst två olika sätt. Dels går det att identifiera områden för utvärdering i termer av näringar eller branscher. Utvärderingen av regelgivningen inom livsmedelsområdet är ett exempel på ett område identifierat utifrån dessa utgångspunkter. I kapitel 3 anger vi branscher som bedöms vara särskilt tyngda av regleringar, och i den bemärkelsen i behov av särskilda insatser för att utvärdera regelverken.

En annan utgångspunkt är att områden ifråga i stället definieras i termer av sammanhängande eller näraliggande regelverk, som t.ex. ”miljöregler”, ”skatteregler”, eller ”regler om att ha anställd personal” etc. Vi kallar dessa regelgivningsområden. I kapitel 3 anger vi vilka sådana regelgivningsområden som upplevs medföra mest regelbörda. Vi menar att både bransch- och regelgivningsområden kan utgöra goda grunder för att identifiera områden av regler som bör utvärderas.

För att uppnå de förenklingsvinster som eftersträvas föreslår vi vidare att de områden som har en särskilt stor regelbörda bör prioriteras för utvärdering.

Ett fokus på områdesvisa utvärderingar kan ge analytiskt mer värde av de anledningar som beskrivits ovan. Samtidigt är det viktigt att den löpande processen för utvärderingar inte exklusivt fokuserar på enskilda områden, och systematiskt åsidosätter andra viktiga eller betungande regler. I detta har en process för att identifiera regler som ska ingå en årlig utvärderingsplan beskrivits. För att få en sådan årlig plan att överensstämja med ett visst fokus på områdesvisa utvärderingar vore det t.ex. möjligt att årligen ha ett fokus på ett till tre regelgivningsområden i planen. Om t.ex. cirka 20 regler omfattades av planen för utvärdering ett givet så år skulle exempelvis kanske planen kunna omfatta 6–7 regler inom en bransch, 6–7 regler

inom en annan bransch, och 6–7 regler ligga inom ett särskilt regelgivningsområde. Därmed skulle ett områdesvist fokus kunna utgöra ett urvalskriterium då det avgörs vilka regler som ska ingå i planen för utvärderingar ett givet år, och ett fokus på regeltunga områden kunna kombineras med att utvärderingarna täcker in mer än ett område. Regler som förefaller viktiga att utvärdera men som inte ryms inom ramen för utvärderingar kan föras vidare till nästa år.

6.1.6 Särskilda ställningstagande i förhållande till regelgivning på EU arbetet nivå

Utredningens förslag

Förslag: Regeringen bör fatta de beslut som behövs för att helt tillmötesgå Riksdagens tillkännagivande om att verka för att EU-direktiv genomförs i nationell rätt på ett sätt som inte missgynnar svenska företags konkurrenskraft, Utgångspunkten bör vara att EU rätt ska implementeras på den miniminivå som framgår i EU rätten.

Reglerådet bör ges i uppgift att löpande granska konsekvensutredningar från EU nivå utan särskild begäran.

Utredningens bedömning

Enligt Eurobarometern är regelbördan det största problem som små och medelstora företag möter på EU-nivå. En relativt stor andel av de kostnader och begränsningar som uppstår för svenska företag härrör från regleringar som beslutas på EU-nivå. Det är därför mycket viktigt att Sverige förhåller sig aktivt för att förenkla ev. regelgivning från EU nivån.

Vad gäller förhandlandet av nya rättsakter på EU nivå så är det viktigt att Sveriges regering tydligt vägleds av och för fram förenklingsperspektivet i förhandlingarna. T.ex. bör det framgå i instruktionerna för alla svenska delegater att och hur de ska driva förenklingsperspektivet i olika förhandlingar. För att säkra bra utfall behöver normalt de beslut som fattas grundas på bra konsekvensutredningar. I de delarna behöver besluten i grunden motsvara samma

krav som har föreslagits för de svenska konsekvensutredningarna (se ovanstående avsnitt).

Lars Petterson föreslår att för att förstärka förenklingsarbetet i dessa aspekter bör regelrådet ges i uppgift att löpande granska konsekvensutredningar från EU utan särskild begäran. Vi instämmer i denna bedömning och föreslår att Regeringskansliet närmare utarbetar de författningsändringar som är nödvändiga för att ge Regelrådet denna uppgift.

Delvis andra omständigheter råder i de fall som EU rätt ska inkorporeras i svensk rätt. I dessa fall finns ett rättsligt regelverk beslutat på EU nivå, och Sveriges riksdag, regering och myndigheter kan besluta antingen om att exakt samma bestämmelser – minimiregler – bör införas inom Sverige, eller alternativt att besluta om egna svenska regler som ställer mer långtgående krav än de som framgår av EU rätten – så kallad överimplementering.

Utredningen noterar att Riksdagen har tillkännagett för regeringen att den bör verka för att EU-direktiv genomförs i nationell rätt på ett sätt som inte missgynnar svenska företags konkurrenskraft. Utgångspunkten bör enligt Riksdagen vara att EU-lagstiftning ska införas på miniminivå i nationell rätt, och när det finns skäl att överskrida denna miniminivå ska effekterna för företag tydligt redovisas (bet. 2018/19:NU7, rskr. 2018/19:166).

Utredningen delar Riksdagens bedömning och föreslår att regeringen bör fatta de beslut som är nödvändiga för att helt tillmötesgå Riksdagens tillkännagivande.

Ett första helt nödvändigt steg för att undvika överimplementering och omotiverade regelbördor är att det behöver tydligt analyseras och anges vad Sverige faktiskt är tvunget att göra givet EU lagstiftning, och vad som skulle utgöra överimplementering som går utöver kraven i EU rätten. Utredningen noterar att av 6.6. § i förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning framgår att regelgivaren ska genomföra ”en bedömning av om regleringen överensstämmer med eller går utöver de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.” Liknande ambitioner uttrycks också i vissa riktlinjer för Regeringskansliets arbete. Utredningens bedömning är dock att det är mycket oklart hur ofta en sådan analys faktiskt genomförs eller redovisas i samband med att regeringen eller myndigheter fattar beslut, eller lämnar förslag till beslut, om inkorporering av EU rätt i nationell rätt. Sanno-

likt sällan. Utredningen bedömer att regeringen behöver fatta de beslut som behövs för att styra verksamheten så att det krav som framgår i förordningen faktiskt efterlevs.

Andra steg som är nödvändiga för att genomföra intentionerna i Riksdagens tillkännagivande är att (1) ha som utgångspunkt att EU direktiv ska implementeras på miniminivå, och att de ska implementeras med mer långtgående krav endast i undantagsfall, (2) i de undantagsfall där en mer långtgående implementering beslutas måste det tydligt motiveras varför detta skulle vara motiverat och om det kan vara motiverat att göra en annan proportionalitetsbedömning än vad som skett på EU nivå, (3) i sådana fall bör det alltid analyseras vilka konsekvenserna blir för de svenska företag som förväntas följa regeln, vad gäller deras tillväxt, konkurrenskraft och innovationsförmåga. Om dessa tre rekvisit inte uppfylls i beslutsunderlaget bör beslut som innebär överimplementering inte kunna fattas.

Utredningen noterar att det finns flera konkreta steg som kan tas för att motsvara denna process, bl.a. hämtade från exempel från Danmark. T.ex. kan jämförelser göras med grannländer för att avgöra om det går att göra en mindre långtgående implementering av en given regel. Vi föreslår från utredningen också att det ska upprättas ett konsultationsforum där beslutsfattarna ifråga ska samråda med företrädare för de företag som förväntas följa reglerna, för att få del av information om hur reglerna skulle påverka deras verksamhet. Denna information kan t.ex. bestå i jämförelser med andra länder. Vid utformandet av reglerna kan också olika kriterier tillämpas, såsom att utgångspunkten tydligt bör vara att den nationella regeln ska utformas så att den inte utgör någon konkurrensnackdel, möjligheter till undantag i regeln bör systematiskt identifieras och utnyttjas, regeln bör implementeras på annat sätt än genom offentligt beslutade lagar, förordningar och föreskrifter där så är möjligt, och ikraftträdande av reglerna ifråga kan läggas vid senare tidpunkter, givet vad som är möjligt utifrån EU rätten.

Vi ser positivt på alla dessa förslag, och föreslår att regeringen använder dem som utgångspunkt i det fortsatta arbetet med Riksdagens tillkännagivande.

Del 2

Modernisering av bokföringslagen

7 Arkiveringsreglerna

7.1 Utredningsuppdraget

Vårt uppdrag beskrivs på sida 7–11 i utredningsdirektiven, *bilaga 1*. I direktiven nämns att det framförts kritik mot reglerna om arkivering i 7 kap. bokföringslagen (1999:1078), BFL. Reglerna anses medföra svårigheter att använda ny teknik. Lagens krav på bevarande av räkenskapsinformation i dess ursprungliga form medför kostnader för företagen. Sammanfattningsvis ska vi föreslå de förändringar av reglerna om arkivering av räkenskapsinformation som bedöms behövliga med målsättningen att med moderna arkiveringsregler åstadkomma förenklingar för företagen.

Vi ska beakta de skäl och den avvägning mellan olika intressen som underbygger de nuvarande reglerna och i samband med det undersöka och ta hänsyn till om dessa intressen har ändrats eller numera kan tillgodoses på annat sätt än vid lagens tillkomst. När vi utformar förslagen ska vi särskilt beakta att förslagen inte försämrar möjligheterna till en fullgod revision. Vi ska även beakta att myndigheternas tillgång till räkenskapsinformation i syfte att genomföra tillsyn och brottsbekämpning inte försämras i någon betydande utsträckning.

I 7 kap. BFL finns särskilda regler om bevarande av material med räkenskapsinformation i ursprungligt skick. Materialet ska bevaras under ett visst antal år i det skick det hade när det kom in till eller sammanställdes av företaget, även om räkenskapsinformationen har förts över till ett annat material. Vi ska enligt utredningsdirektiven föreslå de lättnader som bedöms behövliga i detta krav, med fokus på att den ursprungliga informationen ska kunna presenteras med det innehåll den hade när handlingen ställdes ut, även om formen är en annan. Vi ska ägna särskild uppmärksamhet åt de fall där ursprungsmaterialet utgörs av papperskvitton eller andra pappersdokument.

Som ett led i bedömningen ska vi beakta de skäl och den avvägning mellan olika intressen som underbygger de nuvarande reglerna. Inom ramen för övervägandena ska vi undersöka vilken betydelse som det ursprungliga materialet i ljuset av den tekniska utvecklingen numera anses ha som bevismedel och i vilken utsträckning som det ursprungliga materialet efterfrågas hos företagen. Vi ska ställa detta i relation till de uppskattade kostnaderna för företagens arkivering av materialet.

En utgångspunkt för uppdraget är att reglerna inte bör vara mer betungande för företagen, än det som krävs för att i tillräcklig grad tillgodose företagets intressenters behov av kontroll, och berörda myndigheters behov av tillgång till materialet för tillsyn eller brottsbekämpning.

7.2 Bokföringslagens syfte och struktur

Syftet med BFL är, liksom annan lagstiftning på redovisningsområdet, att säkerställa utomstående intressenters behov av information om företagets ekonomiska verksamhet. BFL innehåller bland annat bestämmelser om kretsen av bokföringsskyldiga, räkenskapsår, bokföringsskyldighetens innebörd, löpande bokföring och verifikationer, arkivering av räkenskapsinformation, samt utvecklandet av god redovisningssed.

Den löpande bokföringen och arkiveringen är en förutsättning för redovisningen. Redovisningen har bland annat till syfte att utgöra grundval för framtida ekonomiska beslut, för företaget självt eller för dess utomstående intressenter. Den kan också utgöra underlag för kontroll och uppföljning av företagets verksamhet och medelsförvaltning. I ett aktiebolag eller en ekonomisk förening är årsredovisningen och dess granskning viktig för aktieägarnas respektive medlemmarnas beslut om ansvarsfrihet för styrelsen och den verkställande direktören. Bokföring och annan redovisning kan också vara av stor vikt vid utredandet av misstankar om ekonomiska oegentligheter, till exempel skatte- och borgenärsbrott. Enligt svensk rätt har redovisningen också en direkt betydelse för borgenärernas skydd. I den associationsrättsliga lagstiftningen är nämligen möjligheten till vinstutdelning kopplad till vilket fritt eget kapital som har redovisats i årsredovisningen. Slutligen har redovisningen stor betydelse för beskatt-

ningen av näringsverksamhet. Vid beskattningen sker nämligen bedömningen av intäkter och kostnader på grundval av innehållet i redovisningen, i den mån det inte föreskrivs något annat i särskilda skatte-regler.

I 4 kap. 1 § BFL finns en sammanfattande beskrivning av bokförings-skyldighetens innebörd. Ett företag ska

1. löpande bokföra alla affärshändelser enligt bestämmelserna i 5 kap. 1–5 §§,
2. se till att det finns verifikationer enligt 5 kap. 6–9 §§ för alla bokföringsposter samt systemdokumentation och behandlingshistorik enligt 5 kap. 11 §,
3. bevara all räkenskapsinformation och sådan utrustning och sådana system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i den form som anges i 7 kap. 1 § 1 eller 2,
4. upprätta en balansräkning enligt 3 §, och
5. avsluta den löpande bokföringen enligt bestämmelserna i 6 kap.

I 6 kap. BFL finns bestämmelser om hur den löpande bokföringen avslutas. Kapitlet innehåller bestämmelser om vilka företag som är skyldiga att upprätta en årsredovisning och vilka företag som får upprätta ett årsbokslut eller ett förenklat årsbokslut. I kapitlet finns även bestämmelser om när och hur årsbokslut och förenklade årsbokslut ska upprättas. Sättet på vilket en årsredovisning ska upprättas och offentliggöras regleras däremot i årsredovisningslagen (1995:1554) eller, i förekommande fall, lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

BFL är utformad som en ramlag som främst innehåller allmänna principer. Som skäl till att denna lösning valdes anförde regeringen att de frågeställningar som uppkommer på redovisningsområdet är mycket olikartade och att lagregler som reglerar dem alla måste bli synnerligen omfattande. Vidare konstaterade regeringen att det fanns ett behov av anpassning till omvärldens förändringar. Näringslivet omstruktureras och internationaliseras. Nya avtalstyper utvecklas. Informationstekniken förändras. Utvecklingen på redovisningsområdet präglas också i hög grad av internationalisering. Regeringen konstaterade att dessa utvecklingstendenser gjorde att det befintliga

regelbeståndet ständigt måste kunna omprövas, anpassas till omvärldens förhållanden och kompletteras med normer på tidigare oreglerade områden. Sådana anpassningar ansågs knappast möjliga inom ramen för den förhållandevis långsamma lagstiftningsprocessen (prop. 1998/99:130, s. 182).

Behovet av kompletterande normgivning i förhållande till BFL tillgodoses genom utvecklandet av god redovisningssed. Enligt 4 kap. 2 § BFL ska bokföringsskyldigheten fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Genom bestämmelsen blir god redovisningssed rättsligt bindande för de bokföringsskyldiga.

Innebörden av god redovisningssed beskrivs i propositionen Ny bokföringslag m.m. (prop. 1998/99:130, s. 186–188).

Regeringen konstaterade att det ibland hävdas att god redovisningssed enbart kan utgöras av den praxis som faktiskt förekommer, samt att andra hävdar att god redovisningssed bestäms genom de uttalanden som görs av normgivande organ såsom Bokföringsnämnden (BFN) och Redovisningsrådet. Regeringen ansåg att inget av dessa synsätt skulle godtas fullt ut. Det ansågs å ena sidan inte lämpligt att godta endast de synsätt och standarder som kommer till uttryck i redan förekommande praxis som god redovisningssed. Det var å andra sidan från grundlagssynpunkt inte möjligt att låta varje uttalande från ett normgivande organ konstituera god redovisningssed; en sådan ordning skulle i själva verket innebära att det normgivande organet gavs en egen föreskriftsrätt.

Vad som utgör god redovisningssed skulle enligt regeringen så långt möjligt bestämmas genom en traditionell tolkning av föreskrifter i lag och andra författningar på området, en tolkning som främst bör grundas på föreskrifternas ordalydelse lästa i ljuset av deras syften och de allmänna principer som reglerna ger uttryck för.

När en traditionell lagtolkning inte räcker för att besvara en viss fråga, måste enligt regeringen en utfyllande tolkning göras. En sådan utfyllande tolkning bör lämpligen ha en förankring i faktiskt förekommande bokföring eller redovisning och alltså i någon mån ge uttryck för en redovisningssed hos bokföringsskyldiga. Enligt förarbetena bör emellertid inte enbart faktiskt förekommande praxis tillmätas betydelse eftersom den kompletterande normeringen från tid till annan måste utvecklas. Det kan också vara svårt att avgöra hur praxis ser ut. Även bokförings- eller redovisningsmetoder som ännu inte har fått genomslag i praxis men som utgör en vidareutveckling

av redovisningsprinciper som anges i lag eller som godtas i praxis bör därför tillmätas stor betydelse.

För att en på detta sätt definierad redovisningssed ska kunna användas för att fylla ut lagens regler borde den dock enligt regeringen uppfylla vissa allmänna kvalitetskrav. Huruvida den gör det, bör bedömas mot bakgrund av de ändamål som bär upp lagstiftningen. Härvid bör inte bara bokförings- och redovisningsaspekter vägas in utan också exempelvis civilrättsliga och skattemässiga aspekter bör beaktas. Också den internationella utvecklingen på redovisningsområdet måste tillmätas betydelse.

BFN ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed. Finansinspektionen ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed i sådana företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag i den utsträckning det är påkallat av dessa företags särart (8 kap. 1 § BFL).

BFN utvecklar god redovisningssed genom att besluta om allmänna råd. I 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725) definieras allmänna råd som sådana generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende. BFN:s allmänna råd anses emellertid utgöra uttryck för den goda redovisningssed som enligt 4 kap. 2 § BFL ska följas. Även om vad som utgör god redovisningssed i sista hand bestäms av domstol genom en självständig prövning är det enligt förarbetena till BFL naturligt att de uttalanden som ett kvalificerat normgivande organ gör tillmäts mycket stor betydelse när man tar ställning till frågan (prop. 1998/99:130, s. 187 f.). Ett företag kan således endast undantagsvis avvika från de allmänna råden utan att samtidigt bryta mot lag.

BFN ger också ut vägledningar och uttalanden. Vägledningarna återger lagregler och innehåller nämndens allmänna råd och kommentarer till reglerna. Vägledningarna kan också innehålla exempel. I vägledningen ges en samlad och fullständig bild av vad som gäller inom ett visst sakområde.

BFN:s uttalanden tar upp ett begränsat sakområde. Ett uttalande innehåller nämndens allmänna råd, relevant lagregel, frågeställningen och nämndens bedömning. Uttalandet ger en samlad bild av vad som gäller för det begränsade sakområdet.

7.3 Bokföringslagens bestämmelser om arkivering

Övergripande

Bestämmelserna om arkivering finns i 7 kap. BFL. Bestämmelserna anger vissa krav i fråga om former för bevarande samt tid och plats för förvaring. Därtill regleras vissa undantag från kraven samt möjligheter att överföra räkenskapsinformation mellan olika material och att förstöra sådant material.

Utöver BFL:s bestämmelser finns regler om arkiveringen som utgör god redovisningssed. BFN har beslutat om allmänna råd, BFN:s allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring, med tillhörande vägledning (Bokföringsnämnden, 2017). Det allmänna rådet och vägledningen avser löpande bokföring, verifikationer, arkivering av räkenskapsinformation samt systemdokumentation och behandlingshistorik.

Finansinspektionen har bemyndigats att meddela föreskrifter om bland annat kreditinstituts, värdepappersbolags och försäkringsföretags löpande bokföring, årsbokslut och årsredovisning (se förordningen [1995:1600] om årsredovisning i kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag). Finansinspektionen har meddelat föreskrifter med stöd av bemyndigandet, dock inte i fråga om arkivering. På det området gäller således BFN:s allmänna råd även för de företag som omfattas av Finansinspektionens tillsyn.

Syftet med reglerna om arkivering

Bestämmelserna om löpande bokföring och arkivering är utformade i syfte att skydda framför allt borgenärer, företagets delägare, medlemmar och anställda samt det allmänna. I förarbetena anförs bland annat följande (prop. 1998/99:130, s. 199 f.). Även om företagets intressentgrupper inte har direkt och generell tillgång till bokföringen har de regelmässigt ett allmänt intresse av att dokumentation rörande företagets ekonomiska verksamhet löpande sparas och struktureras så att det i efterhand går att kontrollera vad som har inträffat i verksamheten. För att sådana kontroller ska kunna utföras på ett meningsfullt sätt är det närmast en förutsättning att det finns adekvata och enhetliga regler om löpande bokföring och att dessa, i vart fall i sina väsentliga delar, är lagfästa. Genom en lagreglering av den

löpande bokföringen ökar också möjligheterna att reparera följderna av en felaktig användning av verksamhetens tillgångar. Det blir också lättare att utkräva civilrättsligt eller straffrättsligt ansvar, till exempel genom bestämmelserna om återvinning i konkurs, reglerna om skadestånd för bolagsfunktionärer och den straffrättsliga regleringen om borgenärsbrott. Behovet av en effektiv skattekontroll kan också tillgodoses bättre.

I förarbetena konstateras även att flera av de nämnda kategorierna av intressenter också av andra skäl kan ha ett intresse av att det finns fungerande bokföringsregler. Därvid anförs följande. Företagets borgenärer är ofta intresserade av sådan information som lämnas i balansräkningen, resultaträkningen och övriga delar av den offentliga redovisningen. De berörs härigenom indirekt av reglerna om löpande bokföring. Den löpande bokföringen är nämligen länken mellan affärshändelserna och den offentliga redovisningen och säkerställer att en riktig och fullständig information kan lämnas i den redovisningen. Bokföringen har en liknande betydelse för andra grupper, till exempel finansanalytiker och andra av finansmarknadens aktörer. Dessa kan genom tillgången på relevant och tillförlitlig information fatta sådana beslut om investeringar som möjliggör en effektiv fördelning av kapital i samhällsekonomin.

I förarbetena till BFL framhålls att lagreglerna om löpande bokföring och arkivering ska vara inriktade på att åstadkomma samband, fullständighet, åtkomst och bevarande. Häri ligger också att redovisningen måste utformas så att den alltid kan tillhandahålla tillförlitlig information om företagets förhållanden. (prop. 1998/99:130, s. 200 f.).

Räkenskapsinformation

Arkiveringsreglerna tar sikte på bevarande av *räkenskapsinformation*. Detta begrepp definieras i 1 kap. 2 § första stycket 9 BFL. Räkenskapsinformationen omfattar vissa i punkt 9 a närmare angivna sammanställningar av uppgifter, bland annat grundbokföring och huvudbokföring, verifikationer, årsbokslut, årsredovisning, systemdokumentation och behandlingshistorik.

I begreppet räkenskapsinformation ingår även, enligt punkt 9 b, avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa verksamhetens ekonomiska förhållanden. Dessutom omfattas enligt

punkt 9 c sådana uppgifter i övrigt som är av betydelse för att det ska gå att följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling i bokföringen. Sistnämnda uppgifter kan avse sådant som instruktioner om redovisningsprinciper, instruktioner om behörighet, krypteringsnycklar, kontoutdrag, lagerinventeringslistor och EDI-avtal (Bokföringsnämnden, 2017, s. 63).

Former för bevarande

Räkenskapsinformationen ska enligt 7 kap. 1 § första stycket BFL bevaras i en av tre former:

1. vanlig läsbar form (dokument),
2. mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, eller
3. annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel (maskinläsbart medium) och som genom omedelbar utskrift kan tas fram i form av dokument eller mikroskrift.

Om företaget tagit emot material med räkenskapsinformation av någon utomstående ska det enligt 1 § andra stycket bevaras i det skick materialet hade när det kom till företaget. Om företaget självt har upprättat materialet ska det bevaras i det skick det fick när företaget sammanställde räkenskapsinformationen. Materialet ska enkelt uttryckt bevaras i sitt ursprungliga skick.

Av förarbetena framgår att utgångspunkten för kravet på bevarande i ursprungligt skick inte är räkenskapsinformationens form. Det är i stället det fysiska lagringsmediets karaktär och hur räkenskapsinformationen kommit till företaget som avgör vad som ska sparas. Om en verifikation från början kom till uttryck i ett pappersbaserat dokument, avser enligt förarbetena kravet på bevarande just detta dokument. Det dokumentet får inte ersättas med något annat dokument, till exempel en fotokopia. Det får inte heller ersättas med lagring i annan form, såsom elektronisk lagring åstadkommen genom skanning. Samma princip gäller om företaget har erhållit en optisk skiva som innehåller en verifikation; kravet på bevarande avser den mottagna skivan (prop. 1998/99:130, s. 408).

Räkenskapsinformation i elektronisk form som inte antagit fysisk form när den kom till företaget (hädanefter benämnd *rent elektronisk räkenskapsinformation*) ska ”bevaras i elektronisk form så att den kan presenteras på det sätt som det från början var tänkt.” Bestämmelsen är dock enligt förarbetena inte avsedd att förhindra företaget från att konvertera informationen till sitt eget informationssystem, förutsatt att räkenskapsinformationen inte förändras (se a. st.). Det rör sig i detta fall således om räkenskapsinformation som överförts direkt med elektroniska medel, i stället för att ha kommit in genom att ett fysiskt exemplar av lagringsmediet, exempelvis en dvd-skiva, skickats eller lämnats till företaget.

I fråga om sådan räkenskapsinformation som har upprättats inom företaget gäller enligt förarbetena samma synsätt. Har en grund- och huvudbokföring upprättats i pappersbaserad form, är det originalet som ska bevaras. När det gäller bokföring som upprättas och bevaras i maskinläsbar form, är huvudregeln att den ska bevaras ”på sådant sätt att den kan presenteras så som den från början var tänkt att kunna presenteras” (a. prop., s. 409).

BFN konstaterar i sin vägledning att kravet på bevarande i ursprungligt skick normalt inte är relevant för räkenskapsinformation i elektronisk form. Enligt vägledningen ska mottagen elektronisk räkenskapsinformation bevaras i elektronisk form under arkiveringstiden. Rent elektronisk räkenskapsinformation får emellertid flyttas fritt mellan olika lagringsmedia så länge räkenskapsinformationen inte förändras, dvs. informationsinnehållet ska vara detsamma efter att informationen flyttats som före. De olika lagringsmedia, exempelvis hårddiskar, behöver inte bevaras. Är informationen knuten till ett fysiskt föremål redan när den tas emot, dvs. om den överlämnas på ett lagringsmedium, ska däremot även lagringsmediet sparas enligt BFN (Bokföringsnämnden, 2017, s. 64).

I det allmänna rådet BFNAR 2013:2 punkt 7.2 finns vidare en särskild formatkonverteringsregel för rent elektronisk räkenskapsinformation. Sådan information som tagits emot av företaget får enligt det allmänna rådet konverteras till företagets system och sparas i det konverterade formatet under förutsättning att uppgifterna inte förändras eller försvinner i samband med konverteringen.

I BFN:s vägledning konstateras i kommentaren i anslutning till punkt 7.2 att mottagen elektronisk räkenskapsinformation av tekniska skäl kan behöva anpassas (konverteras) till företagets system.

Till exempel kan elektroniska fakturor tas emot av en fakturaväxel som konverterar fakturorna till ett format som företagets system kan läsa. Om uppgifterna i fakturan inte förändras eller försvinner i samband med konverteringen, får fakturan sparas i det elektroniska format den fick genom konverteringen och i vilket den ska presenteras i företaget (Bokföringsnämnden, 2017, s. 65).

I kommentaren sägs vidare följande. Uppgifter som en verifikation eller en faktura ska innehålla enligt lag, till exempel BFL, mervärdesskattelagen (1994:200) och aktiebolagslagen, samt annan ekonomisk information som är viktig för en extern granskare eller för företaget självt vid bedömningen av affärshändelsen får aldrig förändras eller försvinna vid konverteringen. Utöver sådana uppgifter kan verifikationer även innehålla annan information, till exempel reklam eller personliga hälsningar. Om det är tillåtet att rensa bort sådan information från elektronisk räkenskapsinformation får bedömas mot bakgrund av bestämmelserna om vilka uppgifter verifikationer och fakturor ska innehålla samt övriga bestämmelser om vad som utgör räkenskapsinformation. Företagslogotyp, personliga hälsningar och reklam kan inte anses utgöra räkenskapsinformation och får därmed rensas bort från elektronisk räkenskapsinformation.

Företaget behöver inte spara räkenskapsinformationen i det ursprungliga formatet i samband med en konvertering (jfr. 7 kap. 6 § BFL om överföring och förstöring). Om företaget inte kan säkerställa att uppgifterna är oförändrade efter konverteringen, ska enligt vägledningen till BFNAR 2013:2 däremot räkenskapsinformationen sparas i det format den togs emot. Den konverterade informationen anses då vara en hänvisningsverifikation enligt 5 kap. 6 § andra stycket BFL (a.a., s. 64).

Enligt punkt 7.3 i BFNAR 2013:2 får räkenskapsinformation som företaget hämtar via någon annans webbplats eller liknande sparas i den form i vilken räkenskapsinformationen är avsedd att presenteras i företaget. Exempel på sådan information är enligt vägledningen uppgifter om betalningar till företagets bankkonto hos en internetbank eller fakturor som köparen hämtar från leverantörens webbplats.

I fråga om räkenskapsinformation som inte kommit in till företaget utifrån, utan som upprättats av företaget självt, gäller enligt punkt 7.5 i BFNAR 2013:2 att informationen anses sammanställd när den fått den form i vilken den är avsedd att presenteras i företaget. I den anslutande kommentaren i vägledningen sägs, att efter-

som räkenskapsinformation som företaget självt har upprättat ska sparas i den form den är avsedd att presenteras i, måste företaget ha tagit ställning till presentationsformen. All räkenskapsinformation behöver inte ha samma presentationsform.

Vi konstaterar att det inte framgår av BFL eller BFN:s allmänna råd vad som gäller generellt vid konvertering av rent elektronisk räkenskapsinformation mellan olika filformat. Det finns inte heller någon tydlig uppgift om detta i förarbetena eller BFN:s vägledningar. Det är exempelvis inte tydligt om den formatkonverteringsregel som BFN har tagit fram ska tolkas motsatsvis. Vi tolkar uttalandena i förarbetena så att räkenskapsinformationen som regel får konverteras mellan filformat, så länge räkenskapsinformationen inte förändras eller försvinner, utan att detta ska anses strida mot kravet på bevarande i ursprungligt skick, och att det är möjligheten att på ett visst sätt presentera informationen som ska bevaras.

Anställdas utläggskvitton

En särskild fråga rör anställda som ger in kvitton för utlägg som de vill få ersättning för av företaget. Frågan är om kvittot anses ha kommit in till företaget redan när den anställde tog emot det, eller först när den anställde skickar det till företaget. Detta får betydelse för om företaget kan acceptera en inskannad version av ett papperskvitto eller måste bevara originalet.

Ett brevsvår från BFN den 20 mars 2017 belyser hur nämnden ser på frågan. Nämnden anförde i huvudsak följande. Avgörande för den aktuella frågan – i vilken form kvitton som anställda tar emot ska bevaras – är när det anses ha inträffat en affärshändelse i det bokföringsskyldiga företaget. Detta får bedömas utifrån den anställdes roll i den affärstransaktion som genererat kvittot, alltså om den anställde agerat i affärstransaktionen för egen räkning eller för företagets räkning. I det senare fallet – när den anställde således har gjort ett utlägg för företagets räkning – har affärshändelsen i företaget inträffat redan vid affärstransaktionen. Omständigheter som talar för att den anställde agerat i affärstransaktionen för företagets räkning, och som medför att det blir en affärshändelse i företaget redan när den anställde tar emot kvittot, är till exempel att det ingår i anställningen att ingå affärstransaktionen ifråga, att det finns någon form av överenskom-

melse mellan den anställda och arbetsgivaren att ingå affärstransaktionen eller att transaktionen rör något som företaget normalt betalar och ersätter den anställda för.

Tid, plats och sätt för förvaring

Dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation ska enligt 7 kap. 2 § första stycket BFL vara varaktiga och lätt åtkomliga. De ska förvaras i Sverige, i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt. Räkenskapsinformationen ska bevaras i sju räkenskapsår efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Maskinutrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformation, som bevaras i maskinläsbar form, i form av dokument eller mikroskrift ska enligt paragrafens andra stycke hållas tillgängliga i Sverige under hela arkiveringstiden.

Av BFNAR 2013:2 punkt 7.7 följer att företag som tar emot dokument som inte uppfyller varaktighetskravet behöver överföra räkenskapsinformationen till ett annat dokument, till mikrofiche eller till ett maskinläsbart medium som uppfyller kravet. Både det ursprungliga dokumentet och det nya materialet ska sparas under hela arkiveringstiden, om inte företaget förstör den med stöd av 6 §. Det ursprungliga materialet ska bevaras även om det är oläsligt.

Arkivering på betryggande sätt innebär bland annat att informationen ska förvaras och transporteras på ett sätt som ger ett godtagbart skydd ur brand- och säkerhetssynpunkt.

BFNAR 2013:2 innehåller även regler om förvaring på betryggande sätt av elektronisk räkenskapsinformation. Räkenskapsinformation som lagras på maskinläsbart medium och som fortfarande används i det löpande bokföringsarbetet ska säkerhetskopieras. Motsvarande gäller räkenskapsinformation som inte längre används i det löpande bokföringsarbetet men som lagras på ett lagringsmedium på vilket det läggs till eller uppdateras data (punkt 8.2 första stycket).

Hur ofta räkenskapsinformation som fortfarande används i arbetet ska säkerhetskopieras, får bedömas med hänsyn till förhållandena i det enskilda företaget. En säkerhetskopia ska förvaras åtskild från den kopierade räkenskapsinformationen (punkt 8.2 andra och tredje stycket).

Huvudregeln när det gäller räkenskapsinformationens bevarandeform är som nämnts att det ursprungliga materialet, eller i fråga om rent elektronisk räkenskapsinformation det ursprungliga informationsinnehållet som kommit in till eller sammanställts av företaget ska bevaras under hela arkiveringstiden. Från denna regel finns ett par undantag.

Överföring av räkenskapsinformation

I 7 kap. 6 § BFL finns ett generellt undantag från huvudregeln om bevarande av det ursprungliga materialet. Ett företag får förstöra ett material för bevarande av räkenskapsinformation, om räkenskapsinformationen på ett betryggande sätt överförs till ett annat sådant material. I fråga om förstöring av det ursprungliga materialet, dvs. det material med räkenskapsinformation som först kom in till eller först sammanställdes av företaget, gäller dock en tidsfrist. Sådant material får förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Att överföringen ska ske på *betryggande sätt* innebär enligt förarbetena att överföringen inte får innebära någon risk för att informationen förvanskas eller förstörs (prop. 1998/99:130, s. 412). Begreppet *material* i bestämmelsen omfattar såväl det fysiska material som informationen är knuten till, till exempel ett papper eller en dvd, som elektronisk form som inte antagit någon fysisk form. Elektronisk räkenskapsinformation som inte antagit någon fysisk form när den kom till eller upprättades av företaget saknar ursprungligt lagringsmedium och sparas därför i elektronisk form (Bokföringsnämnden, 2017, s. 81).

Överföring av räkenskapsinformation kan ske såväl mellan olika former av informationsbärare, exempelvis från ett dokument till ett maskinläsbart medium, som inom en och samma form, exempelvis från ett dokument till ett annat dokument. Enligt BFN:s allmänna råd ska det vid överföringen säkerställas att sambandet mellan det ursprungliga materialet och bokföringsposten kan följas (BFNAR 2013:2 punkt 7.6).

Flyttning av rent elektronisk räkenskapsinformation mellan olika elektroniska lagringsmedia får enligt BFN:s vägledning ske utan att det anses utgöra en överföring (Bokföringsnämnden, 2017, s. 68).

Ett exempel på det senare skulle kunna vara att en datafil innehållande verifikationer flyttas mellan två hårddiskar.

Enligt 1976 års bokföringslag (1976:125) fanns en rätt att omedelbart föra över registrerade uppgifter från maskinläsbara handlingar till papper eller mikroskrift. När nuvarande bokföringslag trädde i kraft den 1 januari 2000 modifierades den regeln genom att det infördes en skyldighet att bevara det ursprungliga materialet i tre kalenderår efter det kalenderår då räkenskapsåret avslutades, om materialet tagits emot av någon annan. Någon möjlighet att föra över information från papper eller mikroskrift till maskinläsbara medier infördes inte. Skälen till att bevaranderegeln infördes var att när en uppgift som lagras i maskinläsbar form skrivs ut, kan en del av dess bevisvärde gå förlorat (prop. 1998/99:130, s. 275). I BFN:s allmänna råd BFNAR 2000:6 fanns dock en regel som möjliggjorde för företagen att överföra pappersmaterial till elektronisk form genom skanning.

Den 1 januari 2007 ändrades överföringsregeln så att bevarandeskyldigheten enbart gällde för information av det slag som företaget normalt bevarar på maskinläsbart medium. Exempelvis fick företag, som i övrigt har en pappersbaserad fakturahantering, men som tagit emot en faktura i elektronisk form som en bilaga i ett e-postmeddelande, omedelbart överföra informationen till papper (prop. 2005/06:116, s. 163).

Bestämmelsen om överföring fick sin nuvarande utformning den 1 januari 2011. Regeringen konstaterade att när en uppgift som lagras i maskinläsbar form skrivs ut kan en del av dess bevisvärde gå förlorat, samt att detsamma gäller om information i till exempel pappersform läses in och överförs till maskinläsbar form. Det fanns därför skäl att ha en likformig reglering när det gällde det ursprungliga materialet. En likformig reglering för bevarande av räkenskapsinformation ansågs även innebära att regelverket blev mer överskådligt och tydligt (prop. 2009/10:235, s. 85 f.).

Regeringen ansåg även att det skulle tillåtas att överföringar skedde i mer än ett led. Det starkaste skälet för att inte tillåta omedelbar förstöring av det ursprungliga materialet var att materialet kunde innehålla tilläggsinformation som kan ha ett bevisvärde, utan att för den skull anses vara del av räkenskapsinformationen. Regeringen konstaterade att sådan tilläggsinformation löper störst risk att försvinna vid den första överföringen. När informationen en gång väl har förts över från ett medium till ett annat har emellertid tilläggsinforma-

tionen sannolikt redan gått förlorad. Det borde därför inte ställas upp några hinder mot ytterligare överföringar under arkiverings-tiden (a. st.).

Tillstånd till förstörande av räkenskapsinformation

Utöver bestämmelsen om förstöring av ursprungligt material för bevarande av räkenskapsinformation, vid överföring av informationen, finns en bestämmelse om förstöring av sådant material isärskilda fall. Skatteverket kan i enskilda fall ge tillstånd till företag att förstöra den ursprungliga informationsbäraren i enlighet med 7 kap. 7 § BFL. Detta förutsätter att det finns särskilda skäl. Tillstånd till förstörande ges av Finansinspektionen när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn.

I Skatteverkets allmänna råd¹ anges att tillstånd till förstöring normalt bör medges vid sådana inträffade skador på räkenskapsinformation som företaget inte kunnat råda över, till exempel vattenskada, brandskada eller liknande. Något krav på att uppgifterna ska bevaras på annat sätt bör normalt inte ställas. Av det allmänna rådet framgår att tillstånd normalt inte bör medges i fråga om räkenskapsinformation av särskild betydelse för bedömning av företagets ekonomiska förhållanden.

Förvaringsreglerna

Huvudregeln är enligt 7 kap. 2 § BFL förvaring i Sverige. Detta krav gäller såväl dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som maskinutrustning och system, som behövs för att presentera räkenskapsinformation som bevaras som maskinläsbart medium, i vanlig läsbar form eller mikroskrift.

I förarbetena till BFL anförs att informationen ska kunna tas fram exempelvis vid framtida konkursförfaranden, vid skatterevisioner eller i förundersökningar i brottmål. För att dessa syften skulle tillgodoses ansågs det mest ändamålsenligt att de medier på vilket räkenskapsinformationen bevaras förvaras inom Sverige. Regeringen anförde att det är uppenbart att möjligheterna att tillgodose de

¹ Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2014:5) om tillstånd för företag att i förtid förstöra räkenskapsinformation.

kontroll- och bevisintressen som bär upp bokföringsreglerna allvarligt skulle försvagas om materialet utan begränsningar fick föras utomlands (prop. 1998/99:130, s. 270 f.).

Från huvudregeln finns det undantag. Till att börja med gäller enligt 7 kap. 5 § BFL inte kravet på förvaring i Sverige för verksamhet som företaget bedriver genom ett avdelningskontor som är beläget utomlands och som har självständig förvaltning, om företaget är bokföringsskyldigt i det andra landet. Därtill finns ytterligare ett antal undantag.

Tillfällig förvaring utomlands av dokument som innefattar verifikationer

Enligt 7 kap. 3 § BFL är det tillåtet att tillfälligt förvara dokument som innefattar verifikationer utomlands om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed. I anslutning till bestämmelsen har BFN utvecklat god redovisningssed i nämndens allmänna råd.

För det första finns det särskilda skäl att tillfälligt förvara ett dokument utomlands om dokumentet behövs för hantering, bearbetning eller bokföring i utlandet. Dokumentet ska återföras till Sverige så snart dokumentet har tjänat sitt syfte utomlands. Behövs dokumentet för bokföring i utlandet ska det återföras så snart arbetet med den redovisningsperiod i vilken verifikationen har bokförts är avslutat (BFNAR 2013:2 punkterna 8.5 och 8.6).

Ett dokument som förts utomlands i nyss nämnda syften behöver under vissa förhållanden inte återföras så snart det tjänat sitt syfte, utan kan i stället återföras senast tre månader efter att det fördes ut ur Sverige eller togs emot utomlands för företagets räkning. Detta gäller om dokumentet förvaras i ett EU-land eller ett land med vilket det finns rättsliga instrument om ömsesidigt bistånd enligt 7 kap. 3 a § BFL. Som ytterligare förutsättningar gäller att det ska finnas uppgift om var dokumentet förvaras, företaget ska ha omedelbar elektronisk åtkomst till det och det ska vid behov omedelbart kunna återföras (BFNAR 2013:2 punkt 8.7).

För det andra finns det särskilda skäl att tillfälligt förvara ett dokument utomlands om dokumentet behövs för att kunna återkräva skatt eller av annat skäl behöver uppvisas i original. I sådant fall ska företaget spara en kopia av handlingen i Sverige. Av kopian

eller på annat sätt ska det framgå när originalet skickades samt vart och i vilket syfte det skickades. Även i detta fall ska dokumentet återföras så snart det har tjänat sitt syfte utomlands (BFNAR 2013:2 punkterna 8.9–8.11).

Förvaring av maskinutrustning, system och maskinläsbara inom EU m.m.

I fråga om räkenskapsinformation som bevaras i maskinläsbar form finns ytterligare ett undantag från huvudregeln om förvaring i Sverige. Regeln bygger på artikel 245 och 247.3 i mervärdesskattedirektivet (se avsnitt 7.6.1 samt prop. 2003/04:26). Företag får enligt 7 kap.3 a § BFL förvara maskinläsbara medier och hålla maskinutrustning och system tillgängliga i ett annat land inom EU. För att det ska vara tillåtet krävs att företaget uppfyller tre villkor:

- Företaget måste anmäla platsen för förvaring och varje ändring av denna till Skatteverket eller, när det gäller företag som står under Finansinspektionens tillsyn, till Finansinspektionen.
- Företaget ska på begäran av Skatteverket eller Tullverket medge omedelbar elektronisk åtkomst till räkenskapsinformationen för kontrolländamål under arkiveringstiden.
- Företaget ska genom omedelbar utskrift kunna ta fram räkenskapsinformationen i Sverige i form av dokument eller mikroskrift.

Möjligheten att förvara elektronisk räkenskapsinformation utomlands gäller enligt paragrafens andra stycke även vissa länder utanför EU. Det gäller för länder med vilka det finns rättsliga instrument om ömsesidigt bistånd med en räckvidd som är likartad räckvidden i vissa EU-rättsakter².

² De rättsliga instrument det är fråga om är

– rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder, i den ursprungliga lydelsen,
– rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG, i lydelsen enligt rådets direktiv 2014/107/EU, och

– rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri, i lydelsen enligt rådets förordning (EU) nr 517/2013.

Skatteverket har meddelat ett allmänt råd om företagets anmälan enligt 3 a §³. I det allmänna rådet anges följande. Företaget bör vid sin anmälan till Skatteverket uppge den adress eller de adresser för den plats/platser där företaget förvarar maskinläsbara medier, maskinutrustning och system som används för förvaring av räkenskapsinformation enligt 7 kap. 3 a § första och andra styckena BFL. I anmälan bör företaget dessutom uppge namn och adress på det eller de företag som i utlandet hanterar maskinläsbara medier, maskinutrustning och system för förvaring av företagets räkenskapsinformation. Anmälan bör ske senast vid den tidpunkt när räkenskapsinformationen börjar förvaras i utlandet. En anmälan om ändring av plats eller ändring av uppgift om företag i utlandet bör ske så snart ändrade förhållanden har inträffat. Anmälan till Skatteverket bör göras skriftligen.

Tillstånd till förvaring utomlands

Skatteverket får med stöd av 7 kap. 4 § BFL ge tillstånd till företag att förvara maskinläsbara medier utomlands även om förutsättningarna enligt 3 a § inte föreligger. I sådana fall får maskinutrustning och system hållas tillgängliga i samma land. Tillståndet får förenas med villkor och begränsas till viss tid. För att tillstånd ska beviljas krävs att det finns särskilda skäl. Finansinspektionen lämnar sådana tillstånd när det gäller företag som står under dess tillsyn.

I anslutning till bestämmelsen har Skatteverket meddelat allmänna råd⁴ som anger under vilka förutsättningar tillstånd bör beviljas och vilka villkor tillståndet får förenas med.

Den omständigheten att företaget av kostnads- eller effektivitets-skäl vill ha sina maskinläsbara medier utomlands bör enligt det allmänna rådet inte tillmätas någon avgörande betydelse vid bedömningen av om det föreligger särskilda skäl. Vidare anges följande. Vid prövning av en ansökan om tillstånd bör en allmän lämplighetsbedömning göras av det ansökande företaget samt de personer eller ägargrupper som står bakom det. Vid tillståndsprövningen bör bedömas om de ansvars- och befogenhetsregler som gäller för bok-

³ Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2004:17) om anmälan att ett företag förvarar maskinläsbara medier utomlands.

⁴ Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2004:16) om tillåtelse i vissa fall för företag att förvara maskinläsbara medier m.m. utomlands.

föring i företagets redovisningssystem är lämpligt utformade med avseende på företagets avsikt att placera maskinläsbara medier samt maskinutrustning utomlands. Det bör för tillstånd krävas att företaget har en betryggande datasäkerhet med väl inarbetade rutiner för drift och åtkomstmöjlighet till räkenskapsinformationen. Uppgifterna i företagets ansökan bör intygas av företagets revisor.

Skatteverket får enligt det allmänna rådet förena tillståndet med villkor att

1. företaget på begäran av Skatteverket eller Tullverket medger omedelbar elektronisk åtkomst till räkenskapsinformationen för kontrolländamål under arkiveringstiden,
2. företaget genom omedelbar utskrift kan ta fram räkenskapsinformationen i Sverige i sådan form som avses i 7 kap. 1 § första stycket 1 eller 2 BFL,
3. företaget utan kostnad för Skatteverket eller Tullverket i översättning ska kunna tillhandahålla innehållet i sådan systemdokumentation och behandlingshistorik som avses i 5 kap. 11 § BFL,
4. företaget utan dröjsmål och utan kostnad för Skatteverket eller Tullverket ska kunna tillhandahålla räkenskapsinformationen i formen av datafil, och
5. tillståndet kan komma att återkallas om förutsättningarna för detta ändras i något väsentligt avseende.

Enligt det allmänna rådet bör giltighetstiden för ett beslut om tillstånd begränsas till tre år första gången det meddelas för ett visst företag. Om tillståndet förnyas för samma företag bör det kunna medges för ytterligare fem år i taget.

7.4 Bokföringslagens krav på systemdokumentation och behandlingshistorik

I 5 kap. 11 § BFL regleras kravet på systemdokumentation och behandlingshistorik. Bestämmelserna har betydelse för intressenternas möjlighet att ta del av räkenskapsinformationen och det finns därför anledning att redogöra för dem.

Kravet på systemdokumentation innebär att företaget ska upprätta sådana beskrivningar över bokföringssystemets organisation och uppbyggnad som behövs för att ge överblick över systemet. Om företaget har flera separata bokföringar, ska det framgå av systemdokumentationen för varje bokföring var uppgifter ur övriga bokföringar kan erhållas.

I förarbetena sägs att med systemdokumentation avses beskrivningar, instruktioner och annan dokumentation som gör det möjligt att förstå hur bokföringssystemet är uppbyggt. Dokumentationen kan bestå av en kontoplan och en beskrivning av bokföringssystemet vilka utvisar sambanden mellan bokföringssystemets olika delar. Den måste dock anpassas till förhållandena i det enskilda företaget. I en mycket liten verksamhet är det ibland inte nödvändigt att upprätta någon särskild systemdokumentation, eftersom den överblick den ska ge framkommer direkt av bokföringen. I andra mer komplexa system kan det fordras en ganska ingående beskrivning av bland annat behandlingsregler och verifieringskedjor (se prop. 1998/99:130, s. 401).

I BFN:s allmänna råd BFNAR 2013:2 punkterna 9.1–9.15 finns regler om systemdokumentationen. Där anges vilka företag som inte behöver ha någon systemdokumentation alls, vilka grundläggande krav som finns och vad som också kan behöva finnas beroende på hur företagets system är utformat.

Kravet på behandlingshistorik innebär att företaget ska upprätta sådana beskrivningar över genomförda bearbetningar inom systemet som gör det möjligt att utan svårighet följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling.

Med behandlingshistorik avses information om hur enskilda bokföringsposter har behandlats och vilka behandlingsregler som därvid har gällt. Behandlingsregler utgörs av instruktioner som har skapats för beräkning av bokförda belopp, kontering, sammanställning av bokslut eller rättelser med mera (se prop. 1998/99:130, s. 402).

I BFN:s allmänna råd BFNAR 2013:2 finns regler om behandlingshistoriken. Enligt punkt 9.16 ska behandlingshistoriken visa de bokföringsposter som har tillförts bokföringssystemet samt, i datorbaserade system, registreringsdatum. Vidare ska behandlingshistoriken beskriva förändringar i bokföringssystemet som påverkar bokföringsposternas behandling samt när dessa förändringar infördes.

Enligt punkt 9.17 ska företag som har gemensam bokföring enligt 4 kap. 5 § BFL upprätta en gemensam behandlingshistorik för denna.

7.5 Bestämmelser om arkivering av räkenskapsinformation i andra författningar

I detta avsnitt beskrivs översiktligt bestämmelser om arkivering av räkenskapsinformation i andra författningar än BFL. Syftet är ge en överblick över de författningar som är utformade med förebild i eller på annat sätt är avhängiga av BFL:s regler om arkivering. När det gäller reglerna för statliga myndigheter är syftet att beskrivningen ska fungera som jämförelseobjekt för vissa av våra överväganden.

7.5.1 Statliga myndigheter

Enligt 10 kap. 2 § budgetlagen (2011:203) ska bokföring och redovisning i staten fullgöras på ett sätt som stämmer överens med god redovisningssed. Redovisningen ska ge en rättvisande bild av verksamheten, det ekonomiska resultatet och ställningen samt förvaltningen av statens tillgångar. Ekonomistyrningsverket har i uppdrag att bland annat utveckla en god redovisningssed i staten samt utveckla och förvalta formerna för den ekonomiska rapporteringen för såväl enskilda myndigheter som staten som helhet.

Bestämmelser om statliga myndigheters redovisning finns i förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag. Myndigheternas skyldigheter i fråga om löpande bokföring regleras i förordningen (2000:606) om myndigheters bokföring. Definitionen av räkenskapsinformation i förordningens 3 § är till stor del densamma som definitionen av räkenskapsinformation i BFL.

För statliga myndigheters arkivering av räkenskapsinformation gäller de regler om arkivering av allmänna handlingar som följer av tryckfrihetsförordningen (TF), arkivlagen (1990:782), arkivförordningen (1991:446) samt Riksarkivets föreskrifter.

Definitionen av begreppen handling och allmän handling finns i TF. Enligt 2 kap. 3 § TF är en handling en framställning i skrift eller bild eller en upptagning som endast med tekniska hjälpmedel kan läsas eller avlyssnas eller uppfattas på annat sätt.

I fråga om upptagningar är det inte den fysiska bäraren av informationen som utgör handlingen, utan de lagrade uppgifterna, dvs. informationsinnehållet (se SOU 2012:90, s. 61). En speciell sorts upptagning är vad som i 2 kap. 6 § andra stycket TF benämns upptagning för automatiserad behandling. Med en sådan upptagning avses uppgift som är fixerad på någon form av datamedium och som antingen finns i eller kan matas in i en dator. En upptagning för automatiserad behandling kan bestå av allt från enstaka uppgifter till mycket stora informationsinsamlingar. Varje konstellation av sakligt sammanhängande uppgifter ses som en upptagning för sig och det spelar en underordnad roll om information utgör urval ur en större datamängd, till exempel en sammanställning av data från skilda register, eller är ett resultat av en annan bearbetning (se prop. 1975/76:160 s. 90).

Som konstaterades av Informationshanteringsutredningen finns det i den elektroniska informationsbehandlingsmiljön inget absolut samband mellan informationsinnehållet och bestämda fysiska lagringsmedier. Handlingar i elektronisk form ser inte likadana ut i lagrad respektive läsbar form. I den elektroniska miljön blir därmed snarast logisk i stället för fysisk uppdelning av informationen avgörande (SOU 2012:90, s. 61 f.).

I förarbeten, dock inte i författningstext, används begreppen *potentiella handlingar* respektive *färdiga elektroniska handlingar*. Med potentiella handlingar avses varje tänkbar sammanställning ur en eller flera upptagningar, även om handlingen vid den tidpunkt när den begärs ut inte existerar i sammanställd form. Med färdiga handlingar avses sådana elektroniska handlingar där utställaren (myndigheten eller den som lämnat in handlingen till myndigheten) har gett handlingen ett bestämt, fixerat innehåll som går att återskapa gång på gång. Exempel på färdiga elektroniska handlingar är e-postmeddelanden, promemorior, protokoll och beslut i elektronisk form samt skannade kopior av konventionella handlingar på papper (SOU 2012:90, s. 62 ff.).

Myndigheterna skyldigheter avgränsas när det gäller arkivering och utlämnande av handlingar av kravet att det ska vara fråga om *allmänna* handlingar. En handling är enligt 2 kap. 4 § TF allmän om den *förvaras* hos en myndighet och är att anse som *inkommen till* eller *upprättad hos* myndigheten.

En upptagning anses enligt 2 kap. 6 § första stycket TF förvarad hos myndigheten om den är tillgänglig för myndigheten med tekniskt

hjälpmedel som myndigheten själv utnyttjar för överföring i sådan form att den kan läsas eller avlyssnas eller uppfattas på annat sätt.

En sammanställning av uppgifter ur en upptagning för automatiserad behandling anses dock enligt 2 kap. 6 § andra stycket TF förvarad hos myndigheten endast om myndigheten kan göra sammanställningen tillgänglig med rutinbetonade åtgärder. Om sammanställningen innehåller personuppgifter, och myndigheten enligt lag eller förordning saknar befogenhet att göra sammanställningen tillgänglig, anses sammanställningen enligt 2 kap. 7 § TF ändå inte förvarad hos myndigheten.

Bestämmelser om bevarande och gallring av handlingar finns i arkivförfattningarna. Arkivlagen är en ramlag som innehåller allmänt hållna regler för verksamheten. Allmänna handlingar ska enligt arkivlagen bevaras om de inte gallras.

Arkivförordningen fyller ut regelverket i vissa avseenden, dels genom allmänna bestämmelser, dels bestämmelser som endast gäller för statliga myndigheter och jämställda organ. Bestämmelserna konkretiseras genom föreskrifter från Riksarkivet.

Riksarkivet har beslutat om föreskrifter och allmänna råd (RA-FS 2019:2)⁵ om arkiv hos statliga myndigheter. Föreskrifterna innehåller bestämmelser om arkivets avgränsning och organisation, framställning och överföring av handlingar, hantering, förvaring och skydd, arkivredovisning, gallring, samt återlämnande, överlämnande och utlån av handlingar.

Föreskrifterna är omfattande och vi begränsar oss här till regler som vi har bedömt är av intresse för de frågor som utredningen har att hantera.

Enligt 4 kap. 1 § ska myndigheten ska välja *medium* och *databärare* med beaktande av att handlingarna ska kunna framställas, hanteras, förvaras och vårdas på ett tillfredsställande sätt. Hänsyn ska även tas till de olika mediernas förutsättningar avseende sökbarhet och tillgänglighet.

Medium definieras i föreskrifterna som medel och metoder för framställning, överföring och lagring av handlingar. *Databärare* definieras som fysiskt underlag för handlingar.

Handlingarna ska enligt 4 kap. 2 § framställas så att de kan läsas och överföras till annan databärare under den tid som de ska bevaras.

⁵ Omtryck av RA-FS 1991:1.

I 5 kap. 1–3 §§ finns bestämmelser om hantering, förvaring och skydd. Handlingarna ska under hela bevarandetiden hanteras, förvaras och skyddas så att den fysiska och logiska kvaliteten bibehålls. Myndigheten ska vidare välja förvaringsmedel med hänsyn till de krav som ställs på handlingarnas användning och skydd. Myndigheten ska därtill förvara arkivet i sådan ordning att kontroll och sökning i arkivet underlättas.

Till skillnad mot BFL används i arkivlagen och arkivförordningen inte begreppet *förstöra* med avseende på allmänna handlingar. I stället används begreppet *gallring*. Statliga myndigheter får enligt arkivförordningen gallra allmänna handlingar endast i enlighet med föreskrifter eller beslut av Riksarkivet, om inte särskilda gallringsföreskrifter finns i lag eller förordning.

I Riksarkivets föreskrifter definieras *gallra* som förstöra allmänna handlingar eller uppgifter i allmänna handlingar, eller vidta andra åtgärder med handlingarna som medför

- förlust av betydelsebärande data,
- förlust av möjliga sammanställningar,
- förlust av sökmöjligheter, eller
- förlust av möjligheter att bedöma handlingarnas autenticitet.

Enligt 4 kap. 3 § kan förstöring av den ursprungliga databäraren, efter överföring av handlingar från en databärare till en annan i enlighet med definitionen utgöra gallring. Förstöring får i sådana fall endast ske med stöd av gallringsföreskrifter. Enligt allmänna råd i anslutning till bestämmelsen räknas överföring av information till en databärare inom samma medium, till exempel från hårddisk till magnetband i allmänhet inte som gallring medan överföring till en databärare inom ett annat medium, till exempel från magnetband till mikrofilm eller från papper till elektroniska handlingar (upptagningar för automatiserad behandling) alltid räknas som gallring.

Möjligheten för myndigheter att gallra räkenskapsinformation regleras i Riksarkivets föreskrifter och allmänna råd (RA-FS 2018:10) om gallring och utlån av räkenskapsinformation m.m.

Räkenskapsinformation med mera som efter en tid förlorar betydelse för den ekonomiska redovisningen, till exempel kopior och överflödiga sammanställningar som använts för fortlöpande intern

kontroll, avstämning eller rapportering, får enligt 5 § gallras med frister som myndigheten själv fastställer.

Enligt 4 § får myndigheten, med de begränsningar som följer av 6 §, gallra räkenskapsinformation m.m. i enlighet med bilagan till föreskrifterna. Bilagan följer definitionen av räkenskapsinformation i förordningen (2000:606) om myndigheters bokföring och innehåller föreskrifter om gallring för olika typer av räkenskapsinformation med mera. I de fall gallring är tillåten finns även en angiven gallringsfrist, vanligtvis sju år.

Även om gallring i ett visst fall är tillåtet enligt bilagan ska enligt 6 § räkenskapsinformation med mera undantas från gallring i ett antal fall. Det rör sig bland annat om informationen har betydelse för styrkande av fordringar eller andra rättigheter och skyldigheter, annan föreskriven bearbetning, redovisning, kontroll eller revision och förståelsen av andra handlingar som bevaras. Enligt allmänna råd i anslutning till bestämmelsen bör myndigheten även överväga om verifikationer och fakturor hörande till vissa verksamheter eller som har förts över till eller lagras som elektroniska handlingar (upptagningar för automatiserad behandling) eller mikrofilm ska undantas från gallring.

Riksarkivet har även beslutat om föreskrifter och allmänna råd (RA-FS 2009:1) om elektroniska handlingar. Elektroniska handlingar definieras i föreskrifterna som upptagning för automatiserad behandling i enlighet med 2 kap. 3 § TF. I föreskrifterna regleras myndigheters strategi och planering för bevarande, åtgärder för bevarande, dokumentation, informationssäkerhet samt överlämnande till arkivmyndighet eller annan myndighet.

De elektroniska handlingarna ska enligt 4 kap. 1 § fortlöpande framställas, överföras, dokumenteras, hanteras, förvaras och vårdas så att de kan presenteras upprepat under den tid som de ska bevaras. Gallring av elektroniska handlingar eller dokumentation får enligt 4 kap. 6 § inte ske om det medför risk för informationsförlust i de handlingar som ska bevaras. I 4 kapitlet finns även föreskrifter om bland annat val hantering av databärare.

Riksarkivet har därtill beslutat om föreskrifter och allmänna råd (RA-FS 2009:2) om tekniska krav för elektroniska handlingar, som reglerar tillåtna format för bevarande av elektroniska handlingar. Myndigheterna ska framställa elektroniska handlingar i enlighet med kraven i författningen. Om detta inte är möjligt ska handlingarna

uppfylla kraven senast när handlingarna övers till bevarande (se 4 kap. 2 § RAFS 2009:1).

Riksarkivet har tagit fram en vägledning om bevarande och gallring av räkenskapsinformation.⁶ Riksarkivet och Myndigheten för samhällsskydd och beredskap har även tagit fram en vägledning för fysisk informationssäkerhet i it-utrymmen.⁷

7.5.2 Kommuner, regioner och kommunalförbund

I lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning finns bestämmelser om bokföring och redovisning för kommuner, regioner och kommunalförbund. Av förarbetena framgår att bestämmelserna om löpande bokföring och arkivering i relevanta avseenden anpassats till BFL (se prop. 1999/2000:115, s. 32 ff. och prop. 2017/18:149, s. 39 ff.).

I kapitel 3 finns bestämmelser om bokföring och arkivering. Reglerna är likartade de som gäller enligt BFL. I 12–15 §§ finns bestämmelser om bevarande och arkivering av räkenskapsinformation som är i stort sett identiska med motsvarande bestämmelser i BFL när det gäller former och sätt för bevarande, bevarandetid, överföring av information samt förstöring av material. Platsen för förstöringen är inte reglerad och det saknas bestämmelser om tillfällig förvaring utomlands samt om utomlands placerad utrustning med mera, motsvarande 3–5 §§ BFL.

För kommuner, regioner och kommunalförbund gäller även arkivlagen (1990:782).

Rådet för kommunal redovisning är ett oberoende organ som har som huvuduppgift att främja och utveckla god redovisningssed i kommuner, regioner och kommunalförbund i enlighet med lagen om kommunal bokföring och redovisning. Rådet har i fråga om bokföring och arkivering tagit fram rekommendationer, Rekommendation R1 Bokföring och arkivering, november 2018, samt en tillhörande vägledning, Vägledning Bokföring och arkivering, 2019. Dessa skiljer sig inte i relevanta delar på något väsentligt sätt från BFN:s allmänna råd (BFNAR 2013:2) med tillhörande vägledning.

⁶ Bevarande och gallring av räkenskapsinformation hos statliga myndigheter, version 1.2, 2019-02-01.

⁷ Vägledning för fysisk informationssäkerhet i it-utrymmen, publ.nr: MSB629, december 2013.

7.5.3 Stiftelser som inte är bokföringsskyldiga enligt BFL

I 3 kap. stiftelselagen (1994:1224) finns bestämmelser om bokföring och årsredovisning med mera. När det gäller stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt BFL finns en hänvisning till den lagen i 1 §. För stiftelser som inte är bokföringsskyldiga finns i 2 och 3 §§ regler om skyldighet att fortlöpande föra räkenskaper över belopp som har inbetalats till eller utbetalats av stiftelsen. Räkenskaperna ska avslutas med en sammanställning av vilken ska framgå tillgångar och skulder vid räkenskapsårets början och slut samt inkomster och utgifter under räkenskapsåret. I 2 § tredje stycket finns en regel om bevarande av räkenskapsinformation som är identisk med bestämmelsen i 7 kap. 2 § första stycket BFL. Det saknas regler som möjliggör för stiftelser att förvara sådan räkenskapsinformation utomlands. Det finns inte heller bestämmelser om skyldighet att bevara material i ursprungligt skick.

7.5.4 Konkursbon

Konkursbon omfattas inte av bokföringsskyldigheten enligt BFL. Bokföringsskyldigheten under en konkurs regleras i stället i konkurslagen (1987:672). Om det vid konkursens avslutande finns några hinder mot att det räkenskapsmaterial och de andra handlingar rörande boet som förvaltaren har tagit hand om återställs till gäldenären, ska de enligt 7 kap. 22 § konkurslagen överlämnas till tillsynsmyndigheten (Kronofogdemyndigheten), om inte förvaltaren anser att han bör bevara dem. Handlingarna ska bevaras i enlighet med vad som i varje särskilt fall gäller om arkivering.

När det gäller arkiveringstiden ska konkursförvaltaren bevara räkenskapsmaterialet under minst sju år från utgången av det kalenderår då konkursen avslutades. I övrigt ska enligt 7 kap. 19 § konkurslagen 7 kap. BFL tillämpas.

Regeringen har i propositionen En effektivare konkurshantering (prop. 2020/21:148) föreslagit ändringar i konkurslagen som ska träda i kraft den 1 juli 2021. Bland annat föreslås att det delade ansvaret för arkiveringen mellan tillsynsmyndigheten och konkursförvaltaren tas bort och att konkursförvaltaren ensam ska ansvara för arkiveringen.

BFN har i sitt allmänna råd om bokföring i konkurs (BFNAR 2019:3) överlämnat till Rekonstruktör- & Konkursförvaltarcollegiet i Sverige (REKON) att utifrån det allmänna rådet på lämpligt sätt verka för utvecklingen av god redovisningssed inom området bokföring i konkurs. REKON har tagit fram rekommendationer om bokföring i konkurs. Varken det allmänna rådet eller REKON:s rekommendationer innehåller ytterligare regler om arkivering utöver de som följer av lag och BFN:s allmänna råd.

7.6 Bevarande av fakturor enligt skatterättsliga regler

7.6.1 Mervärdesskattedirektivet

Mervärdesskatteområdet är i stor utsträckning reglerat på EU-nivå genom rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektiv) I direktivets avdelning XI, kapitel 3, finns bestämmelser om fakturering, bland annat vad gäller fakturors innehåll. I samma avdelning, kapitel 4, finns bestämmelser avseende bland annat lagring av fakturor.

I fråga om fakturor gäller generellt följande enligt artikel 233 i mervärdesskattedirektivet. Ursprungets äkthet, innehållets integritet och läsbarheten vad gäller en faktura ska, oavsett om det gäller en pappersfaktura eller en elektronisk faktura, säkerställas från tidpunkten för utfärdandet till dess att lagringsperioden löper ut. *Ursprungets äkthet* avser säkerställande av leverantörens eller tillhandahållarens eller fakturautfärdarens identitet. *Innehållets integritet* avser att det innehåll som krävs enligt detta direktiv inte har ändrats. Varje beskattningsbar person ska själv fastställa hur dessa krav vad gäller fakturan ska säkerställas. Med *beskattningsbar person* avses enligt artikel 9.1 den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. I vissa fall anses även den som tillfälligtvis utför en leverans av ett nytt transportmedel vara en beskattningsbar person (se artikel 9.2).

Artikel 233 innehåller exempel på metoder hur den beskattningsbara personen (fortsättningsvis *näringsidkaren*) kan uppnå kraven. I första punkten nämns administrativa kontroller som skapar en tillförlitlig verifieringskedja mellan en faktura och en leverans av en

vara eller ett tillhandahållande av en tjänst. I andra punkten nämns exempel på metoder som specifikt tar sikte på elektroniska fakturor: dels avancerade elektroniska signaturer⁸, dels EDI – elektroniskt datautbyte⁹. Andra punkten avser endast kraven på ursprungets äkthet och innehållets integritet.

Medlemsstaterna får enligt artikel 235 fastställa särskilda villkor för elektroniska fakturor som utfärdats för varor som levererats eller tjänster som tillhandahållits på deras territorium från ett land med vilket det inte finns något rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd med en räckvidd liknande den som föreskrivs i vissa EU-rättsakter¹⁰.

Näringsidkares skyldighet att lagra fakturor regleras i artikel 244–248. Skyldigheten omfattar fakturor som har utfärdats av näringsidkaren själv, av förvärvaren eller i hans eller hennes namn och för hans eller hennes räkning av en tredje person, liksom alla fakturor som han eller hon har mottagit. Medlemsstaterna ska enligt artikel 247.1 själva fastställa fakturornas lagringstid.

Direktivet kräver inte att medlemsstaterna ska ställa upp krav vad gäller den *form* i vilken fakturan lagras (jfr artikel 244 enligt vilken kopior av fakturorna ska lagras). Däremot ger direktivet enligt artikel 247.2 medlemsstaterna möjlighet att ställa krav på att fakturorna lagras i sin ursprungliga form.

I syfte att se till att kraven i artikel 223 uppfylls får medlemsstaterna kräva att fakturorna lagras i den form som de ursprungligen översändes eller ställdes till förfogande i, oavsett om detta skedde i pappersform eller elektroniskt. Om fakturorna lagras elektroniskt får medlemsstaterna dessutom kräva att de uppgifter som säkerställer ursprungets äkthet och innehållets integritet hos fakturan, i enlighet med artikel 233, också ska lagras elektroniskt (artikel 247.2).

När det gäller *platsen för lagringen* av fakturorna är utgångspunkten, enligt artikel 245.1, att näringsidkaren själv får bestämma

⁸ En sådan avancerad elektronisk signatur som avses i artikel 2.2 i Europaparlamentets och rådets direktiv 1999/93/EG av den 13 december 1999 om ett gemenskapsramverk för elektroniska signaturer baserat på ett kvalificerat certifikat och skapat av en säker anordning för skapande av signaturer enligt artikel 2.6 och 2.10 i direktiv 1999/93/EG.

⁹ Ett elektroniskt datautbyte (EDI) enligt definitionen i artikel 2 i bilaga 1 till kommissionens rekommendation 1994/820/EG av den 19 oktober 1994 om juridiska aspekter på elektroniskt datautbyte, när det i avtalet om sådant datautbyte föreskrivs användning av förfaranden som säkerställer ursprungets äkthet och uppgifternas integritet.

¹⁰ Rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder, samt rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdeskattebedrägeri.

den. Detta gäller förutsatt att näringsidkaren utan otillbörligt dröjsmål på begäran av de behöriga myndigheterna kan ställa fakturorna till deras förfogande.

Om en näringsidkare som är etablerad inom en medlemsstat lagrar fakturor utanför medlemsstaten får staten med stöd av artikel 245.2 ålägga näringsidkaren att meddela dem lagringsplatsen.

Med stöd av artikel 245.2 kan dessutom medlemsstaterna ålägga en näringsidkare som är etablerad inom deras territorium att lagra fakturorna inom detta territorium. Denna möjlighet omfattar dock inte lagring som sker på sådan elektronisk väg som säkerställer en fullständig åtkomst online av de berörda uppgifterna.

Direktivet ger därtill enligt artikel 247.3 medlemsstaterna möjlighet att ställa upp särskilda villkor som förbjuder eller begränsar lagring av fakturorna i ett land med vilket det inte finns något rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd med en räckvidd liknande den som föreskrivs i vissa EU-rättsakter¹¹. Medlemsstaten får även ställa upp sådana villkor om den rätt till åtkomst på elektronisk väg, nedladdning och användning som avses i artikel 249. I artikel 249 föreskrivs en rätt för behöriga myndigheter att i vissa fall få åtkomst till, ladda ner och använda elektroniska fakturor som lagras på ett sätt som säkerställer åtkomst online till uppgifterna.

7.6.2 Mervärdesskattelagen

Mervärdesskattelagen (1994:200), ML, innehåller bestämmelser om fakturering och bevarande av fakturor som har betydelse för arkiveringen av räkenskapsinformation. Bestämmelserna har sin grund i mervärdesskattedirektivet.

I 11 kap. ML finns bestämmelser om fakturering. Kapitlet innehåller bestämmelser om faktureringsskyldighet, elektroniska fakturor, samlingsfakturor, kreditnotor, valuta och fakturors innehåll.

I 11 a kap. ML finns bestämmelser om bevarande av fakturor. Enligt 1 § första stycket är den som ska säkerställa att faktura utfärdas även skyldig att säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras. Skyldigheten att säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras

¹¹ Rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder, samt rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri.

gäller även fakturor som en beskattningsbar person tagit emot. Skyldigheten att bevara fakturor enligt ML gäller enbart sådana fakturor som ska utfärdas enligt den lagen.

Det finns i 11 a kap. 1 § andra stycket ML en hänvisning till arkiveringsreglerna i BFL. Fakturor utgör verifikationer och omfattas därmed av BFL:s bestämmelser om arkivering.

Vidare gäller enligt tredje stycket i bestämmelsen att den som inte är bokföringsskyldig enligt BFL men som omfattas av skyldigheten att bevara fakturor enligt första stycket, ska tillämpa bestämmelserna om former för bevarande av fakturor i 7 kap. 1 § och 6 § BFL samt platsen för bevarande av fakturor i 7 kap. 2–4 §§ BFL.

Enligt 11 a kap. 2 § ML ska den som ska säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras också från tidpunkten för utfärdandet av fakturan och under hela lagringstiden säkerställa ursprungets äkthet och innehållets integritet samt att uppgifterna i fakturan är läsbara. Med ursprungets äkthet avses enligt bestämmelsen säkerställande av leverantörens, tillhandahållarens eller fakturautfärdarens identitet. Med innehållets integritet avses att det innehåll som krävs i fakturan inte har ändrats.

Av förarbetena till 11 a kap. 2 § ML framgår att regeringen i och för sig ansett att reglerna i BFL, ML och skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, motsvarar kraven i artikel 233 i mervärdesskattedirektivet. Bland annat konstateras att det sammantaget följer av reglerna i BFL att näringsidkare som är bokföringsskyldiga måste ha adekvata rutiner för att säkerställa ursprungets äkthet, innehållets integritet och läsbarheten vad gäller fakturor från tiden för utfärdandet och under hela lagringstiden. Då de aktuella kraven i artikel 233 inte i alla hänseenden uttryckligen framgick av lagstiftningen, och för att det inte skulle råda något tvivel om att regeln var genomförd i svensk rätt, ansåg regeringen att ML skulle förtydligas. Reglerna om ursprungets äkthet, innehållets integritet och läsbarheten vad gäller fakturor skulle därför återspeglas i ML (prop. 2011/12:94, s. 76–82).

I 11 a kap. 3 § ML finns en bestämmelse om skyldighet under lagringstiden, för den som ska säkerställa att ett exemplar av en faktura bevaras, att under vissa förutsättningar medge behöriga myndigheter i andra EU-länder omedelbar elektronisk åtkomst till en faktura som bevaras på elektronisk väg.

7.7 Bestämmelser som säkerställer intressenternas tillgång till räkenskapsinformationen

Övergripande

BFL innehåller bestämmelser om löpande bokföring och arkivering. Som framgår av avsnitt 7.2 syftar reglerna till att direkt och indirekt säkra tillgång till dokumentation och information om företagets ekonomiska verksamhet. Det finns emellertid i BFL inte några skyldigheter företagen att lämna ifrån sig räkenskapsinformation eller någon rätt för intressenter att ta del av informationen. Enda undantaget är bestämmelserna i 6 kap. 2 § BFL om företagens skyldighet att offentliggöra årsredovisningar enligt årsredovisningslagarna.

BFL reglerar med andra ord att företagen ska arkivera räkenskapsinformationen på ett *sätt* som möjliggör för intressenterna att ta del av informationen. Genom bestämmelserna om bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll är bokföringsskyldigheten straffsanktionerad (se 11 kap. 5 § brottsbalken respektive 10 § skattebrottslagen [1971:69]).

I sammanhanget finns det anledning att nämna rätten att inte belasta sig själv som följer av den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (EKMR). Den som är misstänkt för brott ska inte behöva bidra till utredningen eller bevisningen i målet genom att göra medgivanden eller tillhandahålla belastande material. Detta är en princip som anses ingå i begreppet rättvis rättegång enligt artikel 6.1 i EKMR. Det är åklagaren som ska bevisa den tilltalades skuld, och den tilltalade har rätt att inte uttala sig alls, ”the right to silence”, och är inte skyldig att på något sätt underlätta åklagarens arbete, ”the right not to incriminate oneself” (Danelius, 2015, s. 299).

Frågan om den s.k. passivitetsrätten berördes i propositionen Bokföringsbrott och andra brott mot borgenärer (prop. 2004/05:69). Regeringen konstaterade att den bland annat innebär att en bokföringsskyldig kan undanhålla bokföringen i en brottsutredning. Den bokföringsskyldige är också oförhindrad att, om åtal väcks, lämna in sådana delar av bokföringen som talar emot åtalet men att undanhålla andra delar som eventuellt talar i annan riktning. Om den bokföringsskyldige frivilligt väljer att tillhandahålla material kan det utnyttjas för bevisändamål. De brottsbekämpande myndigheterna måste i övrigt lita till användning av straffprocessuella tvångsmedel

och sådan bevisning som kan inhämtas från andra än den misstänkte. Regeringen kom i likhet med den aktuella utredaren fram till att det inte skulle införas något utvidgat straffansvar för den som inte tillhandahåller bokföringen.

Skyldigheter för bokföringsskyldiga att tillhandahålla räkenskapsinformation och möjligheter för olika intressenter att med eller utan de bokföringsskyldigas medverkan ta del av informationen finns i ett flertal lagar. Bestämmelser om revisorers, lekmannarevisorers, särskilda granskares, ägares och medlemmars rätt till insyn eller upplysningar finns i aktiebolagslagen, lagen om ekonomiska föreningar och liknande författningar. I 7 kap. konkurslagen finns bestämmelser om konkursförvaltares omhändertagande av räkenskapsmaterial och de andra handlingar som rör boet¹², samt att begära handräckning av Kronofogdemyndigheten.

Företagen kan även åläggas att lämna ifrån sig räkenskapsinformation till ett antal tillsyns- och kontrollmyndigheter. Exempelvis har Tullverket inom ramen för en revision enligt tullagen rätt att granska räkenskapsmaterial och andra handlingar som hör till verksamheten. Länsstyrelserna har i egenskap av tillsynsmyndigheter enligt stiftelselagen rätt att begära in handlingar och upplysningar från en stiftelse. Finansinspektionen har befogenheter att utöva tillsyn enligt ett flertal författningar.

Som konstateras avsnitt 7.9 och 7.12 har s.k. molntjänster blivit allt vanligare även inom bokföringsområdet. Detta innebär att räkenskapsinformation kan lagras på servrar anslutna till internet och därmed nås av användaren från valfri plats med internetanslutning. I vissa fall kan det rent faktiskt vara möjligt för myndigheterna att nå sådant lagrat material på distans, dvs. utan att myndigheten tar sig till den fysiska plats där servern finns. Tvångsmedelsreglerna är emellertid inte anpassade till denna möjlighet. Rättsläget i fråga om myndigheternas möjligheter att använda tvångsmedel på distans är sådant att s.k. undersökning på distans kan sägas vara antingen osäkert eller otillåtet.

Vi avgränsar oss här till att närmare redovisa möjligheten för Skatteverket och de brottsutredande myndigheterna att använda

¹² Regeringen har i propositionen En effektivare konkurshantering (prop. 2020/21:148) föreslagit ändringar i konkurslagen som ska träda i kraft den 1 juli 2021. Bland annat ska *räkenskapsmaterial* ersättas med *räkenskapsinformation* och *andra handlingar* med *annat material*.

tvångsmedel. Beslagsutredningen har även lämnat förslag som vi i relevanta delar beskriver.

Skatteverkets tvångsmedel

Skatteverket har enligt bestämmelser i 41 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, möjlighet att inom ramen för en skatterevision bland annat granska räkenskapsmaterial. Den reviderade är skyldig att tillhandahålla handlingar och lämna upplysningar. När det gäller upptagningar som bara kan uppfattas med tekniska hjälpmedel ska den reviderade på begäran av skatterevisorn ge denne tillfälle att använda sådana hjälpmedel för att granska upptagningarna. Denna skyldighet gäller inte om den reviderade tillhandahåller en kopia av upptagningen och kopian utan svårighet kan granskas med hjälpmedel som revisorn har tillgång till. Revisorn ska ges tillfälle att kontrollera att kopian stämmer överens med den upptagning som finns hos den reviderade. Skatteverkets granskningar får inte verkställas via telenätet.

Skatteverket har även möjlighet att använda sig av tvångsmedel i form av s.k. bevissäkring, som regleras i 45 och 69 kap. SFL. Inom ramen för en bevissäkring får Skatteverket under vissa förutsättningar med tvång genomföra revision i den reviderades verksamhetslokaler, eftersöka och omhänderta handlingar samt försegla lokaler, förvaringsplatser och andra utrymmen. Med handling avses framställning i skrift eller bild och upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas bara med tekniska hjälpmedel. Till andra utrymmen hör även förvar av data för automatisk informationsbehandling oavsett om anläggningen är portabel eller inte. Det saknar betydelse om den som åtgärden avser äger eller hyr utrymmet, utan det avgörande är om han på ett eller annat sätt disponerar det (prop. 1993/94:151 s. 153). Inte heller vid bevissäkring får granskningen verkställas via telenätet.

Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat prövningstillstånd i fråga om tillämpningen av reglerna om bevissäkring avseende handlingar som är lagrade i en molntjänst (mål nr 655-20). Av den överklagade domen (Kammarrätten i Sundsvalls dom den 14 januari 2020 i mål nr 3089-19) framgår att Skatteverket med stöd av 45 kap. 6 § SFL bland annat yrkade att handlingar som omfattas av skatterevisionen, samtidigt som eftersökning genomförs på fysisk adress,

skulle få eftersökas och omhändertas i den reviderades verksamhetsutrymme knuten till en specifik e-postadress på server lokaliserad på okänd adress men som disponeras av den reviderade från dennes verksamhetslokal och/eller bostad. Detsamma gällde den reviderades verksamhetsutrymme knuten till en digital handelsplats, även den på server lokaliserad på okänd adress.

Kammarrätten konstaterade i fråga om serverna att Skatteverket inte preciserat vilken eller vilka servrar som tillståndet gällde, eller vem som ägde dem. Domstolen ansåg därför att själva lagringsplatsen för uppgifterna inte var tillräckligt identifierad för att utgöra en verksamhetslokal i SFL:s mening. Kammarrätten ansåg däremot att e-postkontot och kontot på den digitala handelsplatsen var tydligt identifierade i ansökan. Frågan var om kontona i sig kunde uppfylla kriterierna för att utgöra verksamhetslokaler enligt 3 kap. 18 § SFL. Kammarrätten kom fram till att så inte var fallet med följande motivering:

Varken e-postkontot eller kontot på den digitala handelsplatsen är sådana fysiska utrymmen som anges i exemplen i 3 kap. 18 § SFL. I en digital miljö skapas avgränsningarna inte nödvändigtvis genom att informationen fysiskt separeras från annan information, utan genom logiska avgränsningar, som vad gäller t.ex. e-postkonton möjliggör att en användare genom inloggning på sitt konto bl.a. får tillgång till informationen, möjlighet att ta emot och skicka meddelanden samt möjlighet att avgöra vilken information som ska sparas på kontot. Kammarrätten anser att kontona, som disponeras av A, i praktiken är avgränsade på ett sådant sätt att de funktionsmässigt skulle kunna jämföras med ett fysiskt utrymme.

Det finns under vissa omständigheter grund för att utvidga eller göra en analog tillämpning av äldre lagstiftning så att den kan tillämpas i en digital kontext. Att så kan ske framgår bl.a. av Högsta domstolens avgörande NJA 2015 s. 631. När det gäller tvångsåtgärder mot enskilda finns dock starka legalitets- och integritetsaspekter som talar emot att tolka lagstiftningen på ett sätt som går utöver vad som framgår av ordalydelsen. I det aktuella fallet finns heller inget stöd för en sådan tolkning i vare sig förarbetena eller något avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen. Kammarrätten gör därför bedömningen att e-postkontot och kontot på den digitala handelsplatsen inte utgör, och inte heller bör jämföras med, en verksamhetslokal enligt 3 kap. 18 § SFL.

De brottsutredande myndigheternas tvångsmedel

I fråga om de brottsutredande myndigheterna finns bestämmelser om straffprocessuella tvångsmedel i rättegångsbalken. Myndigheterna kan använda sig av husrannsakan och beslag för att säkra räkenskapsinformation. Reglerna har varit föremål för översyn av Beslagsutredningen i betänkandet Beslag och husrannsakan – ett regelverk för dagens behov (SOU 2017:100).

Om det finns anledning att anta att ett brott har begåtts på vilket fängelse kan följa får husrannsakan genomföras i hus, rum eller slutet förvaringsställe. En sådan husrannsakan får genomföras bland annat för att söka efter föremål som kan tas i beslag eller i förvar eller annars för att utröna omständigheter som kan vara av betydelse för utredning om brottet. Föremål som skäligen kan antas ha betydelse för utredning om brott får tas i beslag.

När det gällde elektronisk information var Beslagsutredningens tolkning sådan information inte i sig kan tas i beslag utan att samtidigt det fysiska lagringsmediet beslagtas. Vidare konstaterade utredningen att om elektronisk information finns lagrad externt anses det inte tillåtet enligt svensk rätt att bereda sig tillgång till den externt lagrade informationen, eftersom den i fysisk mening inte finns på platsen för husrannsakan. Om servern där informationen är lagrad finns i Sverige kan man i stället genom husrannsakan hos tjänsteleverantören och beslag av servern få tillgång till den eftersökta informationen. Dock kan starka proportionalitetshänsyn göra sig gällande i ett sådant fall.

Beslagsutredningen anförde vidare att om den elektroniska informationen helt eller delvis finns i utlandet har det ansetts att tvångsmedel inte kan användas, eftersom det inte är tillåtet för svenska myndigheter att ägna sig åt myndighetsutövning på andra staters territorium utan att den andra staten går med på det enligt de regler som gäller där. De brottsbekämpande myndigheterna är därför hänvisade till att försöka få fram informationen genom att begära internationell rättslig hjälp i brottmål eller på frivillig väg. Saken kompliceras av att det många gånger är svårt eller omöjligt att utan medverkan från molnföretaget få klarhet i var informationen finns lagrad. I många fall kan den saken inte klarläggas även om tjänsteleverantören medverkar.

Beslagsutredningens förslag

Beslagsutredningen föreslog bland annat att det ska införas ett nytt tvångsmedel, undersökning på distans. Tvångsmedlet ska innebära en möjlighet att använda en fysisk informationsbärare som påträffats under en husrannsakan eller som har tagits i beslag för att bereda sig tillgång till information som finns lagrad på annan plats. En undersökning på distans ska enbart få ske genom inloggning i informationssystemet eller motsvarande förfarande. Begränsningen till inloggningsfallen innebär att det inte ska vara tillåtet att installera programvara eller maskinvara i syfte att få tillgång till informationen via ett kommunikationsnät. En annan förutsättning för en undersökning på distans ska vara att det finns anledning att anta att det har begåtts ett brott på vilket fängelse kan följa. Undersökningen ska få göras i ett informationssystem som den som skäligen kan misstänkas för brottet kan antas ha använt. Undersökningen ska få ske för vissa syften.

Beslagsutredningen anförde i fråga om de brottsbekämpande myndigheternas möjligheter att genom undersökning på distans bereda sig åtkomst till elektronisk information som är lagrad i ett annat land, att det finns anledning att fokusera på vilka andra anknytningsmoment som bör kunna grunda jurisdiktion, snarare än själva lagringsplatsen. Detta gäller särskilt vid ”loss of location”, dvs. situationer där man inte vet var elektronisk information är lagrad eller vilken stats regler som ska tillämpas på informationen. Tänkbara anknytningsmoment kan vara till exempel var brottet begåtts och vilket land som har straffrättslig jurisdiktion och utreder det, var den misstänkte befinner sig och om åtgärden kan vidtas utan hjälp från något annat lands myndigheter.

Utredningen konstaterade att det för närvarande pågår arbeten i Europeiska unionen och Europarådet som syftar till att nå en internationell konsensus på området. Utredningen ansåg att ett ställningsstagande i frågan om ett svenskt synsätt inte lämpade sig för lagstiftning, utan de närmare förutsättningarna för jurisdiktion bör i stället utmejslas i rättspraxis.

Vi konstaterar att Beslagsutredningens betänkande har varit på remiss och att det i skrivande stund bereds inom Regeringskansliet.

7.8 EU:s dataflödesförordning och dataskyddsförordning

I våra direktiv anges att vi ska beakta relevant arbete som pågår inom EU och det svenska arbetet med att genomföra på området aktuella EU-rättsakter. I direktiven pekar regeringen bland annat på Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2018/1807 av den 14 november 2018 om en ram för det fria flödet av andra data än personuppgifter i Europeiska unionen (dataflödesförordningen) som började gälla från och med den 18 juni 2019. Vi redovisar därför övergripande förordningen i det följande. I avsnitt 7.12 återkommer vi till frågan om hur förordningen förhåller sig till vårt uppdrag.

Dataflödesförordningen syftar till att säkerställa att andra elektroniska data än personuppgifter ska kunna behandlas fritt i hela EU. Den förbjuder också begränsningar av var data kan lagras eller behandlas.

Förordningen är enligt artikel 2.1 tillämplig på behandling av andra data än personuppgifter som tillhandahålls som en tjänst till användare som är bosatta eller har ett verksamhetsställe i unionen, oavsett om tjänsteleverantören är etablerad i unionen eller inte. Den är även tillämplig på sådan behandling om den utförs för eget behov av en fysisk eller juridisk person som är bosatt eller har ett verksamhetsställe i unionen.

Data som utgör personuppgifter omfattas av EU:s dataskyddsförordning¹³ (GDPR). Om en datamängd består av både personuppgifter och andra data än personuppgifter är dataflödesförordningen enligt artikel 2.2 tillämplig på den del av datamängden som utgörs av andra data än personuppgifter. Om personuppgifter och andra data än personuppgifter i en datamängd är ouplösligt sammanlänkade påverkar inte dataflödesförordningen tillämpningen av dataskyddsförordningen.

Enligt artikel 1.3 i dataskyddsförordningen får det fria flödet av personuppgifter inom unionen varken begränsas eller förbjudas av skäl som rör skyddet för fysiska personer med avseende på behandlingen av personuppgifter. Av skäl 13 anges bland annat att för att den inre marknaden ska fungera väl krävs att det fria flödet av per-

¹³ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG (allmän dataskyddsförordning).

sonuppgifter inom unionen inte begränsas eller förbjuds av skäl som har anknytning till skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter.

Enligt artikel 4.1 i dataflödesförordningen ska datalokaliseringskrav vara förbjudna såvida de inte är motiverade med hänsyn till allmän säkerhet, i överensstämmelse med proportionalitetsprincipen. Enligt andra stycket i punkten påverkas inte datalokaliseringskrav som fastställts på grundval av befintlig unionsrätt. Medlemsstaterna kan med andra ord åberopa EU-rätt för att få behålla datalokaliseringskrav.

Definitionen av *datalokaliseringskrav* finns i artikel 3.5. Av artikeln framgår att begreppet omfattar varje skyldighet, förbud, villkor, begränsning eller annat krav enligt vilket databehandling ska äga rum på en viss medlemsstats territorium eller som hindrar behandling av data i någon annan medlemsstat. Definitionen omfattar både krav som föreskrivs i en medlemsstats lagar eller andra författningar och krav som är ett resultat av en medlemsstats och dess offentlighetsrättsliga organs allmänna och konsekventa administrativa praxis.

I artikel 5 i dataflödesförordningen finns bestämmelser om tillgång till data för behöriga myndigheter. Av artikeln framgår att förordningen inte ska påverka behöriga myndigheters befogenheter att begära eller få tillgång till data för utförande av sina uppdrag i enlighet med unionsrätten eller nationell rätt. Behöriga myndigheter får inte nekas tillgång till data på grund av att den behandlas i en annan medlemsstat (punkt 1).

Punkt 2 i artikeln ger behöriga myndigheter grund för att begära assistans av myndigheter i andra medlemsstater för få tillgång till en användares data. Detta gäller om myndigheten begärt, men inte fått, tillgång till datan och det saknas samarbetsmekanismer enligt unionsrätten eller internationella avtal för utbyte av data. Förfarandet för en begäran om assistans enligt artikel 5.2 finns i artikel 7.

Om en begäran om assistans innefattar tillträde till en fysisk eller juridisk persons lokaler, inbegripet till utrustning och medel för databehandling, måste enligt punkt 3 sådant tillträde vara förenligt med unionsrätten eller nationell processrätt.

Enligt punkt 4 får medlemsstaterna därtill tillämpa effektiva, proportionella och avskräckande sanktioner för underlåtelse att fullgöra en skyldighet att tillhandahålla data, i enlighet med unionsrätten och nationell rätt. I det fall en användare missbrukar sina rättigheter får

en medlemsstat enligt andra stycket i punkt 4 vidta strikt proportionella interimistiska åtgärder mot den användaren. Detta gäller förutsatt att det är motiverat med hänsyn till att tillgången till data brådskar samt med beaktande av de berörda parternas intressen. Staten har i vissa sådana fall en skyldighet att underrätta Europeiska kommissionen.

EU:s medlemsstater ska därtill vidta en rad åtgärder i anslutning till förordningen. De ska bland annat omedelbart informera Europeiska kommissionen om alla potentiella nya datalokaliseringsskrav. De ska även senast den 30 maj 2021 upphäva alla omotiverade datalokaliseringsskrav eller underrätta kommissionen om de krav som de anser vara motiverade.

Även kommissionen ska vidta en rad åtgärder, inklusive att uppmuntra utarbetande av självreglerande uppförandekoder på EU-nivå. Koderna ska bland annat omfatta bästa praxis för byte av tjänstleverantör och dataportering och certifieringssystem som underlättar jämförelse av produkter och tjänster för professionella användare när det gäller databehandling.

7.9 Den tekniska utvecklingen inom redovisningsområdet

Den tekniska utvecklingen inom bokföringsområdet kan sägas ha skett i två faser. I den första fasen gick utvecklingen från bokföring på papper till användning av bokföringsprogram med lokalt lagrade bokföringsdata. Vi befinner oss nu i nästa fas i den tekniska utvecklingen som präglas av en allt mer genomgående digitalisering och där allt fler företag går över till att använda olika molnbaserade lösningar för sin elektroniska bokföring.

Vi har haft kontakt med företrädare för sex större programvaruleverantörer i Sverige som levererar elektroniska bokföringssystem till mindre företag: Björn Lundén, Edison, Fortnox, Hogia, Visma och Wolters Kluwer. Samtliga erbjuder bokföringssystem som bygger på molnbaserade lösningar och digitala flöden. Användning av molntjänster är vanlig såväl bland redovisningskonsulter som företag. Utredningen har genom Srf konsulterna i november 2020

ställt frågor till förbundets medlemmar.¹⁴ Av de som besvarade enkäten använde cirka 90 procent molnbaserade tjänster. Av de resterande hade cirka 30 procent övervägt att övergå till sådana tjänster.

Molnbaserade bokföringstjänster innebär enkelt uttryckt att räkenskapsinformationen och även många gånger programvaran finns på servrar anslutna till internet i stället för att vara lokalt lagrade på företagets datorer. Vid molnlagring förekommer även alternativ till traditionella filsystem, såsom s.k. blocklagring och objektlagring (IBM, 2019).

Det finns flera fördelar. Tjänsterna är skalbara vilket innebär att företaget på ett enkelt sätt kan beställa mer kapacitet i molnet i stället för att företaget självt ska investera i kostsam digital infrastruktur när det växer. Behovet av egen it-personal minskar och stor-driftsfördelar kan utnyttjas.

Lagring i molnet kan även göras på ett säkert sätt genom exempelvis genom säkerhetskopiering i realtid och genom att informationen lagras på flera olika platser. Programvaruföretaget och molntjänstleverantören kan, liksom vid lagring lokalt, begränsa möjligheterna för användaren att göra otillåtna ändringar i räkenskapsinformationen.

Molnlagring innebär därtill att företaget kan nå och kommunicera med sitt bokföringssystem i princip var som helst ifrån, exempelvis genom en app i mobiltelefonen. Genom att använda de kamerafunktioner som finns i smarta telefoner kan företagare och anställda skanna handlingar, exempelvis kvitton för utlägg, och ladda upp dem direkt i företagets system.

En annan utveckling är att allt fler delar av bokförings- och redovisningsprocessen digitaliseras. Moderna bokföringsprogram möjliggör inskanning av exempelvis kvitton för utlägg och fakturor som kommer in i pappersform. Genom fakturatolkningssystem kan informationen registreras automatiskt i systemet. Det finns även AI-funktioner som tar fram konteringsförslag baserat på hur användaren tidigare har bokfört. Dessutom kan moderna kassaregister ta fram och skicka kvitton i elektronisk form på sådant sätt att kunden kan ta emot och läsa uppgifterna.

¹⁴ Genom Srf Konsulterna har vi låtit genomföra en enkät riktad till närmare 2 800 auktoriserade redovisningskonsulter. Enkäten hade en svarsfrekvens om 15 procent och enligt beräkningar som förbundet har gjort representerar de svarande drygt 30 000 företag.

Utvecklingen har även gått mot allt fler sammanlänkade system. Det finns bokföringsprogram med s.k. bankkoppling där bokföringen och betalningsuppdraget till banken sker i ett moment. Systemet kan sedan föreslå en matchning av betalningen från bankkontot mot exempelvis en leverantörsfaktura. Ett annat exempel är möjligheten att lämna in årsredovisningen digitalt, en möjlighet som kan byggas in i bokföringssystemet.

Utvecklingen innebär inte enbart en tillgång till mer kostnads-effektiva och säkra lösningar. För mikroföretag kan den även göra det lättare att följa och tillämpa redovisningsreglerna genom att bokföringssystemen erbjuder olika former av beslutsstöd.

Utvecklingen sker även genom olika projekt inom den offentliga sektorn. Här kan nämnas de fem nordiska ländernas samarbetsprojekt Nordic Smart Government. Programmet är ett samarbete mellan ett antal nordiska organisationer med de nordiska företagsregistreringsmyndigheterna (för Sveriges del Bolagsverket) som samverkansparter. Programmets syfte är att den digitala infrastrukturen i Norden ska anpassas och harmoniseras. Målet är att göra affärsdata tillgängliga och användbara över hela Norden. Det ska finnas ett automatiserat flöde av strukturerade och standardiserade data i hållbara digitala informationskedjor, som med stöd av ändamålsenliga programvaror möjliggör en informationssäker och effektiv hantering av data i till exempel beställningar, fakturor och kvitton. Det ger också en möjlighet att i realtid kunna dela data mellan leverantörer och effektivisera för alla parter genom automatisk rapportering till myndigheterna. Det förutsätter att de små och medelstora företagen för sin bokföring utvecklar sitt användande av programvaror som stödjer ett sådant digitalt flöde.

Vi konstaterar att det finns behov av att anpassa reglerna om arkivering till den tekniska utvecklingen. Vi har i utredningsarbetet identifierat två problem med de nuvarande reglerna som skapar särskilda negativa konsekvenser för företagen:

- kravet på bevarande av material i ursprungligt skick under en viss tid efter överföring av räkenskapsinformationen till annat material (7 kap. 6 § BFL) och
- kravet på förvaring i Sverige samt anmälan respektive tillstånd vid förvaring av elektronisk räkenskapsinformation utomlands (7 kap. 2, 3 a och 4 §§ BFL).

Dessa problem beskrivs närmare i avsnitt 7.11 respektive 7.12.

Därtill har vi identifierat vissa ytterligare behov av att modernisera och förtydliga formuleringar i 7 kap. BFL. Detta beskrivs närmare i avsnitt 7.13.

7.10 Internationell utblick

7.10.1 Sammanfattning

Vi har gjort en genomgång av reglerna i Danmark, Finland, Norge, Nederländerna och Tyskland med inriktning på dels regler om former för bevarande av räkenskapsinformation, dels möjligheten att förvara räkenskapsinformation, särskilt elektronisk sådan, utanför landets gränser. För att komplettera bilden har vi även undersökt vilka möjligheter myndigheterna har att använda tvångsmedel för att säkra elektronisk räkenskapsinformation som lagras utanför landet. Vi har begränsat oss till de brottsutredande myndigheterna.

Sammanfattningsvis ser det ut på följande sätt när det gäller krav på bevarande av material med räkenskapsinformation i ursprungligt skick. Inget av de fem länderna ställer upp ett uttryckligt krav på att företagen, efter en överföring, ska bevara material med räkenskapsinformation i ursprungligt skick ett visst antal år, motsvarande kravet i 7 kap. 6 § BFL. I Norge finns ett uttryckligt krav på att pappersoriginalet bevaras till dess den elektroniska kopian säkerhetskopierats. Alla länder utom Danmark har även uttryckliga regler i någon form om överföring av räkenskapsinformation mellan olika former för bevarande. I Danmark följer möjligheten att överföra informationen i stället indirekt av lagen.

När det gäller den geografiska platsen för förvaring av elektronisk räkenskapsinformation kan sammanfattningsvis följande sägas.

I Danmark får elektronisk räkenskapsinformation förvaras utomlands om företaget kan ge tillgång till informationen i Danmark och kan ta fram den i klartext eller i ett erkänt filformat. Lösenord, beskrivningar av system och liknande måste dock förvaras i Danmark. För lagring av elektroniska fakturor utomlands finns i skattelagstiftningen en anmälningsplikt och en skyldighet att ge myndigheterna onlineåtkomst liknande den svenska regleringen. Dock finns det inget krav på tillstånd vid förvaring utanför EU.

I Finland ska räkenskapsinformationen förvaras så att den utan ogrundat dröjsmål kan granskas av myndigheter och revisorer med utgångspunkt i Finland. Det finns inte något krav på anmälan eller ansökan för förvaring av elektronisk räkenskapsinformation utanför landet.

I Norge finns regler som tillåter förvaring av elektronisk räkenskapsinformation i, för närvarande, de övriga nordiska länderna. Informationen måste vara tillgänglig i läsbar form och ska kunna skrivas ut på papper från en terminal eller liknande i Norge under hela bevarandeperioden. Den bokföringsskyldige ska informera Skattemyndigheten om vilket bokföringsmaterial som förvaras i utlandet, var materialet förvaras och hur kontrollmyndigheterna vid varje tidpunkt kan få åtkomst till det.

I Nederländerna finns inte något krav på förvaring av räkenskapsinformation i landet. I stället gäller att informationen ska förvaras på ett sådant sätt att den juridiska personens rättigheter och skyldigheter kan bli kända vid varje tillfälle (civillagen), respektive att en revision är möjlig inom en rimlig tidsperiod (skattelagstiftningen).

I Tyskland finns ett krav på tillstånd från skattemyndigheterna vid förvaring av elektronisk räkenskapsinformation utanför landet. Kravet på tillstånd har nyligen avskaffats i förhållande till länder inom EU. Förvaring av informationen i andra EU-länder är tillåtet så länge det inte finns några begränsningar för skattemyndigheterna att få åtkomst till materialet.

I samtliga undersökta länder har de brottsutredande myndigheterna större möjligheter än de svenska myndigheterna (jfr. avsnitt 7.7) när det gäller att skaffa sig tillgång till räkenskapsinformation lagrad på servrar utanför landets gränser.

7.10.2 Danmark

Löpande bokföring och bevarande och förvaring av bokföringsmaterial regleras i bogføringsloven¹⁵. Lagen ändrades 2015 i syfte att anpassa reglerna till digitaliseringen och samtidigt åstadkomma administrativa och ekonomiska lättnader för företagen (Forslag til Lov om ændring af bogføringsloven, 2014/1 LSF 51). Myndigheten

¹⁵ Lagkungörelse nr. 648 av 15. juni 2006 som ändrats genom § 62 i lag nr. 468 av 17. juni 2008, § 5 i lag nr. 1231 av 18. december 2012 och lag nr. 55 av 27. januari 2015.

Erhvervsstyrelsen har tagit fram en vägledning till lagen (Erhvervsstyrelsen, 2019) samt ett supplement till vägledningen som avser förvaring av elektroniskt bokföringsmaterial och myndigheters tillgång till detta (Erhvervsstyrelsen, 2018). Vägledningen och supplementet är inte rättsligt bindande men kan användas som stöd i tolkningen av lagen och dess förarbeten. Det finns även särskilda regler om förvaring av fakturor i momsloven¹⁶.

Lagändringarna 2015

Tidigare gällde som huvudregel att bokföringsmaterial skulle förvaras i Danmark. Undantag fanns i viss utsträckning i fråga om den bokföringsskyldiges verksamhet i utlandet. Vidare tilläts förvaring utomlands under innevarande och närmast föregående månad. Därtill hade myndigheten *Erhvervsstyrelsen* bemyndigats att bevilja dispens samt att meddela administrativa föreskrifter om generella undantag. Enligt myndighetens föreskrifter tilläts under vissa förutsättningar förvaring av bokföringsmaterial i de nordiska länderna. I övrigt gällde däremot ett ansökningsförfarande där företag behövde redogöra närmare för bland annat vilka delar av bokföringsmaterialet som skulle förvaras utomlands, anledningen till att företaget ville göra detta och var materialet skulle förvaras (2014/1 LSF 51, s. 4).

Fram till cirka år 2012 hade Erhvervsstyrelsen en förhållandevis restriktiv praxis, där ansökningarna avslogs i flertalet ärenden om förvaring av elektroniskt bokföringsmaterial utomlands (bortsett från i de nordiska länderna). Detta berodde på att såväl skattemyndigheterna som polisen hördes i samtliga ärenden, och bägge myndigheter anförde i stort sett i samtliga ärenden, att en beviljad dispens kunde få betydelse för myndigheternas tillsyns- och utredningsmöjligheter. Mot den bakgrunden meddelade Erhvervsstyrelsen avslag, då det framgick av förarbetena till den lagstadgade dispensmöjligheten, att dispens bara kunde meddelas i de särskilda fall, där hänsynen till myndigheternas tillsynsmöjligheter och polisens utredningsmöjligheter fullt ut kunde tillgodoses på annat sätt. En rad

¹⁶ Lagkungörelse nr. 760 av den 21 juni 2016, med de ändringar som följer av § 6 i lag nr. 474 av den 17 maj 2017, § 18 i lag nr. 1555 av den 19 december 2017, § 8 i lag nr. 1130 av den 11 september 2018, § 4 i lag nr. 1430 av den 5 december 2018, § 10 i lov nr. 1431 av den 5 december 2018, § 5 i lag nr. 1726 av den 27 december 2018 och § 2 i lag nr. 591 av den 13 maj 2019.

beslut blev dock överklagade till Erhvervsankenævnet, som återförvisade ärendena till Erhvervsstyrelsen för att myndigheten skulle meddela dispens och bestämma villkor för dispensen.

Reglerna ändrades 2015 så att elektroniskt bokföringsmaterial kunde förvaras utomlands utan någon föregående ansökan, förutsatt att förvaringen skedde i enlighet med vissa närmare angivna krav. Begränsningarna behölls däremot såvitt avsåg bokföringsmaterial i pappersform. De generella undantagen för förvaring i de nordiska länderna fördes in i lagen. Vidare infördes en befogenhet för myndigheterna att kräva att få utlämnat elektroniskt bokföringsmaterial i elektronisk form i ett erkänt filformat. Därtill gavs myndigheterna befogenhet att begära ut bokföringsmaterialet även om det förvarades hos tredje man.

Bokföringsmaterialets form

I § 6 bokföringsloven finns en generell bestämmelse om att bokföringen ska organiseras och utföras i enlighet med god bokföringssed (motsvarande god redovisningssed) med hänsyn till verksamhetens art och omfattning. Dessutom ska enligt bestämmelsen bokföringen organiseras och utföras på ett sådant sätt att bokföringsmaterialet inte förstörs, försvinner eller förvanskas, liksom att det skyddas mot fel och missbruk.

Till skillnad från den svenska bokföringslagen innehåller bokföringsloven emellertid inga krav på bevarande av bokföringsmaterial i den form det ursprungligen inkom till ett företag. Om bokföringsmaterialet lagras på elektroniska medier, mikrofilm eller liknande, krävs dock att det kan skrivas ut i klartext utan bearbetningar, beräkningar eller anpassningar (§ 10 andra stycket).

Enligt 10 § tredje stycket ska vidare beskrivningar av system för att hämta och skriva ut bokföringsmaterialet i klartext alltid förvaras i klartext. Detta inkluderar uppgifter om lösenord och om hur data kan dekrypteras (§ 14 tredje stycket 2).

Med *klartext* avses utskrift på papper eller mikrofilm i läsbart format, till exempel fakturformat eller motsvarande strukturerat, tydligt och otvetydigt förståeligt format. Bestämmelsen innebär inte att materialet under hela bevarandeperioden nödvändigtvis måste lagras på samma medium (1998/1 LSF 63, kommentaren till § 10).

Det finns inte någon uttrycklig bestämmelse om överföring av bokföringsmaterial mellan olika lagringsmedier, exempelvis genom inskanning av pappershandlingar. Sådan överföring är dock möjlig så länge kraven i § 6 att bokföringsmaterialet inte förstörs, försvinner eller förvanskas, liksom att det skyddas mot fel och missbruk. Den bokföringsskyldige får själv välja hur kravet ska uppfyllas. Enligt uppgift till oss från Erhvervsstyrelsen åligger det således den bokföringsskyldige att självt etablera förnuftiga och säkra processer för överföringen, exempelvis genom bevarande av original, skyldighet för anställda att ge in kvitton eller rutiner för stickprover.

Enligt Erhvervsstyrelsens vägledning, avsnitt 6.1.1, ska externa verifikationer, dvs. verifikationer som kommit in till företaget utifrån, som ska överföras till elektronisk form skannas så att man, liksom vid mikrofilm, kan upprätthålla originalets utseende med eventuella påskrifter, signaturer och attester. Vidare sägs i vägledningen att för att bevisvärdet ska upprätthållas ska det genom lämpliga kontrollåtgärder åtminstone säkras att det under hela bevarandeperioden kan dokumenteras

- att dokumenten är fullständigt överförda med all information som gällde vid godkännandetidpunkten,
- att dokumenten och deras information inte kan ändras under förvaringen, och
- att senare utskrifter av dokumenten stämmer överens med de lagrade bilderna.

Förvaring av bokföringsmaterialet

Den bokföringsskyldige ska förvara bokföringsmaterialet på ett betryggande sätt i fem år från utgången av det räkenskapsår som materialet avser. Förvaringen ska ske på ett sätt som under hela förvaringstiden möjliggör en självständig och entydig hämtning av det aktuella materialet (§ 10 första stycket).

Generellt gäller därtill att bokföringsmaterialet ska förvaras på ett sådant sätt att det utan svårigheter kan göras tillgängligt i Danmark för offentliga myndigheter med flera som enligt annan lagstiftning har rätt att kräva insyn i materialet (§ 12 första stycket).

När det gäller möjligheten att förvara bokföringsmaterial utomlands är det skillnad mellan reglerna för elektroniskt material och för material i pappersform.

Elektroniskt bokföringsmaterial får enligt § 12 andra stycket alltid förvaras såväl i Danmark som utomlands om den bokförings-skyldige

- förvarar materialet i enlighet med bogföringslovens övriga krav (exempelvis registrering, dokumentation och arkiveringstid, se 2014/1 LSF 51, s. 9),
- när som helst kan ta fram materialet och ge tillgång till det i Danmark,
- förvarar eventuella beskrivningar av de system som används osv. och alla eventuella nödvändiga lösenord osv. i Danmark och
- ser till att materialet skrivs ut i klartext eller görs tillgängligt i ett erkänt filformat.

Till skillnad från vad som gäller enligt den svenska bokföringslagen finns enligt bogföringsloven inte någon skyldighet att anmäla till myndigheter var i utlandet elektroniskt bokföringsmaterial är förvarat. I förarbetena till § 12 uttalas vidare att kravet på tillgängliggörande av sådant material är uppfyllt om den bokföringsskyldige tillhandahåller online-åtkomst till materialet så att myndigheter hela tiden i Danmark via till exempel en dator med tillgång till Internet kan få tillgång till materialet. Det saknar betydelse om servern som bokföringsmaterialet lagras på fysiskt finns i Danmark eller utomlands. Detsamma gäller om företaget använder en molnlösning där den fysiska platsen för servern inte är känd (2014/1 LSF 51, s. 8 f.).

För bokföringsmaterial i pappersform gäller däremot som huvudregel att det ska förvaras i Danmark. Från detta finns tre undantag.

Bokföringsmaterialet får för det första förvaras i ett annat nordiskt land. För det andra får material som avser innevarande eller föregående månad förvaras utomlands. För det tredje finns dessutom ett undantag för material som avser den bokföringsskyldiges verksamhet i utlandet. Verifikationer som hör till sådan verksamhet får förvaras i det land där verksamheten bedrivs under hela arkiveringstiden medan övrigt material får förvaras där under den innevarande månaden och de tre föregående månaderna.

Om bokföringsmaterial i pappersform förvaras i utlandet ska materialet förvaras i enlighet med bogföringslovens övriga krav, och den bokföringsskyldige ska när som helst kunna ta fram materialet och ge tillgång till det i Danmark (§ 12 tredje–sjätte stycket).

Innehållet i en myndighets befogenhet att ta del av bokföringsmaterial regleras i § 15, medan grunden för befogenheten framgår av annan lagstiftning. Dock kan Erhvervsstyrelsen med stöd av § 15 fjärde stycket i bogföringsloven alltid inhämta relevant bokföringsmaterial.

Av § 15 framgår bland annat att myndigheterna får kräva att den bokföringsskyldige, utöver bokföringsmaterialet som sådant, kostnadsfritt tillhandahåller allt som krävs för att hämta och läsa materialet. Bestämmelsen reglerar även en skyldighet att översätta till danska eller engelska samt omräkna utländsk valuta till danska kronor. Skyldigheten att ge tillgång gäller även tredje man hos vilken materialet förvaras.

Om bokföringsmaterialet lagras i elektronisk form kan myndigheterna med stöd av § 15 tredje stycket kräva att materialet lämnas ut i ett erkänt filformat i elektronisk form eller skickas digitalt i ett erkänt filformat. I förarbetena till bogföringsloven anges att det är myndigheten som bestämmer om materialet ska lämnas ut eller skickas digitalt. När det gäller frågan om vad som är ett erkänt filformat nämns xml, csv och liknande. Det ska vara fråga om ett format som kan användas av myndigheterna i deras tillsyns- och utredningsarbete (2014/1 LSF 51, s. 9–10 och 12).

Erhvervsstyrelsen får med stöd av § 1 a meddela föreskrifter om sådan digital kommunikation, inklusive filformat. Myndigheten har inte meddelat sådana föreskrifter men behandlar frågan om vad som utgör erkända filformat i supplementet till sin vägledning. I supplementet konstateras att det inte uppstått några problem i praktiken att få utlämnat bokföringsmaterialet i ett användbart format (se Erhvervsstyrelsen, 2018, avsnitt 3.1.2.4).

I fråga om förvaring av fakturor gäller utöver bestämmelserna i bogföringsloven även § 52 c momsloven. Elektroniska fakturor får förvaras i utlandet om verksamheten meddelar förvaringsplatsen till Skatteförvaltningen. Skatteförvaltningen har rätt att för kontrolländamål rätt att få elektronisk onlineåtkomst och möjlighet att ladda ner och använda de fakturor som förvaras i det andra landet. Om Skatteförvaltningen inte kan få elektronisk onlineåtkomst och tillgång till

att ladda ner och använda de elektroniskt bevarade fakturorna i utlandet får förvaring inte ske i ett land utanför EU, om det inte mellan Danmark och det andra landet finns ett rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd med rättsverkningar som motsvarar reglerna inom EU.

Bestämmelser om tvångsmedel

Brottsutredande myndigheter i Danmark kan med stöd av lov om rettens pleje (retsplejeloven) genomföra ransagning (husrannsakan) och ta föremål i beslag.

Av § 793 framgår att husrannsakan kan göras i bostäder och andra husrum, med vilket avses bland annat kontor, verkstäder, husvagnar och liknande, och även av dokument, papper och liknande samt innehållet i låsta föremål. Bestämmelserna anses innefatta en rätt att undersöka innehållet i elektroniska informationsbärare, såsom datorer.

De närmare förutsättningarna för beslag beskrivs i §§ 802, 803 och 805. Föremål får bland annat tas i beslag hos en misstänkt om hon eller han på rimlig grund är misstänkt för ett brott som faller under allmänt åtal och det kan antas att föremålet kan ha betydelse som bevis eller bör förverkas. Föremålsbegreppet (genstand) har i praxis ansetts omfatta elektroniskt lagrade dokument.

Det finns inga regler om husrannsakan på distans, dvs. via kommunikationsnät. Emellertid har Højesteret i ett avgörande den 10 maj 2012 (sag 129/2011) ansett reglerna om hemlig husrannsakan tillämpliga på genomsökning av profiler på Facebook och Messenger, trots att dessa var lagrade på servrar i utlandet. I ärendet hade Polisen fått tillgång till den misstänktes lösenord genom telefonavlyssning och använde dessa för att vid flera tillfällen logga in på hans Facebook- och Messengerkonton. Man kunde där undersöka de upplysningar och meddelanden som vid respektive inloggningstillfälle fanns på hans profiler, inklusive mottagna och avsända meddelanden.

Højesteret konstaterade att man från vilken dator som helst kunde bereda sig tillgång till profilerna. Det ansågs inte röra sig om meddelanden under befordran, eftersom de fanns lagrade på profilerna och var tillgängliga med hjälp av lösenorden. Det var därför fråga om en husrannsakan enligt § 793. Højesteret konstaterade att det handlade om en brottslighet som omfattades av dansk jurisdik-

tion, att utredningen genomfördes av danska myndigheter och att åtgärden kunde vidtas utan hjälp av utländska myndigheter. Vid sådant förhållande ansågs det inte ha någon betydelse att de aktuella profilerna var lagrade på servrar i utlandet.

Rapporten *Opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet* togs fram 2013 av en gemensam arbetsgrupp utsedd av Ehrvervsstyrelsen, SKAT och Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet (SØIK). Elektroniskt lagrad räkenskapsinformation som förvaras i utlandet framhålls i rapporten som problematisk ur brottsutredningssynpunkt (Ehrvervsstyrelsen, m.fl., 2013, s. 15 f.).

SØIK anförde i rapporten att ett antal länder hade meddelat att de inte godtar terminalefterforskning från Danmark och att detta stödde myndighetens uppfattning att en husrannsakan av en utländsk server skulle jämföras med en husrannsakan på främmande stats territorium, vilket kräver den statens inblandning. SØIK anförde att polisen som utgångspunkt därför inte kan bereda sig tillgång till elektronisk information om man får vetskap att den befinner sig på en server i utlandet. I vissa situationer ansågs det emellertid, i vart fall teoretiskt, kunna antas att dansk polis ändå kan genomföra en sådan husrannsakan. Det kunde vara fallet om förvaringsstaten hade anslutit sig till G8-ländernas rekommendation eller till Europarådets it-brottskonvention från 2001. I det fallet kunde ett lagligt och frivilligt samtycke från den bokföringsskyldige vara tillräckligt, eventuellt i förening med en underrättelse i efterhand till förvaringslandet. SØIK kommenterade i rapporten Højesterets avgörande från 2012, men anförde att enligt myndighetens bedömning tog domstolen inte ställning i frågan om en husrannsakan på en utländsk server kan göras utan utländska myndigheters samtycke.

SØIK har bekräftat för oss att problembeskrivningen i rapporten alltjämt är aktuell.

7.10.3 Finland

Bestämmelser om bokföring av affärshändelser samt om bokföringsmaterial¹⁷ finns i 2 kapitlet bokföringslagen (30.12.1997/1336). Det finns bestämmelser i skattelagstiftningen som rör vad som ska

¹⁷ I den finska bokföringslagen används begreppet *bokföringsmaterial*, inte begreppet *räkenskapsinformation*.

ingå i bokföringsmaterialet, hur länge materialet ska bevaras och hur det ska presenteras för myndigheterna. Regler om själva förvaringen och sättet för arkiveringen av materialet finns däremot i bokföringslagen.

Den 1 januari 2016 trädde ett flertal ändringar i kapitlet i kraft som syftade till att modernisera reglerna i bokföringslagen. Den finska regeringen konstaterade när förslagen lades fram för riksdagen (RP 89/2015 rd) att det fanns ett uppenbart behov att uppdatera lagen så att den tillät användning av modern teknologi i full utsträckning, automatisering av bokföringen samt elektronisk dataöverföring mellan de bokföringsskyldiga och myndigheterna.

Regeringen konstaterade bland annat att bestämmelserna om bokföring och förvaring av bokföringsmaterial under räkenskapsperioden var föråldrade i och med den utveckling som skett inom it-branschen. S.k. molntjänster fanns inte då bestämmelserna kom till. Terminologin i kapitlet var i många avseenden föråldrad och motsvarade inte längre praxis inom branschen (t.ex. *grundbokföring* och *maskinläsbara datamedier*). Bestämmelserna om förvaring av bokföringsmaterial, geografiska begränsningar och undantagsförfaranden uppfyllde inte längre sin funktion när det gällde att säkerställa granskning och revision.

Moderniseringen av bokföringslagen 2016

Följande ändringar genomfördes bland annat. De begrepp som avsåg bokföringsmetoderna harmoniserades och uppdaterades så att de blev teknikneutrala och motsvarade vedertaget språkbruk och praxis inom branschen.

Med stöd av bemyndiganden i lagen hade Arbets- och näringsministeriet utfärdat beslut (1998/47 och 1998/49) med detaljerade föreskrifter om tekniska lösningar för hanteringen och förvaringen av bokföringsmaterial. Dessa beslut upphävdes i anslutning till lagändringarna. De bestämmelser i besluten som behövdes överfördes till lagen och uppdaterades så att de skulle gälla oberoende av tekniska lösningar. Avsikten var att säkerställa att lagen inte släpade efter och hindrade framtida utveckling.

Fastställandet av verifieringskedjan förtydligades och de krav som ställs på den utsträcktes till att omfatta också olika myndighets-

rapporter som regelbundet ska ges på basis av bokföringen. De tidigare, tekniskt föråldrade detaljerade bestämmelserna om det tekniska genomförandet av bokföringssystemet ersattes till stor del med tydligare och noggrannare krav på verifieringskedjan.

De detaljerade krav som gällde den tekniska formen för förvaring och hantering av bokföringsmaterial samt de geografiska kraven slopades. De ersattes med regler om att alla redovisningar och allt material utan obefogat dröjsmål måste kunna granskas på klarspråk i Finland (se nedan). De bokföringsskyldigas ansvar för omsorgsfull behandling och förvaring av bokföringsböcker betonades med hot om påföljder.

Bokföringsmaterialets form

Till skillnad från den svenska bokföringslagen innehåller den finska inga föreskrifter om olika former av material i vilken räkenskapsinformation lagras. Det finns inte heller något krav på bevarande under viss tid av informationen i den ursprungliga form i vilken materialet kommit in till eller sammanställts av företaget.

I stället gäller enligt 2 kap. 7 § första stycket i den finska bokföringslagen att verifierationer, bokföringar och annat bokföringsmaterial ska behandlas och förvaras så att *innehållet* utan svårighet kan granskas och vid behov skrivas ut i läsbar form. Av förarbetena till bestämmelsen framgår att behov av att skriva ut kan finnas om bokföringsmaterialet inte finns att tillgå i pappers- eller motsvarande form. Som exempel på det senare nämns pdf-filer (se RP 89/2015 rd, s. 45).

Lagen ställer således inte något krav på den tekniska utformningen av bokföringsmaterialet. Däremot får enligt 7 § andra stycket inte innehållet i materialet ändras eller strykas efter att vissa åtgärder vidtagits. Detta gäller efter att bokslutet upprättats, efter att en regelbunden anmälan eller deklARATION gjorts till en myndighet samt efter att den bokföringsskyldige har offentliggjort eller gett en utomstående tillgång till ett mellanbokslut som den bokföringsskyldige upprättat utifrån materialet eller något annat motsvarande dokument.

Motsatsvis får innehållet i räkenskapsinformationen således ändras fram till de kritiska tidpunkterna enligt 7 § andra stycket. I förarbetena konstateras dock att innehållet i en verifieration som

fåtts från en utomstående aktör inte får egenmäktigt ändras under räkenskapsperioden (dvs. även före de kritiska tidpunkterna). Det skulle i så fall vara fråga om en gärning som motsvarar urkundsförfalskning (se RP 89/2015 rd, s. 45).

Genom en särskild regel i 7 § tredje stycket får emellertid, även efter de kritiska tidpunkterna i 7 § andra stycket, *formatet* för verifikationer, bokföringar och annat bokföringsmaterial ändras. Detta gäller om ändringen av formatet är nödvändigt för behandlingen, överföringen eller förvaringen av materialet. Innehållet och verifieringskedjan måste då enligt bestämmelsen säkerställas.

Det ställs inte några specifika krav, såsom användning av vissa metoder eller administrativa rutiner, när bokföringsmaterialet överförs mellan olika lagringsmedia, exempelvis när pappersmaterial skannas, utan det står den bokföringsskyldige fritt att välja på vilket sätt innehållet och verifieringskedjan ska säkerställas.

Enligt bestämmelsen om verifieringskedjan i 2 kap. 6 § ska bokföringen ordnas så att sambandet mellan affärshändelser, verifikationer och noteringar dels via eventuella delbokföringar och huvudbokföringen och dels vidare till bokslutet utan svårighet kan konstateras i båda riktningarna. Detsamma gäller regelbundna anmälningar och deklARATIONER till myndigheterna för beskattning och andra ändamål.

Bestämmelsen om verifieringskedjan i 6 § får inte enbart betydelse i fråga om ändring av bokföringsmaterialets format, utan även i fråga om ändringar i innehållet i bokföringsmaterialet före de kritiska tidpunkterna i 7 § andra stycket. Om innehållet i en verifikation som den bokföringsskyldiga själv upprättat ändras, kompletteras eller korrigeras under räkenskapsperioden måste verifieringskedjan säkerställas om noteringar redan har gjorts på basis av verifikationen. Detsamma gäller situationer där innehållet i en verifikation som fåtts från en utomstående kompletteras genom den bokföringsskyldigas försorg eller om en felaktig verifikation som erhållits från en utomstående ersätts med en ny. Det måste alltid finnas en klar gräns mellan information som erhållits från en utomstående respektive informationsinnehållet i en verifikation som den bokföringsskyldiga själv har upprättat (se RP 89/2015 rd, s. 45).

Förvaring och arkivering av bokföringsmaterialet

Den finska bokföringslagen har till skillnad från den svenska inga bestämmelser om *var* bokföringsmaterialet ska förvaras. I stället gäller enligt 2 kap. 9 § att bokslut, bokföringar, verifikationer och annat bokföringsmaterial ska förvaras omsorgsfullt på ett sätt som uppfyller kraven i 7 § så att de utan ogrundat dröjsmål kan granskas av myndigheter och revisorer med utgångspunkt i Finland.

I förarbetena till 9 § konstateras följande. Kravet att verifikationer, noteringar och övrigt material ska kunna granskas utan onödigt dröjsmål gäller material som behandlas och förvaras både under räkenskapsperioden och därefter. Dröjsmålsfrågan ska bedömas från fall till fall. Den pågående räkenskapsperiodens material finns ofta tillgängligt mer eller mindre i realtid, medan det kan ta några dagar innan man får tillgång till dokument som redan en längre tid har arkiverats i pappersform. Om en granskning i realtid inte är möjlig ska den bokföringsskyldiga ge myndigheten eller revisorn en motiverad förklaring till dröjsmålet och meddela när materialet blir tillgängligt (se RP 89/2015 rd, s. 47).

I förarbetena anfördes även följande. Det är också uppenbart att den bokföringsskyldiga inte kan slippa sina skyldigheter enbart genom att påstå att bokföringsmaterialet inte är tillgängligt till exempel på grund av en flyttning eller på grund av att materialet har lämnats för förvaring till en utomstående som av ”oaktsamhet” förstört det. Den bokföringsskyldiga blir straffrättsligt ansvarig om han eller hon inte på ett trovärdigt sätt kan skingra misstanken att uppsåtligt ha undanskaffat bokföringsmaterialet (se a. st.).

Det finns i Finland inte heller någon skyldighet att anmäla till myndigheter var bokföringsmaterialet är förvarat. Av den förteckning över bokföringar och bokföringsmaterial som den bokföringsskyldige ska ha enligt 7 a § ska däremot, bland annat, framgå hur materialet förvaras. Enligt förarbetena ska det framgå av förteckningen av vilka olika delar och material den bokföring som ligger till grund för bokslutet är sammanställd, sambandet mellan dem samt var och hur de förvaras och kan läsas (se RP 89/2015 rd, s. 46). Om den bokföringsskyldige inte kan ange var materialet finns, exempelvis för att det finns lagrat på flera ställen i molnet, bör det enligt vad utredningen erfar i kontakt med finska myndigheter vara tillräckligt att

den bokföringsskyldige anger den tredje part som förvarar materialet och det avtal som klargör parternas inbördes ansvarighet.

Vidare finns i 10 § regler om arkivering efter räkenskapstidens utgång. Beroende på vilket slags bokföringsmaterial det är fråga om gäller antingen en tioårig eller en sexårig arkiveringstid. Bokföringsmaterialet ska bevaras så att kraven enligt 6, 7 och 9 §§ uppfylls.

I 10 § tredje stycket anges att om en verksamhet läggs ner eller upphör av andra skäl ska en som var bokföringsskyldig eller dennes rättsinnehavare ordna arkiveringen av bokföringsmaterialet samt anmäla till registreringsmyndigheten vem som har anförtrotts förvaringen.

Bestämmelser om tvångsmedel

Finska myndigheters möjligheter att ta bokföringsmaterial, inklusive elektroniskt sådant, i beslag regleras i tvångsmedelslagen (22.7.2011/806). En utförlig genomgång av reglerna i tvångsmedelslagen finns i betänkandet Beslag och husrannsakan – ett regelverk för dagens behov (SOU 2017:100), avsnitt 4.2. Vi hänvisar därför dit för detaljerna och återger här främst vad som gäller i fråga om möjligheten att säkra information lagrad i molnet.

Med stöd av tvångsmedelslagen kan föremål, egendom och handlingar tas i beslag bland annat om det finns skäl att anta att de kan användas som bevis i brottmål. Detta gäller även information som finns i en teknisk anordning eller i något annat motsvarande informationssystem eller på dess lagringsplattform (data). Lagen möjliggör även kopiering handlingar som ett alternativ till beslag. Beslag av data verkställs i praktiken genom att den utrustning där data finns lagrade tas i beslag. Utgångspunkten är dock att man i stället kopierar informationen när det är en tillräcklig åtgärd.

Särskilda regler om genomsökning av utrustning, såsom datorer och mobiltelefoner, finns i 8 kap. 20–27 §§. Där finns också bestämmelser som syftar till att göra sådan genomsökning möjlig och att förhindra att data går förlorade eller förändras. Med genomsökning av utrustning avses genomsökning av datainnehållet i datorer, terminalutrustning eller andra motsvarande tekniska anordningar eller informationssystem vid tidpunkten för genomsökning (20 §). Enligt uttalanden i förarbetena (se RP 222/2010 s. 316) kan genom-

sökning av utrustning också rikta sig mot andra filer som man kommer åt endast via anordningen i fråga. Om denna förutsättning är uppfylld synes det inte spela någon roll var filerna fysiskt finns lagrade.

Det finns en skyldighet för innehavare av informationssystem att på begäran ge förundersökningsmyndigheten lösenord och andra motsvarande uppgifter som behövs för genomsökning av utrustning (23 §). Skyldigheten gäller inte för misstänkta och inte heller för personer som har rätt eller skyldighet att vägra vittna.

Det finns även möjlighet att utfärda ett föreläggande om att säkra data om det före en genomsökning av utrustning finns anledning att anta att data som kan ha betydelse för utredningen av det brott som undersöks går förlorade eller förändras. Genom föreläggandet åläggs den som innehar eller har bestämmanderätten över dessa data, dock inte den som är misstänkt för brott, att säkra uppgifterna så att de inte ändras (24 §).

En skillnad i förhållande till svensk rätt är att det finns en möjlighet till genomsökning av utrustning på distans (27 §). Genomsökningen företas då utan att man använder den utrustning som finns hos eller innehas av den person som genomsökningen gäller. En genomsökning på distans får ske om ändamålsenlighetssynpunkter som gäller brottsutredningen eller om ärendets brådskande natur kräver det.

7.10.4 Norge

Löpande bokföring och bevarande och förvaring av bokföringsmaterial regleras i lov om bokføring (lov 19. november 2004 nr. 73), bokføringsloven. Finansdepartementet har meddelat föreskrifter som kompletterar bokføringsloven (forskrift om bokføring, 1 december 2004, nr. 1558). Departementets föreskrifter innehåller även vissa undantag från bokføringslovens bestämmelser. Regnskapsstandardstyret¹⁸ förvaltar standarder och har genom Bokføringsstandardstyret gjort uttalanden om god bokføringsskikk (god redovisningssed).

¹⁸ Regnskapsstandardstyret är ett organ inom den från staten fristående stiftelsen Norsk RegnskapsStiftelse.

Bokföringsmaterialets form och bevarande

Bevarande av bokföringsmaterial utgör en av tio grundläggande bokföringsprinciper enligt § 4 bokföringsloven. Dokumentation (verifikationer), bokförda uppgifter (bokföringsposter) och *pliktig regnskapsrapportering* (se nedan) ska sparas så länge det finns ett faktiskt behov av att kontrollera pliktig regnskapsrapportering. Bevarandet ska ske i en form som bibehåller möjligheten att läsa materialet (punkt 8). En annan grundläggande bokföringsprincip är säkerställande. Bokföringsmaterialet ska säkerställas mot att det olovligen ändras, raderas eller förloras (punkt 9). Därtill gäller att, bland annat, dokumentation och förvaring av räkenskapsinformation ska ske enligt god bokföringssed (god redovisningssed, punkt 10).

Pliktig regnskapsrapportering är ett centralt begrepp i lagen och definieras i § 3 på följande sätt: årsredovisning och annan rapportering av historiska räkenskapsuppgifter till externa parter, lämnad i skriftlig form vid en fastställd tidpunkt och med ett förhandsdefinierat innehåll, och som är fastslagen i lag eller med stöd av lag. Finansdepartementet har bemyndigats att meddela föreskrifter om vad som ska utgöra pliktig regnskapsrapportering.

Utöver pliktig regnskapsrapportering ska den bokföringspliktige enligt § 5 bokföringsloven kunna utarbeta ett antal i bestämmelsen uppräknade specifikationer. Specifikationerna utgör detaljerade återgivningar och/eller sammanställningar av bokförda uppgifter (Ot. prp. nr. 46 [2003–2004], s. 47). Den bokföringsskyldige väljer själv om han eller hon ska bevara färdigutarbetade specifikationer eller bevara de bokförda uppgifter som behövs för att kunna ta fram specifikationerna (se § 13 första stycket 2). Skattemyndigheterna och andra myndigheter som har grund för det, exempelvis Finanstillsynen, kan begära att företaget tar fram specifikationer.

I § 13 bokföringsloven regleras förvaring av bokföringsmaterial, inklusive vilket material som ska bevaras, bland annat dokumentation (verifikationer) och årsredovisning. Olika arkiveringstid gäller för olika typer av material och finansdepartementet kan meddela föreskrifter om längre tid eller i föreskrift eller genom särskilt beslut bevilja undantag från bevarandetiden.

Bokföringsloven innehåller till skillnad från den svenska bokföringslagen inte bestämmelser om olika former av lagringsmedia. Det gjordes en bedömning i förarbetena att den bokföringspliktige fritt

skulle få välja lagringsmedium (se Ot. prp. nr. 46 [2003–2004], s. 95 f.). För att förtydliga att det som huvudregel även är möjligt att ersätta bevarande i ett medium, exempelvis papper, med ett annat, exempelvis inskannad kopia, infördes därtill genom en lagändring en särskild regel om överföring (prop. 107 L [2011–2012], s. 26). Enligt i andra stycket i § 13 kan ursprungligt bokföringsmaterial ersättas genom överföring av räkenskapsinformation till andra media, förutsatt att möjligheten att i efterhand kontrollera den pliktiga regnskapsrapporteringen inte försämras.

Enligt § 13 ska bokföringsmaterialet vidare hållas ordnat och vara betryggande säkerställt mot förstörelse, förlust och förändring. Det ska vara möjligt att lämna bokföringsmaterialet till offentlig kontrollmyndighet under hela bevarandeperioden i en form som möjliggör efterhandskontroll. Bokföringsmaterialet ska vara tillgängligt i läsbar form och ska kunna skrivas ut på papper under hela bevarandeperioden.

När det gäller bokförda uppgifter (bokföringsposter) som redan initialt är tillgängliga elektroniskt finns dessutom en särskild regel i § 13 b. Sådana uppgifter ska finnas tillgängliga elektroniskt i tre år och sex månader efter räkenskapsårets slut. Syftet med regeln är att underlätta kontrollmyndigheternas arbete.

Regnskapsstandardstyret har tagit fram en standard när det gäller elektronisk tillgänglighet: Norsk bokföringsstandard NBS 3 Elektronisk tillgänglighet i 3,5 år¹⁹. Av punkt 5 i standarden framgår bland annat att uppgifterna som hålls tillgängligt elektroniskt ska kunna överföras till en extern programvara för kontroll och dataanalys och att det inte ska vara nödvändigt med någon behandling av uppgifterna för att göra dem tillgängliga elektroniskt. I kommentaren nämns bland annat att de ska vara möjliga att överföra till och analyseras i excelark, databaser och liknande analysverktyg (NBS 3, s. 5).

Regeln om elektronisk tillgänglighet utgör inte en bestämmelse om förvaring (jfr § 13). En konsekvens av det är att regelverkets krav om förvaringsplats inte gäller. Det står den bokföringspliktige fritt att välja var de elektroniskt tillgängliga bokförda uppgifterna ska lagras, även utomlands (se prop. 107 L [2011–2012], s. 32). Om den bokföringsskyldige väljer att bevara de bokförda uppgifter som behövs för att upprätta specifikationer enligt § 5 (se ovan), snarare än att löpande upprätta specifikationerna, behöver emellertid både

¹⁹ November 2012, uppdaterad i mars 2014 och april 2015.

reglerna om förvaring (§ 13) och tillgängliggörande elektroniskt (§ 13 b) följas i fråga om samma uppsättning data (NBS 3, s. 9).

Även om bokföringsloven inte innehåller några bestämmelser om lagringsmedia har finansdepartementet bemyndigats att meddela föreskrifter om sådana.

Enligt 7–1 § i departementets föreskrifter ska bokföringsmaterial, och elektroniska uppgifter enligt 13 b § bokföringsloven, bevaras på ett sätt som bibehåller läskvaliteten under hela bevarandeperioden.

I 7–2 § i föreskrifterna finns regler om säkerhetskopiering. Där framgår bland annat att om bokföringsmaterial har ersatts genom överföring av räkenskapsinformation till ett elektroniskt medium ska det ursprungliga materialet bevaras till dess att det elektroniska materialet har säkerhetskopierats. Vidare framgår även att samma regler om bevarandetid och plats för förvaring med mera gäller för säkerhetskopian som för originalet.

I finansdepartementets föreskrifter finns även bestämmelser som specifikt tar sikte på bestämmelsen om elektronisk tillgänglighet enligt § 13 b i lagen. Enligt § 7–7 i föreskrifterna gäller följande. Med *elektronisk tillgänglighet* avses att de bokförda uppgifterna är tillgängliga i bokföringssystemet eller lagrade på annat sätt. Vid lagring i utlandet ska uppgifterna vara tillgängliga genom terminal eller liknande i Norge. Uppgifterna omfattas även av kravet på säkerhetskopiering enligt § 7–2. Bokföringsskyldiga med en omsättning som understiger fem miljoner kronor, exklusive mervärdesskatt, är undantagna från kravet på elektronisk tillgänglighet. För verksamheter som avvecklats gäller att uppgifterna ska hållas tillgängliga i sex månader efter avvecklandet.

Slutligen gäller enligt § 7–8 i föreskrifterna ett krav på att kunna återge de elektroniskt tillgängliga uppgifterna i en standardiserad form. Skattedirektoratet har bemyndigats att fastställa innehåll och format för återgivande i standardiserad form, liksom att bevilja undantag och uppskov från bestämmelsen. Skattedirektoratet har med stöd av bemyndigandet fastställt en standard för innehåll och format.²⁰

²⁰ <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/kunngjoringer/standard-for-innhold-og-format-ved-gjengivelse-av-elektronisk-bokforte-opplysninger/>.

Platsen för förvaring av bokföringsmaterialet

Huvudregeln enligt § 13 bokföringsloven är att bokföringsmaterialet ska förvaras²¹ i Norge. Lagen innehåller inga undantag men finansdepartementet har bemyndigats att meddela föreskrifter om undantag.

Enligt § 7–4 departementets föreskrifter ska bokföringsskyldiga som bokför i utlandet överföra bokföringsmaterialet för bevarande i Norge inom en månad efter fastställande av årsredovisningen och senast sju månader efter räkenskapsårets slut. Departementet kan i vissa fall genom ett särskilt beslut ålägga den bokföringsskyldige att bokföra och förvara bokföringsmaterialet i Norge. För utländska företag som inte längre är bokföringsskyldiga i Norge gäller en kortare bevarandetid än annars.

Bokföringsskyldiga som bedriver verksamhet i utlandet får bevara bokföringsmaterial där om materialet är knutet till den verksamheten och om de är skyldiga att göra det enligt det aktuella landets lagstiftning.

Bokföringsmaterial som förvaras utomlands ska utan ogrundat dröjsmål kunna lämnas till offentlig kontrollmyndighet i Norge under hela bevarandetiden.

I § 7–5 i departementets föreskrifter finns särskilda bestämmelser om bevarande av elektroniskt bokföringsmaterial inom andra EES-länder. Det får ske om avtal eller överenskommelse med det andra landet säkerställer att norska skatt- och avgiftsmyndigheter har tillfredsställande tillgång till räkenskapsinformationen för kontrolländamål under bevarandetiden. Sådan förvaring får inte heller hindra effektiv norsk polisutredning.

Bokföringsmaterialet ska enligt § 7–5 vara tillgängligt i läsbar form och ska kunna skrivas ut på papper från en terminal eller liknande i Norge under hela bevarandeperioden. Den bokföringsskyldige ska informera Skattedirektoratet om vilket bokföringsmaterial som förvaras i utlandet, var materialet förvaras och hur kontrollmyndigheterna vid varje tidpunkt kan få åtkomst till det.

Materialet får inte bevaras utomlands med stöd av §§ 7–4 eller 7–5 under kortare tid än som följer av norska regler.

²¹ Som nämnts ovan gäller inte något krav om viss lagringsplats i fråga om uppgifter som ska hållas tillgängliga elektroniskt enligt § 13 b bokföringsloven.

Skattedirektoratet har bemyndigats att meddela föreskrifter som anger vilka EES-länder som vid varje tidpunkt uppfyller kraven enligt § 7–5. Direktoratet har beslutat att det är tillåtet att förvara elektronisk dokumentation i Sverige, Danmark, Finland och Island.²²

Skattedirektoratet kan även genom särskilt beslut ålägga en bokföringsskyldig att förvara elektroniskt bokföringsmaterial i Norge under en period om upp till tre år. Detta får beslutas om den bokföringsskyldige väsentligen har överträtt bestämmelser meddelade i eller med stöd av bokföringsloven, eller om norska myndigheters tillgång till elektroniskt räkenskapsmaterial i utlandet har försvårats på grund av förhållanden på den bokföringspliktiges, inklusive eventuella tjänsteleverantörers, sida.

Bestämmelser om tvångsmedel

Bestämmelser om bland annat tvångsmedel motsvarande husrannsakan och beslag finns i Lov om rettergangsmåten i straffesaker (straffeprocessloven, LOV-1981-05-22-25). En utförlig redogörelse för de norska bestämmelserna om tvångsmedel finns i den svenska Beslagsutredningens betänkande Beslag och husrannsakan – ett regelverk för dagens behov (SOU 2017:100, avsnitt 4.4).

I § 199 a straffeprocessloven finns en särskild regel om husrannsakan i datorsystem. Enligt paragrafen gäller att polisen vid en sådan rannsakan kan ålägga var och en som har befattning med systemet att lämna de upplysningar som är nödvändiga för att polisen ska få tillgång till det. Det kan till exempel handla om att personen ska lämna uppgift om koder och annat som behövs för att polisen ska kunna få tillgång till informationen i datorsystemet. Det är också möjligt att ålägga personen att öppna datorsystemet med hjälp av biometrisk autentisering, exempelvis genom fingeravtryck eller näthinneavläsning. Om någon motsätter sig en sådan åtgärd kan polisen genomföra den biometriska autentiseringen med tvång.

Det är vidare tillåtet att göra en husrannsakan i virtuella användarkonton, såsom ett e-postkonto eller en lagringstjänst där innehållet lagras på en extern server hos tjänsteleverantören. I ett sådant fall sker rannsakingen utan att polisen är fysiskt närvarande på den

²² § 1, forskrift 3. juni 2010 nr. 759 om oppbevaring av elektronisk regnskapsmateriale i andre EØS-land.

plats där informationen är lagrad (se prop. 68 L [2015–2016]). I förarbetena kommenteras inte frågan hur man bör se på situationen att informationen är lagrad på en server i utlandet.

Sedan Beslagsutredningens betänkande lämnades har emellertid rättsläget i Norge klarlagts genom ett avgörande underifrån från Högsta domstolen i Norge, Norges Høyesterett (dom den 28 mars 2019, HR-2019-610-A [sak nr. 19-010640STR-HRET]). I avgörandet prövades frågan om polisen via terminal i ett företags lokaler i Oslo skulle få ladda ner elektroniskt material som företaget hade lagrat i utlandet, eller om sådana tvångsåtgärder låg utanför norska myndigheters jurisdiktion.

Frågan i målet var om åtgärderna innebar en kränkning av suveräniteten i förhållande till de stater där de servrar fanns i vilka det elektroniska materialet lagrades. Domstolen kom fram till att det varken fanns några folkrättsliga konventioner eller någon folkrättslig sedvana som gav svar på frågan. Frågan fick därför besvaras av rättstillämparen efter en bedömning av de konkreta omständigheterna vid den aktuella tvångsåtgärden (ransaking).

Høyesterett avslog företagets överklagande och fann därmed att de aktuella åtgärderna inte utgjorde en kränkning av suveräniteten. Vid bedömningen fäste domstolen avseende vid följande omständigheter. Tvångsmedlet verkställdes på norskt territorium efter beslut om husrannsakan beslutad av norska domstolar med beaktande av allmänna rättssäkerhetsgarantier. Materialet gjordes tillgängligt genom användning av tvångsmedel mot ett norskt företag med kontor i Norge. Det var alltså inte fråga om att norska myndigheter på egen hand skaffade sig tillträde till material som fanns lagrat utomlands. De norska myndigheterna hade fått tillgång till datan genom att använda inloggningsuppgifter som myndigheterna med stöd i nationell lagstiftning hade begärt ut från företaget. Husrannsakan hade bara gett tillgång till material som företaget självt hade lagrat och företaget kunde självt fritt hämta materialet från den utländska lagringsplatsen. Slutligen konstaterade domstolen att materialet fanns i behåll på den utländska servern och att inga ändringar skulle göras i det lagrade materialet. Ett eventuellt beslag skulle göras tillgänglig genom kopiering till polisens egna lagringsenheter. Sammantaget ansåg domstolen därför att husrannsakan inte berörde en annan stat på ett sätt som innebar en kränkning av suveränitetsprincipen.

7.10.5 Nederländerna

Bok 2 i den nederländska civillagen (Burgerlijk Wetboek) innehåller bestämmelser om juridiska personer. I avdelning 2.9 finns bestämmelser om årliga finansiella rapporter. Den löpande bokföringen regleras emellertid i sin helhet i artikel 2.10 i avdelning 2.1 som innehåller allmänna bestämmelser. Det finns inte några standarder från den nederländska bokföringsnämnden (Raad vor de Javerslaggeving) som avser den löpande bokföringen.

Enligt artikel 2:10 stycke 1, första ledet, är styrelsen skyldig att bevara bokföringsmaterial avseende den av den juridiska personens tillgångar och skulder och allt som rör den juridiska personens verksamhet i enlighet med de krav som följer av verksamheten.

Till skillnad från den svenska bokföringslagen särskiljer den nederländska civillagen i princip inte mellan olika former av material i vilken räkenskapsinformationen lagras. Det finns inte heller något krav på bevarande under viss tid av informationen i den ursprungliga form i vilken materialet kommit in till eller sammanställts av den juridiska personen.

Med undantag för skriftliga balans- och resultaträkningar får enligt artikel 2:10, fjärde stycket, all skriftlig räkenskapsinformation och räkenskapsinformation som placeras på datalagringsmedia överförs till och lagras på andra datalagringsmedier, förutsatt att överföringen resulterar i en korrekt och fullständig återgivning av informationen samt denna information är tillgänglig och kan göras läsbar inom rimlig tid under hela lagringsperioden. Överföring kan ske såväl från papper till elektronisk form som tvärtom. Det ursprungliga datalagringsmediet kan förstöras efter en överföring som gjorts i enlighet med lagen.

Den nederländska civillagen innehåller till skillnad från den svenska bokföringslagen inte heller bestämmelser om geografisk placering av bokföringsmaterialet, skyldigheter att anmäla placeringen till myndighet eller liknande bestämmelser som ska säkra tillgången till materialet. I stället finns ett allmänt stadgande i artikel 2:10 om att bokföringsmaterialet – böcker, dokument och andra datalagringsmedia – ska förvaras på ett sådant sätt att den juridiska personens rättigheter och skyldigheter kan bli kända vid varje tillfälle (första stycket, andra ledet). Materialet ska lagras i sju år (tredje stycket).

I artikel 52 i den nederländska allmänna lagen om statlig skatt (algemene wet inzake rijksbelastingen) finns bestämmelser av betydelse för hanteringen av bokföringsmaterial. I artikeln finns en överföringsregel med samma innehåll som i civillagen. Det finns med andra ord inte något skatterättsligt krav på bevarande av ursprungligt material.

När det gäller platsen för föringen gäller enligt sjätte stycket i artikel 52 att bokföringsböcker och bokföringsmaterial vara organiserade och förvarade på ett sådant sätt, och databärarna ska bevaras på ett sådant sätt, att en revision är möjlig inom en rimlig tidsperiod. I detta syfte ska den person som ansvarar för att förvara böckerna och materialet samarbeta där så behövs, vilket innebär tillhandahållande av insikt i hur böckerna och materialet är organiserat och fungerar. Det finns inget uttryckligt krav på att bokföringsmaterialet förvaras i Nederländerna. Företaget kan välja plats för förvaringen så länge det kan uppfylla kravet om att möjliggöra revision inom en rimlig tidsperiod. Det finns inte heller något krav om anmälan eller tillstånd för att få förvara bokföringsmaterial utomlands.

Bestämmelser om tvångsmedel finns både i lagen om ekonomiska brott och i den nederländska straffprocesslagen. De allmänna reglerna om husrannsakan och beslag är tillämpliga även för bokföringsmaterial. Enligt paragraf 125j i straffprocesslagen gäller att vid husrannsakan på en viss plats, kan myndigheterna från den platsen söka efter data som är lagrad i en dator eller ett datorsystem som finns någon annanstans. Om sådan information hittas kan den sparas eller beslagtagas. Enligt bestämmelsen får de brottsutredande myndigheterna inte bara söka efter data som är lagrade lokalt utan även, via den dator som undersöks söka och spara ner data från system lokaliserade på annan plats, såsom dropbox, iCloud, Picasa och Google Drive.

Tvångsåtgärder i förhållande till data som inte är lagrade lokalt på datorn utan exempelvis i molnet måste verkställas på plats via den undersökta datorn. Om datorn beslagtas och förs till en annan plats, exempelvis en polisstation, för att undersökas får sådana åtgärder inte ske. Det har inletts ett lagstiftningsärende för att ändra straffprocesslagen i detta avseende. Enligt förslag från en rådgivande expertgrupp ska det vara möjligt för myndigheterna att få tillgång till data antingen genom en elektronisk anordning som beslagtagits tidigare, exempelvis efter en husrannsakan, eller som ett resultat av ett föreläggande att lämna över en sådan anordning som låter användaren

behandla och lagra data i molnet. Ett ytterligare förslag är att det ska vara möjligt att söka efter och beslagta data i molnet direkt från myndigheternas lokaler, eller i vart fall från annan plats än den där husrannsakan sker.

När det gäller möjligheten att få tillgång till data som lagrats i andra länder gäller den grundläggande principen att om det är känt att datan, exempelvis elektroniskt bokföringsmaterial, finns lagrad i ett annat land så ska man begära rättslig hjälp av det landet. Även om nämnda lagförslag skulle genomföras kommer det inte att bli tillåtet att söka efter data utanför landets gränser med hänsyn till principen att inte kränka andra staters suveränitet.

Utöver möjligheten att genomföra husrannsakan och att ta föremål i beslag kan de brottsutredande myndigheterna förelägga en person att lämna över data, om det med rimlig tydlighet framgår att personen har rättmätig och laglig tillgång till datan. I sådana fall saknar det betydelse i vilket land datan lagras.

7.10.6 Tyskland

I Tyskland regleras arkiveringen av räkenskapsmaterial i Handelsgesetzbuch (HGB). Bestämmelserna i HGB är principbaserade och generella. De fylls ut eller tolkas i yrkestekniska standarder som tas fram av Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW). IDW är en civilrättslig organisation som företräder revisorer och revisionsföretag i Tyskland. IDW har bland annat tagit fram yrkestekniska standarder om god redovisningssed

- när man använder informationsteknologi (IDW AcP FAIT 1),
- när man använder elektroniska metoder för att arkivera räkenskapsmaterial (IDW RS FAIT 3) och
- vid outsourcing av processer och funktioner relevanta för bokföring, inklusive molntjänster (IDW RS FAIT 5).

Tredje boken i HGB innehåller regler om bokföring. I § 238 finns bestämmelsen om generell bokföringsskyldighet. Den föreskriver, bland annat, att bokföringen ska ske i överensstämmelse med GoB, *Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung*²³. Enligt en särskild

²³ Fritt översatt *Principer för ordnad bokföring*. Begreppet kan liknas vid god redovisningssed.

regel i andra stycket måste näringsidkaren behålla en återgivning (till exempel en utskrift eller en elektronisk kopia) av de ursprungliga affärsbrev som han eller hon skickat.

I § 239 finns generella regler om bokföringsböcker och annat räkenskapsmaterial, exempelvis att de ska vara fullständiga, korrekta, tidsenliga och ordnade. En post eller annan anteckning får inte ändras på något sätt så att det ursprungliga innehållet inte kan fastställas. Det är inte heller tillåtet att göra ändringar om det inte är möjligt att avgöra om ändringen är ursprunglig eller senare.

Enligt § 239 tredje stycket är det möjligt att välja mellan olika arkiveringsmetoder. Räkenskapsmaterialet kan bevaras på ett elektroniskt lagringsmedium om det sker i enlighet med GoB. Om materialet bevaras på ett elektroniskt lagringsmedium måste det säkerställas att datan är tillgänglig under hela arkiveringstiden och att det hela tiden är möjligt att göra den läsbar.

I § 257 finns regler om arkiveringstiden. Perioden är antingen sex eller tio år beroende på vilket slags handlingar det rör. I tredje stycket finns en regel om den form i vilken handlingarna ska bevaras. Med undantag för vissa handlingar, däribland bokslut (*Abschlüsse*), får handlingarna bevaras i form av en kopia på en databärare (*Bildträger* och annan *Dataenträger*), exempelvis en elektronisk anordning, om lagringen är i enlighet med GoB. Kopior eller data som innehåller mottagna affärsbrev och verifikationer (*empfangenen Handelsbriefen* och *Buchungsbelegen*) måste, när de överförs till en läsbar form korrespondera "bildligt" med originalet. Övriga handlingar måste, när de överförs till en läsbar form, ha samma innehåll som originalet. Därtill måste handlingarna vara tillgängliga under hela lagringsperioden och det måste gå att göra dem läsbara inom en rimlig tidsperiod. Om handlingarna är lagrade på en databärare kan de skrivas ut och de utskrivna handlingarna arkiveras i stället.

Om bokföringsmaterial överförs från pappersdokument till en databärare eller tvärtom, i enlighet med HGB, så kräver lagen inte att originalet bevaras. Det finns ingen specifik bestämmelse i HGB avseende förstöring av originalen, men i IDW FAIT 3 anges följande förutsättningar för att original i pappersform ska få förstöras:

- den elektroniska arkiveringsmetoden är i enlighet med GoB,
- det finns inga andra bestämmelser i lag, vid sidan av § 257 i HGB, som kräver att originalen bevaras,

- det finns inga interna regler i företaget eller andra organisatoriska krav som hindrar förstöringen,
- originaldokumenten bär inte några rättigheter som kräver innehav av original och originaldokumenten krävs inte som enda erkända rättsliga bevismedel och
- det finns inte några anspråk från tredje man.

I fråga om molntjänster följer det inga begränsningar av HGB eller tolkningarna av lagen, men det finns däremot sådana begränsningar i den tyska skattelagstiftningen.

Molnlagring är tillåten om servern är placerad inom tysk jurisdiktion, men om företaget vill lagra sin data utanför tysk jurisdiktion måste det ansöka om tillstånd från skattemyndigheterna. Skattemyndigheterna tar ställning i varje enskilt fall till om en arkivering utanför Tyskland ska tillåtas. Huruvida en sådan arkivering tillåts beror på vilken möjlighet myndigheterna har att få tillgång till datan från Tyskland.

Enligt en nyligen genomförd ändring i reglerna är det numera tillåtet att utan tillstånd lagra räkenskapsinformation elektroniskt inom andra EU-stater så länge det inte finns några begränsningar för skattemyndigheterna att få åtkomst till materialet. Kravet på tillstånd finns kvar i förhållande till EES-länder och andra länder utanför EU. Reglerna om skattemyndigheternas åtkomst till informationen har inte ändrats. Detaljerna om åtkomsten regleras i GoBD²⁴ som innehåller anvisningar till skattemyndigheterna som det federala finansministeriet utfärdar. Det finns i princip tre slags åtkomst:

- skattemyndigheten ges direktåtkomst till informationen på it-systemet,
- skattemyndigheten kan ålägga företaget att analysera informationen, och
- skattemyndigheten kan begära att företaget lämnar över informationen på en databärare.

²⁴ Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff. Fritt översatt *Principer för ordnat förande och bevarande av böcker, noteringar och handlingar i elektronisk form och tillgång till data.*

Om företaget lägger ut lagringen av räkenskapsinformation på någon annan, inklusive genom användning av molntjänster, gäller alltså säkerhetskrav och andra rättsliga krav, inklusive iakttagandet av GoB (IDW RS FAIT 5).

Bestämmelser om tvångsmedel

I bok 1, kapitel 8, i den tyska straffprocesslagen (Strafprozessordnung, StPO) regleras straffprocessuella tvångsmedel, inklusive åtgärder motsvarande husrannsakan och beslag.

I §§ 102 och 103 regleras möjligheten att genomföra husrannsakan för att exempelvis säkra bevis hos misstänkta och andra personer. I samband med husrannsakan (*durchsuchung*) får föremål tas i beslag. Enligt en särskild regel i § 110 tredje stycket får undersökningen av ett elektroniskt lagringsmedium, på plats hos den som berörs av husrannsakan, utökas till att avse lagringsmedia som fysiskt befinner sig på annan plats, såvitt de är tillgängliga från det lagringsmedium som undersöks, om det finns risk för att den data som annars eftersöks går förlorad. Data av betydelse för brottsutredningen får säkras.

Brottsutredande myndigheter får med stöd av bestämmelserna kopiera elektronisk räkenskapsinformation

- direkt på plats hos det företag som misstänkarna avser om datan finns på deras egen server,
- indirekt på plats hos det it-företag som tillhandahåller bokföringsprogrammet, och
- indirekt från de lokaler som tillhör det misstänkta företaget, om företaget har behörighet och är ansluten på distans till en server där räkenskapsinformationen är lagrad. I dessa fall saknar det betydelse om servern finns utomlands, tillhör ett annat rättssubjekt eller utgör en molntjänst.

7.11 Överväganden i fråga om kravet på bevarande av ursprungligt material

7.11.1 Konsekvenser för företagen om reglerna inte ändras

Som framgår av avsnitt 7.3 krävs enligt BFL att företaget, vid en överföring mellan material för bevarande av räkenskapsinformation, bevarar det ursprungliga materialet en viss tid efter överföringen. Det ursprungliga materialet får förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Kravet på bevarande av det ursprungliga materialet är problematiskt.

Med nuvarande teknik kan all räkenskapsinformation digitaliseras. Digitaliseringen av pappersmaterial är nödvändigt för att moderna bokföringssystem som bygger på digitala flöden ska kunna utnyttjas fullt ut (se avsnitt 7.9).

De effektiviseringsmöjligheter som digitaliseringen erbjuder kan emellertid inte utnyttjas fullt ut med nuvarande regler. Kravet på bevarande av ursprungligt material leder till en kostsam och besvärlig hantering för företagen eftersom de tvingas bevara och hålla ordning på pappersdokument i minst tre år efter att de digitaliserats.

För internationellt verksamma företag kan det handla om transporter tillbaka över Sveriges gränser av originalverifikationer sedan de har skannats in vid serviceställen i utlandet. Större företag behöver på grund av de volymer det är fråga om även ha särskilda lösningar för förvaring av materialet exempelvis i form av särskilda arkivlokaler.

Även för mindre företag innebär det en belastning att bevara material med räkenskapsinformation i ursprungligt skick. I utredningens enkät till Srf konsulternas medlemmar²⁵ svarade omkring 40 procent av redovisningskonsulterna att det skulle förenkla för alla deras kunder om papperskvitton respektive pappersfakturor inte behövde sparas. Av svaren framgår vidare att mer än 70 procent av de svarande bedömde att detta skulle förenkla för minst hälften²⁶ av deras kunder. Enkäten visar även att det skulle innebära en förenkling för vissa företag att slippa spara digital räkenskapsinformation i

²⁵ Genom Srf Konsulterna har vi låtit genomföra en enkät riktad till närmare 2 800 auktoriserade redovisningskonsulter. Enkäten hade en svarsfrekvens om 15 procent och enligt beräkningar som förbundet har gjort representerar de svarande drygt 30 000 företag.

²⁶ Andelarna som svarat att det skulle förenkla för alla, tre fjärdedelar respektive hälften av kunderna har lagts samman.

ursprunglig form. Cirka 18 procent av de svarande redovisningskonsulterna bedömde att det skulle förenkla för alla deras kunder om uppgifter som kommit till företaget i digital form kunde skrivas ut och sparas på papper. För cirka 40 procent av de svarande skulle detta förenkla för minst hälften²⁷ av kunderna.

För att förse utredningen med underlag avseende de administrativa kostnader som kravet på bevarande av material med räkenskapsinformation i ursprungligt skick medför har Svenskt Näringsliv, Näringslivets Regelnämnd NNR, FAR, Småföretagarnas Riksförbund, LRF, Företagarna och Srf konsulterna anlitat Trinovo Consulting för att genomföra en konsekvensundersökning. Studien genomfördes under perioden februari–mars 2021 i samråd med utredningen och baseras på den s.k. Standardkostnadsmodellen.

Standardkostnadsmodellen innebär att administrativa processer kartläggs genom kvalitativa intervjuer med företag. Resultaten från intervjuerna standardiseras sedan vilket innebär att process och tidsåtgång analyseras och delas upp i enskilda moment. Detta utgör sedan grund för en bestämning av tids- och resursåtgång för varje moment som sedan räknas upp. På så sätt är det möjligt att göra en uppskattning av vad regelefterlevnaden kostar totalt för alla företag som omfattas av det krav som undersöks. Metodiken har tidigare använts av bland andra Nutek och Tillväxtverket för mätningar av företagens administrativa kostnader.

I den undersökning som har genomförts av Trinovo Consulting har två processer kartlagts: hantering av inkommande pappersfakturer och hantering av reseräkningar. Det krav i BFL som kostnadsuppskattats är bevarandet av mottaget material i det skick som det tagits emot av företaget. De kostnader som uppskattats består av administrativa kostnader för den hantering som är en direkt följd av kravet på bevarande av materialet. Kostnader för sådana moment i bokföringsprocessen som är oberoende av detta krav har inte tagits med i beräkningen. Uppskattade kostnader har beräknats med en uppräkningsbas baserad på bokföringsskyldiga företag med en omsättning som överstiger 400 000 kronor (cirka 435 000 företag 2020). Antalet bokföringsskyldiga är väsentligt fler än så, men med hänsyn till att de allra minsta företagen inte representerades av intervjuunderlaget har dessa räknats bort. Sammantaget beräknades företagens totala kostnad för att uppfylla kravet på bevarande av räkenskapsmaterial i

²⁷ Se föregående not.

ursprunglig form till 3,9 miljarder kronor per år. Av den totala kostnaden är cirka 30 procent hänförlig till företag med en årlig omsättning på 0,4–80 miljoner kronor. Hanteringen av reseräkningar står för den absolut största andelen av kostnaderna (Trinovo Consulting, 2021)²⁸.

7.11.2 Konsekvenser för motstående intressen om bevarandekravet avskaffas

Det har under utredningsarbetet framkommit fyra befarade risker när vi har övervägt om kravet på bevarande av material med räkenskapsinformation i ursprungligt skick ska avskaffas:

- Minskade möjligheter för myndigheterna att få tillgång till s.k. tilläggsinformation.
- Ökad risk för avsiktliga och oavsiktliga fel vid överföring av räkenskapsinformationen och minskade möjligheter att kontrollera sådana fel.
- Farhågor om försvårade eller omintetgjorda möjligheter att genomföra granskning och brottsutredning.
- Farhågor om att mervärdesskattelagens och mervärdesskattedirektivets tvingande krav på säkerställande av ursprungets äkthet och innehållets integritet inte skulle uppfyllas.

Minskad tillgång till tilläggsinformation

Kravet på bevarande av material med räkenskapsinformation i ursprungligt skick är uppställt i syfte att tillgodose kontroll- och bevisintressen. Det ursprungliga materialet har ansetts ha ett högre bevisvärde än material som informationen överförs till. Ursprungligt material kan, i synnerhet om materialet kommit in till företaget utifrån, innehålla uppgifter eller spår som inte utgör räkenskapsinformation men som kan användas i bevis- och kontrollsyfte, s.k. tilläggsinformation. När räkenskapsinformationen överförs till ett annat material eller ett annat lagringsmedium samtidigt som det

²⁸ Rapporten finns att läsa på Svenskt Näringslivs hemsida, se den webbadress som anges i referensavsnittet.

ursprungliga materialet förstörs går tilläggsinformationen förlorad. Exempel på tilläggsinformation kan vara fingeravtryck på dokument och s.k. metadata kopplade till en fil med räkenskapsinformation. Ett annat exempel kan vara själva pappersdokumentets kvalitet.

Utvecklingen har nu gått dithän att räkenskapsinformation i pappersform i ursprungligt skick sällan får betydelse som bevisning i brottsutredningar. Det rör sig enligt Ekobrottsmyndigheten (EBM) om enstaka fall de senaste åren och det har då rört sig om situationer där fingeravtryck har kunnat säkras på materialet. När det gäller skatterevisioner används i princip uteslutande elektronisk räkenskapsinformation om sådan finns tillgänglig. Utanför Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet torde det helt saknas behov av att få tillgång till räkenskapsinformationen i pappersform i ursprungligt skick.

Även elektronisk räkenskapsinformation i dess ursprungliga form kan innehålla tilläggsinformation. De brottsutredande myndigheterna använder sig av metadata när man kan, såsom när man vid tillslag tar datorer i beslag innehållande bokföring och exempelvis faktureringsprogram. Det är då möjligt att få fram uppgifter om när ett dokument har skapats, om det har ändrats och i vissa fall även när det har ändrats och av vem. Utredningen har inte någon uppgift om hur vanligt förekommande detta är.

Enligt uppgift från Skatteverket används vanligtvis inte metadata när det gäller vanliga revisioner och skrivbordskontroller. Eftersom det är fri bevisföring kan sådan information emellertid användas vid beslutet om materialet har kommit in till myndigheten.

Vi konstaterar att om kravet på bevarande av det ursprungliga materialet avskaffas kommer många företag att välja att göra sig av med materialet så snart det är tillåtet. Myndigheternas möjligheter att använda sig av tilläggsinformationen kommer därmed att minska. Samtidigt noterar vi att tilläggsinformation som ingår i rent elektronisk räkenskapsinformation, exempelvis en faktura som sänds in elektroniskt till företaget, redan med nuvarande regler synes kunna bearbetas omedelbart av företaget genom konvertering, förutsatt att uppgifterna inte förändras eller försvinner (se avsnitt 7.3). Rent elektronisk räkenskapsinformation torde med hänsyn till den pågående digitaliseringstrenden bli allt vanligare. Redan med nuvarande regler finns således en risk att tilläggsinformation går förlorad.

Enligt uppgift från Skatteverket och EBM är den minskade tillgången till tilläggsinformation emellertid mindre avgörande. Vi

bedömer att tilläggsinformation inte över huvud taget är av betydelse för andra intressenter utöver brottsutredande myndigheter och tillsynsmyndigheter, såsom revisorer och konkursförvaltare.

Ökade risker för fel vid överföringen och minskade möjligheter att kontrollera sådana fel

Från Skatteverkets och EBM:s sida har det framförts att såväl avsiktliga som oavsiktliga fel vid överföringen kan komma att öka vid ett avskaffande av kravet på bevarande av det ursprungliga materialet under viss tid, samt att möjligheterna att kontrollera sådana fel kommer att minska. Farhågorna rör i huvudsak överföring från papper till elektronisk form, medan riskerna vid överföring från elektronisk form till papper bedöms som försumbara.

När det gäller risken för oavsiktliga fel är farhågan att uppgifter inte skannas in på rätt sätt och att uppgifterna inte överförs eller blir otydliga. När det gäller risken för avsiktliga fel har det anförts att företagen i dag vet att Skatteverket och de brottsutredande myndigheterna kan komma att kontrollera originalet vilket kan verka avhållande på den som vill fuska. Om ett avskaffande av bevarandekravet leder till att företagen gör sig av med det ursprungliga materialet så snart det överförs till elektronisk form kan företaget och myndigheterna inte längre använda sig av materialet för att kontrollera att överföringen är riktig. Detsamma gäller företagens möjligheter att vid behov komplettera eller göra om överföringen.

En farhåga som särskilt lyfts fram av Skatteverket rör anställda som begär ersättning för utlägg och då lämnar in kvitton. Moderna bokföringssystem gör det möjligt för företaget att låta den anställde fotografera kvitton och överföra dem direkt till elektronisk form, exempelvis genom en app. Om den anställde inte behöver ge in originalet till företaget har företaget ingen kontroll över hur överföringen har gått till. Därmed är det möjligt för den anställde att ändra i kvittot eller använda samma kvitto flera gånger.

Vi noterar att det redan i dag finns olika möjligheter för oseriösa företag eller anställda att manipulera verifikationer i pappersform. Detta kan ske genom att det upprättas falska kvitton eller fakturor, exempelvis genom att en handling kopieras och används flera gånger. När det gäller anställda kan dessa även begära ersättning med kvitton som avser privata utlägg eller som härrör från helt andra samman-

hang. Manipulering av pappershandlingar kan även ske genom att äkta handlingar ändras. Detta kan exempelvis ske genom att den äkta handlingen skannas in, manipuleras i en dator och skrivs ut varpå företaget eller den anställde slänger originalet och ersätter det med den manipulerade handlingen.

Enligt Skatteverket skulle det emellertid bli enklare att fuska om bevarandekravet avskaffades vilket riskerar att leda till ett ökande fusk. Myndigheterna har då inget original att jämföra mot den inskannade handlingen. Det föreligger en särskild risk om den som skannar handlingen har ett egenintresse i den transaktion som handlingen avser.

Farhågor om försvårade eller omintetgjorda möjligheter att genomföra granskning och brottsutredning

Såväl EBM som Skatteverket har även framfört farhågor som hänger samman med hur moderna bokföringsprogram fungerar. När myndigheterna hämtar in elektroniska filer med räkenskapsinformation från ett företag kan de se hur respektive post är bokförd, men kopplingen till underliggande handlingar, exempelvis inskannade fakturor, kommer inte med. Det beror på att de underliggande handlingarna inte är en del i rapporten utan lagras separat. I dessa fall får myndigheterna in de underliggande handlingarna som separata filer och det går i allmänhet inte att identifiera vilken verifikation en handling utgör, eftersom namnet på filen ofta genereras slumpmässigt. Det är därför mycket tidsödande för myndigheterna att koppla ihop filer avseende en viss handling till en viss bokförd post och vice versa. För företaget uppstår inte något problem eftersom de bara kan klicka på en länk i programmet som är knuten till respektive bokförd post. Företaget kan på så sätt lätt identifiera den underliggande handlingen som hör till posten.

Enligt myndigheterna underlättar det granskningen väsentligt om de underliggande originalhandlingarna i fysisk form finns tillgängliga eftersom verifikationsnumret är noterat på dessa. De kan då relativt enkelt koppla ihop en viss bokförd post med den underliggande fysiska handlingen, förutsatt att handlingarna är i ordning. Vid ärenden av inte obetydlig omfattning, där det kan vara fråga om tusentals verifikationer, riskerar gransknings- och utredningsmög-

ligheterna att bli ointetgjorda om de fysiska handlingarna saknas och man enbart har tillgång till filer utan verifikationsnummer.

Varken Skatteverket eller EBM har rättsliga förutsättningar att använda räkenskapsinformation om den inte finns lokalt lagrad. Det saknar i en sådan situation betydelse om myndigheterna skaffar egna programlicenser för att läsa filerna. För Skatteverkets del finns ett uttryckligt förbud mot att genomföra granskning via telenätet vid revisioner och vid bevissäkring (se 41 kap. 10 § fjärde stycket och 69 kap. 10 § SFL). Vid bevissäkring är rättsläget oklart när det gäller att i övrigt tillämpa bestämmelserna för granskning på distans. EBM får inte ansluta till en server annat än genom tvångsmedel och får som rättsläget ser ut i dag inte genomföra husrannsakan på distans (se avsnitt 7.7).

De ovan beskrivna begränsningarna avser såväl inskannade verifikationer som verifikationer som upprättats elektroniskt. Problemet finns således redan i dag och kan antas öka när fler och fler går över till digitala kvitton och fakturor, där det saknas pappershandlingar att kontrollera mot. Om kravet på bevarande av ursprungligt material avskaffas befaras emellertid att problemet kommer växa ytterligare. Farhågan är att företagen och leverantörerna av bokföringsprogram inte kommer att säkerställa att filerna med verifikationer förses med verifikationsnummer. Granskningar och brottsutredningar kommer då bli omöjliga i de fall det finns många inskannade handlingar och det ursprungliga materialet har förstörts.

Frågan om någon i den aktuella situationen gör sig skyldig till bokföringsbrott eller försvårande av skattekontroll har såvitt vi känner till inte prövats.

Farhågor om att krav i mervärdesskattelagen och därmed också i mervärdesskattedirektivet inte skulle uppfyllas

Enligt artikel 233 i mervärdesskattedirektivet ska ursprungets äkthet, innehållets integritet och läsbarheten vad gäller en faktura, oavsett om det gäller en pappersfaktura eller en elektronisk faktura, säkerställas från tidpunkten för utfärdandet till dess att lagringsperioden löper ut. Med ursprungets äkthet avses säkerställande av leverantörens, tillhandahållarens eller fakturautfärdarens identitet. Med innehållets integritet avses att det innehåll som krävs i fakturan inte har ändrats. Artikelnen är implementerad genom 11 a kap. 2 § ML,

som ordagrant återger direktivets text. Den artikeln är även implementerad genom att lagstiftaren har bedömt att BFL:s regler om arkivering är tillräckliga för att uppfylla direktivets krav (se närmare om detta avsnitt 7.6). För att se till att kraven i artikel 233 uppfylls får medlemsstaterna enligt artikel 247.2 kräva att fakturorna lagras i den form som de ursprungligen översändes eller ställdes till förfogande i.

Det befaras att ett avskaffande av bevarandekravet kan leda till att företagen låter sina anställda sköta inskanning av utläggskvitton utan att lämna in originalmaterialet till företaget. Kravet på säkerställande gäller från och med tidpunkten för fakturans utfärdande och under hela bevarandetiden. En överföring får inte innebära att säkerställandekedjan bryts. Företaget måste därför enligt Skatteverket ha kontroll över överföringen, antingen genom att det självt utför överföringen eller att företaget anlitar ett skanningsföretag. Det kan mot den bakgrunden finnas skäl att särskilt överväga hur regeln om överföring ska utformas.

7.11.3 Utredningens förslag

Förslag: Det ska inte längre gälla ett förbud mot att förstöra ursprungligt material med räkenskapsinformation före det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Ett företag ska få förstöra materialet om räkenskapsinformationen har överförts. Bestämmelsen om överföring förtydligas genom att uttrycket *på ett betryggande sätt* ersätts med ett krav på att överföringen endast ska få genomföras om den inte innebär risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner.

Skälen för förslaget: Reglerna om bevarande av räkenskapsinformation behöver förändras. Som framgår av avsnitt 7.11.1 medför kravet på bevarande av det ursprungliga materialet betydande kostnader och olägenheter för företagen i fråga om pappersmaterial. Digitaliseringsmöjligheterna tillvaratas inte fullt ut. Vi har studerat förhållandena i Danmark, Finland, Norge, Nederländerna och Tyskland. Inget av länderna har ställt upp något explicit krav på bevarande av ursprungligt material i ett visst antal år. Svenska företag har således

en extra börda jämfört med företag i dessa länder. Digitaliserings-trenden talar visserligen för att behovet av att överföra räkenskapsin-formation från pappersform kommer att minska, men vi bedömer att behovet kommer att finnas kvar under en överskådlig tid. Starka skäl talar sammantaget för ett avskaffande av kravet på bevarande av det ursprungliga materialet vid betryggande överföring av räkenskaps-information mellan olika former för bevarande.

Det är inte enbart bevarandet av pappersoriginal som är betung-ande för företagen. Kravet på bevarande av ursprungligt material skapar dessutom problem för de, i princip mindre, företag som vill spara räkenskapsinformationen i pappersform i stället för i elektro-nisk form. En av utgångspunkterna enligt utredningsdirektiven är att regelverket ska vara teknikneutralt. Detta har vi tolkat så att reglerna så långt möjligt ska tillåta företagen att själva välja vilken teknisk lös-ning de vill använda för sin bokföring. Bevarandekravet bör därför avskaffas för alla former av räkenskapsinformation, dvs. även i fråga om ursprunglig elektronisk information.

I avsnitt 7.11.2 beskrivs de farhågor som framkommit under utred-ningens gång i fråga om konsekvenser av att bevarandekravet avskaf-fas. Vi har uppfattat att farhågorna i huvudsak avser situationen att räkenskapsinformationen överförs från papper till elektronisk form, medan det inte befaras några avsevärda konsekvenser i den omvända situationen.

En konsekvens av att bevarandekravet avskaffas är att de brotts-utredande myndigheternas och tillsynsmyndigheternas tillgång till s.k. tilläggsinformation kommer att minska. Detta är emellertid inte en avgörande fråga. Tilläggsinformationen har begränsad betydelse i dag. Vi bedömer att det begränsade behovet av tilläggsinformation, satt i relation till den samlade bördan som kravet på bevarande av ursprungligt material medför för alla Sveriges bokföringsskyldiga, inte motiverar att kravet behålls.

En annan farhåga gäller svårigheter för myndigheterna att koppla samman verifikationer med bokföringsposter när myndigheterna tar emot räkenskapsinformation i elektronisk form. Detta problem är emellertid vanligt vid bokföring i moderna elektroniska bokförings-system, oavsett om räkenskapsinformationen är inskannad eller är i rent elektronisk form. Problemet finns således redan i dag och kan antas öka när fler och fler går över till digitala kvitton och fakturor, där det saknas pappershandlingar att kontrollera mot. Problemet

beror bland annat på att tvångsmedelsreglerna inte är anpassade till modern teknik, något som Beslagsutredningen dock har föreslagit en lösning på. Kravet på bevarande av ursprungligt material löser inte problemet och det finns därför inte heller av denna anledning skäl att behålla kravet.

När det gäller ML och mervärdesskattedirektivet konstaterar vi följande. Enligt 11 a kap. 2 § ML ska den som ska säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras även, från tidpunkten för utfärdandet av fakturan och under hela lagringstiden, säkerställa ursprungets äkthet och innehållets integritet samt att uppgifterna i fakturan är läsbara.

Bestämmelsen tillkom vid implementeringen av det s.k. nya faktureringsdirektivet, som utgör ett ändringsdirektiv till mervärdesskattedirektivet. När det nya faktureringsdirektivet implementerades bedömde regeringen att det sammantaget följer av reglerna i BFL att näringsidkaren måste ha adekvata rutiner för att säkerställa ursprungets äkthet, innehållets integritet och läsbarheten vad gäller fakturor från tiden för utfärdandet och under hela lagringstiden. Regeringen uttalade inte vilken betydelse kravet på bevarande av ursprungligt material hade för bedömningen, men vi noterar att kravet inte gäller under hela lagringstiden. Det är inte heller någon skyldighet enligt mervärdesskattedirektivet, utan en möjlighet för medlemsstaterna, att kräva bevarande av det ursprungliga materialet. Som framgår av mervärdesskattedirektivet finns emellertid andra sätt för företagen att uppfylla säkerställandekraven än att bevara originalhandlingar.

Det är upp till näringsidkarna själva att närmare fastställa hur de aktuella kraven ska uppfyllas även om direktivet anger exempel på hur det kan ske (prop. 2011/12:94, s. 77). Medlemsstaterna får med andra ord inte detaljreglera hur företagen ska uppfylla kraven. När det nya faktureringsdirektivet implementerades konstaterade regeringen att det stod näringsidkarna fritt att inom ramen för BFL:s regler själva bestämma detta (se a. prop., s. 81).

Skyldigheten för företagen att säkerställa ursprungets äkthet och innehållets integritet gäller redan uttryckligen enligt 11 a kap. 2 § ML. Konsekvensen av att fakturorna inte uppfyller detta krav kan ytterst bli bland annat vägrad avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Företagen ska inom ramen för BFL:s regler själva bestämma hur säkerställandekraven ska uppfyllas. Även om bevarandekravet

avskaffas är det inget som hindrar ett företag att bevara originalfakturer som ett sätt att uppfylla kraven i 11 a kap. 2 § ML. Om företaget kan säkerställa ursprungets äkthet och innehållets integritet på andra sätt än att bevara originalen ser vi emellertid inga hinder mot att företaget förstör dem.

Sammantaget bedömer vi att varken ML eller mervärdesskattedirektivet bör hindra ett avskaffande av bevarandekravet.

Slutligen är en annan befarad konsekvens av bevarandekravets avskaffande att risken ska öka för att det blir fel i räkenskapsinformationen och att möjligheterna att kontrollera felet ska minska.

När det gäller avsiktliga fel finns det som konstateras i föregående avsnitt redan i dag möjligheter att fuska genom manipulation av det material som används för att bevara räkenskapsinformation. Bevarandekravet hindrar inte någon sådan manipulation, men att det ursprungliga materialet finns kvar kan ge möjligheter att kontrollera om materialet har manipulerats efter att det har digitaliserats. Detta förutsätter att själva den ursprungliga pappershandlingen inte har manipulerats eller bytts ut. Därtill krävs att det ursprungliga materialet inte har försämrats, något som emellertid är vanligt när det gäller kvitton där den tryckta texten ofta har bleknat bort innan bevarandetiden har gått ut. Även om det ursprungliga pappersmaterialet är förstört kan man dessutom på andra sätt, såsom genom it-forensiska undersökningar och kontroller med tredje man, utreda om det digitaliserade materialet har manipulerats. Vi bedömer sammantaget att ett avskaffande av bevarandekravet får begränsad betydelse såväl för incitamenten och möjligheterna att manipulera materialet som för möjligheterna att kontrollera sådana fel.

Denna slutsats får stöd av förhållandena i våra nordiska grannländer. Varken Finland eller Danmark har något explicit krav på bevarande av det ursprungliga materialet. I Norge gäller ett krav på bevarande av pappersoriginal vid överföring till elektroniskt material, men endast till dess det elektroniska materialet har säkerhetskopierats. Vi har i våra kontakter med myndigheter i Norge, Finland och Danmark tagit upp frågan om risken för ökat fusk och fel.

I Norge avskaffades ett krav på bevarande av originaldokumentation i tre år och sex månader i samband med att den nuvarande bokföringsloven trädde i kraft 2005. Enligt ett yttrande till utredningen från Skattedirektoratet har direktoratet inhämtat synpunkter från

olika kontrollmiljöer inom Skatteetaten. Svar har återkommit från tre avdelningar inom division Innsats.

Generellt är svaret att det inte finns några negativa erfarenheter av avskaffandet av kravet på bevarande av originalverifikationer. Avdelning Storbedrift meddelar att de inte har sett att bestämmelsen utnyttjats av de bokföringsskyldiga till att göra ändringar som är svårare att upptäcka på kopian än vid en undersökning av originaldokumentet. Från avdelningen Fokusområder upplyses att de inte har sett konkreta tillfällen där kopiering eller elektronisk förvaring av dokumentation i särskild utsträckning har minskat kvaliteten på dokumentationen eller ökat risken för bedrägeri. Det anförs vidare att eventuella fiktiva fakturor knappast är svårare att framställa oavsett om de är på papper eller elektroniska. Även om det inte kan uteslutas att det funnits tillfällen där originaldokumentation haft betydelse är de inte bekanta med att detta ska ha varit ett problem hos dem. Därtill anförs att elektronisk förvaring innebär en förbättring i fråga om kvitton, som ofta förlorar läsbarhet med tiden. Inte heller vid avdelningen Skattekrim är det någon som har meddelat att de haft erfarenhet om otygligheter eller fel i anslutning till överföring av räkenskapsinformation till andra media genom skanning, säkerhetskopiering eller annan säkring.

Av uppgifter från Skattedirektoratet framgår vidare att det är tillåtet för anställda att själva skanna eller fotografera kvitton och skicka in till företaget för att få ersättning för sina kostnader. Detta har varit tillåtet sedan 2014. Skattedirektoratet har hänvisat till ett meddelande om detta (Skatteetaten, 2014). Av meddelandet samt Skattedirektoratets yttrande framgår att det tidigare kravet på att anställda skickar in originalverifikationer i pappersform till företaget vid återbetalning av anställdas utlägg avskaffades 2014.

I Finland moderniserades bokföringslagen 2016. Via en ekorevisor på Centralkriminalpolisen har vår fråga ställts till de finska ekorevisorerna och vissa skatterevisorer. Det har bara kommit ett fåtal svar tillbaka och det finns ingen officiell statistik eller information. Vissa skatterevisorer har enligt vår kontakt uppgett att när anställda skannar eller fotograferar kvitton och slänger originalen finns det möjlighet att fuska. Det har dock inte varit ett stort problem. Enligt skatterevisorerna är det ett större problem att klargöra om originalkvitton eller inskannade kvitton är avdragsgilla och hör till den beskattningsbara personen eller företaget. Den moderni-

serade lagstiftningen har såvitt vår kontakt vid Centralkriminalpolisen känner till inte lett till några betydande rapporterade problem.

Inte heller vår kontakt vid danska brottsutredande myndigheter har meddelat några betydande negativa erfarenheter. Det påpekas för oss att när det gäller förfalskningar, manipulering osv. så är ofta problemet att det är den bakomliggande fysiska fakturan som är falsk, manipulerad osv. samt att det i vissa situationer bör vara lättare att ändra i originaldokumentet än i den elektroniska versionen då det senare lämnar ett digitalt spår.

Vi bedömer sammantaget att ett avskaffande av bevarandekravet inte innebär sådana ökade risker i fråga om incitament och möjligheter att manipulera räkenskapsinformation, samt minskade möjligheter att upptäcka sådana fel, att de uppväger den samlade börda som bevarandekravet innebär för alla Sveriges bokföringsskyldiga.

När det gäller såväl avsiktliga som oavsiktliga fel konstaterar vi slutligen att överföring av räkenskapsinformation enligt 7 kap. 6 § BFL ska ske på ett betryggande sätt vilket enligt förarbetena innebär att det inte får finnas risk för att räkenskapsinformationen försvinner eller förvanskas. Vi bedömer att detta i och för sig redan är ett högt ställt krav. Därtill måste räkenskapsinformationen och det nya medium i vilket den bevaras givetvis även efter överföringen uppfylla övriga krav i BFL, bland annat när det gäller varaktighet och förvaring på betryggande sätt.

Uttrycket *överföring på ett betryggande sätt* är emellertid inte tydligt och det finns inte någon god redovisningssed som förtydligar eller kompletterar bestämmelsen. Att bevarandekravet avskaffas innebär att det får större betydelse än i dag att överföringen från papper till elektronisk form eller tvärtom sker på ett säkert sätt. Det finns därför anledning att förtydliga bestämmelsen om överföringen.

Vi har övervägt att föreslå att det läggs till ett andra stycke i 7 kap. 6 § BFL där det anges att en överföring har skett på ett betryggande sätt om det med hänsyn till tekniska metoder, organisatoriska åtgärder och övriga omständigheter saknas risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner vid överföringen. Att räkenskapsinformationen inte ska få försvinna eller förändras (förvanskas) följer enligt förarbetena redan av uttrycket *ett betryggande sätt*. Skälet till att vi dessutom övervägt att lägga till *tekniska metoder* och *organisatoriska åtgärder* är att det skulle tydliggöra och belysa aspekter som är väsentliga i förhållande till risken för att information för-

svinner eller förändras vid överföringen. Hänvisningen till *övriga omständigheter* innebär att uppräknningen blir exemplifierande och att det ska göras en helhetsbedömning.

Vi har i vår slutliga bedömning kommit fram till att en ändring av det nyss nämnda slaget skulle kunna uppfattas som en ändring i sak i stället för ett förtydligande. Risker är att uttrycken *tekniska metoder* och *organisatoriska åtgärder* blir styrande på ett sätt som inte är avsett. Vi bedömer därför att det för att förtydliga den aktuella bestämmelsen är tillräckligt att uttrycket *på ett betryggande sätt* ersätts med ett krav på att överföringen endast ska få genomföras om den inte innebär risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner.

7.12 Överväganden i fråga om de geografiska kraven

Bedömning: Bokföringslagens krav på förvaring av räkenskapsinformation i Sverige samt krav på anmälan respektive ansökan för förvaring av räkenskapsinformation utomlands bör för närvarande inte avskaffas.

Skälen för bedömningen: Det finns problem förknippade med BFL:s krav på förvaring av räkenskapsinformation i Sverige som huvudregel, anmälningsskyldighet med mera när det gäller förvaring inom EU och vissa andra länder, samt krav på dispens för förvaring i andra länder (de geografiska kraven, se närmare beskrivning i avsnitt 7.3).

BFL:s geografiska krav utgör för det första s.k. datalokaliseringskrav enligt dataflödesförordningen (se avsnitt 7.8). Vi har hållit oss informerade om det arbete som pågår med att förbereda Sveriges ställningstagande i förhållande till EU när det gäller befintliga datalokaliseringskrav. Arbetet pågår, men Sverige har i skrivande stund inte meddelat någon officiell ståndpunkt i förhållande till EU i fråga om BFL:s krav. Vi har inte heller i uppdrag enligt utredningsdirektiven att pröva frågan om kraven kan behållas med hänsyn till förordningen. Då det inte är uppenbart att kraven i BFL är oförenliga med förordningen har vi utgått från att Sverige kommer att verka för att kraven behålls om de behövs. Dataflödesförordningen utgör således inte ett skäl för oss att föreslå någon ändring.

De geografiska kraven begränsar för det andra möjligheterna för leverantörer av bokföringsprogram och företag att utnyttja den globala marknaden för molntjänster. När sådana tjänster används vet företagen inte alltid själva på vilken plats som räkenskapsinformationen sparas. För att undvika problem och för att uppfylla BFL:s krav förekommer det att räkenskapsinformation som primärt sparas på en server utomlands också sparas på en server belägen i Sverige (speglas). Ett sådant förfarande är resurskrävande för företagen.

Även om företagen vet i vilket eller vilka länder servrarna är placerade, exempelvis när det är fråga om en större programleverantör av bokföringstjänster som har avtal med en global molntjänstleverantör, utgör kraven på anmälan till respektive dispens från myndigheter en komplikation som kan avhålla företaget från att utnyttja de mest effektiva lösningarna och verktygen. Sådana krav påverkar också de internationella aktörernas möjlighet att erbjuda sina tjänster till företag i Sverige.

Svårigheten att utnyttja molnteknologi är ett problem som särskilt drabbar programvaruleverantörerna och deras kunder, mindre företag och redovisningskonsulter. I utredningens enkät till Srf konsulternas medlemmar²⁹ svarade cirka hälften av de som själva eller vars kunder använde molntjänster, eller som övervägt att övergå till att använda sådana tjänster, att de upplevde att det fanns problem att använda molntjänster och samtidigt följa BFL. Av de som upplevde problem angav cirka 24 procent osäkerhet om huruvida BFL:s krav om förvaring i Sverige uppfylls. Cirka 12 procent angav som hinder skyldigheten att anmäla förvaringsplats. Cirka 8 procent angav kravet på dispens för förvaring i flertalet länder utanför EU. Även företrädare för programvaruföretagen har, liksom företrädare för föreningen SIE-gruppen, i kontakter med utredningen pekat ut de geografiska kraven som ett problem.

De geografiska kraven innebär även särskilda problem för de större, internationellt verksamma företagen. Där sker bokföringen av effektivitetsskäl många gånger vid koncerngemensamma service-ställen som kan vara placerade utanför Sveriges gränser. I de fall räkenskapsinformationen kommer in till företaget i pappersform, såsom fakturor och kvitton för anställdas utlägg, digitaliseras den för

²⁹ Genom Srf Konsulterna har vi låtit genomföra en enkät riktad till närmare 2 800 av Srf auktoriserade redovisningskonsulter. Enkäten hade en svarsfrekvens om 15 procent och enligt beräkningar som förbundet har gjort representerar de svarande drygt 30 000 företag.

att lättare kunna hanteras. Om inskanningscentralen ligger vid ett serviceställe i utlandet behöver pappersmaterialet transporteras tillbaka till Sverige, eftersom det endast tillfälligt får förvaras utomlands. Detta problem blir emellertid löst genom vårt förslag att avskaffa bevarandekravet i fråga om ursprungligt material med räkenskapsinformation (se avsnitt 7.11.3). När företagen inte längre behöver bevara det ursprungliga materialet behöver det inte transporteras tillbaka.

Som framgår av den internationella utblicken saknas geografiska krav helt i Finland och Nederländerna. Danmark har i princip tagit bort det geografiska kravet för elektronisk räkenskapsinformation generellt, men har ett krav på anmälan av platsen för förvaring av fakturor. Norge har kvar ett krav på förvaring i landet men tillåter att räkenskapsinformation på vissa villkor förvaras i ett annat nordiskt land. Tyskland har en reglering som liknar den svenska, med krav på tillstånd för förvaring utanför EU. Det bör dock noteras att rättsläget synes vara mer tillåtande än i Sverige, i såväl Finland som Nederländerna, i fråga om myndigheternas möjligheter att tvångsvis säkra annat än lokalt lagrad räkenskapsinformation. Även i Danmark synes rättsläget vara något mer tillåtande samtidigt som de brottsutredande myndigheterna framhåller att det finns utredningssvårigheter när material är lagrat på servrar utomlands.

Kravet på förvaring av material med räkenskapsinformation i Sverige bygger på intresset av att materialet ska finnas tillgängligt för offentlig kontroll och för att brott ska kunna utredas. De kontroll- och bevisintressen som bär upp de nuvarande reglerna gör sig fortfarande gällande. Att materialet är fysiskt placerat i Sverige får om man enbart skulle beakta dessa intressen anses vara den bästa lösningen. Rättsläget är dessutom sådant att myndigheterna inte har möjlighet att säkra information i molnet via undersökningar på distans även om de skulle ha möjlighet att få tillgång till inloggningsmöjligheter eller liknande (se avsnitt 7.7). Beslagsutredningens förslag om undersökning på distans bereds i skrivande stund alltjämt inom Regeringskansliet. Om de geografiska kraven avskaffas i nuläget försvåras möjligheterna för Skatteverket och de brottsutredande myndigheterna att säkerställa tillgång till räkenskapsinformationen.

Vi har övervägt olika alternativa lösningar. En möjlighet är att föreskriva att räkenskapsinformationen ska förvaras på ett sådant sätt att den ska kunna göras tillgänglig i Sverige, i stället för att den ska

fysiskt förvaras här, i likhet med vad som gäller i Finland. En sådan lösning tillgodoser dock med nuvarande tvångsmedelsregler inte brottsutredande myndigheters och tillsynsmyndigheters behov att kunna säkra materialet mot företagets vilja, vid behov genom snabba och överraskande åtgärder.

Samtidigt beaktar vi att de nuvarande reglerna inte innebär ett absolut förbud mot förvaring utomlands av elektronisk räkenskapsinformation. Förvaringen är tillåten om vissa villkor är uppfyllda, bland annat att företaget kan ge myndigheterna elektronisk åtkomst på begäran samt lämna en adressuppgift eller i vart fall en uppgift om det företag som lagrar informationen och i vilket land den lagras.

Enligt vad vi erfar har Skatteverket därtill inom ramen för sin serviceskyldighet försökt att så långt möjligt underlätta hanteringen för företagen. Det torde exempelvis inte vara något som hindrar programvaruleverantörer att, med stöd av fullmakt, göra anmälningar eller ansökningar enligt 7 kap. 3 a respektive 4 §§ BFL för de företag som använder bokföringsprogrammet. Enligt vad vi erfar har bland annat en av programvaruleverantörerna tillåtit att, på uppdrag av de företag som använder dess bokföringsprogram, göra regelbundna automatiserade anmälningar enligt 7 kap. 3 a § BFL för alla de företag vars räkenskapsinformation finns lagrat i ett annat EU-land.

Sammanfattningsvis bedömer vi att de skäl som talar för att de geografiska kraven i BFL bör avskaffas inte har sådan tyngd i förhållande till de motstående intressena att kraven för närvarande bör avskaffas.

7.13 Övriga överväganden och förslag

7.13.1 Modernisering av språket

Förslag: Terminologin i 7 kap. bokföringslagen ska moderniseras. Ordet *maskinläsbart medium* ska ersättas med *elektronisk handling*. Ordet *maskinutrustning* ska ersättas med *utrustning*. *Mikroskrift* ska utmönstras som särskilt begrepp ur bokföringslagen.

Skälen för förslaget: En del termer i 7 kap. BFL framstår som omoderna och bör bytas ut mot mer neutrala eller moderna termer. Ordet *maskinutrustning* har en ålderdomlig klang och bör ersättas

med den mer neutrala termen *utrustning*. Även ordet *maskinläsbart medium* har en ålderdomlig klang. Det kan dessutom föra tanken till det fysiska lagringsmediet, exempelvis en hårddisk eller ett usb-minne. Ordet bör bytas ut. Vi har övervägt olika alternativ, exempelvis *elektroniska filer*, *datafiler*, *elektroniska dokument* eller *upptagningar*. *Elektroniska dokument* ligger nära till hands, men termen används redan i andra sammanhang och kan därmed ge upphov till missförstånd. Vi har kommit fram till att *maskinläsbart medium* bör bytas ut mot det mer moderna *elektronisk handling*. Ordvalet hänger samman med vårt förslag att förtydliga och förändra bestämmelsen i 7 kap. 1 § BFL om former för bevarande. Skälen utvecklas därför i nästa avsnitt.

Vi har av språkliga skäl övervägt om ordet *dokument* för räkenskapsinformation i vanlig läsbar form ska bytas mot exempelvis *pappershandlingar* eller *fysiska handlingar*, termer som är i mer samklang med *elektroniska handlingar*. *Dokument* framstår emellertid inte som omodernt. Termen är därtill väl inarbetad och vi föreslår inte någon ändring av definitionen av vad som utgör vanlig läsbar form. Vi föreslår därför inte någon ändring av denna term.

Bevarande av räkenskapsinformation i mikroskrift är något som ytterst sällan om ens över huvud taget torde förekomma i dag. Det är omotiverat att ha ett särskilt begrepp för detta i lagen. Vi föreslår därför att *mikroskrift* utmönstras som särskilt begrepp ur BFL. I den mån någon alltjämt använder den tekniken för att bevara räkenskapsinformation bör detta rymmas i tillämpliga delar under reglerna för elektroniska handlingar. Vi berör konsekvenserna av detta närmare i författningskommentaren och konsekvensutredningen.

7.13.2 Förtydliganden i fråga om former för bevarande

Förslag: Elektroniska handlingar med räkenskapsinformation som företaget tagit emot från någon annan ska bevaras med det informationsinnehåll och i det format informationen hade när den kom till företaget. Elektroniska handlingar med räkenskapsinformation som företaget självt har upprättat ska bevaras med det informationsinnehåll och i det format informationen fick när informationen sammanställdes.

Skälen för förslaget: Teknikneutralitet är en av utredningens utgångspunkter. Vi bedömer att bestämmelsen om former för bevarande i 7 kap. 1 § *första stycket* BFL är teknikneutral eftersom den bör kunna täcka in alla befintliga former för bevarande av räkenskapsinformation. Vi har i föregående avsnitt föreslagit att *mikroskrift* utmönstras, men i övrigt bör definitionerna av former för bevarande behållas.

Bestämmelsen i *andra stycket* i samma paragraf – bevarande av materialet i ursprungligt skick – är emellertid till sin ordalydelse sådan att den i första hand synes ta sikte på elektronisk räkenskapsinformation som är direkt knuten till ett fysiskt lagringsmedium, exempelvis lagrad på ett usb-minne. Det fysiska lagringsmediet behandlas i ett sådant fall i princip som om det var ett dokument och bevaras i det skick det hade när det kom in till företaget. Elektronisk räkenskapsinformation kommer emellertid normalt inte in till företagen på ett sådant lagringsmedium, utan via en direkt elektronisk överföring. Kravet på att materialet ska bevaras i ursprungligt skick blir då svårt att tolka. Enligt förarbetena ska sådan räkenskapsinformation bevaras i ”elektronisk form så att den kan presenteras på det sätt som det från början var tänkt”. Dock är enligt förarbetena bestämmelsen inte tänkt att förhindra företaget från att konvertera informationen till sitt eget informationssystem. BFN har tagit fram en punkt i det allmänna rådet som tillåter formatkonvertering i vissa fall. Det är inte tydligt om punkten ska tolkas motsatsvis, dvs. på så sätt att formatkonvertering i andra fall inte är tillåten. Distinktionen mellan elektronisk information som är knuten till respektive inte knuten till ett fysiskt lagringsmedium framstår därtill inte som ändamålsenlig. Det finns följaktligen ett behov av att förtydliga och modernisera regleringen.

Vi har vid våra överväganden beaktat hur de statliga myndigheternas arkivering av räkenskapsinformation är reglerad (se avsnitt 7.5.4). TF och arkivförfattningarna är riktade till myndigheter och utgår delvis från andra syften, såsom rätten att ta del av allmänna handlingar. Det går därför inte att rakt av överföra de principer som reglerna bygger på till BFL. Vi anser emellertid att regleringen i BFL i fråga om elektronisk räkenskapsinformation bör bygga på samma grundläggande synsätt som för upptagningar enligt TF – nämligen att det är informationsinnehållet, inte det fysiska lagringsmediet, som utgör handlingen.

Definitionen av *maskinläsbart medium* enligt 7 kap. 1 § första stycket 3 BFL är formulerad på i princip samma sätt som upptagningar som endast med tekniska hjälpmedel kan läsas eller avlyssnas eller uppfattas på annat sätt enligt 2 kap. 3 § TF. I Riksarkivets föreskrifter, som utgår från allmänna handlingar, används begreppet *elektronisk handling* med avseende på upptagningar för automatiserad databehandling. Upptagningar för automatiserad databehandling utgör en särskild form av upptagningar enligt 2 kap. 3 § TF. Som framgår i avsnitt 7.5.4 avses med en sådan upptagning en uppgift som är fixerad på någon form av datamedium och som antingen finns i eller kan matas in i en dator.

Vi har föreslagit att termen *maskinläsbara medier* i BFL ska ersättas med *elektroniska handlingar* (se föregående avsnitt). Definitionen av sådana handlingar kommer formellt att omfatta mer än upptagningar för automatiserad databehandling. Ett exempel är räkenskapsinformation i mikroskrift. Vi har därför övervägt att i stället använda den bredare termen *upptagningar*. Utöver pappersdokument torde dock de bokföringsskyldiga i ytterst begränsad omfattning hantera något annat än räkenskapsinformation som utgör upptagningar för automatiserad databehandling. Då termen upptagning är svårare att ta till sig bedömer vi därför att termen *elektroniska handlingar* ändå bör användas.

Vi konstaterar vidare att de elektroniska uppgifter som utgör räkenskapsinformation typiskt sett ingår i annan information som inte utgör räkenskapsinformation, exempelvis i en datafil som består av uppgifter om filformat och annan information. Frågan är därför hur det informationsinnehåll som ska bevaras bör avgränsas.

Som noterats i avsnitt 7.5.4 finns det i den elektroniska informationsbehandlingsmiljön inget absolut samband mellan informationsinnehållet och bestämda fysiska lagringsmedier. Handlingar i elektronisk form ser inte likadana ut i lagrad respektive läsbar form. Det är därmed den logiska avgränsningen av informationen, med andra ord struktureringen av informationsinnehållet, snarare än det fysiska lagringsmediet, som kommer att avgöra vad som ska bevaras.

I många fall torde den logiska avgränsningen av informationen vara enkel att bedöma. Vi tänker på det som, i fråga om upptagningar som utgör allmänna handlingar, informellt benämns *färdiga elektroniska handlingar*. För bokföringsskyldiga företag skulle det exempelvis kunna handla om fakturor i pdf-format, där informationsinne-

hållet avgränsas genom att det ingår i en fil som kan omvandlas till en viss presentation.

Många gånger tas emellertid presentationer av räkenskapsinformation fram av bokföringssystemet genom att information sammanställs från flera olika håll av ett bokföringsprogram. Informationen behöver inte vara lagrad i ett traditionellt filsystem. Vid molnlagring förekommer exempelvis s.k. blocklagring och objektlagring (IBM, 2019). Det kan då vara svårt att dra en gräns för vad som utgör den elektroniska handling i vilken räkenskapsinformationen ingår. Situationen liknar med andra ord det som, i fråga om upptagningar som utgör allmänna handlingar, informellt benämns *potentiella handlingar*.

Enligt TF avgränsas myndigheternas skyldigheter av att upptagningarna ska ha kommit in till eller ha upprättats hos myndigheten. Detta liknar bestämmelsen i 7 kap. 1 § andra stycket BFL enligt vilken räkenskapsinformationen ska ha kommit in till eller ha sammanställts av företaget. I TF avgränsas myndigheternas skyldigheter emellertid även av att handlingarna ska vara *förvarade* hos en myndighet för att utgöra allmänna handlingar. Det finns dessutom särskilda bestämmelser om när upptagningar ska anses förvarade hos en myndighet i 2 kap. 6 och 7 §§ TF. Vi bedömer att en liknande reglering av räkenskapsinformation enligt BFL inte skulle bli ändamålsenlig.

Vid bedömningen behöver man beakta att vi även föreslår ett avskaffande av kravet enligt 7 kap. 6 § BFL om bevarande av material i ursprungligt skick. Hur det elektroniska informationsinnehållet avgränsas blir därmed mindre avgörande. Vi förordar därför en enklare, mindre detaljerad reglering. Avgränsningen bör ske genom att det föreskrivs att elektroniska handlingar ska bevaras *med det informationshåll* och *i det format* som informationen hade när den kom till respektive sammanställdes av företaget. Vi utvecklar detta närmare i författningskommentaren.

7.13.3 Arkivering vid flera bokföringar

Förslag: Företag som avses i 6 kap. 1 § bokföringslagen ska om de har bokföringar för enskilda verksamheter – i stället för att löpande arkivera uppgifter om ställning och resultat i de olika verksamheterna på en gemensam plats – löpande arkivera uppgifter om ställning och resultat i de olika verksamheterna på ett sätt som möjliggör en överblick över den samlade verksamhetens ställning och resultat.

Skälen för förslaget: Huvudregeln enligt 4 kap. 4 § första stycket BFL är att ett företag som bedriver flera verksamheter ska ha en bokföring som omfattar samtliga verksamheter. Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed får företaget ha en bokföring för varje enskild verksamhet. Företag som avses i 6 kap. 1 § BFL, dvs. företag som ska avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning, ska i så fall löpande arkivera uppgifter om ställning och resultat i de olika verksamheterna *på en gemensam plats*. Om företaget bedriver verksamhet på egen hand, ska arkiveringen ske i anslutning till bokföringen för en sådan verksamhet.

Syftet med bestämmelsen om arkivering på en gemensam plats är att det fortlöpande ska vara möjligt att utan besvär få underlag för en bedömning av den bokföringsskyldiges samlade verksamhet (prop. 1998/99:130, s. 392). Vi bedömer att det inte är nödvändigt, för att uppnå syftet med bestämmelsen, att det slås fast i lagen att arkiveringen ska ske på en gemensam plats. I stället bör det framgå av lagen att arkiveringen ska ske på ett sätt som uppnår syftet. Bestämmelsen bör därför ändras så att företaget i den aktuella situationen löpande ska arkivera uppgifter om ställning och resultat på ett sätt som möjliggör en överblick över den samlade verksamhetens ställning och resultat.

7.13.4 Ändringar i stiftelselagen och lagen om kommunal bokföring och redovisning

Förslag: Stiftelselagen och lagen om kommunal bokföring och redovisning ska anpassas till de ändringar i bokföringslagen som vi har föreslagit.

Skälen för förslaget: Stiftelselagen och lagen om kommunal bokföring och redovisning innehåller bestämmelser som bygger på eller motsvarar de bestämmelser i BFL som vi har föreslagit ska ändras.

I stiftelselagen berörs 3 kap. 2 § tredje stycket där begreppen *mikroskrift* och *maskinläsbara medier* förekommer. Bestämmelsen avser sådana räkenskaper som ska föras av de stiftelser som inte är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (se avsnitt 7.5.3). Det finns anledning att ändra den bestämmelsen av samma skäl som vi anfört i fråga om BFL. Således bör *mikroskrift* utmönstras och *maskinläsbara medier* ersättas med *elektroniska handlingar*.

I lagen om kommunal bokföring och redovisning finns i 12–15 §§ bestämmelser som i princip motsvarar bokföringslagens bestämmelser om arkivering (se avsnitt 7.5.2). De skäl vi har anfört för ändringarna i 7 kap. BFL är relevanta även i förhållande till dessa bestämmelser. Eftersom det inte har framkommit några skäl emot att anpassa bestämmelserna bör de ändras på motsvarande sätt som BFL.

7.14 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Förslag: Ändringarna ska träda i kraft den 1 juli 2022.

Bedömning: Det behövs inte några övergångsbestämmelser.

Skälen för förslaget och bedömningen: Utöver remissförfarandet, beredningen i Regeringskansliet och riksdagsbehandlingen av lagförslagen föranleder genomförandet av förslagen en översyn av allmänna råd och vägledningar. Sett till den tid som kan beräknas gå åt kan författningsändringarna tidigast träda i kraft den 1 juli 2022. Vi föreslår därför detta datum för ikraftträdandet.

Vi har övervägt om det finns ett behov av övergångsbestämmelser med hänsyn till den räkenskapsinformation som redan kommer att ha överförts från ursprungligt material vid tidpunkten för ikraftträdandet, exempelvis pappershandlingar som skannats in och där företaget bevarar originalen. Vi kan emellertid inte se att det skulle finnas något hinder mot att företagen förstör sådana original, förutsatt att räkenskapsinformationen har överförts. Vi bedömer således att det inte behövs några övergångsbestämmelser med hänsyn till detta. Tvärtom är det angeläget att bestämmelsen kan tillämpas direkt för all räkenskapsinformation.

Vi bedömer att det inte heller i övrigt behövs några övergångsbestämmelser.

8 Årsbokslutsreglerna

8.1 Utredningsuppdraget

Uppdraget beskrivs i denna del på sida 12–13 i direktiven. Regeringen konstaterar bland annat följande. En kritik som har riktats mot bestämmelserna om årsbokslut är att de är svårtolkade och komplicerade eftersom de främst består av hänvisningar. Flera av bestämmelserna i årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, innebär dessutom att bedömningar och val måste göras av den bokföringskyldige. Det kan göra det svårt för ett litet företag med begränsade resurser att på egen hand upprätta ett korrekt årsbokslut. Det finns därför skäl att utreda om reglerna för årsbokslut kan göras tydligare och enklare att tillämpa.

Enligt direktiven ska vi därför överväga förändringar av reglerna om årsbokslut som i första hand tar sikte på regelverkets form och struktur. Vi ska även på nytt överväga och, om det bedöms behövt, bearbeta förslaget från Utredningen om enklare redovisning om att låta alla företag som ska göra årsbokslut omfattas av reglerna för enklare årsbokslut. Vid övervägandena ska vi särskilt beakta remissynpunkterna på förslaget. Vi får även överväga andra förändringar i sak.

Till stöd för våra överväganden ska vi undersöka hur och i vilken utsträckning som reglerna om årsbokslut och förenklat årsbokslut kommer till användning i dag.

Vi ska enbart föreslå förändringar av reglerna som kan förväntas bidra till förenkling eller nytta för företagen. Förslagen ska även tillgodose berörda myndigheters möjlighet att genomföra tillsyn och brottsbekämpning.

8.2 Nuvarande regler om årsbokslut och förenklat årsbokslut

8.2.1 Företag som omfattas av reglerna

Regler om avslutandet av den löpande bokföringen finns i 6 kapitlet bokföringslagen (1999:1078), BFL. Aktiebolag, ekonomiska föreningar och ett antal andra i lagen uppräknade typer av företag är enligt 1 § skyldiga att för varje räkenskapsår avsluta bokföringen genom att upprätta en årsredovisning och offentliggöra den. Det samma gäller även andra företag av en viss storlek (se 1 § första stycket 6 och 7). Reglerna om hur en årsredovisning ska upprättas och offentliggöras finns i ÅRL eller, i förekommande fall, lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

De företag som omfattas av reglerna om årsbokslut framgår genom en motsatsvis läsning av 1 §. De företag som inte omfattas av 1 § ska enligt 3 §, om de inte upprättar en årsredovisning, för varje räkenskapsår avsluta den löpande bokföringen genom att upprätta ett årsbokslut. Det finns ingen skyldighet att offentliggöra årsbokslutet.

De företagstyper som omfattas av årsbokslutsreglerna är i princip enskilda näringsidkare, handels- och kommanditbolag med enbart fysiska personer som delägare, ideella föreningar och vissa s.k. familjestiftelser¹. Även dessa företag kan emellertid enligt 1 § första stycket 6 respektive 7 vara skyldiga att upprätta årsredovisning om de har en viss storlek eller är moderföretag i en koncern med viss storlek. Även vissa filialer till utländska företag ska enligt 3 a och 3 b §§ upprätta ett årsbokslut om de inte upprättar en årsredovisning.

Företag som inte är skyldiga att upprätta en årsredovisning och vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kronor får enligt 3 § andra stycket upprätta årsbokslutet i förenklad form.

¹ Stiftelser som får använda sina tillgångar uteslutande till förmån för medlemmar av en viss eller vissa släkter och som är bokföringsskyldiga endast på grund av att förmögenheten, beräknad på visst sätt, överstiger 1,5 miljoner kronor (se 6 kap. 1 § första stycket 5, 2 kap. 3 § första stycket och 4 § bokföringslagen).

8.2.2 Årsbokslut

Årsbokslut består av en balansräkning och en resultaträkning. Till skillnad från en årsredovisning ingår inte en förvaltningsberättelse i årsbokslutet. Till årsbokslutet ska det lämnas ett antal upplysningar. Dessa är dock betydligt färre än det antal noter som ska lämnas till en årsredovisning.

När årsbokslutet upprättas är ett antal bestämmelser i ÅRL tillämpliga, genom en hänvisning i 6 kap. 4 § BFL. Det rör sig om vissa definitioner i 1 kap. ÅRL, om principerna om överskådlighet och god redovisningssed, väsentlighet samt vissa andra grundläggande redovisningsprinciper (2 kap. 2, 3 a och 4 §§ ÅRL), om bestämmelsen om undertecknande (2 kap. 7 § ÅRL), bestämmelser om balans- och resultaträkningarnas innehåll, om uppställningsformer, om redovisning av avsättningar samt om resultaträkning i förkortad form (3 kap. 3, 4, 9 §§ samt 11 § första stycket ÅRL), samt slutligen om ett antal värderingsregler i 4 kap. ÅRL.

Företaget ska även enligt 6 kap. 5 § BFL lämna vissa ytterligare upplysningar i årsbokslutet. Upplysningar ska lämnas om:

1. vilka principer för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder som har tillämpats,
2. hur värdet av varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen har beräknats,
3. hur stor del av de totala skulderna som ska betalas senare än ett år efter balansdagen,
4. ställda säkerheter, med angivande av säkerheternas omfattning, art och form, och
5. summan av garantiåtaganden, ekonomiska åtaganden och eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen (eventualförpliktelser).

Om företaget har ändrat redovisningsprinciper, ska en upplysning lämnas om detta. Skälen för ändringen ska anges.

8.2.3 Förenklat årsbokslut

Ett förenklat årsbokslut ska liksom ett ”vanligt” årsbokslut bestå av en resultaträkning och en balansräkning. I fråga om undertecknande av ett förenklat årsbokslut gäller 2 kap. 7 § ÅRL i tillämpliga delar. I övrigt finns inga specifika regler i BFL eller hänvisningar till ÅRL när det gäller förenklade årsbokslut. I stället gäller att ett förenklat årsbokslut ska upprättas enligt god redovisningssed.

8.2.4 K-regelverken

Övergripande

Bokföringsnämnden, BFN, har i det s.k. K-projektet sedan 2004 arbetat med att ta fram fyra kategorier av regler för avslutandet av den löpande bokföringen. Inom varje kategori finns ett eller flera K-regelverk. Avsikten med K-projektet är att det inom respektive kategori ska finnas regelverk som innehåller samtliga regler som är relevanta. Det är kraven i BFL eller de val som BFL medger som avgör vilket av K-regelverken som företaget ska respektive får tillämpa. För de företag som omfattas av reglerna om förenklat årsbokslut finns följande K1-regelverk:

- allmänt råd (BFNAR 2006:1) med tillhörande vägledning för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (fortsättningsvis K1 EN).
- allmänt råd (BFNAR 2010:1) med tillhörande vägledning för ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut (fortsättningsvis K1 ideella).

Det finns inget K1-regelverk för handelsbolag. För att BFN ska kunna förenkla redovisningsreglerna i samma omfattning för handelsbolag som ägs av fysiska personer krävs ändringar i skattelagstiftningen. I en rapport framtagen på uppdrag av BFN och Skatteverket har analyserats vilka av förslagen för enskilda näringsidkare som skulle kunna tillämpas även av små handelsbolag som ägs av fysiska personer. För närvarande finns inga förslag till sådana lagändringar som krävs för att handelsbolag som ägs av fysiska

personer ska kunna tillämpa en K1-vägledning som anpassas för handelsbolag.

För företag som omfattas av reglerna om vanliga årsbokslut har BFN tagit fram ett allmänt råd (BFNAR 2017:3) om årsbokslut (K2/K3) med tillhörande vägledning. I regelverket samlas de regler som ett företag behöver tillämpa när ett årsbokslut upprättas. Det allmänna rådet ska tillämpas av alla företag som avslutar den löpande bokföringen med ett årsbokslut, om företaget inte har valt att upprätta ett förenklat årsbokslut.

Därutöver finns ett K2-regelverk för årsredovisning i mindre företag² samt ett K3-regelverk avseende årsredovisning och koncernredovisning³. Kategorin K4 avser de företag som tillämpar reglerna i International Financial Reporting Standards.

Skillnader mellan K2/K3 Årsbokslut och K1 för enskilda näringsidkare

Årsbokslut

Ett årsbokslut (ÅB) har en stark koppling till ÅRL vad gäller värderingsregler även om vissa lättnader finns. Uppställningsformen för resultat- och balansräkning är den samma som för en årsredovisning.

Reglerna om årsbokslut i K-regelverket Årsbokslut (K2/K3 ÅB) ger förutsättningar att upprätta årsbokslutet på två sätt: antingen med tillämpning av förenklingsreglerna i regelverket, dvs. K2-reglerna, eller med tillämpning av punkt 1.7 som gör det möjligt för vissa företag att tillämpa reglerna i K3 Årsredovisning och koncernredovisning. En tillämpning av punkt 1.7 innebär att ÅRL:s bestämmelser kan tillämpas fullt ut inom ramen för vad BFL anger vilket innebär att det inte finns några begränsningar i form av vad som till exempel får tas upp som tillgång.

K2-reglerna för årsbokslut överensstämmer i stora delar med reglerna i K2 Årsredovisning i mindre företag (K2 ÅR). De skillnader som finns beror till största del på att alla regler i ÅRL inte ska

² Det allmänna rådet (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag (K2) med tillhörande vägledning som ska tillämpas för räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2015. Dessförinnan gällde det allmänna rådet (BFNAR 2008:1) om årsredovisning i mindre aktiebolag (K2) med tillhörande vägledning samt det allmänna rådet (BFNAR 2009:1) om årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar (K2) med tillhörande vägledning.

³ Det allmänna rådet (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3) med tillhörande vägledning.

tillämpas när ett årsbokslut upprättas. Det finns även en viss skillnad vad gäller vilka utgifter som ska och får ingå i anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar. I K2 ÅB finns bland annat en beloppsgräns.

K2/K3 ÅB innehåller regler för alla företagsformer som ska eller får upprätta ett årsbokslut: handelsbolag, enskilda näringsidkare, ideella föreningar, registrerade trossamfund, stiftelser samt samsällighetsföreningar och liknande sammanslutningar.

Förenklat årsbokslut

Ett förenklat årsbokslut har ingen koppling till ÅRL. God redovisningssed ska tillämpas vilket i detta fall är BFN:s allmänna råd och vägledningar (K1).

En utgångspunkt i K1 EN är att reglerna ska vara så enkla som möjligt men ändå motsvara de krav som bör ställas på redovisningen i en enskild näringsverksamhet av mindre omfattning. Av detta följer bland annat att reglerna ligger så nära skattereglerna som möjligt. Poster som inte krävs enligt skattereglerna finns inte med. Det innebär att avsättningar för åtaganden som medför framtida utgifter inte får redovisas.

Reglerna i K1 avviker i vissa delar från ”normal redovisning”. Man behöver tänka på ett annat sätt. Bokslutshändelserna får förtecknas på så kallade bokslutsunderlag i stället för att ingå i den löpande bokföringen om företaget tillämpar kontantmetoden. Redovisningen ligger väldigt nära kontantredovisning, dvs. det är få periodiseringar som behöver eller får göras. Det medför att resultatet inte blir lika rättvisande som i ett vanligt årsbokslut.

Kopplingar till skattereglerna

I K2 (både ÅB och ÅR) finns vissa förenklingar kopplade till skattereglerna, men bara sådana som ryms inom ÅRL:s regler.

I K1 EN finns en strävan att det bokföringsmässiga resultatet så långt det är möjligt ska överensstämma med det resultat som beskattningen grundar sig på. Det innebär att reglerna i inkomstkattelagen (1999:1229), IL, i flera fall ska tillämpas. Vid värdering av

tillgångar finns en skattemässig koppling, till exempel avskrivningar enligt reglerna i IL om värdeminskningssavdrag.

I IL finns ett antal förenklingar som bara gäller enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut och som är en förutsättning för flera förenklingar i K1 EN. Det gäller till exempel gränsvärden för när en tillgång måste redovisas eller en utgift måste ingå i anskaffningsvärdet. Inventarier och varulager under 5 000 kronor behöver inte tas upp. Även de begränsade kraven på periodiseringar och då med beloppgränser följer av förenklingarna i IL.

Bokslut och uppställningsformer

För ett ÅB gäller uppställningsformen för resultat- och balansräkning i ÅRL, dvs. densamma som för en årsredovisning. Jämförelsetal (beloppen för föregående år) behöver dock inte lämnas. Endast vissa upplysningar krävs.

Enligt K1 behöver företag som tillämpar kontantmetoden inte bokföra bokslutshändelserna i den löpande bokföringen, utan de får bokföras genom att förtecknas på ett så kallat bokslutsunderlag. Bokslutsunderlagen för enskilda näringsidkare finns på Skatteverkets webbplats.

Ett förenklat årsbokslut innehåller endast balans- och resultaträkning, inga upplysningar enligt BFL och inga jämförelsetal. Enligt K1 EN lämnas dock upplysningar om obeskattade reserver eftersom dessa redovisas inom eget kapital.

Det finns en blankett för förenklat årsbokslut, se bilaga 2 i K1 EN, som i stort motsvarar första sidan i NE-bilagan till inkomstdeklarationen. Den är utformad för att vara så lik NE-bilagan som möjligt. Blanketten finns på Skatteverkets webbplats.

K1 för ideella föreningar m.fl.

Eftersom en stor del av ideell sektor inte bedriver någon skattepliktig verksamhet samt att de förenklingar som finns i IL (en förutsättning för flera av förenklingarna i K1) endast gäller enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut, överensstämmer inte reglerna i K1 ideella helt med reglerna i K1 EN.

K1 ideella utgår från ej skattepliktig verksamhet. En förening med skattepliktig verksamhet kan ändå tillämpa det allmänna rådet men kan då behöva avstå från att använda vissa förenklingsregler i den skattepliktiga verksamheten eller behöva göra justeringar i inkomstdeklarationen.

Det finns inte några färdiga bokslutsunderlag eller blankett för förenklat årsbokslut. Uppställningsformen framgår av bilaga 2 i K1 ideella. Jämförelsetal ska lämnas och upplysningar får lämnas. Reglerna och uppställningsformen är anpassade för föreningarnas verksamhet.

8.3 Bakgrund och tidigare överväganden

Tiden före den nuvarande bokföringslagen

Särskilda regler i fråga om upprättande av årsbokslut för de allra minsta företagen fanns redan i 1976 års bokföringslag. Det förslag till bokföringslag som lades fram i prop. 1975:104 innehöll visserligen inte några bestämmelser om undantag från eller lättnader i kravet på bokföringsskyldighet för mindre näringsidkare. Vid utskottsbehandlingen framfördes emellertid ett antal yrkanden som i första hand gick ut på att små enskilda näringsidkare med ingen eller högst två anställda skulle undantas från bokföringsskyldigheten. Som motivering för de olika motionsyrkandena framhölls bland annat att den föreslagna generella bokföringsplikten skulle komma att bli alltför betungande för de mindre företagen (se LU 1975/76:15 s. 19).

Lagutskottet ansåg det inte möjligt att göra några generella undantag från den föreslagna kretsen av bokföringsskyldiga. Utskottet hänvisade bland annat till svårigheterna att åstadkomma en lämplig gränsdragning mellan bokföringsskyldiga respektive icke bokföringsskyldiga näringsidkare. Dessa svårigheter kunde leda till att även företag beträffande vilka ett krav på bokföringsskyldighet kunde te sig motiverat kom att undantas från denna skyldighet. I stället föreslog utskottet att mindre företagare skulle undantas från kravet på att upprätta årsbokslut. Som motivering anfördes bland annat att bestämmelserna om årsbokslut i alltför stor utsträckning hade utformats med de stora och medelstora företagen i blickfånget och att de mindre näringsidkarna kunde få svårt att följa dessa bestämmelser.

Utskottets förslag, som sedermera antogs av riksdagen, innebar att en enskild näringsidkare med högst två årsanställda och en årlig bruttoomsättningssumma understigande 200 000 kronor undantogs från skyldigheten att upprätta årsbokslut.

I samband med införandet av jordbruksbokföringslagen ändrades undantagsregeln så att antalet anställda helt kom att sakna betydelse samtidigt som beloppsgränsen ändrades till 20 prisbasbelopp. Skälet till att beloppsgränsen ändrades var att man ville undvika att en omsättningsökning som enbart återspeglade penningvärdets fall utlöste en mer omfattande redovisningsskyldighet (se prop. 1978/79:44 s. 37).

Införandet av den nuvarande bokföringslagen

När nuvarande bokföringslag trädde i kraft den 1 januari 2000 behölls en undantagsregel från skyldigheten att avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut eller en årsredovisning. I lagen gjordes åtskillnad mellan bokslutsföretag⁴ och andra företag som inte var skyldiga att upprätta årsbokslut eller årsredovisning. I stället för bruttoomsättningen kom emellertid nettoomsättningen att utgöra gräns. Gränsvärdet om 20 prisbasbelopp behölls. Kretsen av företag som omfattades av regeln var negativt bestämd genom att den omfattade de företag som inte ingick i den explicita uppräkningslistan av bokslutsföretag. Lagstiftaren ansåg att, utöver enskilda näringsidkare, borde handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare, ideella föreningar och samfällighetsföreningar undantas från det absoluta kravet på att avsluta den löpande bokföringen.

Regeringen anförde beträffande enskilda näringsidkare följande skäl. Ett ovillkorligt krav på att den löpande bokföringen alltid ska avslutas i någon form av bokslut skulle vara onödigt betungande för de allra minsta bokföringsskyldiga. Ibland är skattemyndigheten den enda utomstående som har något påtagligt intresse av närmare information om företagets ekonomiska förhållanden. Skattemyndigheten får den informationen som den behöver genom de upp-

⁴ Aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare, företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen, företag som är moderföretag i en koncern samt företag i vilka den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till mer än ett belopp motsvarande tjugo prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av räkenskapsåret.

gifter som lämnas i deklARATIONEN. I den mån det finns andra intressenter, till exempel kreditgivare, har de ofta möjlighet att genom direkta kontakter med företaget ta del av den redovisningsinformation som de anser vara nödvändig. I samband med utredning av ekonomisk brottslighet har årsbokslutet som regel mindre betydelse; i sådana sammanhang är det i stället den löpande bokföringen som är av störst vikt (prop. 1998/99:130 s. 287 f.). Regeringen ansåg inte att kraven skulle vara strängare för handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare än för enskilda näringsidkare. Även i fråga om ideella föreningar och samfällighetsföreningar ansågs ett krav på löpande bokföring tillräckligt för att föreningsmedlemmarna skulle få den insyn de är berättigade till.

Propositionen Förenklade redovisningsregler m.m.

Nästa större förändring av reglerna genomfördes genom de lagändringar som trädde i kraft den 1 januari 2007 efter riksdagens beslut om propositionen Förenklade redovisningsregler, m.m. (prop. 2005/06:116). Undantaget från skyldigheten att avsluta bokföringen med ett årsbokslut avskaffades. Samtidigt infördes möjligheten att upprätta ett förenklat årsbokslut.

Som skäl för att ta bort undantagsregeln anförde regeringen följande. Normalt avslutas den löpande bokföringen med något slag av bokslut, antingen en årsredovisning eller ett årsbokslut. Genom bokslutet får företagaren en överblick över det gångna årets affärshändelser och företagets ställning vid årets slut. Detta är naturligtvis av stort värde för henne eller honom själv men kan ofta också vara till stor nytta för andra intressenter. Störst betydelse har bokslutet givetvis i större företag med många intressenter som behöver skaffa sig en bild av hur företaget har gått och vilka reserver som det har. Men också i de allra minsta företagen kan upprättandet av ett bokslut vara viktigt, till exempel för efterföljande kontroller av att företaget har skötts på ett korrekt sätt (a. prop., s. 71).

Regeringen konstaterade när det gällde enskilda näringsidkare att undantaget från kravet på bokslut visserligen kunde innebära en viss lättnad i näringsidkarens bokföringsarbete. Samtidigt konstaterade regeringen att näringsidkaren ändå tvingas att upprätta ett slags bokslut direkt på deklara-tionsblanketten, där sedan vissa skatte-

mässiga justeringar görs. Regeringen noterade även att Skatteverket och BFN gemensamt skulle ta fram riktlinjer för ett förenklat bokslut som utan justeringar eller tillägg kan användas både i bokföringen och deklarationen. Samordningen kunde enligt regeringen antas medföra att den totala uppgiftsbördan inte ökade. En annan fördel var att då gränsvärdet om 20 prisbasbelopp utmönstrades behövde företagaren inte längre särskilt överväga om han eller hon omfattades av bokslutsskyldigheten. Regelverket blev över huvud taget mer överskådligt och begripligt för den enskilde (a. prop., s. 72). Regeringen anförde liknande skäl beträffande handelsbolag där samtliga bolagsmän är fysiska personer.

I fråga om ideella föreningar, registrerade trossamfund, sällskapsföreningar med mera konstaterade regeringen att en del av dessa juridiska personer är helt eller delvis skattskyldiga medan andra inte är det. Dock ansågs det inkonsekvent att behålla undantaget enbart beträffande dem. Vidare konstaterade regeringen att de aktuella juridiska personerna för att överhuvudtaget vara bokföringsskyldiga måste bedriva näringsverksamhet, ha förhållandevis stora tillgångar eller vara moderföretag i en koncern. Regeringen ansåg att det framstod som rimligt även i ideella föreningar med mera som uppfyller något av dessa kriterier att verksamhetens resultat och ställning sammanställs på något sätt i vart fall en gång om året. Regeringen noterade även att det stora flertalet föreningar som det var fråga om redan torde upprätta något slag av sammanställningar i samband med årets slut (a. prop., s. 73 f.).

Som nämnts infördes möjligheten att upprätta förenklat årsbokslut i samband med undantagsregelns avskaffande. Gränsen för när ett företag skulle få upprätta ett sådant årsbokslut knöts inte till prisbasbeloppet. I stället knöts den till gränsvärdet för användning av kontantmetoden, dvs. 3 miljoner kronor i normal nettoomsättning. Gränsvärdet för kontantmetoden samordnades i sin tur med förslag på mervärdesskatteområdet (a. prop., s. 66 f. och 75). Samtliga företag som inte var skyldiga att upprätta årsredovisning omfattades av möjligheten att upprätta förenklat årsbokslut.

I propositionen diskuterades även behovet av att förenkla de vanliga årsboksluten. Regeringen föreslog att uttryckliga regler om årsbokslutets språk, form och valuta skulle tas in i BFL. I den promemoria från Justitiedepartementet som låg till grund för förslagen fanns förslag om ytterligare förenklingar av bestämmelserna, bland

annat när det gällde tilläggsupplysningar och beräkning av anskaffningsvärden. Regeringen meddelade att man skulle återkomma i de delarna när BFN hade kommit längre i sitt projekt om redovisningsnormering (a. prop., s. 76 f.).

Propositionen Enklare redovisning

Förslaget från Utredningen om enklare redovisning

Utredningen om enklare redovisning hade bland annat i uppdrag att överväga dels om gränsvärdet för förenklade årsbokslut skulle höjas, dels om reglerna för vanliga årsbokslut kunde förenklas.

Utredningen konstaterade att det var en mycket liten del av företagen som omfattades av reglerna om vanliga årsbokslut. Utredningen ansåg därför att reglerna om vanliga årsbokslut kunde upphävas. Avsikten var inte att detta skulle medföra någon generell försämring av standarden på redovisningshandlingar från olika företag eller sänkning av nivån på informationsgivningen. De olika externa intressenternas behov av information kunde emellertid enligt utredningen lika gärna tillgodoses genom den kompletterande normgivning från BFN (SOU 2008:67, s. 146 ff.).

Flera remissinstanser var negativa till förslaget. *FAR SRS* ansåg att regelverket om det förenklade årsbokslutet var så pass nytt att det var för tidigt att bedöma om och i vilken omfattning det i praktiken hade tillämpats och att det vanliga årsbokslutet därför ännu inte borde avskaffas. *Hovrätten för Nedre Norrland* ansåg att förslaget kunde ifrågasättas av principiella skäl, eftersom det krävde en omfattande tilläggsreglering från BFN som det fanns begränsad författningenslig grund för. Hovrätten framhöll vidare att det knappast hade något värde ur förenklingssynpunkt att upphäva bestämmelser i lag om tanken var att motsvarande regler ändå ska gälla inom ramen för god redovisningssed. Även *Handelshögskolan vid Göteborgs universitet* tog upp BFN:s roll ur ett konstitutionellt perspektiv och invändningen att det inte innebär någon förenkling att slopa vissa krav i lag för att i stället överlåta till normgivande organ att besluta om i huvudsak samma bestämmelser. Högskolan ansåg att det vanliga årsbokslutet borde behållas i sin nuvarande form. Enligt *LRF* fyllde reglerna om vanliga årsbokslut en viktig funktion men borde kunna förenklas. Hela ansvaret för detta borde

dock enligt LRF inte överlämnas till BFN. *SRF* avrådde starkt från att ta bort bestämmelserna om vanliga årsbokslut eftersom kvaliteten på redovisningen då i många fall skulle bli för låg. *Ekonomistyrningsverket* såg en risk för att sänkta krav på att lämna uppgifter i redovisningen, skulle leda till ökade krav på företagen att ta fram information i särskild ordning, och att BFN:s allmänna råd kunde leda till att tänkta kostnadsbesparingar blev mindre än beräknat eller helt uteblev.

Regeringen tog fasta på remisskritiken och valde att inte gå vidare med utredningsförslaget. Skälen för regeringens bedömning var sammanfattningsvis att valmöjligheten att upprätta ett vanligt årsbokslut skulle försvinna. Ett stort antal företag upprättade enligt tillgänglig statistik ett vanligt årsbokslut trots att de inte var tvungna. Enligt regeringen behövdes en genomgripande utvärdering innan det gjordes en sådan ändring som utredningen föreslagit. Därtill pågick en översyn av de då gällande s.k. redovisningsdirektiven inom EU (prop. 2009/10:235 s. 73 f.).

Förenklingar av reglerna om vanliga årsbokslut

I stället för ett avskaffande av reglerna om vanliga årsbokslut lade regeringen fram ett antal förenklingar av reglerna. Förenklingarna trädde i kraft den 1 januari 2011 efter riksdagens beslut om propositionen Enklare redovisning (prop. 2009/10:235).

Några förenklingar anslöt till förenklingar som gjordes i ÅRL. I ÅRL infördes en möjlighet för mindre icke-finansiella företag och mindre icke-finansiella koncerner att upprätta en balansräkning i förkortad form. Regeringen konstaterade att den förenklingen fick genomslag även för årsbokslutsföretagen. Det infördes även en hänvisning i 6 kap. 4 § BFL som gjorde det möjligt att vid upprättande av årsbokslut även upprätta resultaträkningen i förkortad form. Hänvisningen utformades så att årsbokslutsföretagen inte behövde särredovisa nettoomsättningen

Dessutom genomfördes ett antal förenklingar som specifikt avsåg upprättandet av årsbokslut, genom att hänvisningar till ÅRL togs bort eller ändrades.

ÅRL:s detaljerade bestämmelser om hur anskaffningsvärdet på anläggningstillgångar ska fastställas behövde inte längre tillämpas vid

upprättande av årsbokslut. Det innebar att företagen, inom ramen för god redovisningssed och förutsatt att årsbokslutet i det enskilda fallet ger en korrekt bild av verksamheten, fick avgöra om indirekta kostnader, räntor eller andra utgifter ska räknas in i anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång eller inte och hur det ska ske (a. prop., s. 108 f.).

Kravet om att tillämpa bestämmelser i ÅRL om extraordinära poster togs bort. Hänvisningen till 4 kap. 15 § ÅRL om periodisering av kapitalrabatter och emissionskostnader vid upptagande av lån togs därtill bort.

Även bestämmelserna om upplysningar förenklades. I den dåvarande 6 kap. 7 § fanns krav på upplysningar om anläggningstillgångarnas anskaffningsvärde, samt om årets avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar och avskrivningar med hänvisning till olika bestämmelser i ÅRL. Detta ersattes med en punkt i nuvarande 5 § innehållande en allmän bestämmelse om att det av årsbokslutet ska framgå hur anläggningstillgångarnas värde har beräknats.

Därtill förenklades reglerna om utformningen av tilläggsupplysningar. I dåvarande 6 kap. 5 § fanns ett krav på att tilläggsupplysningar som huvudregel skulle lämnas i noter och hänvisning göras vid de poster i balans- eller resultaträkningen som upplysningarna hänför sig till. Detta krav togs bort.

Regeringen ansåg emellertid att vissa tilläggsupplysningar även i fortsättningen skulle lämnas. För varje skuldpost i balansräkningen, eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket ÅRL, ska det anges den del som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen. Vidare ska det lämnas en upplysning om det är så att företaget har ändrat redovisningsprinciper (6 kap. 5 § BFL). Regeringen anförde att upplysningar om långfristiga skulder och om ändrade redovisningsprinciper är nödvändiga för att det utifrån företagets resultat- och balansräkning ska kunna göras dels en analys av företagets förmåga att på kort sikt hantera sina skulder, dels en jämförelse med tidigare räkenskapsår. Dessa upplysningar skulle enligt regeringen därför alltså lämnas. Regeringen ansåg dock att det var tillräckligt att det lämnas uppgift om hur stor del av de totala skulderna som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen. Detta sågs även som en naturlig följd av att årsbokslutsföretag fick möjlighet att upprätta balansräkning i förkortad form, där

en uppdelning på varje skuldpost över huvud taget inte görs utan endast de totala skulderna redovisas (a. prop. s. 77).

8.4 Våra bedömningar

8.4.1 Förslaget från Utredningen om enklare redovisning

Bedömning: Reglerna om vanliga årsbokslut för företag som inte behöver upprätta årsredovisning bör inte tas bort.

Skälen för bedömningen: I vårt uppdrag ingår att ompröva förslaget från Utredningen om enklare redovisning om att avskaffa reglerna om vanliga årsbokslut för företag som inte behöver upprätta årsredovisning och låta dem göra ett förenklat årsbokslut i stället. Vi har tagit fram uppgifter om hur många av de företag som har rätt till det som utnyttjar möjligheten att upprätta ett förenklat årsbokslut.

I vår enkät till Srf konsulternas medlemmar⁵ svarade 53 procent av de som hade enskilda näringsidkare som kunder att samtliga sådana kunder som hade rätt till det upprättade ett förenklat årsbokslut under 2019. Bland de svarande vars samtliga aktuella kunder inte upprättade förenklat årsbokslut svarade en fjärdedel att cirka tre fjärdedelar av kunderna i den aktuella kundgruppen upprättade ett sådant årsbokslut under 2019. En femtedel svarade att cirka hälften av kunderna i den aktuella kundgruppen upprättade ett sådant årsbokslut under den aktuella perioden.

Vidare framgår av uppgifter från Skatteverket att det under perioden 2014–2019 var mellan 76 och 80 procent av de som deklarerade inkomst av näringsverksamhet som enskilda näringsidkare som har uppgett att de upprättat ett förenklat årsbokslut. I absoluta tal hade mellan cirka 585 000 och 601 000 lämnat den uppgiften. Trenden är ökande under perioden både i relativa och absoluta tal (se tabellen nedan). Uppgifterna ska dock värderas med viss försiktighet enligt Skatteverket då uppgiften om förenklat årsbokslut inte är obligatorisk om deklarationen lämnas på papper eller via filöverföring.

⁵ Genom Srf Konsulterna har vi låtit genomföra en enkät riktad till närmare 2 800 auktoriserade redovisningskonsulter. Enkäten hade en svarsfrekvens om 15 procent och enligt beräkningar som förbundet har gjort representerar de svarande drygt 30 000 företag.

Tabell 8.1 Uppgift i deklARATIONEN om förenklat årsbokslut

Ikryssad uppgift om att förenklat årsbokslut inte tillämpats vid deklARATION av inkomst från enskild näringsverksamhet

Period	Antal som deklarerat NE*	Ikryssat	Ej ikryssat	Procentandel ej ikryssat
2014	770 149	185 536	584 613	75,9
2015	769 726	182 286	587 440	76,3
2016	768 682	177 213	591 469	76,9
2017	765 620	168 763	596 857	78,0
2018	760 509	159 938	600 571	79,0
2019	750 906	153 044	597 862	79,6

* Antal som deklarerat NE: totala antalet som deklarerat inkomst av näringsverksamhet.

Källa: Skatteverket.

Såväl siffrorna från Skatteverket som svaren från enkäten till Srf konsulternas medlemmar pekar på att det är en stor andel av de enskilda näringsidkarna som tillämpar reglerna om förenklat årsbokslut. De företrädare för småföretagare och för redovisningsbranschen som vi har haft kontakt med har emellertid inte uttryckt att det finns något behov av att avskaffa reglerna om vanliga årsbokslut. Vår bedömning utifrån dessa kontakter är att skälet till att inte samtliga företag, som har rätt till det, upprättar förenklade årsbokslut är att dessa inte ger tillräcklig ekonomisk information om företaget. De vanliga årsboksluten fyller ett informationsbehov. Förenklade årsbokslut fungerar främst för de allra minsta företagen. Till detta kommer att företag som i dag är skyldiga att upprätta årsbokslut i stor utsträckning anlitar redovisningskonsulter såväl för den löpande bokföringen som för att ta fram bokslutet. För redovisningskonsulterna är tidsvinsten med att göra ett förenklat årsbokslut, i stället för ett vanligt, liten eller obefintlig.

Våra iakttagelser stöds av resultatet från enkäten till Srf konsulternas medlemmar. Vi frågade varför inte samtliga kunder som hade rätt till det upprättade förenklat årsbokslut under 2019. Det vanligaste skälet var att företaget låter redovisningskonsulten göra bokslutet samt att redovisningskonsulten inte tycker det blir enklare att göra ett förenklat årsbokslut (43 procent). Det näst vanligaste skälet var att ett förenklat årsbokslut inte innehåller all den information

som behövs för företaget (32 procent).⁶ Därefter kom svaret att företaget inte tycker det blir enklare att göra ett förenklat årsbokslut (knappt 16 procent). Endast en mindre andel, drygt 4 procent, svarade att ett förenklat årsbokslut inte upprättades på grund av att företaget inte kände till reglerna.

Vi konstaterar att om reglerna om vanliga årsbokslut avskaffades skulle BFN behöva utveckla god redovisningssed med regler som tillgodoser det informationsbehov som de vanliga årsboksluten fyller. Företagen skulle inte få upprätta förenklat årsbokslut om inte gränsvärdet höjs och reglerna i inkomstskattelagen (1999:1229) ändras. Sådana regler som BFN tog fram skulle sannolikt bli likartade eller identiska med de nuvarande reglerna för vanliga årsbokslut. Ett avskaffande av reglerna om de vanliga årsboksluten skulle således leda till merarbete för BFN utan motsvarande nytta för företagen. Vi bedömer därför att reglerna om vanliga årsbokslut inte bör tas bort.

8.4.2 Gränsen för förenklade årsbokslut

Bedömning: För närvarande finns det inte något behov av att förändra gränsen för när ett företag får upprätta ett förenklat årsbokslut.

Skälen för bedömningen: Vi har i föregående avsnitt gjort bedömningen att det vanliga årsbokslutet inte bör avskaffas. En höjning av gränsen för när företagen får göra ett förenklat årsbokslut skulle kunna vara ett alternativ till att avskaffa reglerna om vanliga årsbokslut. Det är rent principiellt en bättre lösning än att avskaffa det vanliga årsbokslutet. På så sätt skulle fler företag kunna välja om man vill använda de förenklade reglerna samtidigt som möjligheten att upprätta ett vanligt årsbokslut finns kvar.

Gränsen för förenklade årsbokslut har inte ändrats sedan den sattes till tre miljoner i normal nettoomsättning år 2007. En ren jäm-

⁶ I fritextsvar i enkäten sägs bland annat det saknas möjlighet att det i det förenklade årsbokslutet att göra avsättningar för framtida skogsvård/återplanteringsåtgärder. Annat som nämns är att det saknas möjlighet att periodisera, göra överavskrivningar och vissa andra bokförings-tekniska åtgärder.

förelse med förändringen i konsumentprisindex sedan dess skulle motivera en ökning av gränsen med närmare en halv miljon kronor.⁷

Gränsen tre miljoner i normal nettoomsättning eller motsvarande förekommer emellertid även i andra regler. Ett exempel är vid tillämpningen av kontantmetoden (5 kap. 2 § tredje stycket BFL). En liknande gräns finns i 13 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200). Ett annat exempel är gränsen för revisionsplikt för aktiebolag (se 9 kap. 1 § tredje stycket aktiebolagslagen [2005:551]).

För att en höjning av gränsen för förenklat årsbokslut ska medföra en reell förenkling skulle man behöva överväga en höjning även av gränsen i fråga om dessa och eventuellt andra regler. Vilka regler som berörs och konsekvenserna av höjningar av gränsen på alla ställen där den förekommer skulle behöva utredas och belysas närmare.

Med hänsyn till inflationen kommer en höjning av gränsen förr eller senare bli oundviklig om reglerna ska vara meningsfulla. Gränsen skulle även kunna inflationssäkras, exempelvis genom att knytas till ett antal prisbasbelopp enligt socialförsäkringsbalken i likhet med vad som tidigare gällt. Samtidigt konstaterar vi att det varken av företrädare för småföretagen eller redovisningsbranschen har framförts att den nuvarande gränsen har urholkats i sådan grad att gränsen numera skulle vara, eller inom en överskådlig tid bli, så låg att den inte täcker in de företag som har ett särskilt behov av förenklade regler. En fast gräns är därtill tydligare än en som bygger på prisbasbeloppet. Eftersom det inte finns ett tydligt behov bedömer vi att det för närvarande inte finns anledning att förändra gränsen för när ett företag får upprätta ett förenklat årsbokslut.

⁷ KPI (årsmedel) för 2007 var 1 659 och för 2020 1 918, vilket motsvarar en ökning från år 2007 till år 2020 med cirka 15,6 procent. Detta motsvarar en ökning av gränsen med cirka 468 000 kronor. Källa: SCB.

8.4.3 Förenklingsreglerna om vanliga årsbokslut

Bedömning: Bestämmelserna om vanliga årsbokslut bör inte förändras.

Skälen för bedömningen: Bestämmelsen i 6 kap. 4 § andra stycket BFL är utformad som hänvisningar till ett stort antal bestämmelser i ÅRL som ska tillämpas när årsbokslutet upprättas. Bestämmelsen har kritiserats för att vara svårtolkad och komplicerad. Det har även funnits oklarheter om vad som gäller när de bestämmelser i ÅRL, som det hänvisats till i BFL, i sin tur har hänvisat vidare till andra bestämmelser i ÅRL, som inte är uppräknade i BFL.

Vi har i våra kontakter med företrädare för redovisningsbranschen och företagen inte erfarit att utformningen av bestämmelsen numera skulle utgöra något problem. Den 27 oktober 2017 beslutade BFN det allmänna rådet (BFNAR 2017:3) om årsbokslut (K2/K3) med tillhörande vägledning. Vägledningen innehåller lagregler, BFN:s allmänna råd om årsbokslut, kommentarer och exempel. Den innehåller alla regler som krävs för att upprätta ett årsbokslut som uppfyller BFL:s krav. Företaget ska inte tillämpa andra allmänna råd, rekommendationer eller specifika uttalanden när det ska upprätta årsbokslutet.

Det allmänna rådet och vägledningen innebär att de oklarheter och svårigheter som varit förknippade med utformningen av 6 kap. 4 § BFL är hanterade. En redaktionell ändring av bestämmelsen i syfte att göra den tydligare skulle enbart leda till merarbete för BFN utan motsvarande nytta för företagen.

Vi har även övervägt om bestämmelsen av annat än redaktionella skäl skulle förändras. Ett sådant skäl skulle kunna vara att man vill frikoppla reglerna om årsbokslut från reglerna i ÅRL för att möjliggöra en utveckling av god redovisningssed som är mer fristående från reglerna i ÅRL. Något sådant behov har emellertid inte framkommit. Det finns därtill ett värde i att begrepp och regler är gemensamma för regelverken så att komplexiteten hålls nere.

Därtill har vi övervägt om det finns behov av att förenkla reglerna om årsbokslut genom att ta bort någon eller några av hänvisningarna till ÅRL i 6 kap. 4 § BFL. Som framgår av avsnitt 1.3 har emellertid reglerna om årsbokslut redan förenklats. Mot ytterligare förenklingsregler ska vägas att årsbokslutets informationsvärde kan försämrats.

Det har inte heller framförts av företrädare för företagen eller redovisningsbranschen att någon specifik regel, av de som det hänvisas till i 6 kap. 4 § BFL, skulle vara särskilt betungande. Enligt uppgift från BFN har man i sitt allmänna råd med tillhörande vägledning gjort de förenklingar som bedömts möjliga. Vi bedömer att det för närvarande inte finns något behov av att ytterligare förenkla genom att ta bort hänvisningar i 6 kap. 4 § BFL.

Sammanfattningsvis bedömer vi att bestämmelsen i 6 kap. 4 § BFL, som hänvisar till bestämmelser i ÅRL, inte bör förändras.

Vi har även övervägt att förenkla reglerna om upplysningar i 6 kap. 5 § BFL. Vi bedömer emellertid att vart och ett av kraven är nödvändigt för att upprätthålla en rimlig nivå på årsbokslutens informationsvärde. Dessa krav har dessutom redan tidigare förenklats. Det har inte heller framkommit i utredningsarbetet att något av kraven skulle vara särskilt betungande. Att nu ytterligare förenkla bestämmelsen om upplysningar riskerar att väsentligt försämra informationsvärdet av årsboksluten utan motsvarande nytta för företagen. Det finns därför inte heller skäl att förändra bestämmelsen om upplysningar i 6 kap. 5 § BFL.

Sammanfattningsvis bedömer vi att bestämmelserna som gäller vid upprättande av vanliga årsbokslut inte bör förändras.

9 Gemensamma verifikationsserier

9.1 Utredningsuppdraget

I detta avsnitt tar vi upp frågan om gemensamma verifikationsserier (sida 14 f. i direktiven). En verifikation dokumenterar en affärs-händelse eller en justering i bokföringen. Exempel på verifikationer är kvitton och fakturor. En verifikation ska innehålla vissa uppgifter, bland annat ett verifikationsnummer eller något annat identifierings-tecken. Det finns skilda uppfattningar om huruvida bokföringslagen (1999:1078), BFL, ger utrymme för att numrera verifikationer i en nummerserie som är gemensam för en hel koncern, men där de enskilda verifikationerna ändå är direkt spårbara till respektive koncernföretag.

Vi ska klarlägga vilka möjligheter att använda gemensamma verifikationsserier som företag och koncerner har enligt gällande regelverk. Vi ska utifrån slutsatserna i den frågan föreslå de förändringar av reglerna som bedöms behövliga för att förenkla för företag och koncerner, även för dem med verksamhet utomlands. Eftersom utredningsdirektiven avser förslag som ska innebära *förenklningar* har vi tolkat uppdraget så, att vi inte ska lämna några förslag som förhindrar företagen att använda gemensamma nummerserier om vi bedömer att sådana är tillåtna i dag.

Det finns också krav i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, på att en faktura ska innehålla bland annat uppgift om löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan. Kravet på löpnummer enligt ML följer av EU:s mervärdesskatte-direktiv¹ och omfattas inte av vårt uppdrag.

¹ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Våra förslag får enligt direktiven inte försämra möjligheterna att genomföra en fullgod revision och ska tillgodose berörda myndigheters möjlighet att genomföra tillsyn och brottsbekämpning.

9.2 Regleringen om verifikationsnummer och andra identifieringstecken

Övergripande

I bokföringsskyldigheten ingår en skyldighet att se till att det finns verifikationer och att förse verifikationerna med nummer eller andra identifieringstecken (jfr 4 kap. 1 § BFL). Bokföringsskyldigheten ska fullgöras enligt god redovisningssed (4 kap. 2 § BFL). Innebörden i uttryckssättet *god redovisningssed* beskrivs i propositionen Ny bokföringslag m.m. (prop. 1998/99:130 s. 186–188) och finns återgivet i avsnitt 7.2.

Därtill gäller att affärshändelserna ska bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring). Detta ska ske på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och överblicka verksamhetens förlopp, ställning och resultat (5 kap. 1 § BFL). Med *förlopp* avses hur verksamhetens ställning och resultat vid ett visst tillfälle har framkommit, dvs. när de olika affärshändelserna har inträffat och hur de har påverkat verksamhetens ställning och resultat under räkenskapsåret (prop. 1998/99:130 s. 395).

Reglerna om gemensam bokföring

Ett företag får enligt 4 kap. 5 § BFL ha gemensam bokföring med någon annan bokföringsskyldig endast för gemensamt bedriven verksamhet och endast om det är förenligt med god redovisningssed.

I förarbetena till 4 kap. 5 § BFL konstateras angående den gemensamma verksamheten att den normalt torde ske inom ramen för ett enkelt bolag. Begreppet *gemensam verksamhet* har emellertid en vidare innebörd och kan omfatta även annan gemensam verksamhet än sådan som bedrivs inom ramen för ett bolagsavtal, till exempel om syskon har erhållit en jordbruksfastighet i arv och inte

har ingått någon särskild överenskommelse om den fortsatta driften. Också gemensam medelsplacering kan vara att betrakta som gemensam verksamhet (prop. 1998/99:130 s. 393).

Enligt Bokföringsnämndens (BFN) allmänna råd får ett företag ha gemensam bokföring med någon annan bokföringsskyldig enligt 4 kap. 5 § BFL om den gemensamma bokföringen är ordnad på ett sådant sätt att det utan svårighet går att bedöma ställningen i varje enskilt företag (BFNAR 2013:2 punkt 2.23).

BFN har vidare i sin vägledning till BFNAR 2013:2 anfört att det inte är förenligt med god redovisningssed att organisera bokföringen i en koncern så att den löpande redovisningen, helt eller delvis, är gemensam för flera koncernföretag i andra fall än vid gemensamt bedriven verksamhet (Bokföringsnämnden, 2017, s. 31).

I anslutning till detta noterar vi att i det fall ett utländskt företag inte etablerar sig i Sverige genom ett dotterbolag kan det bli fråga om att tillämpa reglerna om filialer. Med filial avses i BFL ett sådant avdelningskontor med självständig förvaltning som omfattas av lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. eller ett kontor som tillhör en europeisk ekonomisk intressegruppering med säte utomlands. Enligt 4 kap. 7 § andra stycket BFL ska filialen då ha en bokföring som är skild från det utländska företagets. Det finns inte något undantag från den regeln.

Verifikationsnummer

För varje affärshändelse ska det finnas en verifikation. I verifikationen ska det enligt 5 kap. 7 § andra stycket BFL ingå ett verifikationsnummer eller annat identifieringstecken samt sådana övriga uppgifter som är nödvändiga för att sambandet mellan verifikationen och den bokförda affärshändelsen utan svårighet ska kunna fastställas. I förarbetena till bestämmelsen sägs att den lämpligaste ordningen torde vara att verifikationerna identifieras genom att de åsätts nummer i löpande följd i en eller flera serier för varje bokföringsskyldig (prop. 1998/99:130, s. 400).

Enligt god redovisningssed så som den uttrycks i BFN:s allmänna råd ska en serie av verifikationsnummer eller andra identifieringstecken vara obruten för en tidsperiod. Serien ska föras i en följd utan att mellanliggande nummer eller tecken hoppas över. Det ska i bok-

föringssystemet gå att kontrollera att verifikationsserien är obruten (BFNAR 2013:2 punkt 5.9). Ett företag får använda flera verifikationsnummerserier under förutsättning att bokföringen fortfarande är överskådlig och i god ordning (BFNAR 2013:2 punkt 5.10).

BFN:s allmänna råd innehåller vidare särskilda regler för avkastningsstiftelser. En avkastningsstiftelse som har gemensam bokföring med andra avkastningsstiftelser för gemensamt placerad förmögenhet får ha en serie av verifikationsnummer eller andra identifieringstecken som är gemensam för förmögenhetsförvaltningens bokföring och den egna verksamhetens bokföring. Det ska i bokföringssystemet gå att kontrollera att den gemensamma verifikationsserien som helhet är obruten för de bokföringar som omfattas av serien (BFNAR 2013:2 punkt 5.11).

Andra identifieringstecken

Det finns enligt 5 kap. 7 § andra stycket BFL även möjlighet att använda andra identifieringstecken än verifikationsnummer. Enligt ovannämnda punkt i BFN:s allmänna råd gäller, liksom för verifikationsnummer, att en serie av identifieringstecken ska vara obruten, samt att det ska gå att kontrollera att verifikationsserien som helhet är obruten för de bokföringar som omfattas av serien. Varken i förarbetena till BFL eller i BFN:s allmänna råd och vägledningar utvecklas i övrigt vad som avses med *andra identifieringstecken*.

Även 1976 års bokföringslag (1976:125) tillät andra identifieringstecken. Enligt 5 § fjärde stycket skulle verifikationerna på varaktigt sätt vara försedda med verifikationsnummer eller andra identifieringstecken och i övrigt erforderliga uppgifter så att sambandet mellan verifikation och bokförd post utan svårighet kunde fastställas. I förarbetena anfördes att räkenskapsmaterialets skiftande volym och andra förhållanden gör det lämpligt att man inte alltför hårt binder de bokföringsskyldiga till visst system för identifiering och systematisering av verifikationerna. Vidare anfördes att buntindelningar och andra systematiseringar kan användas, om det eftersträvade sambandet mellan verifikationer och noteringar upprätthålls. Om tillfredsställande identifiering kan ske med andra hjälpmedel än numrering, bör det också kunna accepteras (prop. 1975:104 s. 210).

I anslutning till detta bör nämnas att affärshändelserna, enligt 8 § första stycket i 1976 års bokföringslag², skulle bokföras i kronologisk ordning post för post efter verifikationsnummer eller andra identifieringstecken som åsatts verifikationerna.

Löpnummer

Enligt 11 kap. 8 § ML ska en faktura som utfärdas av varje beskattningsbar person (enskilt företag) bland annat innehålla ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 226.2 i mervärdes-skattedirektivet. Det får finnas flera serier med löpnummer, men varje nummer måste vara unikt så att en enskild faktura går att identifiera. Syftet med kravet på löpnummer är att minska risken för bedrägerier genom att det ska gå att konstatera om en verifikation saknas (prop. 2003/04:26 s. 71). Av Skatteverkets ställningstagande från den 13 januari 2006 (dnr 131 19703-06/111) framgår att ML:s krav på separata löpande nummerserier gäller för varje beskattningsbar person även vid självfakturering och i det fall faktureringen läggs ut på en tredje person.

9.3 Problembeskrivning

Av utredningsdirektiven framgår att det finns en viss oklarhet när det gäller frågan om det är tillåtet med gemensamma verifikationsserier för företag i en koncern där själva nummerserien delas av alla företag inom koncernen medan de enskilda verifikationerna ändå är direkt spårbara till respektive företag.

Enligt vad vi erfar är systemen inom koncerner med gemensamma bokföringsfunktioner, särskilt i internationella koncerner, ibland uppbyggda på så sätt att verifikationsnummerserierna delas av företag inom koncernen. Därmed blir nummerserierna för de enskilda företagen i koncernen inte obrutna. Det kan ändå framgå av det gemensamma registret över verifikationerna, som är räkenskapsinformation, vilka verifikationer som hör till vilket företag.

² Enligt förarbetena till 5 kap. 1 § i nuvarande BFL motsvarar den paragrafen närmast 8 § första stycket första meningen och 9 § första stycket första meningen i 1976 års lag (prop. 1998/99:130, s. 394).

Därutöver har följande synpunkter framkommit i våra kontakter med företrädare för leverantörer av bokföringsprogram. Verifikationsfångst sker ibland i form av digitala flöden där inkommande verifikationer redan har lämpliga identifieringsbegrepp, men som inte utgör en obruten serie, exempelvis bildnummer från en inskaningscentral eller bankens referensnummer på ett kontoutdrag. I många fall kan fullständigheten i verifikationsfångsten garanteras på annat sätt, exempelvis genom behandlingsloggar eller genom bokföringssystemets konstruktion. I sådana fall anser man att erhållna identifieringstecken bör kunna användas utan krav på en obruten serie.

9.4 Internationell utblick

Danmark

Registreringar och dokumentation regleras i 7–9 §§ bogføringsloven. Alla registreringar ska dokumenteras med verifikationer. Registreringarna och verifikationerna ska innehålla sådana uppgifter som är nödvändiga för att identifiera den verifikation som dokumenterar den registrerade transaktionen (9 §, jfr ”kontrosporet”: 4 § andra stycket). Till skillnad från den svenska bokföringslagen finns det emellertid i bogføringsloven inget uttryckligt krav på numrering, eller annat tecken för identifiering, av verifikationer.

I Erhvervsstyrelsens vägledning till bogføringsloven (Erhvervsstyrelsen, 2019) anförs emellertid bland annat att varje registrering ska innehålla uppgifter som gör det möjligt att hitta det material som registreringen bygger på, dvs. unik identifiering eller referens, till exempel verifikationsnummer. Registreringen ska hänvisa till den verifikation som dokumenterar transaktionen. Referensen kan till exempel göras genom att ge verifikationerna löpande nummer (avsnitt 4.6.2 samt 5.3 i vägledningen).

Bogføringsloven förbjuder visserligen inte uttryckligen användning av gemensamma serier av verifikationsnummer för företag inom en koncern. Det förutsätts emellertid enligt vad utredningen erfar att serierna är obrutna för varje företag eftersom numreringen ska säkerställa dokumentation som visar att bokföringen är fullständig. Erhvervsstyrelsen har upplyst utredningen att de inte känner till problematiken med behov av att använda koncerngem-

samma verifieringsnummerserier, men att det kanske kan bero på att det inte finns ett specifikt krav om numrering av verifieringar i bogföringsloven.

Finland

Enligt 2 kap. 4 § första stycket i den finska bokföringslagen ska bokföringen ordnas så att noteringarna kan granskas kronologiskt och systematiskt. Vidare gäller enligt 5 § första stycket att bokföringen ska grunda sig på en daterad och systematiskt numrerad eller på motsvarande sätt specificerad verifiering över affärshändelser.

I 5 § första stycket föreskrevs tidigare att verifieringen skulle vara numrerad. Bestämmelsen ändrades 2016 så att den nu föreskriver att verifieringen ska vara *systematiskt numrerad* eller *specificerad på motsvarande sätt*. I förarbetena konstaterades att verifieringarna inom stora bokföringssystem i praktiken numreras och specificeras i många olika kategorier och serier och att verifieringen av en affärshändelse kan vara en sammanställning av flera olika handlingar och datafält. Vidare konstaterades att numreringen inte var det enda sättet att specificera en verifiering som ligger till grund för en viss notering så att det är möjligt att granska den information som ligger till grund för bokföringen. Hänvisning till enskilda rader i allmänt använda databasbaserade bokföringssystem görs med söknycklar. I system som bygger på XML-teknologi eller s.k. NoSQL-databaser kan filer och delar av filer specificeras med hjälp av logiska länkar eller matematiska koder. Sådana datatekniska lösningar som genomförs på rätt sätt specificerar verifieringar lika väl som manuell numrering av skriftliga verifieringar (se RP 89/2015 rd, s. 41 f.).

Det anförda innebär att företag som är bokföringsskyldiga i Finland har möjlighet att använda sig av gemensamma verifieringsnummerserier för flera företag inom en koncern. Kravet på att verifieringen ska vara ”systematiskt numrerad eller specificerad på motsvarande sätt” innebär att företag kan använda sig av gemensamma nummerserier så länge det går att ta fram en lista över verifieringarna för respektive företag (exempelvis genom söknycklar i databasen).

Norge

I § 6 bokföringsloven finns regler om spårbarhet. Bokförda uppgifter (bokföringsposter) ska enkelt kunna följas från dokumentationen (verifikationerna) via specifikationer³ fram till *pliktig regnskapsrapportering*⁴. Det ska likaledes vara möjligt att på ett enkelt kontrollerbart sätt med utgångspunkt i den rapporteringen härleda de enskilda bokförda uppgifterna.

Dokumentationen ska vara numrerad eller identifierad på annat sätt som gör det möjligt att kontrollera att den är fullständig. Dokumentation av ”kontrollsporet”, inklusive hur systemgenererade poster kan kontrolleras, ska finnas vid de tillfällen då det är nödvändigt för att de bokförda uppgifterna ska kunna kontrolleras på ett enkelt sätt.

Bokföringsstandardstyret har tagit fram en standard om kontrollsporet: Norsk bokföringsstandard NBS 2 Kontrollsporet⁵. Enligt punkt 2.3 ska dokumentationen vara löpande numrerad eller identifierad på ett sätt som gör det möjligt att kontrollera om den är fullständig, för varje enskild bokföringsskyldig. I den vägledande kommentaren till standarden konstateras att möjligheten att använda annan identifiering än löpande nummer har förts in i lagtexten för att ta höjd för att det kan finnas annan identifiering som kan tillvarata fullständighetskravet, men att några exempel på sådan identifiering inte lämnas i förarbetena (NBS 2, s. 6 f.).

I punkt 2.3.1 i standarden fastslås uttryckligen att flera bokföringsskyldiga inte kan dela samma serie med identifikationskoder. I den vägledande kommentaren anför bland annat följande. Det ska inte finnas möjlighet för flera bokföringsskyldiga att dela serier av identifieringskoder, till exempel inom koncerner. Om flera bokförare använder samma serie identifikationskoder är det inte längre möjligt att kontrollera dokumentationens fullständighet utifrån den enskilda bokföringsskyldiges bokföringsmaterial (NBS 2, s. 7).

Finansdepartementet kan enligt § 6 sista stycket bokföringsloven i enskilda fall besluta om undantag från kravet på numrering. Av förarbetena framgår att dispensmöjligheten främst var avsedd för de företag, typiskt sett ingående i en koncern, som redan hade utarbetat

³ Vilka specifikationer som ska utarbetas anges i § 5 bokföringsloven. Specifikationerna torde motsvara sidoordnad bokföring enligt 5 kap. 4 § bokföringslagen.

⁴ Se avsnitt 7.10.4 om begreppet *pliktig regnskapsrapportering*.

⁵ November 2012, uppdaterad i mars 2014 och april 2015.

särskilda lösningar och som skulle drabbas av väsentliga olägenheter om de behövde byta system. Sådana företag kan ansöka om undantag för att kunna fortsätta med särskilda identifikationskodserier till dess de skaffar ett nytt system (se prop. 107 L [2011–2012], s. 17).

Det har enligt Skattedirektoratet varit få ansökningar om dispens från kravet. Direktoratet har beviljat två ansökningar enligt undantagsbestämmelsen. Det förväntas komma få ansökningar i framtiden eftersom undantaget är avsett för verksamheter som hade system som inte uppfyllde kraven i lagen när den trädde i kraft.

Nederländerna

Bok 2 i den nederländska civillagen (Burgerlijk Wetboek) innehåller bestämmelser om juridiska personer. I avdelning 2.9 finns bestämmelser om årliga finansiella rapporter. Den löpande bokföringen regleras emellertid i sin helhet i artikel 2:10 i avdelning 2.1 som innehåller allmänna bestämmelser.

Till skillnad från i svensk rätt finns det i nederländsk rätt inte några bestämmelser om verifierationer eller om numrering eller andra identifieringstecken när det gäller bokföringsmaterialet. I stället finns ett allmänt stadgande i artikel 2:10 om att bokföringsmaterialet – böcker, dokument och andra datalagringsmedia – ska förvaras på ett sådant sätt att den juridiska personens rättigheter och skyldigheter kan bli kända vid varje tillfälle (första stycket, andra ledet). Det har överlämnats till företagen att själva välja hur de vill organisera sin bokföring så länge de följer artikel 2:10 i civillagen. På grund av det allmänna kravet i artikeln måste företagen kunna bevisa de transaktioner som de gjort genom att behålla kvitton, kontrakt osv.

Tyskland

Tyska företag måste enligt Handelsgesetzbuch (HGB) enligt en tolkning som organisationen Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW)⁶ har gjort (IDW RS FAIT 1) använda referensnummer för bokföring för handlingar som utgör räkenskapsmaterial, vilket innebär att man behöver ha ett ordningskriterium (verifikationsnummerserie) för varje bokföringssystem. De måste

⁶ Se avsnitt 7.10.6 om denna organisation.

vara fortlöpande och obrutna samt höra till bokföringssystemet för det enskilda företaget. Det är med andra ord inte tillåtet för en grupp av företag, dvs. juridiska personer, att dela en nummerserie i samma bokföringssystem. Det finns inga undantag från denna regel.

9.5 Överväganden

Vi konstaterar till att börja med att det enligt reglerna om gemensam bokföring finns vissa möjligheter för koncerner och andra grupper av företag att använda gemensamma verifikationsnummerserier eller andra serier av identifieringstecken. Enbart den omständigheten att två företag ingår i samma koncern innebär emellertid inte att de kan anses bedriva sin verksamhet gemensamt. Som framgår av de i avsnitt 9.2 redovisade förarbetsuttalandena torde det krävas något ytterligare. Reglerna om gemensam bokföring kan således inte åberopas i alla situationer av de koncerner som vill använda gemensamma verifikationsnummerserier.

Av utredningsdirektiven framgår emellertid att vi bör utgå från situationen att varje verifikation är direkt spårbar till ett enskilt företag inom en koncern. Det rör sig med andra ord om en situation där nummerserien som sådan delas inom koncernen, men där varje enskilt verifikationsnummer tillhör ett och endast ett av företagen.

Vi konstaterar att det är det enskilda företaget som är bokföringsskyldigt. Om en serie av nummer delas av flera företag på det sätt som nyss beskrivits blir serien bruten i förhållande till det enskilda företaget. Frågan om detta är tillåtet beror därmed på om det är tillåtet för företag att över huvud taget använda sig av brutna serier av nummer eller andra identifieringstecken.

Det korta svaret på frågan är att det inte är tillåtet att använda obrutna verifikationsserier av något slag, vilket direkt framgår av god redovisningssed så som den utvecklats genom BFN:s allmänna råd (BFNAR 2013:2, punkt 5.9). Frågan är därmed om det borde vara tillåtet att använda alternativa metoder för systematisering av verifikationerna.

Som framgår av avsnitt 7.2 ska god redovisningssed bestämmas så långt möjligt genom en traditionell lagtolkningsmetod. Om den metoden inte räcker för att besvara en viss fråga måste en utfyllande tolkning göras, s.k. kompletterande normgivning. Om kravet på

obrutna verifikationsserier skulle följa av en traditionell lagtolkning behöver BFL i princip ändras om det ska vara möjligt att använda alternativ till sådana serier. Om kravet i stället utgör resultatet av en utfyllande tolkning finns det ett utrymme att anpassa god redovisningssed utan någon lagändring. I det sistnämnda fallet är frågan om lagstiftaren bör ingripa och möjliggöra alternativa metoder för systematisering av verifikationerna eller om detta även fortsättningsvis bör hanteras inom ramen för den kompletterande normgivningen.

De bestämmelser som i detta fall behöver tolkas är i första hand kravet i 5 kap. 1 § BFL om att affärshändelserna ska bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning samt att grund- och huvudbokföring ska ske på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och att överblicka rörelsens förlopp (för möjligheten att presentera affärshändelserna i systematisk ordning samt att överblicka rörelsens resultat och ställning bör serierna däremot inte ha betydelse). Bestämmelserna bör läsas tillsammans med bestämmelsen om verifikationsnummer och andra identifieringstecken i 5 kap. 7 § andra stycket BFL.

Vår slutsats är att kravet på att använda obrutna verifikationsserier inte följer av en traditionell lagtolkningsmetod. Ett ovillkorligt krav på obrutna serier innebär nämligen motsatsvis att det råder ett absolut förbud mot alternativa metoder för systematisering av verifikationerna. Ett sådant förbud kan emellertid inte läsas ut av bestämmelsernas ordalydelse. Lagstiftaren har inte heller gett uttryck för att bestämmelserna ska tolkas på ett sådant sätt. Enligt de ovan redovisade förarbetsuttalandena är numrering i löpande följd i en eller flera serier per bokföringsskyldig den *lämpligaste* ordningen. Ordvalet talar för att det är lagstiftarens avsikt att det ska finnas ett utrymme att utveckla alternativa metoder för systematisering av verifikationerna i god redovisningssed. Denna slutsats stöds även av uttalanden i förarbetena till 1976 års BFL i fråga om andra identifieringstecken än verifikationsnummer. Där sägs att räkenskapsmaterialets skiftande volym och andra förhållanden gör det lämpligt att man inte alltför hårt binder de bokföringsskyldiga till visst system för identifiering och systematisering av verifikationerna.

Det enda ovillkorliga krav på verifikationsnummer och andra identifieringstecken, som framgår av BFL och dess förarbeten, är att de tillsammans med eventuella övriga uppgifter ska möjliggöra *fast-*

ställandet av sambandet mellan verifikationen och bokföringsposten. Fastställandet av detta samband kräver dock inte att identifieringstecknen ingår i en obruten serie.

Skyldigheten att använda obrutna serier får med hänsyn till det anförda anses följa av kompletterande normgivning. BFL hindrar därmed inte på denna punkt att såväl faktiskt förekommande praxis som nya bokföringstekniska metoder beaktas vid utvecklandet av god redovisningssed, förutsatt att dessa metoder uppfyller vissa allmänna kvalitetskrav (jfr prop. 1998/99:130 s. 187). Lagen hindrar med andra ord inte att det i den kompletterande normgivningen utvecklas regler som tillåter andra metoder för systematisering av verifikationerna än obrutna serier av identifieringstecken.

BFL är avsedd att vara en ramlag som främst innehåller allmänna principer. Avsikten är att framtagandet av mer detaljerade regler och anpassningen till teknisk och annan utveckling ska ske genom utvecklandet av god redovisningssed, eftersom lagstiftningsprocessen har ansetts för långsam för att kunna hålla jämna steg med utvecklingen (jfr prop. 1998/99:130 s. 182). Metoder för systematisering av verifikationer är en detaljfråga som lagstiftaren tidigare har överlämnat till den kompletterande normgivningen. Frågan är om det nu finns skäl för lagstiftaren att ingripa.

Vi konstaterar att obrutna nummerserier utgör en sedan länge etablerad metod för att systematisera verifikationerna. Det som kännetecknar den metoden är att den som granskar bokföringen direkt kan se av grundbokföringen om den är fullständig eller om det saknas någon post. Detta utan att vara närmare bekant med det aktuella bokföringssystemet och utan att behöva göra närmare efterforskningar. Det går inte att enkelt manipulera en sådan bokföring genom att i efterhand ta bort bokföringsposter och verifikationer eftersom det då som regel uppstår luckor som måste åtgärdas genom omnumrering av andra bokföringsposter och verifikationer. Vad metoden emellertid inte kan säkerställa är att samtliga affärshändelser verkligen blir bokförda. Den utgör inte heller något skydd mot mer avancerade förfalskningar av bokföringen. Obrutna serier möjliggör även en presentation av bokföringen i registreringsordning. Detta syfte kan emellertid tillgodoses på andra sätt om bokföringssystemet har tillgång till registreringstidpunkten för de olika bokföringsposterna.

Vi kan inte se att det principiellt finns skäl att förbjuda alternativa metoder för systematisering av verifikationerna som är likvärdiga med obrutna verifikationsserier. En förutsättning för att sådana metoder ska kunna tillåtas är att de möjliggör kontroll av fullständigheten i bokföringsposterna och överblick över rörelsens förlopp i varje enskilt företag i enlighet med 5 kap. 1 § BFL. I en koncern måste det således gå att granska varje enskilt företag skilt från de övriga. Kravet måste kunna uppfyllas under hela arkiveringstiden och även om det granskade företaget inte längre skulle ingå i koncernen.

Det har inte funnits utrymme inom ramen för utredningen att närmare klarlägga hur belastande det är för de berörda företagen att inte kunna använda gemensamma verifikationsserier. Det finns inget som hindrar företagen från att, för internt bruk, använda en gemensam nummer- eller teckenserie för hela koncernen eller gruppen och samtidigt ha särskilda serier för de enskilda företagen. Det kan ifrågasättas om det innebär en stor börda att göra på det sättet i moderna elektroniska bokföringsystem. I sådana system kan nummer och andra identifieringstecken samt andra kopplingar till verifikationerna genereras automatiskt.

Hur eventuella alternativ till obrutna verifikationsserier bör se ut är en detaljfråga som det typiskt sett inte är lämpligt att lagstiftaren tar ställning till. Det har inte framkommit skäl att frånga den utgångspunkten. Vi bedömer därför att det inte finns skäl att ändra BFL i detta avseende.

10 Övriga frågor

Vi får enligt utredningsdirektiven, utifrån syftet att förenkla bokföringsprocessen genom att åstadkomma ett modernt, teknikneutralt och enkelt regelverk för företagen, ta upp andra frågor som rör BFL, än de som tas upp i avsnitt 7–9 (se sida 7 i direktiven). En förutsättning har emellertid varit att det finns utrymme att ta upp frågorna under utredningstiden. Vi har inriktat oss på att inom ramen för utredningstiden behandla de frågor som tydligt pekas ut i direktiven. Det har inte funnits utrymme att ta fram förslag avseende andra frågor. Under utredningens gång har det emellertid framkommit ett antal problem som bör tas om hand inom ramen för en kommande översyn av lagen. Dessa frågor listas i punktform nedan.

- Vi har gjort bedömningen att BFL:s krav på förvaring av räkenskapsinformation i Sverige, samt krav på anmälan respektive ansökan för förvaring utomlands i vissa fall, för närvarande bör behållas. Det ställningstagandet kan emellertid behöva omprövas när Beslagsutredningens förslag har beretts färdigt (se avsnitt 7.12).
- Leverantörer av programvara använder olika systemlösningar och datainnehåll och datastruktur varierar. Vid systembyte och arkivering riskerar uppgifter, som enligt gällande lagstiftning ska ingå i en bokföringspost, att gå förlorade. Detta blir ett problem såväl för företag som för myndigheter. För myndigheterna försvåras det granskande arbetet när kopplingarna mellan bokföringsposter och verifikationer försvinner utanför bokföringsprogrammet (se om detta även avsnitt 7.11.2). Lagstiftningen bör ses över för att underlätta systembyten och arkivering i systemoberoende format, för att därigenom säkerställa åtkomst över tid.
- Företag har svårt att veta om de program som finns på marknaden uppfyller BFL:s krav, exempelvis när s.k. molnlagring används.

- I fråga om elektroniska verifikationer är det svårt att uppfylla kravet i 5 kap. 7 § andra stycket BFL om att det *i verifikationen* ska ingå ett verifikationsnummer eller annat identifieringstecken. Det finns tekniska svårigheter med att föra in sådana nummer eller tecken i exempelvis datafiler som levereras via ett digitalt flöde.
- Mot bakgrund av att kontantbetalningar numera förekommer i begränsad utsträckning behöver 5 kap 6 § tredje stycket BFL, som avser möjligheten att dokumentera en dags försäljning mot kontant betalning i en gemensam verifikation, moderniseras.

Generellt konstaterar vi att det är mer än tjugo år sedan BFL var föremål för en samlad översyn. Den tekniska utvecklingen, som vi beskriver översiktligt i avsnitt 7.9, har gått fort sedan dess. De utmaningar och möjligheter som utvecklingen innebär behöver analyseras och en mer ändamålsenlig lagstiftning utformas. Vi anser således att det finns behov av en bred, förutsättningslös översyn av BFL i syfte att ytterligare modernisera lagen. Avslutningsvis har vi noterat att BFL är en ramlag som i delar är förhållandevis detaljerad. Inom ramen för en översyn bör terminologin ses över och en utveckling av BFL i en principbaserad riktning övervägas.

Del 3

Tydligare regler för kombiuppdrag

11 Tydligare regler för kombiuppdrag

11.1 Utredningsuppdraget

Utredningsuppdraget i denna del beskrivs på sida 15–17 i direktiven. Sammanfattningsvis innebär uppdraget följande.

Vi ska föreslå de förändringar som behövs för att skapa en så ändamålsenlig och tydlig avgränsning som möjligt för vad som bör vara tillåtet i fråga om s.k. kombiuppdrag. Ett sådant uppdrag innebär att någon som är verksam i samma revisionsföretag som den valda revisorn deltar i upprättandet av den bokföring som revisorn ska granska.

Kombiuppdrag är sedan 2007 otillåtna för de största företagen och för de finansiella företagen. Utredningsuppdraget tar inte sikte på sådana företag.

Vi ska hämta stöd i tidigare överväganden i frågan. En utgångspunkt för uppdraget är vidare att revisorns oberoende ska säkerställas. Samtidigt ska nuvarande möjlighet att ta kombiuppdrag – i allt väsentligt – lämnas oförändrad.

Möjligheten att ta kombiuppdrag påverkas både av bestämmelser om s.k. byråjäv, exempelvis i aktiebolagslagen (2005:551), ABL, och av näringsrättsliga bestämmelser om auktoriserade och godkända revisorers oberoende i revisorslagen (2001:883). Vi ska *särskilt överväga* möjligheten att upphäva reglerna om byråjäv samtidigt som revisorslagens bestämmelser om revisorers oberoende, särskilt den s.k. analysmodellen i 21 a §, ändras för att möta de oberoendehot som borttagandet av byråjävets kan ge upphov till.

I den mån det bedöms befogat ska vi enligt direktiven undersöka och redogöra för hur motsvarande regler är utformade i andra länder. Sådana länder vars lagstiftning eller förhållanden i övrigt bedöms jämförbara med Sveriges ska särskilt beaktas. Vi har bedömt att de

nordiska länderna, Nederländerna och Tyskland är relevanta för en jämförelse.

11.2 Nationella regler

Kombiuppdrag kan bli föremål för bedömning enligt flera regelverk. I ABL och ett antal andra lagar finns särskilda s.k. byråjävsbestämmelser som gäller för mindre, onoterade företag. Dessa beskrivs i avsnitt 11.2.1. Därutöver gäller det näringsrättsliga regelverket i revisorslagen, och särskilt den s.k. analysmodellen, vilket beskrivs i avsnitt 11.2.2. I det praktiska arbetet hämtas även alltjämt vägledning i dåvarande Revisorsnämndens (RN)¹ sedan lång tid upphävida föreskrifter, som beskrivs i avsnitt 11.2.3. Slutligen får även det internationella branschorganet International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) yrkesetiska kod betydelse vid tillämpningen av de nationella reglerna. Koden beskrivs i avsnitt 11.4.

11.2.1 Bestämmelser om byråjäv

Bestämmelser om jäv för revisorer finns i ett flertal lagar. De relevanta bestämmelserna är likartat utformade och i det följande redovisas därför endast reglerna i aktiebolagen. Bestämmelser om jäv finns i 9 kap. 17 § ABL. Enligt paragrafen får ett aktiebolag inte till revisor välja bland annat

- den som biträder vid bolagets bokföring eller bolagets kontroll däröver (redovisningsjäv),
- den som biträder vid bolagets medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver (medelsförvaltningsjäv), eller
- den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver (byråjäv).

Byråjävsbestämmelsen omfattar inte allt biträde med bokföringen, utan endast biträde vid grundbokföringen. Motsvarande bestäm-

¹ Revisorsnämnden har ersatts av Revisorsinspektionen och det vid myndigheten inrättade särskilda beslutsorganet Tillsynsnämnden för revisorer.

melse finns i lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar stiftelselagen (1994:1224) och revisionslagen (1999:1079). Strängare byråjävsbestämmelser finns däremot för vissa fall.

Ett aktiebolag som måste ha minst en auktoriserad revisor enligt 9 kap. 13 eller 14 §§ ABL får inte till revisor välja den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver. Kombiuppdrag är med andra ord över huvud taget inte tillåtna för dessa bolag. De bolag som avses är antingen börsnoterade eller uppfyller minst två av följande tre villkor under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren: medelantalet anställda har uppgått till mer än 50, balansomslutningen har uppgått till mer än 40 miljoner kronor eller den redovisade nettoomsättningen har uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Utöver i ABL finns det strängare byråjävsbestämmelser i revisionslagen, lagen om ekonomiska föreningar och stiftelselagen samt ett antal speciallagar.² Det ingår inte i utredningsuppdraget att se över de strängare byråjävsbestämmelserna.

Jävsbestämmelserna i ABL är av civilrättslig karaktär och riktar sig mot bolaget. Ett aktiebolag får inte till revisor välja någon som inte är behörig att vara revisor i bolaget på grund av jäv. Om jävet inträder efter revisorsvalet måste bolaget entlediga honom eller henne och utse en annan revisor.

Om bolaget valt en jävig revisor kan valet efter klandertalan enligt 7 kap. 50 § ABL förklaras ogiltigt. Om en bolagsstämma har fattat ett beslut på basis av bland annat ett yttrande av bolagets revisor och revisorn är jävig, har beslutet inte tillkommit i behörig ordning och kan klandras vid allmän domstol som kan upphäva eller ändra beslutet. Om beslutet inte klandras blir det giltigt när klandertiden löpt till ända och ska verkställas på vanligt sätt av bolagsledningen.

Även om beslutet att utse en jävig revisor inte klandras kan Bolagsverket efter ansökan ingripa enligt 9 kap. 25 § första stycket 2 och 27 § ABL och förordna en annan revisor och i samband därmed entlediga den jävige revisorn. Var och en kan initiera ett sådant ingripande från Bolagsverket genom en ansökan. Om det finns en

² Försäkringsrörelselagen (2010:2043), se 11 kap. 13 § och 12 kap. 42 §, lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse, se 10 kap. 12 a § resp. 12 kap. 9 a §, lagen (1995:1570) om medlemsbanker, se 7 a kap. 5 § första stycket 2, lagen (2004:46) om värdepappersfonder, se 2 kap. 3 a §, lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, se 23 kap. 10 § och sparbankslagen (1987:619), se 4 a kap. 5 § första stycket 2.

revisorssuppleant, ska Bolagsverket dock inte ingripa, eftersom revisorssuppleanten automatiskt inträder i den jävige revisorns ställe.

Jäv gäller endast för den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver. Jäv föreligger således inte om revisorn är verksam i ett annat företag än det företag som biträder revisionsklienten med bokföringen eller medelsförvaltningen. Det gäller även om det biträdande företaget ingår i samma koncern som det företag i vilket revisorn är verksam.

Begreppet *grundbokföring* torde ha samma innebörd i byråjävsbestämmelserna som i bokföringslagen. Innebörden av begreppet grundbokföring ändrades när den nuvarande bokföringslagen trädde i kraft. I 1976 års bokföringslag tog begreppet sikte på *hur* bokföringen av affärshändelserna skulle genomföras, nämligen i kronologisk ordning. I den nuvarande bokföringslagen tar begreppet i stället sikte på möjligheten att *presentera* affärshändelserna i registreringsordning. Regeringen ansåg inte att det var nödvändigt att i lagen lämna några föreskrifter om vilken *process* som ska tillämpas när bokföringsskyldigheten fullgörs (prop. 1998/99:130 s. 255).

I förarbetena till den nuvarande bokföringslagen berördes inte frågan om eventuella konsekvenser av lagändringen i förhållande till byråjävsbestämmelserna. I samband med att den nya ABL därefter infördes ifrågasatte Lagrådet om avgränsningen till den som yrkesmässigt biträder med grundbokföringen var praktiskt användbar. Regeringen hänvisade dock till pågående lagstiftningsarbete och att man avsåg att återkomma i frågan (prop. 2004/05:85 s. 321). Byråjävsbestämmelserna kom därför att överföras oförändrade från den äldre till den nya ABL. I författningskommentaren till jävsbestämmelserna hänvisas till förarbetena till motsvarande paragraf i den äldre lagen.

Uttrycket *biträder* i byråjävsbestämmelserna infördes för att markera att revisorer, och deras medhjälpare, inte skulle få ta någon befattning med den löpande bokföringen (prop. 1975:103 s. 425). I praxis konstateras när det gäller förbudet för revisorer att biträda med bokföringen att det inte hindrar att revisorn lämnar råd eller förslag till bokföringsåtgärder. Varje självständig befattning med den löpande bokföringen faller emellertid utanför det tillåtna området (se exempelvis Revisorsinspektionens beslut den 9 november 2018, dnr 2018-277). Vi bedömer att samma synsätt borde kunna

anläggas i fråga om kombiuppdrag när det gäller den vid revisionsbolaget som tillhandahåller redovisningstjänster till revisionsföretaget. Byråjävsbestämmelserna borde således tillåta att den personen ger råd eller förslag till bokföringsåtgärder när det rör grundbokföringen, så länge det inte är fråga om självständig befattning, dvs. så länge det inte innefattar beslut som det ankommer på verkställande direktör eller styrelse att fatta.

Som byråjävsregeln är utformad hindrar den inte bolaget att till revisor utse en person som är verksam på samma företag som den som biträder bolaget med huvudbokföringen och avslutandet av den löpande bokföringen.

Utöver byråjävsbestämmelsen gäller vid ett kombiuppdrag enligt 9 kap. 17 § första stycket 3 ABL att revisorn inte får vara anställd hos eller på annat sätt ha en underordnad eller beroende ställning till den som biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver. Vidare följer av 18 § att revisorn inte får anlita en sådan person vid revisionen. Motsvarande bestämmelser finns i stiftelselagen, revisionslagen och lagen om ekonomiska föreningar.

Bestämmelserna om jäv i 17 och 18 §§ gäller enligt 19 § även den som är huvudansvarig när ett registrerat revisionsbolag utses till revisor.

11.2.2 Revisorslagens bestämmelser

I revisorslagen finns näringsrättsliga bestämmelser om auktoriserade och godkända revisorers oberoende. Bestämmelserna är av yrkesetisk karaktär och riktar sig i första hand till revisorer och revisionsföretag. Om bestämmelserna överträds så att revisorn förlorar sin oberoende ställning i förhållande till klienten, innebär det inte att revisorn genast blir jävig och inte längre är behörig att vara revisor åt klienten. Däremot kan en sådan regelöverträdelse leda till att Revisorsinspektionen vidtar en disciplinär åtgärd mot revisorn i form av erinran, varning eller upphävande av revisorns auktorisation eller godkännande. Frågor om disciplinära åtgärder, förhandsbesked och i övrigt ärenden av principiell karaktär som rör myndighetsutövning mot enskilda avgörs av Tillsynsnämnden för revisorer som är ett särskilt beslutsorgan inom Revisorsinspektionen.

De bestämmelser i revisorslagen som reglerar revisorns opartiskhet och självständighet finns i 20–21 a §§.

I 20 § finns en generell bestämmelse om att en revisor i revisionsverksamheten ska utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Vidare anges att revisionsverksamheten ska organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs.

I 21 § finns en bestämmelse med innebörd att revisorn ska avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag om revisorn eller vissa andra personer med anknytning till honom eller henne, under den tidsperiod revisionen avser eller utförs, har väsentligt vinstintresse i revisionsklienten eller handlar med ett finansiellt instrument med koppling till klienten.

I 21 a § finns revisorslagens s.k. analysmodell. Modellen bygger på att revisorn själv ska pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes oberoende och självständighet. Om det finns sådana omständigheter ska revisorn som utgångspunkt avböja eller avsäga sig uppdraget.

I första stycket 1 i bestämmelsen räknas fem typsituationer upp som rubbar förtroendet för revisorns självständighet och oberoende. Typsituationerna omfattar både revisorn och någon annan i det nätverk där han eller hon är verksam eller någon annan fysisk person som kan påverka resultatet av revisionen.

En av de fem typsituationerna som är särskilt relevant i förhållande till kombiuppdrag är när någon av de nämnda personerna vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd, i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget (punkt 1 b). Punkten avser s.k. självgranskning. Med självgranskning avses att den som ska göra granskningen redan i något annat sammanhang har tagit ställning till de förhållanden som ska granskas. I en sådan situation kan det ofta synas omöjligt för revisorn att göra den nya granskningen på ett – i förhållande till tidigare ställningstagande – helt opartiskt och självständigt sätt. Ett exempel som nämns är s.k. fristående rådgivning. Ett annat exempel är när revisorn har varit anställd hos revisionsklienten (prop. 2000/01:146 s. 101 f.).

I 21 a § första stycket 2 finns en generalklausul som innebär att revisorn ska avsäga sig uppdraget om det finns något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opar-

tiskhet eller självständighet. Rådgivning som utgör revisionsverksamhet, s.k. revisionsrådgivning (se 2 § 8 b), faller utanför punkt 1. b men kan aktualisera tillämpning av generalklausulen.

Enligt andra stycket i 21 a § behöver dock revisorn i vissa fall inte avböja eller avsäga sig uppdraget trots att någon av punkterna i första stycket är tillämplig. Detta gäller om det i det enskilda fallet förekommer sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet.

I förarbetena nämns inte några särskilda omständigheter som specifikt avser självgranskningssituationen. Vi noterar dock att tidigare anställning hos revisionsklienten enligt förarbetena inte behöver diskvalificera revisorn, om anställningen ligger några år tillbaka i tiden. Av intresse är vidare att det i förarbetena anförs att om någon annan i samma revisionsgrupp har nära personliga relationer med någon i revisionsklientens ledning behöver inte det föranleda revisorns avgång, om det kan konstateras att denna person saknar all anknytning till revisionsuppdraget liksom möjligheter att påverka dess utförande (prop. 2000/01:146 s. 103).

När det gäller kravet på motåtgärder anförs följande i förarbetena. Generellt kan sägas att ju starkare hot mot oberoendet som har identifierats, desto starkare motåtgärder krävs. I en del enklare fall kan informativa åtgärder vara tillräckliga, till exempel så att ett självgranskningshot balanseras genom att revisorn i granskningsutlåtandet särskilt redogör för sitt ställningstagande i den aktuella frågan och skälen för det. I andra fall, där förtroenderisken är större men fortfarande framstår som mindre allvarlig, kan goda byrårutiner med interna kvalitetssäkringssystem vara tillräckliga. För att minska risken för att revisorn kommer under påverkan av andra inom revisionsgruppen kan det vara nödvändigt att dra tydliga gränser mellan företag inom revisionsgruppen och mellan olika verksamhetsgrenar i respektive företag. I en del fall kan förtroenderisken neutraliseras genom att någon annan revisor på samma byrå upprättar en ”second opinion”. I andra fall torde emellertid dylika interna kontrollåtgärder inte vara tillräckliga. Så blir till exempel normalt fallet om revisorn, eller någon annan inom samma revisionsgrupp, vid ett fristående rådgivningsuppdrag har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget och som är av väsentlig betydelse för revisionsklienten. I sådana fall torde endast externa mot-

åtgärder, nämligen kompletterande granskning genom någon utanför revisionsgruppen, kunna neutralisera förtroendehotet. Behovet av externa motåtgärder är särskilt stort när frågan som revisorn har lämnat råd i innefattar skönsmässiga bedömningar och valet mellan möjliga lösningar har en stor betydelse för revisionsklientens ställning och resultat. Rådgivning av enkel och rutinmässig karaktär som, om den hade föranletts av revisorns iakttagelser vid granskningsuppdraget, hade varit att anse som revisionsrådgivning, torde däremot sällan göra det nödvändigt att vidta externa åtgärder (a. prop., s. 103 f.).

Vid prövningen enligt 21 a § ska alla för tredje man kända och okända omständigheter vägas in, såsom personliga och ekonomiska mellanhavanden mellan revisorn och den som ska granskas. Vidare ska förtroendestärkande åtgärder, såsom intern kvalitetssäkring eller externa kontrollåtgärder, beaktas. Dessa omständigheter måste sedan hypotetiskt prövas mot hur en kunnig och omdömesgill person, med insikt om alla relevanta omständigheter, skulle bedöma revisorns förmåga och vilja att utföra granskningsuppdraget på ett opartiskt och självständigt sätt (a. prop., s. 104).

Utöver de särskilda bestämmelserna om oberoende i revisorslagen finns i 19 § en allmän bestämmelse om skyldighet för revisorer att iaktta god revisorssed. Revisorer ska även se till att deras biträden iakttar sådan sed. I god revisorssed ingår att följa alla relevanta lagar och andra författningar, inklusive bestämmelserna om byråjäv. Revisorsinspektionen har i sin praxis i regel sett allvarligt på överträdelser av jävsbestämmelserna.

I 24 § revisorslagen finns ett krav på revisorer och registrerade revisionsbolag att dokumentera sina uppdrag. Dokumentationen ska innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete och hans eller hennes opartiskhet och självständighet ska kunna bedömas i efterhand. Den ska inbegripa eventuella överträdelser av de bestämmelser som gäller för revisionsverksamheten och de åtgärder som har vidtagits med anledning av sådana överträdelser. Överträdelser som är av mindre betydelse behöver dock inte dokumenteras.

11.2.3 Revisorsnämndens upphävda föreskrifter

RN har tidigare meddelat föreskrifter som innehåller regler om jäv: Revisorsnämndens föreskrifter om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering (RNFS 1997:1). Föreskrifterna upphörde att gälla den 1 januari 2002, när revisorslagen trädde i kraft. I de föreskrifter som ersatte dem infördes inga jävsregler. Frågan om revisorers oberoende prövas i stället enligt revisorslagens bestämmelser.

Enligt 6 § i de upphävda föreskrifterna får revisor inte biträda vid en revisionsklients redovisning på annat sätt än genom att lämna råd. Revisorn ska svara för att inte annan som deltar i revisionsuppdraget lämnar längre gående biträde.

Vad som avses med råd enligt 6 § förtydligas i 7 §. Enligt paragrafen avses

1. upplysningar om de krav som tillämpliga författningar och god redovisningssed ställer på redovisningen,
2. förslag till utformning och organisation av redovisningssystem,
3. förslag till bokföringsåtgärder såsom förslag till rättelser av bokförda poster och förslag till åtgärder i samband med bokslut samt
4. förslag till åtgärder i samband med upprättande av offentlig redovisning.

Enligt 8 § ska en revisor avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag om någon annan i det revisionsorgan i vilket revisorn är verksam biträder vid revisionsklientens redovisning på annat sätt än genom att lämna råd och detta biträde

1. lämnas av någon som är överordnad revisorn eller
2. omfattar löpande bokföring.

I paragrafens andra stycke finns ett undantag som har bäring på kombiuppdragen. Förbudet mot biträde vid löpande bokföring gäller enligt detta stycke inte om

1. samtliga affärshändelser är dokumenterade med verifikationer som uppfyller kraven i 5 § bokföringslagen (1976:125)³,
2. revisionsklienten genom attestering har godkänt verifikationerna som dokumentation av affärshändelser i den verksamhet som revisionsuppdraget omfattar och
3. revisionsklienten genom kontering på verifikation eller på annat sätt har sett till att affärshändelserna är klassificerade till sin art.

I 9 § finns en generalklausul som innebär att en revisor ska avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag om någon tillhörande revisionsorganet lämnat råd eller annat biträde avseende en revisionsklients redovisning i sådan omfattning eller under sådana förhållanden i övrigt att förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet vid utförandet av revisionsuppdraget kan ifrågasättas.

Enligt vad vi erfar används fortfarande de upphävda föreskrifterna, framför allt undantaget i 8 § andra stycket, som vägledning när det gäller kombiuppdragen för att dra gränsen till vad som ska anses utgöra otillåtet biträde med grundbokföringen.

11.2.4 Praxis

Såvitt framkommit under utredningsarbetet saknas vägledande praxis från den tidigare Revisorsnämnden och nuvarande Revisorsinspektionen samt förvaltningsdomstolar i fråga om gränsdragningen vid kombiuppdrag.

I Revisorsnämndens (RN) ärende D1/05 (beslut den 17 januari 2005 i dnr 2004-70) var det fråga om ett par revisionsbolag som hade flera uppdrag att biträda revisionsklienten med bokföringen, bland annat i fråga om upprättande av årsbokslut. RN konstaterade att det i tre av projekten hade uppkommit ett självgranskningshot enligt analysmodellen. Frågan var enligt nämnden om det hade förelegat sådana särskilda omständigheter eller hade vidtagits sådana åtgärder som medförde att det inte har funnits anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet. Revisorn hade anfört att tjänsterna inom de tre projekten hade legat inom ramarna för ABL:s jävsbestämmelser och RN:s tidigare föreskrifter om redovisningsjäv.

³ Jfr 5 kap. 6 och 7 §§ bokföringslagen (1999:1078).

RN ansåg att det förhållandet att rådgivningen inte stred mot ABL inte var att betrakta som en sådan särskild omständighet som avses i analysmodellen. När det gällde det område som tidigare varit föremål för reglering i 1997 års föreskrifter ansåg RN att frågorna, i likhet med alla andra förutsättningar, skulle beaktas vid analysen av revisorns oberoende. RN ansåg emellertid inte att det förhållandet att en viss tjänst skulle ha varit förenlig med de upphävda föreskrifterna *i sig* kan utgöra en särskild omständighet.

Revisorn hade även anfört att de konsulter som genomfört projekten inte har ingått i revisionsteamet och att de inte har varit överordnade honom inom revisionsbolaget. På grund av den förhållandevis stränga presumptionsregeln ansåg RN att inte heller den beskrivna organisationen av uppdragen var en sådan särskild omständighet som hade kunnat balansera självgranskningshotet.

RN kom fram till att det i fråga om ett av projekten förelegat en nödsituation som innebar att revisorn inte varit skyldig att avträda. För två av projekten fann RN att revisorn bort avträda. Rättsläget ansågs dock ha varit oklart sedan 1997 års föreskrifter upphävts. Med hänsyn härtill och till de krav på rättssäkerhet och förutsebarhet i rättstillämpningen som bör ställas ansåg RN det oskäligt att i disciplinärt hänseende lägga revisorn till last att han vid den aktuella tiden utgick från att innehållet i de tidigare föreskrifterna kunde beaktas på sätt som skett. Vid en hypotetisk prövning mot de upphävda föreskrifterna ansåg RN att projekten varit av sådan omfattning att det kunde ifrågasättas om inte revisorn borde ha frånträtt uppdraget. Vid en samlad bedömning ansågs dock revisorn ha haft rimligt fog för sitt antagande att projekten ur oberoendesynvinkel hade varit förenliga med 1997 års föreskrifter. Han undgick disciplinär påföljd för de aktuella projekten men meddelades en erinran för två andra projekt.

Vi konstaterar att det i beslutet visserligen görs uttalanden om förhållandet mellan å ena sidan revisorslagens bestämmelser och å andra sidan ABL:s jävsbestämmelser samt RN:s upphävda föreskrifter. Emellertid är beslutet cirka femton år gammalt och vi har inte uppfattat att det hänvisas till beslutet i det praktiska arbetet (se även avsnitt 11.5.1).

11.3 EU-rättsliga regler

Den 16 april 2014 antogs det så kallade revisionspaketet. Detta består av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG (revisorsförordningen) samt av Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU om ändring av direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning. Direktiv 2006/43/EU brukar benämnas revisorsdirektivet.

Revisorsförordningen gäller för företag av allmänt intresse. En definition av vilka företag som är av allmänt intresse har införts i 2 § 9 revisorslagen. Det rör sig i praktiken uteslutande om företag som inte berörs av vårt utredningsuppdrag och vi går därför inte in på regleringen i revisorsförordningen.

Revisorsdirektivet innehåller bestämmelser om revisorers oberoende. Bland annat gäller följande enligt artikel 22.1

1. Medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som utför lagstadgad revision, och varje fysisk person som direkt eller indirekt kan påverka resultatet av den lagstadgade revisionen, är opartisk(t) och självständig(t) i förhållande till det granskade företaget och inte medverkar i det granskade företags beslutsprocess.

Opartiskhet och självständighet ska åtminstone krävas under dels perioden för de finansiella rapporter som ska revideras, dels den period under vilken den lagstadgade revisionen utförs.

Medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag, när de utför en lagstadgad revision, vidtar alla rimliga åtgärder för att se till att deras opartiskhet och självständighet inte påverkas av några befintliga eller potentiella intressekonflikter eller andra direkta eller indirekta förhållanden som berör den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som utför den lagstadgade revisionen och, i tillämpliga fall, deras nätverk, ledning, revisorer, personal samt varje annan fysisk person vars tjänster står till förfogande för den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget eller under deras kontroll och alla personer som genom kontroll direkt eller indirekt är knutna till den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget.

Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska inte utföra någon lagstadgad revision om det finns någon som helst risk för självgransk-

ning, egenintresse, partiskhet, förtrolighet eller skrämsel som orsakats av ekonomiska, personliga, affärsmässiga, anställningsrelaterade eller andra förhållanden mellan

– den lagstadgade revisorn, revisionsföretaget, dess nätverk och varje fysisk person som kan påverka resultatet av den lagstadgade revisionen och

– det granskade företaget,

som ett resultat av en objektiv, förnuftig och informerad tredje part med, beaktande av de tillämpade skyddsåtgärderna, skulle dra slutsatsen att den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets opartiskhet och självständighet är hotad.

Direktivets bestämmelser har implementerats i bland annat revisorslagen.

11.4 IESBA:s etikkod

Allmänt om etikkoden

Genom den internationalisering som regelverket för revision och revisorer har genomgått har också internationellt vedertagna standarder kommit att påverka innehållet i de nationella kraven på revisorer. En av dessa standarder är den av International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) framtagna etikkoden. Koden innehåller bland annat regler om opartiskhet och självständighet (nedan oberoende).

Koden består av ett antal numrerade avsnitt. Numreringen är försedd med ”R” för förpliktelser respektive ”A” för tillämpningsmaterial. Tillämpningsmaterialet är inte bindande men innehåller exempel på sammanhang, förklaringar, förslag på åtgärder eller förhållanden att överväga, illustrativa exempel och annan vägledning som är relevant för en riktig förståelse av etikkoden.

Etikkoden är indelad i fem delar:

- Del 1: Efterlevnad av etikkoden, de grundläggande principerna och det principbaserade ramverket.
- Del 2: Medarbetare (Professional Accountants in Business).

- Del 3: Medlemmar⁴ (Professional Accountants in Public Practice).
- Del 4A: Oberoende vid revision och översiktlig granskning.
- Del 4B: Oberoende vid andra bestyrkandeuppdrag än revision och översiktlig granskning.

Etikkoden bygger på fem grundläggande principer som ska följas samt på ett principbaserat ramverk för att identifiera och hantera hot mot efterlevnaden av de fem grundläggande principerna.

De fem grundläggande principerna är

- integritet
- objektivitet
- professionell kompetens och vederbörlig omsorg
- tystnadsplikt, och
- professionellt uppträdande.

Av särskild betydelse i den här utredningen är principerna om integritet respektive objektivitet. Principerna är kopplade till frågan om oberoende, med vilket avses såväl faktiskt oberoende som synbart oberoende (120.12 A1).

Principen om integritet kräver att en medlem är uppriktig och ärlig i alla yrkes- och affärsrelationer (R111.1).

Principen om objektivitet kräver att en medlem inte äventyrar yrkes- eller affärsbedömningar på grund av partiskhet, intressekonflikter eller otillbörlig påverkan av andra (R112.1). Vidare innebär principen att en medlem inte ska utföra en professionell aktivitet om en omständighet eller relation inverkar menligt på medlemmens professionella omdöme avseende den aktiviteten (R112.2).

Medlemmen ska identifiera hot mot efterlevnaden av de fem grundläggande principerna (R120.6). Hot mot efterlevnaden kan enligt tillämpningsmaterialet bland annat utgöras av s.k. självgranskningshot. Detta innebär att en medlem inte på rätt sätt utvärderar resultaten av en tidigare gjord bedömning eller tjänst som utförts av en medlem, eller av en annan enskild person inom medlemmens

⁴ I Etikkodens definieras *medlem* som en person som är medlem i ett medlemsorgan i den internationella branschorganisationen IFAC (International Federation of Accountants). IESBA är en del av IFAC.

medlemsföretag eller arbetsgivare, på vilken medlemmen förlitar sig när han eller hon gör en bedömning som del av utförandet av en aktuell aktivitet (120.6 A3, p. b).

När medlemmen identifierar ett hot mot efterlevnaden av de grundläggande principerna ska medlemmen utvärdera om ett sådant hot ligger på en godtagbar nivå (R120.7).

Om medlemmen bestämmer att de identifierade hoten mot efterlevnad av de grundläggande principerna inte ligger på en godtagbar nivå ska medlemmen, enligt krav R120.10, hantera hoten genom att undanröja dem eller minska dem till en godtagbar nivå.

Del 4A: Oberoende vid revision och översiktlig granskning

Del 4A i etikkoden beskriver fakta och omständigheter som ger upphov till eller kan ge upphov till hot mot oberoendet vid uppdrag om revision och översiktlig granskning. I del 4A beskrivs även lämpliga åtgärder för att hantera sådana hot samt ett antal situationer där hoten inte kan undanröjas eller minskas till en godtagbar nivå. Oberoendet är som nämnts kopplat till principerna om integritet och objektivitet.

Revisorsinspektionen har i ett allmänt uttalande (Revisorsinspektionen, 2020) beslutat att revisorer i sin prövning enligt analysmodellen i 21 a § revisorslagen ska beakta etikkoden del 4A. Det förhållandet att en revisor inte har följt del 4A i en oberoendefråga innebär enligt det allmänna uttalandet ett åsidosättande av svensk god revisorssed. Av det allmänna uttalandet följer att revisorerna utöver etikkoden även är skyldiga att följa eventuella strängare krav i författning eller som utvecklats i praxis om god revisorssed. En revisor som brutit mot sådana krav kan alltså inte undgå en disciplinär åtgärd med hänvisning till att han eller hon har följt etikkoden.

Avsnitt 400 innehåller vissa allmänna krav. I avsnitt 600 behandlas allmänt situationen att ett revisionsföretag eller ett nätverksföretag tillhandahåller andra tjänster än bestyrkandetjänster åt sina revisionskunder. I avsnitt 601 behandlas redovisnings- och bokföringstjänster specifikt. I avsnitt 602–610 behandlas ett antal andra specifika tjänster.

I avsnitt 601 om redovisnings- och bokföringstjänster finns specifika krav som har bäring på kombiuppdrag. Redovisnings- och bok-

föringstjänster består av många olika tjänster, däribland upprättande av räkenskapsmaterial och finansiella rapporter, löpande bokföring och lönetjänster (601.3 A1).

I tillämpningsmaterialet 601.3 A2 uttalas att företagsledningen har ansvaret för att upprätta de finansiella rapporterna så att de ger en rättvisande framställning enligt tillämpligt ramverk för finansiell rapportering. Detta ansvar innefattar att:

- Fastställa redovisningsprinciper och redovisning enligt dessa principer.
- Upprätta eller ändra källdokument eller skapa data, i elektronisk eller annan form, som styrker förekomsten av en transaktion. Exempel innefattar:
 - Inköpsorder.
 - Tidsredovisning för löneändamål.
 - Kundbeställningar.
- Skapa eller ändra bokföringsunderlag.
- Fastställa eller godkänna klassificering av transaktioner.

Av krav R601.5⁵ följer att ett revisionsföretag eller nätverksföretag inte åt en revisionskund får utföra redovisnings- och bokföringstjänster, vilket innefattar att upprätta finansiella rapporter som revisionsföretaget ska göra ett uttalande om eller finansiell information som utgör grunden för dessa finansiella rapporter. Undantag från detta krav gäller såvida

- tjänsterna är rutinmässiga eller av mekanisk karaktär, och
- revisionsföretaget hanterar alla hot som uppstår vid utförandet av sådana tjänster som inte ligger på en godtagbar nivå.

I tillämpningsmaterialet 601.5 A1 nämns följande exempel på åtgärder som kan vara motåtgärder i en sådan situation:

- Låta medarbetare som inte är medlemmar i revisionsteamet utföra tjänsten.

⁵ Kravet avser revisionskunder som inte är företag av allmänt intresse. I fråga om sistnämnda företag gäller i stället de strängare krav, se R601.6 och R601.7.

- Låta en lämplig granskare som inte varit engagerad i att utföra tjänsten granska det utförda revisionsarbetet eller den utförda tjänsten.

I tillämpningsmaterialet 601.4 A1 konstateras att redovisnings- och bokföringstjänster som är rutinmässiga eller mekaniska till sin karaktär kräver liten eller ingen professionell bedömning. Vidare anges att exempel på sådana tjänster är att:

- Upprätta löneberäkningar eller -rapporter baserat på data från kunden för godkännande och utbetalning av kunden.
- Registrera återkommande transaktioner för vilka belopp enkelt går att fastställa utifrån källdokument eller skapa data, till exempel en elräkning där kunden har bestämt eller godkänt lämplig kontoklassificering.
- Beräkna avskrivning på anläggningstillgångar när kunden fastställer redovisningsprincipen och uppskattar nyttjandeperiod och restvärden.
- Registrera transaktioner som konterats av kunden in i huvudboken.
- Bokföra poster godkända av kunden i råbalansen.
- Upprätta finansiella rapporter baserat på information i den av kunden godkända råbalansen och upprätta tillhörande noter baserat på av kunden godkända räkenskaper.

11.5 Problembeskrivning

11.5.1 Vad innebär ett kombiuppdrag?

Ett kombiuppdrag innebär enligt utredningsdirektiven att någon som är verksam i samma revisionsföretag som den valda revisorn deltar i upprättandet av den bokföring som revisorn ska granska. Vi konstaterar att kombiuppdrag anses ha både fördelar och vara förknippade med vissa risker.

Fördelar som brukar lyftas fram är bland annat att det blir billigare för företaget att anlita en och samma byrå för både revision och bokföring, vilket kan leda till att även företag som inte omfattas

av revisionsplikten väljer att anlita en revisor. Detta minskar i sin tur risken för fel i företagets bokföring och redovisning. Kombiuppdrag gör det även möjligt för revisionsföretag att erbjuda revisionstjänster på fler orter i landet, eftersom efterfrågan på revisionstjänster kan vara för liten på vissa håll för att ensamt motivera en etablering på orten i fråga.

De risker som är förknippade med kombiuppdrag är framför allt att de kan ge upphov till hot mot revisorns oberoende, i första hand i form av självgranskningshot. Risken är att medarbetare på revisionsföretaget som har bokföringsuppdraget blir involverade i revisionsklientens bedömningar och att revisorn i sin tur förlitar sig på, eller drar sig för att ifrågasätta, sådana bedömningar. Ett kombiuppdrag kan, av samma skäl som vid revisorns egen direkta inblandning i bokföringen, tänkas ge upphov till hot mot såväl det faktiska som det synbara oberoendet (jfr prop. 2005/06:97 s. 24 f.).

Vi har inhämtat uppgifter från FAR om kombiuppdragen vilka redovisas i det följande. Den typiska kombiuppdragskunden är ett ägarlett företag, oavsett bransch, som omsätter 3–20 miljoner kronor, men kombiuppdrag förekommer för alla företag där det är tillåtet, från enmansföretag till 50-40-80-företag⁶.

Uppdragen ser olika ut. Ett typiskt kombiuppdrag kan bestå av flera deluppdrag för byrån att utifrån ett ordnat och attesterat material hantera ett företags bokföring, lön, bokslut, årsredovisning, revision, formalia (stämmoprotokoll med mera), inkomstdeklaration samt löpande rådgivning. Ett alternativt uppdrag kan innebära att företaget på egen hand eller med hjälp av en fristående redovisningsbyrå hanterar bokföring, lön och förbereder bokslut, medan revisionsbyrån står för övriga uppgifter.

Inför att revisionsbyrån åtar sig ett kombiuppdrag prövar alltid revisorn sitt oberoende utifrån analysmodellen (21 a § revisorslagen). Byrån har sedan rutiner för att hålla uppdragen åtskilda med avseende på bemanning, dokumentation osv.

Bokföringsuppdrag i dess enklaste form innebär att konsulten tar emot underlag i form av verifikationer för varje affärshändelse. Underlagen konteras och registreras i uppdragsgivarens bokföring. Detta kan göras antingen i ett manuellt flöde eller i ett digitalt/automatiserat flöde vilket börjar bli det vanligaste. Underlagen ska vara klassificerade och attesterade av uppdragsgivaren innan de bokförs.

⁶ Se 9 kap. 13 och 14 §§ aktiebolagslagen.

Redovisningen stäms av löpande i syfte att skapa en överblick över verksamhetens förlopp, ställning och resultat. Uppdraget kan även inkludera framtagning av moms- och arbetsgivardeklarationer.

Vid uppdrag att upprätta bokslut och årsbokslut/årsredovisning biträder konsulten vid upprättandet av bokslut för en avgränsad period av räkenskapsåret (periodbokslut) eller för hela räkenskapsåret, som underlag för årsbokslut/årsredovisning. Uppdraget innefattar även kontroll av att poster är värderade och klassificerade enligt de principer som uppdragsgivaren beslutat tillämpa utifrån gällande lagar och regler. Konsulten biträder vid upprättande av årsbokslut/årsredovisning utifrån ett färdigställt bokslut. Årsredovisningsuppdrag kan även inkludera upprättande av stämmoprotokoll och inlämning till Bolagsverket, samt att upprätta inkomstdeklaration.

FAR har vidare framhållit att för att ett kombiuppdrag avseende bokföring inte ska komma i strid med jävsreglerna förutsätts att:

- kundföretagets samtliga affärshändelser är dokumenterade med verifikationer som uppfyller kraven i bokföringslagen,
- kundföretaget genom attestering har godkänt verifikationerna som dokumentation av affärshändelser i kundföretaget och
- kundföretaget genom kontering på verifikation eller på annat sätt har sett till att affärshändelserna är klassificerade till sin art.

Förutsättningarna följer av Revisorsnämndens upphävda föreskrifter (se avsnitt 11.2.3) som fortfarande tillämpas i praktiken för att säkerställa att ett redovisningsuppdrag inte inkluderar grundbokföring. FAR har framhållit att de allra flesta transaktioner i praktiken är självklassificerade och att bokföringen är uppenbar för en redovisningskonsult. Kravet på klassificering tillfredsställs ofta genom att kunden fastställer en konteringsinstruktion som redovisningskonsulten har att följa och i de få fall då osäkerhet ändå uppstår kontaktas kunden så att frågan kan redas ut.

11.5.2 Problemet med de nuvarande reglerna

Vi har identifierat två problem med de nuvarande reglerna. Dels är reglerna inte anpassade till den tekniska utvecklingen, dels är de otydliga.

Bristande anpassning till den tekniska utvecklingen

Utgångspunkten enligt utredningsdirektiven är att möjligheten till kombiuppdrag i allt väsentligt ska lämnas oförändrad. De nuvarande byråjävsbestämmelserna utgår från tanken att kombiuppdrag, där någon som är verksam i samma revisionsföretag som den valda revisorn, ska kunna biträda revisionsklienten med alla delar av bokföringen utom grundbokföringen. Sedan länge har emellertid utvecklingen gått mot att företagen övergår från manuell bokföring till elektronisk bokföring i olika former, och i dag torde det endast vara en del mindre företag som använder helt pappersbaserade bokförings-system. Vid elektronisk bokföring genomförs grundbokföring och huvudbokföring i regel inte genom två skilda registreringsmoment. Det är snarare en fråga om vilka presentationer som företaget väljer att ta fram av de uppgifter som finns registrerade i bokförings-systemet.

Det är emellertid inte enbart gränsdragningen mellan grundbokförings- och huvudbokföringsmomentet som har suddats ut genom teknikutvecklingen. Även ordningsföljden mellan olika åtgärder har påverkats. I pappersbaserade bokföringssystem går bokföringen i regel till så att de fysiska verifikationerna konteras och attesteras genom noteringar på själva underlaget. Underlaget registreras därefter i systemet genom noteringar i grundboken och huvudboken. I moderna elektroniska bokföringssystem är registreringsmomentet, eller i vart fall delar av det, många gånger det första som sker. Vissa grunduppgifter läses in i systemet exempelvis från rent elektroniska verifikationer eller från inskannat material som tolkas av systemet. Vid behov kan dessa uppgifter i ett senare skede kompletteras. Det elektroniska bokföringssystemet kan därefter föreslå en kontering alternativt kan ett sådant förslag tas fram av en redovisningskonsult. Genom ett avslutande moment attesteras materialet samtidigt som konteringen godkänns av företaget.

Attesteringen hör till företagets interna kontroll. I grundbokföringen ingår däremot både moment som det ankommer på företaget självt att besluta om (kontering), och moment som främst kan jämföras med mekanisk bearbetning av företagets räkenskapsmaterial (registrering). Registreringen i sig förorsakar inte något oberoendehot, då det inte förutsätter något förvaltningsbeslut från byråns sida.

Enligt uppgift från FAR har reglerna om attest tolkats så att kundens godkännande ska ske före registrering, vilket bygger på det traditionella förfarings sättet att en företrädare för kunden förser ett pappersunderlag med sin signatur och att bokföringsprocessen alltså är sekventiell. Detta leder dock numera till problem eftersom många programvaror har inbyggd funktionalitet som innebär att godkännandet av transaktionerna sker först efter en preliminär registrering i systemet. Med e-fakturer och maskinell inläsning av leverantörsfakturer är detta den mest effektiva lösningen.

Sammanfattningsvis utgör de aktuella byråjävsreglerna ett problem dels då de i praktiken även innefattar huvudbokföringen, dels då ordningsföljden mellan momenten ändrats vilket innebär att moment som är okontroversiella ur oberoendesynpunkt inte längre kan utföras i ett kombiuppdrag.

Om nuvarande reglering inte ändras begränsas företagets möjligheter på olika sätt. Företaget kan tvingas välja mellan bästa möjliga tekniska lösningar som kan tillhandahållas av en revisionsbyrå och möjligheten att få biträde med redovisningstjänster och revision vid samma byrå. För en del företag kan konsekvensen bli att företaget avstår från frivillig revision. Enligt FAR begränsar kombiuppdragen med dagens reglering den tekniska utvecklingen genom att programvaruföretagen väljer lösningar som är anpassade till reglerna om kombiuppdrag i stället för att bygga upp mer rationella system.

Den tekniska utvecklingen innebär således att begreppet *grundbokföring* inte längre är lämpligt som skiljelinje mellan tillåtna och otillåtna kombiuppdrag.

Otydliga regler

Vi konstaterar att byråjavsbestämmelserna sätter den yttersta gränsen för vad som är tillåtet i fråga om kombiuppdrag. Det är således aldrig tillåtet för en revisor att ta ett sådant uppdrag om en medarbetare vid revisionsbyrån yrkesmässigt biträder revisionsklienten vid grundbokföringen. I grundbokföringen kan sägas ingå i vart fall två huvudsakliga moment: klassificering av affärshändelser i förhållande till deras art (kontering) samt registrering, dvs. införande av uppgifterna i bokföringssystemet. I den praktiska hanteringen dras gränsen mot vad som utgör biträde med vägledning i Revisorsnämndens upphävda föreskrifter. Detta innebär att samtliga affärshändelser ska vara dokumenterade med verifikationer, vara attesterade av revisionsklienten och klassificerade till sin art av revisionsklienten. Samtidigt berörs delar av kombiuppdragen över huvud taget inte av de aktuella byråjavsbestämmelserna, nämligen biträde med upprättande av huvudbokföring samt årsbokslut/årsredovisning.

Det har i utredningsarbetet visat sig vara svårt att helt klargöra vad som är tillåtet enligt nuvarande regler. Detta torde delvis hänga samman med att grundbokföring många gånger inte är relevant som skiljelinje och att man i princip behöver läsa de aktuella byråjavsbestämmelserna motsatsvis för att hitta det tillåtna området. Till detta kommer att Revisorsnämndens upphävda föreskrifter har fortsatt att användas som vägledning. Parallellt med detta finns regelverket i revisorslagen, framför allt analysmodellen. Vägledande avgöranden saknas.

Den rådande oklarheten är till nackdel för såväl revisorer och redovisningskonsulter som för företagen.

11.6 Tidigare överväganden och förslag

I det följande återges de två senaste förslagen. För en genomgång av frågornas tidigare behandling och äldre rätt, se SOU 2008:79 s. 118 ff. Vissa uttalanden i frågorna finns även i propositionen Revisorns oberoende och vissa redovisningstjänster, m.m. (prop. 2005/06:97 se s. 23–29).

11.6.1 Förslaget från Utredningen om revisorer och revision

Utredningens förslag

Utredningen om revisorer och revision behandlade frågor om jäv i slutbetänkandet Revisorers skadeståndsansvar, SOU 2008:79. Utredningen föreslog att de absoluta bestämmelserna om bokförings-, medelsförvaltnings- och byråjäv såvitt avsåg små företag skulle utmönstras ur ABL och andra lagar.

Enligt förslaget skulle bestämmelserna om bokförings- och medelsförvaltningsjäv ersättas med en mer allmänt hållen regel om jäv för den som eljest fattar beslut som ankommer på verkställande direktör eller styrelseledamot i bolaget eller dess dotterbolag. Förslaget innebar att revisorn inte på egen hand skulle få bestämma vilka affärstransaktioner som ska ingå i redovisningen och hur de ska konteras. Revisorn skulle inte heller få upprätta och rätta dokument som låg till grund för bokföringen, till exempel inköpsorder och fakturor. Däremot kunde revisorn bokföra transaktioner där klienten hade bestämt eller godkänt konteringen och bokslutstransaktioner som klienten godkänt. Revisorn kunde också färdigställa finansiella rapporter på grundval av bokföringen och annan bokslutsinformation.

Utredningen diskuterade vissa gränsfall och nämnde som exempel att revisorn även skulle få ge förslag till en enmansföretagare hur en handfull affärshändelser skulle konteras. Detta gällde under förutsättning att företagaren var fullt införstådd med förslagets innebörd och sitt eget ansvar. Under samma förutsättningar borde revisionsbyrån kunna biträda revisionsklienten med enstaka bokslutsåtgärder. Om det behövdes kunde åtgärderna granskas i efterhand av en erfaren och kompetent revisor på samma byrå för att garantera att kraven på oberoende tillgodosågs.

När det gällde byråjävsbestämmelserna föreslog utredningen inte att de skulle ersättas av någon ny bestämmelse. I stället ansåg utredningen att frågan om när en revisor ska avböja eller avsäga sig ett uppdrag skulle hanteras inom ramen för revisorslagens bestämmelser om oberoende, framför allt analysmodellen.

Utredningen ansåg att ett förtroendskadligt förhållande enligt revisorslagens analysmodell inte skulle föreligga om en delägare eller anställd, på samma byrå som revisorn, skötte bolagets grundbokföring. Detta förutsatt att revisionsklienten hade kvar sitt fulla

ansvar för bokföringen och att klientens ledning var fullt införstådd med vad detta innebar. Det var enligt utredningen lämpligt att detta framgick av ett skriftligt uppdragsavtal mellan revisionsbyrån och revisionsklienten. Den på revisionsbyrån som utförde grundbokföringsarbetet borde inte heller få biträda vid revisionen av revisionsklienten. Utredningen nämnde som ytterligare ett exempel på vad som borde vara otillåtet att revisorn och den på revisionsbyrån som sköter grundbokföringen åt revisionsklienten är makar eller samboende enligt sambolagen.

Regeringens bedömning

Regeringen behandlade utredningens förslag i propositionen För- senad årsredovisning och bokföringsbrott samt några revisorsfrågor (prop. 2012/13:61). Av propositionen framgår att de flesta remissinstanserna tillstyrkte förslagen eller lämnade dem utan invändning, men att Sveriges advokatsamfund, Ekonomistyrningsverket och Revisorsnämnden avstyrkte. Regeringen bedömde att utredningens förslag inte skulle genomföras.

Regeringen konstaterade att kombiuppdrag gav upphov till oberoendehot eftersom de medför en risk för att revisorn alltför mycket förlitar sig på den redovisning som upprättats med deltagande av hans eller hennes medarbetare.

Enligt regeringens mening var det tveksamt om bara en allmänt hållen jävsregel, av innebörden att revisorn inte får fatta beslut som ankommer på revisionsklienten att fatta, var ägnad att i tillräckligt hög grad motverka detta oberoendehot. Det gällde inte minst om revisorn (eller revisionsbyrån) skulle få sköta revisionsklientens medelsförvaltning. Många gånger torde det vara svårt att i efterhand avgöra om och i vilken omfattning revisorn har fattat ett beslut som det ankommer på styrelsen eller den verkställande direktören att fatta. För att möta de oberoendehot som ett slopande av befintliga jävsbestämmelser kan ge upphov till ansåg regeringen att det i stället i vart fall torde krävas en ändring av analysmodellen.

Regeringen konstaterade att det inte fanns något beredningsunderlag för en ändring av analysmodellen och hänvisade även till det pågående arbetet inom Sverige och EU för att stärka förtroendet

för revision. Regeringen var mot den bakgrunden inte beredd att lägga fram något förslag till ändrade jävsbestämmelser.

Sedan uttalandena i propositionen har EU:s s.k. revisionspaket antagits (se avsnitt 11.3). För närvarande pågår inget arbete inom EU som rör revisorers oberoende.

11.6.2 Förslaget från FAR

FAR lämnade år 2014 i en hemställan till regeringen ett förslag till reglering av kombiuppdragen (FAR, 2014). Enligt förslaget skulle bestämmelserna om byråjäv i ABL och andra lagar förses med ett undantag på så sätt att revisorn skulle få vara verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen, så länge det uppdraget endast avsåg registrering av verifikationer.

FAR konstaterade att begreppet grundbokföring, såsom det tidigare definierats i förarbetena till ABL, innehåller både moment som det typiskt sett ankommer på företaget självt att fatta beslut om (attestering och kontering), men även moment som främst kan jämföras med mekanisk bearbetning av företagets räkenskapsmaterial – ”införing i grundbok” (registrering). Förslaget avsåg att särskilja dessa moment.

FAR ansåg att revisionsföretaget borde kunna lämna biträde med registreringen, dvs. den rutinmässiga eller mekaniska hanteringen av bokföringsmaterialet. Ett sådant biträde förutsatte dock att kunden dessförinnan hade attesterat verifikationerna samt bestämt eller godkänt lämpliga kontoklassificeringar av affärshändelserna. FAR konstaterade att det mot bakgrund av den tekniska utvecklingen var ogörligt att i lag eller förarbeten lämna en uttömmande beskrivning av vad som i kombiuppdrag ska anses vara godtagbara attester och kontoklassificeringar. Dessa frågor fick därför utvecklas genom den praktiska tillämpningen. Av avgörande betydelse var dock att revisionsklienten tog det fulla ansvaret för den enskilda affärshändelsens rörelsetillhörighet och kontering.

Regeringen skickade promemorian med FAR:s hemställan på remiss (Ju 2014/2431/L1). Remissutfallet blev blandat.

Skatteverket avstyrkte förslaget då det var viktigt att en helt oberoende granskning kunde ske av vad som bokförts i företaget.

Även om jävsrisken för revisorn skulle kunna betraktas som liten var det enligt verket viktigt att förtroendet för revisionsinstitutet inte rubbades. Liknande synpunkter framfördes av *Sveriges advokatsamfund*.

Finansinspektionen avstyrkte förslaget och anförde att avgränsningen mellan vad som anses rutinmässigt eller inte kan bli svårt att avgränsa i praktiken.

Regelrådet avstyrkte förslaget med hänvisning till att det saknades en beräkning eller beskrivning av företagens administrativa kostnader till följd av förslaget.

Srf konsulterna avstyrkte förslaget och anförde i huvudsak att det skulle leda till lägre krav på oberoende revision i företagen, högre kostnader för företagen, ökad svårighet för företagen att veta vem de ska upphandla tjänster av, otydlighet mellan de två yrkeskategorierna revisor och redovisningskonsult och merkostnader för revisorns utökade självgranskning som drabbar företagen.

Srf konsulterna ansåg inte att det gick att särskilja registreringsmomentet från övriga moment i den löpande bokföringen, såsom klassificering av affärshändelser, kontering och kontroll av verifikationerna. Förbundet anförde att även om företaget självt gjort mycket förarbete eller i några fall till och med allt arbete så var verkligheten sådan att den som ska registrera affärshändelserna ändå behöver komplettera med ytterligare information eller helt enkelt fatta eget beslut. Det gick enligt Srf konsulterna inte att reducera detta arbete till en registreringsfunktion, utan det krävs flera löpande ställningstaganden som tillhör den utförande rollen och som ingår i de moment som revisorn sedan ska kontrollera.

Därtill konstaterade Srf konsulterna att den tekniska utvecklingen i riktning mot en ökad automatisering innebar höga krav på bokföringsmaterialets utformning och de datasystem som används för registrering. Att dessa system skulle vara utformade eller valda av revisorn eller redovisningsbyrån ansåg förbundet vara synnerligen anmärkningsvärt. Förbundet konstaterade att revisorerna enligt internationella regler har att granska de val av affärssystem som företaget använder som en väsentlig grund för sitt uttalande i revisionsberättelsen och därför bör inte revisionsbyrån välja ut vilka system bolaget ska använda.

Ekobrottsmyndigheten var positiv till förslaget och avstyrkte det endast i den del det omfattade aktiebolag som har revisionsplikt samt

ekonomiska föreningar och stiftelser som är större än de gränsvärden som gäller för revisionsplikt för aktiebolag. Myndigheten anförde bland annat att revision har en brottsförebyggande effekt och att kombiuppdragen kunde leda till att fler små företag valde att ha revisor. De eventuella riskerna om hot mot revisorns oberoende ansåg myndigheten i de fallen uppvägas av att fler anlitar en revisor samt att kombinationen redovisning och revision blir mer effektiv.

Småföretagarnas riksförbund tillstyrkte förslaget med viss tvekan. Förbundet anförde att förslaget tillstyrktes endast under förutsättning av att kombiuppdragen kunde genomföras helt utan risk för revisorns oberoende gentemot klienten.

Bokföringsnämnden anförde att nämnden hade granskat förslaget utifrån ett redovisningsperspektiv och att nämnden avstod från att lämna synpunkter på de delar som låg utanför dess ansvarsområde. Om en ändring skulle göras i jävsbestämmelserna ansåg nämnden att begreppen bokföring och grundbokföring i 9 kap. 17 § punkterna 2 och 4 samt andra stycket ABL samtidigt borde ändras så att begrepp och innebörd överensstämmer med bokföringslagen och hur bokföringen i de flesta fall går till. Motsvarande ändringar borde göras i övrig berörd associationsrätt. ”Grundbokföring” i fjärde punkten borde ändras till ”löpande bokföring”. ”Bokföring” i andra punkten borde ändras till ”den löpande bokföringen eller upprättande av årsredovisning”. I stiftelselagen föreslogs i stället ”den löpande bokföringen eller upprättande av årsredovisning, årsbokslut eller sammanställning enligt 3 kap. 2 § andra stycket”. Nämnden anförde även att flera aspekter saknades i konsekvensutredningen, till exempel konkurrensförhållandet till renodlade redovisningsbyråer och en bredare bedömning av för- och nackdelar för de företag som anlitar redovisningshjälp.

Svenskt näringsliv, Bolagsverket, Svensk försäkring och *Revisorsnämnden* (numera Revisorsinspektionen) tillstyrkte förslagen utan några särskilda synpunkter.

Regeringen har inte gått vidare med förslaget i promemorian.

11.7 Internationell utblick

Vi har undersökt reglerna om revisorsjäv och revisorers oberoende i Danmark, Finland, Norge, Nederländerna och Tyskland. Sammanfattningsvis kan sägas att reglerna i dessa länder inte innehåller någon särbestämmelse för kombiuppdrag motsvarande bestämmelsen i 9 kap. 17 § första stycket 4 ABL. Sverige skiljer således ut sig och det har därmed inte gått att hitta förebilder till en reglering av kombiuppdragen från utländska regler. Det är således inte nödvändigt att läsa detta avsnitt för att förstå våra bedömningar och förslag. Vi ser ändå ett värde i här redovisa resultatet av vår internationella utblick.

11.7.1 Danmark

I Danmark finns inte några särskilda jävsbestämmelser för revisorer. Däremot finns det näringsrättsliga regler som kan innebära hinder i fråga om kombiuppdrag. När det gäller företag som inte är företag av allmänt intresse är rättsläget följande.

Regler som förbjuder en revisor eller någon på den byrå där revisorn är verksam att biträda en revisionsklient med bokföringen saknas. De flesta danska företag anlitar revisorn också som biträde vid upprättande av räkenskaper. Loven (1287 af 20/11 2018) om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven) innehåller inte några konkreta förbud mot vad en revisor får ägna sig åt. I stället finns en rambestämmelse med övergripande och grundläggande krav på revisorns oberoende som fylls ut genom föreskrifter som meddelas av Ehrvervsstyrelsen.

En dansk revisor har enligt förarbetena till äldre lagstiftning att själv ta ställning till vilka uppgifter som han eller hon kan åta sig i förhållande till en revisionsklient och därvid bedöma risken för att ovidkommande intressen påverkar revisionen. En nyhet i revisorloven är att ett hot mot oberoendet kan undanröjas genom motåtgärder av revisorn.

Enligt revisorloven ska en revisor vara oberoende i förhållande till den verksamhet som uppdraget rör och inte vara involverad i verksamhetens beslutsfattande (24 § första stycket).

I revisorloven anges ett antal typsituationer som alltid äventyrar oberoendet. Så är fallet om det finns något direkt eller indirekt förhållande mellan revisorn och revisionsklienten som är ägnat att

väcka tvivel om revisorns oberoende hos en välinformerad tredje man. Detsamma gäller om förhållandet avser andra personer i revisionsverksamheten som är knutna till uppdraget eller kontrollerar uppdragets utförande, revisionsföretaget, företag inom samma revisionsnätverk eller revisionsklienten (24 § andra stycket).

I revisorloven finns också ett antal typsituationer som kan äventyra oberoendet, men inte alltid gör det. Om oberoendet hotas på grund av självgranskning, egenintresse, partiskhet eller nära personliga förhållanden ska revisorn eller revisionsföretaget vidta åtgärder för att minska risken. Är hotet av sådan karaktär att oberoendet är i fara, ska revisorn avstå från att utföra revisionsuppgifter (24 § tredje stycket).

I förarbetena till revisorloven uttalas att det inte finns något hinder mot att en revisor är styrelseledamot i ett företag medan han eller hon utför revision av ett företag i en annan bransch, förutsatt att det inte finns någon olämplig förbindelse mellan företagen. Ett revisionsföretag är vidare enligt revisorloven skyldigt att upprätta riktlinjer för bedömningar av oberoendet.

Erhvervsstyrelsen har meddelat föreskrifter om revisorers oberoende i bekendtgørelse (nr 735 af 17/06/2016) om godkendte revisorers og revisionsvirksomheders uafhængighed. I bekendtgørelsen har de hot mot oberoendet som anges i revisorloven preciserats. I 2 § anges sju situationer som utgör sådana hot som är så betydande att inga motåtgärder kan minska dem till en acceptabel nivå, innebärande revisorn alltid ska avstå från att utföra revisionsuppdraget.

I 6 § finns en exemplifierande uppräknings av ytterligare situationer som kan utgöra hot mot oberoendet. Bestämmelsen utesluter inte, till skillnad från 2 §, att de uppräknade hoten kan minskas till en acceptabel nivå genom motåtgärder. Om hotet är av sådan karaktär i förhållande till motåtgärderna att oberoendet är i fara, ska revisorn emellertid avstå från att utföra revisionsuppdraget.

En av de situationer som utgör hot enligt 6 § är när antingen revisorn själv eller andra personer i revisionsföretaget som är knutna till revisionsuppdraget eller kontrollerar dess utförande, utför eller under de senaste två åren har utfört andra uppgifter av sådan karaktär åt det företag som revisionsutlåtandet avser, att revisorn genom att avge utlåtandet i huvudsak skulle uttala sig om sitt eget arbete eller de andra nämnda personernas arbete (se punkt 1).

Utöver föreskrifter revisorloven och bekendtgørelsen tillämpas vid kombiuppdrag avsnitt 601 i IESBA:s etikkod.

11.7.2 Finland

I Finland regleras frågor om revisorers oberoende i revisionslagen (18.9.2015/1141)⁷, främst i 4 kapitlet. Med revisor avses i lagen såväl en fysisk person som har godkänts som GR-, CGR- eller OFGR-revisor som en sammanslutning som har godkänts som revisions-sammanslutning (se 1 kap. 2 § 1–5 revisionslagen). En revisions-sammanslutning är en association motsvarande ett revisionsbolag enligt den svenska revisorslagen.

Enligt 4 kap. 1 § i den finska revisionslagen ska en revisor utföra sina uppgifter enligt revisionslagen med yrkeskunskap, integritet och objektivitet och med bevarande av sin yrkesmässiga kritikism samt med en sådan omsorg som beaktar det allmänna intresset.

Den grundläggande bestämmelsen om oberoende vid revisionsuppdrag finns i 6 §. Enligt bestämmelsen ska revisorn vägra ta emot uppdraget eller avstå från det om det inte finns förutsättningar för en oberoende verksamhet. Revisorn behöver dock inte vägra ta att emot eller avstå från ett uppdrag, om

- de faktorer som utgör ett hot mot oberoendet som helhet bedömda ska anses betydelselösa, eller
- revisorn har vidtagit åtgärder som tryggar oberoendet.

Hotande faktorer anses vara betydelselösa bland annat när de är så små att en omdömesgill och initierad tredje part inte anser att de skadar revisorns objektiva och opartiska verksamhet (RP 194/2006 rd, s. 41).

I 6 § tredje stycket anges fem situationer då åtminstone åtgärder för att trygga oberoendet ska vidtas. Dessa situationer är hänförliga till de hot som nämns i artikel 22.1 i EU:s revisorsdirektiv och liknar de fem situationer som anges i 21 a § första stycket 1 i den svenska revisorslagen.

Den situation som aktualiseras vid kombiuppdrag torde vara punkt 2, att revisorns egen verksamhet är föremål för revisionen.

⁷ Den finska revisionslagen motsvarar inte den svenska revisionslagen. Den finska revisionslagen kan sägas motsvara såväl de svenska lagar som innehåller bestämmelser om byråjäv, däribland revisionslagen, som den näringsrättsliga revisorslagen.

Exempel som nämns i förarbetena är när slutresultatet av en uppgift som revisorn utfört tidigare, såsom rådgivning eller biträdande eller ett annat uppdrag, blir utsatt för bedömning i samband med ett uppdrag. Rådgivningens art framhålls i förarbetena, dvs. i vilken mån den innebär enbart utredning av omständigheter och i vilken mån den styr val gällande beslutsfattandet. Ju mera styrande rådgivningen är, desto mera närmar den sig deltagande i beslutsfattandet. (RP 194/2006 rd, s. 43).

Vid bedömningen av om det finns förutsättningar för en oberoende verksamhet ska enligt 6 § sjätte stycket också sådana faktorer beaktas som hotar revisorns oberoende och som hänför sig till

- den revisionssammanslutning där revisorn arbetar,
- en person som i betydande grad deltar i uppdraget under revisorns övervakning,
- en person som direkt leder eller övervakar revisorns verksamhet, eller
- en sådan ägare av eller person i ledningen för en revisionssammanslutning, som arbetar vid en sådan enhet i revisionssammanslutningen som i betydande grad deltar i uppdraget.

I 4 kap. 7 § revisionslagen, under rubriken *revisors jäv*, finns en lista med åtta situationer som innebär att en revisor inte är oberoende på det sätt som avses i 6 §. Att en revisor är jävig enligt 7 § innebär att risken för att oberoendet äventyras inte kan elimineras med några motåtgärder (RP 194/2006 rd, s. 46). En jävssituation är om revisorn har i uppgift att sköta sammanslutningens eller stiftelsens bokföring eller medelsförvaltning eller tillsynen över dessa (andra punkten). Av tredje punkten följer att revisorn är jävig om han eller hon är anställd hos en person som avses i andra punkten.

Eftersom begreppet revisor även omfattar revisionssammanslutningar kan en revisionssammanslutning aldrig ha i uppdrag att sköta både bokföringen och revisionen för samma företag, vilket följer av 4 kap. 7 § första stycket 2 i lagen. Detsamma gäller till följd av tredje punkten om revisionssammanslutningen har bokföringsuppdraget medan en fysisk person anställd av revisionssammanslutningen har revisionsuppdraget.

Om en fysisk person som arbetar i revisionssammanslutningen har bokföringsuppdraget utan att revisionssammanslutningen är uppdragstagare får detta bedömas enligt 6 §.

11.7.3 Norge

Regler om revisorers oberoende och behörighet att vara revisor fanns tidigare i den norska aksjeloven. År 1999 infördes dock loven om revisjon och revisorer (den äldre revisorloven) och då utmönstrades dessa och de flesta andra bestämmelser om revisorer och revision ur aksjeloven.

Den 1 januari 2021 ersättes den äldre revisorloven när den nya revisorloven trädde i kraft, lov om revisjon og revisorer, den nya revisorloven (LOV-2020-11-20-128). Syftet med den nya lagen är bland annat att anpassa reglerna till EU:s revisionspaket.

Ansvar för tillsyn över revisorer ligger hos Finanstilsynet, som kontrollerar att revisorerna är oberoende och utför arbetet på ett tillfredsställande sätt och i enlighet med reglerna och god revisions-sed. Finanstilsynet har därtill ansvar för en rad andra områden, bland annat tillsyn av redovisningskonsulter, som regleras i en särskild lag⁸.

I § 8–1 första stycket den nya revisorloven finns en allmän bestämmelse om att revisorn ska vara oberoende under hela uppdragsperioden. I paragrafens andra stycke anges att revisorn inte får utföra lagstadgad revision om det föreligger en anknytning mellan revisorn och revisionsklienten, som utgör en risk för egenkontroll, egenintresse, partiskhet, förtrolighet eller press⁹ som är ägnad att försämra tilliten till revisorns oberoende. Revisorn får inte heller genomföra en lagstadgad revision om ett företag i revisorns nätverk eller någon som deltar i eller kan påverka utfallet av revisionen har en sådan anknytning till revisionsklienten.

Vidare gäller särskilda bestämmelser för vissa fall, bland annat vid finansiella förbindelser med revisionsklienten (§ 8–2) och vid mottagande av gåvor (§ 8–3). Enligt § 8–4 gäller att revisorn eller någon som deltar i eller kan påverka utfallet av revisionen inte får delta i revisionsklientens beslutsfattande. Därtill gäller att revisorn, ett företag i revisorns nätverk eller någon som deltar i eller kan påverka

⁸ Lov om autorisasjon av regnskapsførere (LOV-1993-06-18-109).

⁹ Jfr artikel 22.1 i revisorsdirektivet på svenska: självgranskning, egenintresse, partiskhet, förtrolighet eller skrämsel.

utfallet av revisionen inte får ha ett anställningsförhållande, affärsförhållande eller annan förbindelse med revisionsklienten som kan medföra eller uppfattas medföra en intressekonflikt.

Lagen innehåller också bestämmelser om revisorns skyldighet att bedöma sitt oberoende och att vidta nödvändiga åtgärder för att säkra oberoendet om det finns ett förhållande som kan väcka tvivel om oberoendet (§ 8–5).

Enligt den äldre revisorloven gällde, utöver ett allmänt krav på oberoende, ett förbud för någon att vara revisor i fem särskilda situationer (§ 4–1 andra stycket). En sådan situation var att personen ansvarar för eller deltar vid utförande av revisionsklientens bokföring och upprättande av årsberättelse eller ger konkreta värderingsanvisningar i årsredovisningen. I förarbetena till § 4–1 sägs att bestämmelsen inte ska hindra att en revisor gör en ”teknisk utarbejdning av regnskap eller veileder om innehållet i lovgivningens vurderingsregler”, så länge den inte påverkar eller väcker tvivel om revisorns oberoende och objektivitet (se Ot. prp. 1997/98 nr. 75, avsnitt 7.2.5.2).

Förbudet gällde även om det var revisionsföretaget eller vissa personer i eller med anknytning till företaget som ansvarade för eller deltog i utförandet av bokföringen osv. Det rörde sig om revisorer och ledande anställda, samt styrelseledamöter och suppleanter i styrande organ, samt vissa aktieägare (se § 4–2).

De specifika reglerna fördes inte över till den nya revisorloven. Enligt utredningen Revisor- och regnskapsførerlovutvalget skulle oberoendeproblem knutna till rådgivning och andra tjänster till revisionsklienten först och främst täckas av förbudet mot att genomföra revision om det föreligger en risk för egenkontroll (självgranskning) som kan försämra tilliten till revisorns oberoende (se prop. 37 LS [2019–2020] s. 74). Finansdepartementet kommenterade inte frågan särskilt, men konstaterade att de nya reglerna inte innebar några väsentliga materiella ändringar i förhållande till gällande rätt (se a. prop. s. 76).

Finanstilsynet har bedömt att en revisor inte får biträda vid redovisningen även om klienten attesterat och konterat verifikationer. En revisor kan dock omklassificera och ändra bokföringsmaterial så att det ger en bättre överblick.

11.7.4 Nederländerna

I lagen om tillsyn av revisionsföretag, Wta¹⁰, fastställs två huvudstandarder för oberoende (artiklarna 19 och 25a i Wta). De preciseras i förhållande till specifika områden i dekretet om tillsyn av revisionsföretag, Bta¹¹, samt i revisionsföretagsföreskrifterna, VAO¹² respektive föreskrifterna om revisorers oberoende vid bestyrkandeuppdrag, ViO¹³. De två senare har meddelats av det offentliga branschorganet för revisorer, NBA¹⁴. ViO och VAO är influerade av IESBA:s etikkod men innehåller i vissa fall strängare regler. ViO täcker avsnitt 601 i etikkoden.

I VAO och ViO fastställs ett generellt ramverk för oberoende i fråga om revisorer och revisionsföretag som till stor del bygger på de internationella reglerna från International Federation of Accountants. Ramverket ger vägledning i hur grundläggande principer för revisorers yrkesetik ska tillämpas. Vid lagstadgade revisioner gäller ramverket för alla personer inom nätverket som kan påverka resultatet av revisionsuppdraget.

Nämnda ramverk lämnar utrymme för revisorn att, i mer eller mindre grad, använda sitt professionella omdöme. Om det finns band mellan en revisor eller ett revisionsföretag och en revisionsklient som en objektiv, rimlig och informerad tredje part skulle bedöma att de kan hota revisionsföretagets eller revisorns oberoende, måste revisionsföretaget och revisorn vidta åtgärder för att skydda deras oberoende och dokumentera sådana åtgärder. Ett hot åtgärdas genom att det elimineras eller mildras. Om detta inte är möjligt föreskrivs i artiklarna 19.1 och 25a.1 i Wta att revisionsuppdraget, eller inblandningen däri, måste avbörjas eller avslutas.

Vidare finns bestämmelser i artikel 20 i ViO i fråga om revision av företag som inte utgör företag av allmänt intresse. Det är i de fallen förbjudet för en revisor att åta sig bestyrkandeuppdrag om revisionsbolaget eller någon annan del av nätverket erbjuder eller har erbjudit icke-bestyrkandetjänster till det reviderade företaget som materiellt påverkar granskningsobjektet och som

¹⁰ Wet toezicht accountantsorganisaties.

¹¹ Besluit toezicht accountantsorganisaties.

¹² Verordening Accountantsorganisaties.

¹³ Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten.

¹⁴ Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants.

- är subjektiva eller icke-rutinmässiga,
- kräver behandlingar av granskningsobjektet som är tveksamma enligt granskningsteamet, eller
- skapar ett partsställningshot¹⁵

Från detta finns undantag för vissa typer av uppdrag, där särskilda förutsättningar enligt i artikel 3.7 a och b eller artikel 4 är för handen.

11.7.5 Tyskland

Uppdrag där ett revisionsföretag tillhandahåller såväl revisions- som bokföringstjänster till samma klientföretag är i princip inte tillåtna i Tyskland. Detta följer av § 319 i den tyska handelsbalken, Handelsgesetzbuch.

I Tyskland finns två slags revisorer, Wirtschaftsprüfer och vereidigte Buchprüfer. För båda yrkeskategorierna gäller enligt andra stycket i bestämmelsen att de inte får vara revisorer i ett företag om det, under det räkenskapsår som den granskade årsredovisningen (Jahresabschluss) avser eller under den årliga revisionen, finns skäl, särskilt i form av affärs-, finansiella eller personliga relationer, som ger upphov till farhågor i fråga om revisorns oberoende.

Ytterligare bestämmelser som ska säkerställa oberoendet finns i tredje–femte stycket. Bland annat gäller enligt tredje stycket punkt 3.a) att de, eller personer med vilka de gemensamt utövar sitt yrke, under räkenskapsåret eller fram till att det avges ett utlåtande över de finansiella rapporterna inte får vara revisorer i ett granskat företag om någon av dem arbetat på eller för det företag som ska granskas med bokföringen eller med att förbereda de årsredovisningar som ska granskas. Detta gäller förutsatt att arbetet inte är av underordnad betydelse.

I detta hänseende är de tyska reglerna strängare än IESBA:s etikod (avsnitt 601). Revisionsföretag får i viss, begränsad utsträckning erbjuda lönetjänster till en revisionsklient.

¹⁵ Jfr 21 a § första stycket 1 a revisorslagen.

11.8 Utredningens bedömningar och förslag

11.8.1 Ska kombiuppdrag hanteras inom ramen för en oförändrad analysmodell?

Bedömning: Oberoendehot vid kombiuppdrag bör inte hanteras inom ramen för en oförändrad analysmodell. Det räcker därför inte att upphäva de i utredningen aktuella byråjävsbestämmelserna för att lösa problemet med de nuvarande reglerna.

Skälen för bedömningen: En utgångspunkt enligt utredningsuppdraget är att möjligheten till kombiuppdrag i allt väsentligt ska lämnas oförändrad. Detta får förstås så att möjligheten till kombiuppdrag ska vara väsentligt oförändrad, trots att de arbetsmoment som avser grundbokföring respektive huvudbokföring på grund av teknikutvecklingen numera många gånger inte längre skiljs åt. Regelverket ska därmed vara teknikneutralt och bedömningen av vilka möjligheter som ska lämnas oförändrade behöver ta sin utgångspunkt i det som gällde före den tekniska utvecklingen, dvs. för pappersbaserade bokföringssystem.

Byråjävsbestämmelserna är otydliga och begreppet *grundbokföring* är på grund av teknikutvecklingen inte lämpligt som skiljelinje mellan tillåtna och otillåtna kombiuppdrag (se avsnitt 11.5.2).

Regeringen har anfört att det i vart fall torde krävas en ändring av analysmodellen för att möta de oberoendehot som ett slopande av befintliga jävsbestämmelser kan ge upphov till. Uttalandet avsåg emellertid förslaget från Utredningen om revisorer och revision om att upphäva såväl redovisnings- och medelsförvaltningsjäven som byråjävet. Vårt uppdrag avser inte de två förstnämnda jäven och det finns därför anledning att på nytt överväga om de oberoendehot som skulle uppstå vid ett upphävande av byråjävsbestämmelserna kan hanteras tillfredsställande inom ramen för analysmodellen.

Frågan är vilka konsekvenser det skulle få för rättsläget i fråga om kombiuppdrag om de aktuella byråjävsbestämmelserna upphävdes utan att det vidtogs några andra lagstiftningsåtgärder.

Flera av de moment som kan ingå i konsultdelen av ett kombiuppdrag berörs inte av de aktuella byråjävsbestämmelserna. Det rör sig om biträde med upprättande av finansiella rapporter, såsom årsredovisning och årsbokslut.

Tillåtligheten av registreringsmomentet bör inte heller påverkas. Med registreringsmomentet avser vi det mekaniska införandet av uppgifter i ett bokföringssystem baserat på ett material som är färdigbehandlat, dvs. attesterat och klassificerat till sin art och där det finns verifikationer.

När det gäller det moment som rör kontering eller annan klassificering av affärshändelser med hänsyn till deras art konstaterar vi följande. Byråjävsbestämmelserna innebär att det råder ett absolut förbud för revisorn att åta sig revisionsuppdrag i fråga om ett företag, om någon annan på revisionsföretaget tillhandahåller konsulttjänster som innebär biträde i fråga om dessa moment.

Om byråjävsbestämmelserna upphävs finns det inte längre något uttryckligt och absolut förbud för revisionsföretagets redovisningskonsult att biträda revisionsklienten vid grundbokföringen, inklusive de moment som rör klassificering av affärshändelser. Eftersom det hittills har varit otillåtet har inte lagstiftaren eller Revisorsinspektionen behövt ta ställning till frågan.

Biträde med klassificeringen skulle emellertid sannolikt bedömas som rådgivning i en fråga som omfattas av granskningsuppdraget enligt 21 a § första stycket 1 b revisorslagen. Revisorn skulle i en sådan situation som utgångspunkt vara skyldig att avböja eller avsäga sig revisionsuppdraget.

Revisorslagens bestämmelse skulle emellertid i vart fall i formell mening inte utesluta att en revisor åtog sig eller behöll ett revisionsuppdrag i den aktuella situationen. ”Konteringsmomentet” kan se ut på många olika sätt – alltifrån i det närmaste helt självständiga bedömningar av klassificeringen av samtliga affärshändelser, till rådgivning i fråga om enskilda affärshändelser, till att konsulten tillämpar en stående konteringsinstruktion. Hur stort utrymmet skulle bli för redovisningskonsulten att biträda med klassificeringen skulle avgöras av i vilken utsträckning det kan anses finnas särskilda omständigheter och motåtgärder enligt bestämmelsens andra stycke som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet.

Vid bedömningen av i vilken utsträckning befattning med konteringsmomentet skulle få förekomma vid ett kombiuppdrag bör del 4A i IESBA:s etikod beaktas eftersom den utgör god revisorssed. Av avsnitt 601 i koden följer att det då under alla förhållanden

inte kan bli fråga om biträde med annat än moment som är antingen av mekanisk eller av rutinmässig karaktär.

I tillämpningsmaterialet till IESBA:s etikkod har som exempel på mekaniska eller rutinmässiga uppgifter nämnts att man registrerar återkommande transaktioner för vilka belopp enkelt går att fastställa utifrån källdokument eller skapar data, till exempel en elräkning där kunden har bestämt eller godkänt lämplig kontoklassificering. I tillämpningsmaterialet nämns som exempel på motåtgärder dels att man låter medarbetare som inte är medlemmar i revisionsteamet utföra tjänsten, dels att man låter en lämplig granskare som inte varit engagerad i att utföra tjänsten granska det utförda revisionsarbetet eller den utförda tjänsten.

Vi konstaterar att kombiuppdrag är vanligt förekommande och av stor betydelse för företagen, särskilt mindre företag. Det är därför viktigt att reglerna så långt som möjligt är tydliga, enkla och förutsebara såväl för revisorerna och redovisningskonsulterna som för företagen.

Om kombiuppdragen enbart skulle bedömas enligt analysmodellen skulle IESBA:s etikkod visserligen ge viss vägledning vid bedömningen. Analysmodellen förutsätter emellertid att man gör en nyanserad helhetsbedömning i varje enskilt fall. Det är många parametrar som kan bli aktuella vid en sådan bedömning. Vi bedömer att oklarheten och oförutsebarheten skulle öka ytterligare om kombiuppdragen skulle hanteras inom ramen för analysmodellen. Det är inte heller lämpligt att överlämna till Revisorsinspektionen och domstolarna att i sin praxis, med tillämpning av analysmodellen, utveckla reglerna avseende kombiuppdrag. För att frågan ska uppmärksammas i praxis krävs att det är fråga om en regelöverträdelse som föranleder en disciplinåtgärd. Det skulle ta tid innan en sådan praxis finns på plats. Frågan om vad som ska vara tillåtet är av en sådan karaktär som kräver ett ställningstagande från lagstiftaren.

Sammantaget bedömer vi att oberoendehot vid kombiuppdrag inte bör hanteras inom ramen för en oförändrad analysmodell. Det räcker därför inte att upphäva de i utredningen aktuella byråjävsbestämmelserna för att lösa problemet med de nuvarande reglerna.

11.8.2 Hur bör möjligheten att ta kombiuppdrag vara reglerad?

Bedömning: Möjligheten till kombiuppdrag bör även i fortsättningen i första hand regleras genom jävsregler i aktiebolagslagen och andra lagar.

Förslag: Huvudregeln enligt jävsbestämmelserna ska vara att den som är verksam i samma företag, som den som yrkesmässigt biträder ett aktiebolag vid fullgörandet av bokföringsskyldigheten enligt 4 kap. 1 § bokföringslagen, inte får vara revisor. Kombiuppdragen ska regleras genom att byråjävsbestämmelserna för mindre, onoterade bolag formuleras som ett uttryckligt undantag från huvudregeln.

En motsvarande lösning ska införas dels i fråga om lekmanrevisorer och särskilda granskare, dels i andra berörda lagar än aktiebolagslagen.

Skälen för bedömningen och förslaget: Frågan är om möjligheten till kombiuppdrag ska regleras i revisorslagen eller genom jävsbestämmelser i ABL och andra lagar.

I samband med att nuvarande ABL infördes ifrågasattes, med hänsyn till regleringen i revisorslagen, om ABL över huvud taget skulle innehålla bestämmelser om revisorsjäv – vare sig byråjäv eller andra former av jäv. Regeringen tog ställning för att behålla bestämmelserna och ansåg att det fanns såväl ett pedagogiskt som ett praktiskt värde i att lagen uttryckligen förbjuder sådana förhållanden som generellt inte kan anses godtagbara (prop. 2004/05:85 s. 321). Ställningstagandet upprepades i samband med införandet år 2007 av de skärpta byråjävsbestämmelserna för de större bolagen (prop. 2005/06:97 s. 24).

De skärpta byråjävsbestämmelserna för de större bolagen innebär ett fullständigt förbud mot kombiuppdrag. De i den här utredningen aktuella reglerna om byråjäv bör hållas samman med reglerna för de större bolagen och med övriga bestämmelser om revisorsjäv. Vi har inte i uppdrag att generellt överväga om bestämmelser om revisorsjäv i andra författningar ska arbetas in i revisorslagen. Regeringens ställningstagande talar emot att man bryter ut byråjävsbestämmelserna och arbetar in dem i revisorslagen. Kombiuppdragen är vanligt

förekommande och av stor betydelse för företagen. Pedagogiska skäl talar för att behålla en reglering genom jävsbestämmelserna.

Det som ytterligare talar för att man behåller en reglering av kombiuppdragen i ABL är att möjligheten för minoritetsaktieägare att civilrättsligt angripa ett beslut att utse en revisor i den aktuella situationen bibehålls. Detsamma gäller möjligheten för Bolagsverket att ingripa mot en jävig revisor.

Slutligen talar revisorslagens karaktär emot att helt reglera kombiuppdragen där. Revisorslagen är en näringsrättslig författning som i första hand riktar sig till revisorer. Dess bestämmelser om revisorers oberoende är generella och principbaserade, medan en reglering av kombiuppdragen behöver bli mer specifik.

Sammanfattningsvis bedömer vi att möjligheten till kombiuppdrag även i fortsättningen i första hand bör regleras genom jävsregler i ABL och andra berörda lagar.

Ett problem med de nuvarande bestämmelserna om byråjäv är att de är otydliga. Detta beror på att bestämmelserna är formulerade som ett förbud mot befattning med grundbokföringen. För att sluta sig till vad som är tillåtet behöver man läsa bestämmelserna motsatsvis. Vi anser att det blir tydligare om man utgår från reglerna för de större bolagen, dvs. det fullständiga förbudet mot kombiuppdrag, och låter det bilda huvudregel. För att tydliggöra vad som är tillåtet bör kombiuppdragen regleras genom att byråjävsbestämmelserna för mindre och onoterade bolag formuleras som ett uttryckligt undantag från denna huvudregel. Uttrycket *bokföring* bör förtydligas genom en hänvisning till 4 kap. 1 § bokföringslagen.

En motsvarande lösning bör införas i fråga om lekmannarevisorer och särskilda granskare samt i andra lagar än ABL, nämligen i revisionslagen, lagen om ekonomiska föreningar och stiftelselagen.

11.8.4 Vad bör vara tillåtet i fråga om kombiuppdrag?

Förslag: I fråga om de mindre och onoterade aktiebolagen ska det, enligt undantaget från byråjävsbestämmelsen, vara tillåtet för någon att vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder företaget vid fullgörandet av bokföringsskyldigheten enligt 4 kap. 1 § bokföringslagen eller bolagets kontroll däröver, om biträdet avser rutinmässiga uppgifter eller avslutandet av den löpande bokföringen.

Ett motsvarande undantag ska införas dels i aktiebolagslagen när det gäller lekmannarevisorer och särskilda granskare, dels i andra berörda lagar än aktiebolagslagen.

Skälen för förslaget: Så som reglerna sedan lång tid har tillämpats ingår det vanligen i kombiuppdrag att den redovisningskonsult som är verksam i samma revisionsföretag som den valde revisorn biträder det granskade företaget med upprättande av årsbokslut/årsredovisning. Vi bedömer att detta utgör en väsentlig del i kombiuppdragen och att denna möjlighet därför i enlighet med utredningsdirektiven ska finnas kvar. I praxis har det inte heller ställts upp några särskilda inskränkningar i fråga om sådant biträde. Av undantaget från byråjävsbestämmelsen bör därför framgå uttryckligt att bestämmelsen inte gäller för biträde vid avslutandet av den löpande bokföringen.

När det gäller övriga delar av bokföringsarbetet konstaterar vi att nuvarande regler och tillämpning inte är lika tydlig. Vi uppfattar dock att kärnan handlar om att redovisningskonsulten inte ska ta ställning i frågor som riskerar att bli ifrågasatta vid revisionen.

Som framgår av avsnitt 11.5.2 är begreppet *grundbokföring* på grund av den tekniska utvecklingen inte lämpligt som skiljelinje mellan vad som ska vara tillåtet respektive otillåtet. Tekniska moment i bokföringsarbetet bör över huvud taget inte utgöra skiljelinje, eftersom utvecklingen riskerar att göra reglerna obsoleta. I stället anser vi att gränsdragningen bör göras utifrån uppgifternas karaktär.

Vi anser att gränsen bör dras så att det vid ett kombiuppdrag är tillåtet att lämna biträde med *rutinmässiga uppgifter*. Med detta uttryck avses uppgifter som är vanligt förekommande vid bokföringen i bolaget och som regelmässigt utförs på ett visst sätt. Exempelvis kan det bli fråga om kontoklassificeringar av regelbundet förekom-

mande affärshändelser där bedömningen framstår som självklar eller följer av en klar och entydig konteringsinstruktion som beslutats av företaget. I rutinmässiga uppgifter bör även helt mekaniska uppgifter ingå, dvs. uppgifter helt utan inslag av bedömningar. Attestering utgör däremot ett led i bolagets interna kontroll och kan därför inte anses utgöra en rutinmässig uppgift när redovisningskonsulten biträder vid bokföringen eller bolagets kontroll däröver.

Vi har särskilt övervägt om det som ytterligare förutsättning för att undantaget ska vara tillämpligt ska anges i undantagsbestämmelsen att uppdragen ska hållas åtskilda. Detta stämmer överens med hur kombiuppdragen faktiskt hanteras och hur vi anser att de bör hanteras för att säkerställa revisorns oberoende.

Emellertid finns det redan såväl bestämmelser i ABL som bestämmelser i revisorslagen som sätter gränser för hur arbetet med kombiuppdrag får organiseras. Bland annat behöver revisorn beakta kravet enligt 20 § revisorslagen, på att revisionsverksamheten ska organiseras så att hans eller hennes opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs. Vid ett kombiuppdrag aktualiseras även andra bestämmelser. Av 9 kap. 17 § första stycket 3 ABL följer att revisorn inte får vara anställd hos eller på annat sätt ha en underordnad eller beroende ställning till den på revisionsföretaget som yrkesmässigt biträder det granskade bolaget med bokföringen. Av 9 kap. 18 § ABL följer att revisorn inte får anlita redovisningskonsulten vid revisionen. Motsvarigheter till de två sistnämnda bestämmelserna finns i stiftelselagen, lagen om ekonomiska föreningar och revisionslagen.

Vi anser inte att det i den föreslagna bestämmelsen bör införas ett särskilt krav om att uppdragen ska hållas åtskilda. Även om det kan finnas ett visst pedagogiskt värde med ett sådant krav är risken mot bakgrund av nyss nämnda bestämmelser att det snarare ger upphov till ytterligare oklarhet.

Slutligen bedömer vi att ett motsvarande undantag som föreslås införas i 9 kap. 17 § ABL bör införas i 10 kap. 10 § ABL, som omfattar lekmannarevisorer och särskilda granskare. Ett motsvarande undantag bör införas även i revisionslagen, stiftelselagen och lagen om ekonomiska föreningar.

11.8.5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Förslag: Lagändringarna ska träda i kraft den 1 juli 2022. Bestämmelserna i deras nya lydelse ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2022.

Bedömning: Det behövs inga övergångsbestämmelser.

Skälen för förslaget: Sett till den tid som kan beräknas gå åt för remissförfarandet och beredningen i Regeringskansliet samt riksdagsbehandlingen av lagförslagen kan författningsändringarna träda i kraft den 1 juli 2022. Vi föreslår därför detta datum för ikraftträdandet.

De nya bestämmelserna bör dock inte gälla i fråga om sådant yrkesmässigt biträde vid bokföringen som avser räkenskapsår som redan har inletts när lagen träder i kraft. Det är lämpligt att tillämpningen av bestämmelserna i deras nya lydelse i stället knyts till räkenskapsåret. Bestämmelserna i deras nya lydelse bör tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2022.

För företag med kalenderår som räkenskapsår ska de nya reglerna således tillämpas första gången för räkenskapsåret 2023. För företag med brutet räkenskapsår ska de tillämpas första gången för räkenskapsår som börjar 1 juli 2022 eller senare.

Det behövs inga övergångsbestämmelser.

Konsekvenser
och
Författningskommentar

12 Konsekvenser

12.1 Konsekvensutredningens innehåll

Föreskrifter om konsekvensutredningars innehåll finns i kommittéförordningen (1998:1474) och förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. Därutöver ska vi enligt utredningsdirektiven lägga särskild vikt vid att belysa vilka förenklingsvinster som uppkommer och förenklningarnas konsekvenser för relevanta skyddsintressen. Till exempel ska vi beakta konsekvenser för brottsligheten – inklusive myndigheternas möjligheter till tillsyn, brottsbekämpning och brottsförebyggande arbete – samt konsumentskydd och marknader som tillhandahåller samhällsviktiga tjänster.

Vi ska vidare så långt som möjligt analysera och redovisa de samhällsekonomiska effekterna av de förslag som läggs. Om ett förslag förväntas leda till kostnader eller minskade intäkter för det allmänna ska förslag till finansiering lämnas. Viktiga ställningstaganden i utformningen av förslagen ska beskrivas. Alternativa lösningar som övervägts, samt skälen till att de har valts bort, ska beskrivas.

I den del av uppdraget som rör bokföringslagen ska särskild vikt läggas vid hur förenklingsvinsterna förhåller sig till de effekter som förenklningarna har för företagets intresser och andra berörda samt för möjligheten att upprätthålla en hög revisionskvalitet.

I det följande redovisar vi de konsekvenser vi har bedömt att förslagen får, uppdelat på utredningens tre delar.

Vi har, i upprättandet av konsekvensutredningarna, haft kontakt med Tillväxtverket, som erbjuder vägledning i sådana frågor.

12.2 Förslag om förenklade bestämmelser i hotellagen (kapitel 4.)

Tillväxtverket har i sin rapport Förenklingsresan – sammanställda, analyserade och konkretiserade förslag (Ä2019-1317) gjort en bedömning av konsekvenserna av förslaget om att avskaffa det befintliga kravet på hotelltillstånd. Vi hänvisar till rapporten för de närmare detaljerna och redovisar här en översikt av konsekvenserna av den föreslagna förenklingen.¹ Se också avsnitt 4.2.1.

Vi bedömer, liksom Tillväxtverket att de ändrade bestämmelserna i hotellagen sammantaget kommer ha begränsade samhällsekonomiska effekter.

Ansökan om hotelltillstånd är förenad med en avgift, som för närvarande uppgår till 4 600 kronor. Denna bortfaller för hotellföretagaren om kravet på hotelltillstånd upphävs. Enligt Tillväxtverkets bedömningar behöver en hotellföretagare också ägna runt 3,5, men ibland upp till 8, arbetstimmar åt hanteringen av en ansökan om tillstånd för hotellrörelse. Denna arbetstid utgör också en kostnad för företagaren, och den kostnaden bortfaller om kravet på hotelltillstånd upphävs. Sammantaget beräknar Tillväxtverket att en ansökan om hotelltillstånd för ett genomsnittligt företag kan kosta en företagare runt 5 717 kronor. Dels 4 600 kronor i avgift. Dels en beräknad kostnad för att administrativt hantera ansökan som uppgår till 1 117 kronor, (baserat på att det tar runt 3,5 timmar för en person med en månadslön strax över 48 500 kronor). Det anmälningssförfarande som föreslås införas bedöms kosta endast runt 140 kronor. Kostnaden skulle enligt Tillväxtverkets beräkningar minska med runt 5 577 kronor per berört hotellföretag, eller runt 97 procent, som resultat av våra förslag.

Baserat på uppgifter från 2019 har Tillväxtverket bedömt att hotellagen omfattar runt 3 378 företag, och att runt 921 av dem årligen antingen behöver ansöka om tillstånd alternativt anmäla ändringar i verksamheten. Utifrån Tillväxtverkets beräkningar behöver cirka 587 företag årligen ansöka om nytt hotelltillstånd eller förnya tillståndet efter fem år. Det innebär att den samlade kostnaden för att ansöka om hotelltillstånd uppgick 2020 till runt

¹ <https://eu.tillvaxtverket.se/download/18.31b054341729db4793aa8533/1593605644229/Slutrapport%20inkl.%20bilagor%20Uppdrag%20att%20sammanst%20C3%A4lla,%20analysera%20och%20konkretisera%20f%C3%B6renklingsf%C3%B6rslag.pdf>.

3 355 900 kronor enligt Tillväxtverkets beräkningar (587 företag \times 5 717 kronor=3 355 879 kronor).

Dessa kostnader för företagen skulle reduceras med runt 97 procent om förenklingsförslagen beslutades.

Tillväxtverket beräknar att Polismyndigheten skulle få minskade kostnader om runt 163 000 kronor årligen p.g.a. minskad hantering av tillståndsansökningar. Samtidigt skulle myndighetens intäkter minska med runt 2,7 miljoner kronor årligen p.g.a. uteblivna avgifter. Vi föreslår att intäktsminskningen vid behov finansieras genom en motsvarande minskning av den årliga uppräkningsbeloppet av polismyndighetens anslag, då vi inte uppfattar att syftet med avgifterna ifråga skulle ha varit att finansiera annan verksamhet inom myndigheten eller staten.

Förslaget bedöms inte ha konsekvenser för den kommunala självstyrelsen. Förslaget bedöms inte heller ha nämnvärda konsekvenser för brottsligheten eller det brottsförebyggande arbetet, se överväganden i avsnitt 4.2.

Förslaget bedöms ha positiva konsekvenser för de små företagens arbetsförutsättningar och konkurrensförmåga. Vi bedömer att hotell- och pensionatbranschen i relativt stor omfattning omfattar mikroföretag och småföretag. Som andel av den totala omsättningen är också (den fasta) kostnaden för ansökan om hotelltillståndet, och det administrativa arbete som följer av ansökningsprocessen, mest belastande för mikroföretagen, och därför innebär den föreslagna förenklingen en särskilt stor lättnad för mikroföretagen.

Förslaget bedöms ha potentiella positiva konsekvenser för jämställdheten mellan kvinnor och män och för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen. Anledningen är att besöksnäringen är en näring som sysselsätter en relativt stor andel kvinnor. Likaså är det en näring som ofta erbjuder jobb för personer som annars står utanför arbetsmarknaden. En förbättring av ramvillkoren för företagande inom besöksnäringen kan potentiellt bidra till bättre sysselsättningsgrad för både kvinnor och utlandsfödda, även om omfattningen på effekten sannolikt inte är omfattande i detta fall.

Som framgår ovan så medför förslaget minskade kostnader för företagen. Den nuvarande arbetstiden om runt 3,5, men upp till 8, arbetstimmar per tillståndsansökan bedöms reduceras till runt 15 minuter för att anmäla verksamheten. Avgiften om 4 600 kronor försvinner för de enskilda hotellföretagen.

I avsnitt 4.2.1. har vi lämnat en relativt detaljerad beskrivning av de problem som avses lösas med omregleringen. I grunden handlar det bl.a. om att reducera de inskränkningar och kostnader som följer av reglerna av hotelltillstånd men som inte kan anses försvarbara utifrån en proportionalitetsbedömning.

Vi bedömer att EU rätten inte är tillämplig i dessa frågor, varför det inte uppstår frågor varken om förslaget är förenligt med, eller går utöver de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

Liksom Tillväxtverket har vi i utredningen övervägt tre alternativa former av omreglering, i förhållande till nuvarande reglering. Dels den omreglering som föreslås i avsnitt 4.2.1. Dels ett alternativ där tillståndsförfarandet behålls för hotellföretag, men där gränsen för tillståndspliktig verksamhet höjs till hotell som har 15 gästrum; dels ett alternativ där bestämmelserna i hotellagen upphävs i sin helhet, (vilket kan betraktas som ett alternativ där ingen reglering skulle existera). Liksom Tillväxtverket bedömer vi att de största vinsterna sannolikt skulle följa av att upphäva regelverket i sin helhet. Dock bedömer utredningen att det är möjligt att ett sådant förslag skulle kunna medföra mer betydande konsekvenser för polisens brottsförebyggande arbete, och proportionalitetsbedömningen skulle ev. kunna bli något mindre entydig, och med beaktande av detta väljer utredningen att inte lägga fram detta förslag.

De som berörs av den föreslagna omregleringen är de runt 3 378 hotellföretagare som är föremål för regleringen. Men det är också de potentiella tillkommande företagare som ev. skulle önska driva hotell i framtiden, vilka kan vara fler. Företagen ifråga är aktiva inom (den regeltunga) besöksnäringen. Vi bedömer att flertalet är mikroföretag eller småföretag, dvs. de omfattar högst 49 anställda och omsättningen är lägre än 100 miljoner kronor per år. Endast ett fåtal hotell berör t.ex. sannolikt mer än 49 anställda.

Den tillkommande kostnad som kan uppstå för företagen är den arbetstid som det kan ta att fylla i och hantera den nya anmälan om hotellverksamhet som föreslås. Den kostnaden beräknas dock vara runt 97 procent lägre än de i nuläget befintliga kostnaderna för tillståndsförfarandet.

Utredningen bedömer att den föreslagna omregleringen skulle medföra vissa positiva konsekvenser för företagens konkurrensförhållanden. Ett krav på tillstånd för att etablera hotellföretag utgör

en form av hinder för marknadstillträde – nya företag kan inte ge sig in på marknaden och konkurrera med befintliga företag om de inte medges det relevanta tillståndet. Ett slopande av hotelltillståndet skulle därför kunna leda till ökade nyetableringar och ökad konkurrens på hotellmarknaden. Detta torde leda till högre effektivitet i denna bransch. Förslaget kan sannolikt medge något större relativa fördelar för de mindre företagen än för de större företagen, eftersom de kostnader som i dag uppstår p.g.a. ansökningsförfarandet är fasta kostnader vilka utgör en större andel av den omsättning som ett mindre företag har. (Utredningen uppfattar att detta också är följd-enligt med utredningens uppdrag att fokusera på förenklingar för de mindre företagen.)

Ikraftträdande. Utredningen och dess förslag, har delvis förorsakats av det så kallade Januariavtalet mellan Socialdemokraterna, Miljöpartiet, Centern och Liberalerna. I punkt 15 av avtalet framgår det ”Genomför en kraftig förenkling av beskattning och regelverk för mikroföretagande (utredning under 2019–2020 och förändringar från 2021)”. Vi föreslår därför att reglerna träder i kraft 30 december 2021. Om Regeringskansliet inte hinner bereda förslagen inom den tidsramen föreslår vi att förslagen träder i kraft 1 maj 2022. En särskild informationsinsats kan behövas vid ikraftträdandet, t.ex. genom Polismyndigheten i samverkan med Branschorganisationen Visita.

12.3 Förslag om förenklade regler rörande befintliga små fastigheter i strandskyddade områden (kapitel 4)

Problembilden. Strandnära fastigheter har blivit attraktiva, och uppfattas av många som en värdefull resurs som kan utgöra en bas för nya och växande företag. Men befintliga regler om strandskydd innebär att det är svårt att anpassa byggnaderna efter företagets behov. Vi bedömer att det framförallt är tre, ömsesidigt interagerande, problem som upplevs som problematiska: (1) möjligheterna till nybyggnad och ombyggnad, (dispensgivningen), upplevs som mycket restriktiva, (2) handläggningsprocesserna för dispenser och bygglov upplevs som långdragna och med oklara utfall, (3) detta resulterar bl.a. i att ägarna in får eller kan nyttja och upprätthålla befintliga byggnader (utöver att det mycket svårt att bygga nytt),

med resultat att byggnaderna i praktiken relativt ofta får förfalla eller stå mestadels vakanta (eller i praktiken ändras utan legalt stöd).

Flera alternativ har övervägts. Dagens system för att få bygga i strandskyddade områden bygger på att individer får ansöka om dispens i förhållande till en allmän förbudsregel. Inget beslut om nya regler skulle innebära att den befintliga problembilden kvarstod. Ett generellt upphävande av förbudet för nya och befintliga byggnader skulle innebära en stor förenkling, men effekterna på strandskyddets syften kan bli omfattande. Ett upphävande av förbudet för alla befintliga byggnader kan också leda till omfattande förenklingar för företagen men återigen kan effekterna på strandskyddets syften ev. bli omfattande och skulle kunna behöva utredas vidare. Vi föreslår en förenkling som innebär att förbudet upphävs för att uppföra små byggnader som ersätter befintliga små byggnader. Det medför mer begränsade, men ända omfattande, förenklingar för företagen, och bedöms medföra få eller inga negativa konsekvenser för strandskyddets syften.

Vi bedömer de samhällsekonomiska effekterna om regeländringsförslaget beslutas som relativt omfattande, men det går inte att bedöma den närmare omfattningen, då det ofta rör sig om en något svårförutsägbar våg av nyetableringar i landets kusttrakter. Vi bedömer att de samhällsekonomiska fördelarna tydligt kommer att överväga ev. nackdelar. Vi bedömer att några av fördelarna är: minskad administrativ börda för både företag och myndigheter, och mindre arbetstid som behöver läggas på ansökningar som förorsakas av regler. Den föreslagna regelförändringen skulle innebära att företagen ifråga skulle kunna använda befintliga små byggnader i kustnära zoner på ett långt mer effektivt sätt. De kommer att kunna välja utformningen och användandet av byggnaderna ifråga vilket kommer att medföra att många nya företag kan etableras, och många befintliga företag kan växa. Genom att göra äganderätterna i fastigheterna ifråga mindre begränsade och mer förutsägbara kommer investeringsbenägenheten i de berörda företagen att öka, vilket bör bidra till företagets tillväxt. Förslaget bör också bidra till en mer effektiv marknad och allokering av resurser.

De som berörs av den föreslagna regeländringen är de företag och individer som inte längre behöver ansöka om dispens för att få bygga i strandskyddad zon. Normalt beviljas runt 5 000 sådana ansökningar per år, men alla dessa kommer inte att undantas från behovet

att ansöka. Vi bedömer att det rör sig både om många privatpersoner och många företag, men den relativa andelen är okänd, varför antalet berörda företag är okänd.

Vi bedömer att den överväganden andelen företag som kommer beröras av regeländringen är mikroföretag med högst nio anställda.

Vi bedömer att många branscher kan beröras, men tydligast är byggbranschen, besöksnärringsbranschen, jordbruk och fiske samt fastighetsbranschen.

Förslaget innebär att företagens kostnader som följer av regler kommer att minska, eftersom berörda företag inte längre kommer att behöva insända ansökningar om dispens från strandskyddsreglerna och också sannolikt förenklade ansökningar om bygglov. Detta kommer att reducera tidsåtgången som krävs för att insamla information, färdigställa och insända ansökan. Vi har inte uppgifter om hur många arbetstimmar en genomsnittlig sådan ansökan tar att färdigställa, eller vilken administrativ kostnad som företagen skulle slippa genom att slippa insända dispensansökan. (Vi har i telefonintervjuer sökt sådan information från exempelkommuner, men de har inte haft information tillgänglig.) Vi noterar dock att uppgifter har inkommit om att ansökningarna upplevs som tidskrävande och arbetskrävande.

Andra kostnader omfattar ansökningsavgifter som företagen behöver betala för att lämna in dispensansökningar. Vi har inte statistiskt material ang. storleken på sådana avgifter, men exempel indikerar från olika kommuner indikerar att avgifterna kan uppgå till cirka 3 700–9 600 kronor per ansökan. Länsstyrelsernas avgift är 4 600 kronor. Om vårt förslag beslutas kommer företagen inte längre att behöva betala dessa avgifter.

Vi bedömer att förslagen i de flesta fall kommer göra företagen mer konkurrenskraftiga, då de får bättre allmänna ramvillkor. Kortsiktigt ser vi att förslagen kommer leda till ökad efterfrågan på byggmarknaden. Det kan uppstå en effekt att detta förslag innebär bättre konkurrensförhållande för företag i strandnära läge än för andra företag. Det går också att se det som att de i strandnära läge inte längre ska få sämre villkor än andra, men viss ekonomisk aktivitet kan förskjutas mot strandzonen. Nya företag kan startas som resultat av förenklingen. Nyetablering av företag kan medföra en ökad relativ konkurrens för tidigare etablerade företag. Vi identifierar

i övrigt inga tydliga förändringar i företagens inbördes konkurrensförhållanden.

Vi bedömer att EU rätten inte är tillämplig i dessa frågor, varför det inte uppstår frågor varken om förslaget är förenligt med, eller går utöver de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

Den föreslagna regeln har utformats för att förenkla för de minsta företagen, med mindre än 10 anställda.

Ikraftträdande. Utredningen och dess förslag, har delvis förorsakats av det så kallade Januariavtalet mellan Socialdemokraterna, Miljöpartiet, Centern och Liberalerna. I punkt 15 av avtalet framgår det ”Genomför en kraftig förenkling av beskattning och regelverk för mikroföretagande (utredning under 2019–2020 och förändringar från 2021)”. Vi föreslår därför att reglerna träder i kraft 30 december 2021. Om Regeringskansliet inte hinner bereda förslagen inom den tidsramen föreslår vi att förslagen träder i kraft 1 maj 2022. Reglerna ifråga upplevs som svårförståeliga av företagen. Särskilda informationsinsatser kan behövas från kommuner och landsting i samband med ikraftträdandet.

Förslagen innebär att kommuner och länsstyrelserna kommer att få en lägre arbetsbelastning, eftersom de får färre ärenden om strandskyddsdispenser att pröva, vilket borde frigöra resurser i dessa myndigheter. Tidigare år har kommuner godkänt runt 5 000 dispensansökningar per år, det är oklart hur många de har behandlat som inte godkänts. Länsstyrelserna har behandlat runt 700 ansökningar per år. Det är oklart hur många av ärendena som påverkas av de förslag till ändrade regelverk som presenteras här, men sannolikt mer än 50 procent. Principen om självkostnadsäckning innebär att de intäkter som bortfaller om förslaget genomförs innebär att myndigheternas kostnader bör reduceras på samma sätt, vilket innebär att inget finansieringsförslag behöver lämnas.

Förslagen bedöms inte medföra konsekvenser för det kommunala självstyret, det integrationspolitiska arbetet eller jämställdheten mellan män och kvinnor.

12.4 Förslag om förenklade kör- och vilotider (kapitel 4)

Tillväxtverket har i sin rapport Förenklingsresan – sammanställda, analyserade och konkretiserade förslag (Å2019-1317) gjort en bedömning av konsekvenserna av förslaget om varningssystem. Vi hänvisar till rapporten för de närmare detaljerna och redovisar här en översikt av konsekvenserna av den föreslagna förenklingen.²

Det framgår av artikel 19.1. i kör- och vilotidsförordningen (förordning (EG) 561/2006 om harmonisering av viss sociallagstiftning på vägtransportområdet) att medlemsstaterna ska fastställa regler om sanktioner för överträdelse av förordningen och vidta alla åtgärder för att säkerställa att de tillämpas. Av bestämmelserna framgår att sanktionerna, utöver att vara effektiva, avskräckande och icke-diskriminerande, ska vara proportionella,

Vi bedömer att de regler som vi föreslår överensstämmer med EU rätten. De föreslagna reglerna är effektiva, proportionella och avskräckande. Innebörden av att ”varna” är att avskräcka. De kommer att vara mer proportionerliga än befintliga regler då rena misstag inte längre kommer bestraffas som om de vore avsiktliga brottsliga handlingar.

Sammanfattningsvis bedöms att den sammanvägda samhällsekonomiska effekten av förslaget är begränsad. Tillväxverket uppskattar att sanktionsavgifterna minskar med 1–2 procent, motsvarande 0,2–0,4 miljoner per år. Den huvudsakliga samhällsekonomiska effekten av förslaget bedöms istället vara kvalitativ då förändringen öppnar upp för bättre kommunikation och relation mellan Transportstyrelsen och företagen vilket ger företagen bättre förutsättningar att förstå hur regelverket fungerar, hur det ska tillämpas och vad som måste åtgärdas. På sikt kan detta leda till att fler företag än de som genomgår en företagskontroll gynnas av förslaget. Vidare bedömer Tillväxtverket att förändringen kan minska stressen för yrkeschaufförer som upplever dagens system som besvärande då ofrivilliga handhavandefel leder till sanktionsavgifter om företaget väljs ut för en företagskontroll.

² <https://eu.tillvaxtverket.se/download/18.31b054341729db4793aa8533/1593605644229/Slutrapport%20inkl.%20bilagor%20Uppdrag%20att%20sammanst%C3%A4lla,%20analysera%20och%20konkretisera%20f%C3%B6renklingsf%C3%B6rslag.pdf>

Tillväxtverket bedömer att förändringen kommer att innebära merarbete för Transportstyrelsen, varför Transportstyrelsens resurser behöver öka motsvarande 0,4–1,8 miljoner kronor. Alternativt bedöms ändringen leda till färre kontroller om Transportstyrelsens anslag inte tillförs motsvarande medel. Därtill bedömer Tillväxtverket att de minskade sanktionsavgifterna för företagen innebär en minskad sanktionsintäkt för staten med motsvarande belopp (0,2–0,4 miljoner kronor). Denna minskning motverkas av något minskade domstolskostnader motsvarande 0,1 miljoner eftersom färre företagskontroller förväntas överklagas till domstol.

Tillväxtverket bedömer även att det blir en oförändrad påverkan på polisens vägkontroller på kort sikt, men att förslaget över tid kan innebära minskade böter som följd av att regelefterlevnaden förbättras. Tillväxtverket bedömer att Transportstyrelsen kommer fortsatt ha goda förutsättningar för att säkerställa regelefterlevnad.

Företagen som berörs är verksamma i transportbranschen. År 2018 fanns minst 30 000 företag som berördes av reglerna ifråga. Medan nära hälften av företagen inom åkeri- och transportbranschen inte har några anställda hade cirka en tredjedel av företagen som genomgick en företagskontroll 2018–2019 fler än 20 förare och över en fjärdedel hade 5–10 fordon.

Vi bedömer att omregleringen kommer att medföra relativt små konsekvenser på vilken tidsåtgång tillsynen kommer att föra med sig. Oavsett om företag utsätts för en varning eller en sanktion så påverkas inte deras tidsåtgång mycket. Detsamma gäller de administrativa kostnaderna. I förlängningen kan dock tidsåtgången, och kostnaderna minska i termer av att tid och kostnader för överklaganden kan minska då färre sanktioner kommer att utfärdas vilka företagen kan behöva överklaga.

Vi bedömer att kostnadsminskningarna huvudsakligen kommer att påverka konkurrenssituationen på så sätt att den kommer att gynna de något större åkeri- och transportföretagen då det är mer sannolikt för dessa att genomgå en företagskontroll.

Omregleringen kan också påverka företagen i andra avseenden. Omregleringen kan påverka företagets likviditetssituation. I dag kan höga sanktioner dömas ut plötsligt. Detta kan vara svårt att hantera för ett litet mikroföretag, med kanske en förare och en lastbil, i transportbranschen. Omregleringen kommer ge upphov till färre sådana likviditetsproblem. Omregleringen kan också positivt

påverka förarnas arbetsmiljö och förbättra relationen mellan förare och arbetsgivare. Förare behöver efter omregleringen inte vara lika oroliga för handhavandeproblem, och misstag, vilket förbättrar deras arbetsmiljö. Relationen mellan arbetstagare och arbetsgivare kan också förbättras påtagligt då ingen av parterna behöver vara lika orolig för att arbetstagaren, genom enkla misstag, skulle kunna förorsaka omfattande sanktionsavgifter för arbetsgivaren. Eftersom förarnas arbetsmiljö- och arbetsmiljöförhållanden är att av syftena som avses skyddas genom reglerna och kör- och vilotider menar vi att detta är en viktig konsekvens.

Reglerna är särskilt utformade med mikroföretag i åtanke.

Vi gör inte någon annan bedömning av förslagets konsekvenser än de som Tillväxtverket har redovisat. Vi föreslår att den minskade sanktionsintäkten finansieras genom en minskning av Transportstyrelsens förvaltningsanslag.

Ikraftträdande. Utredningen och dess förslag, har förorsakats av det så kallade Januariavtalet mellan Socialdemokraterna, Miljöpartiet, Centern och Liberalerna. I punkt 15 av avtalet framgår det ”Genomför en kraftig förenkling av beskattning och regelverk för mikroföretagande (utredning under 2019–2020 och förändringar från 2021)”. Vi föreslår därför att reglerna träder i kraft 30 december 2021. Om Regeringskansliet inte hinner bereda förslagen inom den tidsramen föreslår vi att förslagen träder i kraft 1 maj 2022. Reglerna runt kör- och vilotider uppfattas som svårbegripliga. Vi bedömer att Transportstyrelsen kan behöva genomföra särskilda informationsinsatser i samband med ikraftträdandet.

12.5 Förslag ang. förenklingar i myndigheters tillämpning av olika regelverk (kapitel 5)

I kapitlet lämnas de förslag som redovisas nedan. Förslagen rör organisationen av verksamheter i offentlig sektor, främst förvaltningsmyndigheter. Förslagen är utformade för att långsiktigt skapa bättre förutsättningar för företag, genom en mer proportionerlig tillämpning av regelverk, och en långsiktig utformning av regelverk som bidrar till företagets tillväxt och konkurrenskraft etc. De effekterna är dock långsiktiga och går inte att analysera i detalj i relation till t.ex. kraven i förordningen (2007:1244) om konsekvensutred-

ning vid regelgivning, (förslagen rör inte heller regelgivning för företag). Förslagen i detta kapitel konsekvensutreds därför i enlighet med bestämmelserna i kommittéförordningen. De förslag som konsekvensutreds är de förslag som har tillräcklig konkretionsnivå för att de ska gå att konsekvensutreda i enlighet med bestämmelserna i kommittéförordningen. Förslag;

- De utpekade myndigheterna ska ha en plan för hur de ska arbeta strukturerat och behovsdrivet för att förenkla regelverken för mikroföretagen samt för hur de ska uppnå en mer likartad regel-tillämpning och åiterrapportera det till regeringen.
- Myndigheterna ska löpande identifiera regelverk inom sina verksamhetsområden som behöver förenklas, med utgångspunkt i målen för förenklingspolitiken, och utifrån detta årligen åiterrapportera förenklingsförslag till regeringen.
- De utpekade myndigheterna ska med utgångspunkt i dialog med berörda företag, företagsgrupper, branschorganisationer och andra intressenter bedöma vilka förbättringsinsatser som är mest prioriterade och motiverade i varje enskilt fall.
- De utpekade myndigheterna ska se över och modernisera de regelverk som utgör hinder för att ny teknik ska kunna användas.
- Regeringen ska skriva in i myndigheters regleringsbrev att de ska, ett givet datum, ha en handläggnings- och kvalitetsgaranti för sin verksamhet.
- Förvaltningsmyndigheter på statlig, regional och kommunal nivå ska på sina hemsidor informera om förväntad handläggningstid för sina olika ärendetyper som riktar sig mot företag.

Förslagen bedöms mestadels inte ha konsekvenser som behöver utredas i enlighet med kommittéförordningen 15 §, utöver att de kommer ha långsiktiga konsekvenser för små företags arbetsförutsättningar etc. Som framgår ovan bedöms dessa effekter vara så långsiktiga och generella att de inte går att bedöma i enlighet med kraven i Förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning (de rör inte heller regelgivning för företag).

Förslagen rör uppgifter för ett antal myndigheter, och att regeringen ska besluta om tillkommande styråtgärder för dessa myndig-

heter. Den samlade effekten av dessa förslag är att ett antal myndigheters arbetssätt kommer att behöva förändras, inkl. om-allokering av personalresurser etc. Utredningen bedömer att de myndigheter som i dag omfattas av förordning (2018:1264) om digitalt inhämtande av uppgifter, bör vara föremål för de slags styråtgärder som framgår ovan. Utredningen bedömer att följande myndigheter särskilt bör uppmärksammas för sådana tillkommande uppgifter i instruktion eller andra former av styråtgärder som rör förenklingspolitik eller bestämmelserna i Förvaltningslagen etc.: Styrelsen för ackreditering och kontroll, Myndigheten för samhällsskydd och beredskap, Inspektionen för vård och omsorg, Boverket, Statistiska Centralbyrån, Skogsstyrelsen, Statens Jordbruksverk, Kemikalieinspektionen, Naturvårdsverket, Strålsäkerhetsmyndigheten, Post- och telestyrelsen, Trafikverket, Transportstyrelsen, Bolagsverket, Elsäkerhetsmyndigheten, Statens energimyndighet, Energimarknadsinspektionen, Arbetsmiljöverket, Skatteverket, Polisen, Lantmäteriet, Försäkringskassan, Arbetsförmedlingen, Migrationsverket Folkhälsomyndigheten, Livsmedelsverket, Havs- och vattenmyndigheten, och Kronofogdemyndigheten. Dessa myndigheter är särskilt viktiga då de bedöms orsaka särskilt omfattande problem för mikroföretag (och andra företag) vad gäller kontakter med myndigheter i relation till regelverk etc. Tillväxtverket bör också inkluderas då den myndigheten har ett särskilt ansvar för det förenklingspolitiska arbetet.

Det är svårt att bedöma hur stora resurser dessa insatser kan kräva. Sammanlagt bedöms runt 70 myndigheter kunna beröras. Behoven kan variera men vi utgår från att en genomsnittlig myndighet skulle kunna behöva avsätta minst runt 5 miljoner kronor mer per år för dessa syften, (ofta långt mer för större myndigheter, som hanterar många enskilda ärenden med företagare, och mindre för myndigheter som hanterar få ärenden etc.). I så fall skulle detta orsaka en total ändrad kostnadsfördelning om cirka 350 miljoner kronor årligen.

Enligt vår utrednings bedömning är detta dock inte nya eller tillkommande utgifter för den statliga förvaltningen, eller de enskilda myndigheterna. De relevanta bestämmelserna i fråga framgår i princip redan av t.ex. bestämmelser i t.ex. Förvaltningslagen, Förordningen (207:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning, och andra författningar och uppdrag etc. Detta innebär att detta är redan existerande uppgifter för myndigheterna ifråga, och de bör i

nuläget redan ha avsatt tillräckliga resurser för att utföra dessa uppgifter på ett adekvat sätt. Myndigheterna ifråga bör snarast prioritera utförandet av uppgifterna i högre utsträckning än hittills. Därför bedömer vi att dessa uppgifter ska finansieras inom ram för respektive myndighets befintliga anslag.

Tillkommande förslag om uppdrag till Tillväxtverket och andra myndigheter:

- Regeringen ska ge Tillväxtverket i uppdrag att i en samordnande roll tillsammans med Jordbruksverket, Livsmedelsverket, Naturvårdsverket och länsstyrelserna, utföra en behovsanalys för att ringa in vilka de upplevda problemen är för mikroföretag inom de gröna näringarna. Myndigheterna ska konkretisera förenklingsbehov samt ge förslag på åtgärder för hur de kan genomföras på kort respektive lång sikt.
- Regeringen ska ge Tillväxtverket och Transportstyrelsen i uppdrag, som Tillväxtverket samordnar, att utföra en behovsanalys för att ringa in vilka de upplevda problemen är för mikroföretag inom transportbranschen. Myndigheterna ska konkretisera förenklingsbehov samt ge förslag på åtgärder för hur de kan genomföras på kort respektive lång sikt.

Vi noterar att Regeringen har givit ett liknande uppdrag till Tillväxtverket att analysera de samlade regelverken inom livsmedelskedjan med syfte att identifiera förenklingar, och avsatt fem miljoner kronor per år under fem års tid för detta syfte. Det förefaller rimligt att de båda uppdrag som föreslås ovan ska budgeteras på ett likartat sätt, d.v.s. en kostnad om fem miljoner kronor per år över fem år, för respektive uppdrag. Vi föreslår att detta finansieras genom motsvarande nedskärningar inom utg.omr. 23 (areella näringar, landsbygd och livsmedel), respektive utg.omr. 22 (kommunikationer).

Förslag om en tillkommande utredning

- Regeringen ska tillsätta en utredning om hur kommunallagen kan uppdateras och moderniseras så att det förtydligas hur kommunerna ska arbeta med genomförandet av målen för förenklingspolitiken, samt arbeta med tillämpning av service- och rådgivningsskyldigheterna enligt förvaltningslagens 5–11 §§.

Vi bedömer att en sådan utredning skulle behöva löpa över cirka två år, och ha en årlig budget om cirka 3,5 miljoner kronor. Kostnaden föreslås finansieras genom det vanliga anslaget för finansiering av statens offentliga utredningar. Uppenbart kan detta i förlängningen få konsekvenser med betydelse för det kommunala självstyret, men det går inte att förutsäga vissa konsekvenser innan direktiven för utredningen har beslutats.

12.6 Förslag ang. en process för att hantera förenklingsbehov (kapitel 6)

I kapitlet lämnas de förslag som redovisas nedan. Förslagen rör organisationen av verksamheter i offentlig sektor. Förslagen är utformade för att långsiktigt skapa bättre förutsättningar för företag, genom utvecklandet av mer proportionerliga regelverk som bidrar till företagens tillväxt och konkurrenskraft etc. De effekterna är dock långsiktiga och går inte att analysera i detalj i relation till t.ex. kraven i förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning, (förslagen rör inte heller förslag till regelgivning för företag). Förslagen i detta kapitel konsekvensutreds därför i enlighet med bestämmelserna i kommittéförordningen. De förslag som konsekvensutreds är de förslag som har tillräcklig konkretionsnivå för att de ska gå att konsekvensutreda i enlighet med bestämmelserna i kommittéförordningen.

Förslag om ex ante utvärderingar och regelrådet etc.

- Regelrådets mandat och resurser bör stärkas för att uppnå förbättringar av befintligt system för ex-ante utvärdering vid regelgivning, bl.a. genom att:

- Regelrådet ges återremitteringsrätt i förordning om konsekvensutredning vid regelgivning (2007:1244).
- Regelrådets arbete ska vägledas av en proportionalitetsprincip.
- Tillämpningen av 6–7 §§ i förordning (2007:1244) bör skärpas och utvecklas så långt som möjligt till fullödiga samhällsekonomiska konsekvensanalyser.
- Det bör i förordningen (2007:1244) införas ett krav om att konsekvensutredning ska innehålla en redogörelse för samrådsförfaranden.
- Regelrådet bör ges i uppgift att löpande granska konsekvensutredningar från EU nivå utan särskild begäran.
- Förordning (2007:1244) om konsekvensutredning bör ändras så att den innehåller
- dels ett krav i 6 § eller 7 § om att regelgivaren ifråga ska analysera och ange hur den föreslagna regleringen påverkar företagens innovationsförmåga,
- dels ett krav om att det i konsekvensutredningen ska anges om det går att tillämpa så kallade regulatoriska sandlådor för att testa bestämmelserna i regeln ifråga.
- Det bör i förordningen (2007:1244) införas ett krav om att konsekvensutredning ska innehålla en redogörelse för hur och när den regel som föreslås ska utvärderas.
- Regelrådet bör ges i uppgift att organisera ett konsultationsforum, där det kan inhämta information från berörda aktörer, framförallt företag och näringsliv, om vilka regler som behöver utvärderas och bästa sättet att inte överimplementera EU rätt.

Förslagen bedöms mestadels inte ha konsekvenser som behöver utredas i enlighet med kommittéförordningen 15 §, utöver att de kommer ha långsiktiga konsekvenser för små företags arbetsförutsättningar etc. Som framgår ovan bedöms dessa effekter vara så långsiktiga och generella att de inte går att bedöma i denna konsekvensutredning.

Den samlade effekten av dessa förslag är att Regelrådets uppgifter kommer att utökas. Detta kommer att kräva tillkommande personal-

resurser. Vi bedömer att de tillkommande arbetsuppgifterna kommer att förutsätta cirka 10 nya årsarbetskrafter. Vi antar en genomsnittlig månadslön om cirka 44 000, vilket medför en kostnad om cirka 813 000 kronor per individ och år (dvs. $44\,000 \times 12 \times 1,54 = 813\,000$ kr). För 10 arbetstagare blir totalkostnaden 8 130 000 per år.

Vi bedömer att uppgifterna långsiktigt är mycket viktiga för att säkra en god, evidensbaserad, styrning av riket. Vi föreslår därför en motsvarande nedskärning inom utg.omr. 1 för att finansiera dessa satsningar.

Förslag om en plan för systematiska ex post utvärderingar och inrättandet av ett kansli för förenklingspolitik inom Regeringskansliet

- Ett kansli för förenklingspolitikens genomförande bör inrättas inom Regeringskansliet, bl.a. för att säkra en sammanhållen process för att säkra en regelgivning som baseras på proportionalitet, samhällsekonomisk effektivitet och målen för förenklingspolitiken. Kansliet bör bl.a. ha i uppgift att:
- Samordna och ansvara för genomförandet och uppföljningen av de förenklingspolitiska mål som beslutas av regering och riksdag, och
- Ansvara för uppföljningen av arbetet med konsekvensutredningar, i de delar som Regelrådet inte redan gör det,
- Ansvara för att en årlig plan för en systematisk utvärdering av befintliga regelverk upprättas och efterlevs,
- Ta emot anmälningar av regler som upplevs problematiska utifrån beaktande av proportionalitet, samhällsekonomisk effektivitet och målen för förenklingspolitiken.
- I samverkan med lämpliga myndigheter upprätta en process för att identifiera vilka sådana anmälda regler som behöver genomgå en fullständig utvärdering,
- Säkra att en fullständig ex-post facto utvärdering görs av de regler som anmälts och som identifierats för vidare utvärdering genom den ovan nämnda processen.

- Regeringen bör besluta en årlig plan för en löpande utvärdering av befintliga regelverk baserat på förslag från kansliet för förenklingspolitiken.
- Reglerna ifråga bör utvärderas med utgångspunkt i kriterierna proportionalitet, samhällsekonomisk effektivitet, och överensstämmelse med målen för förenklingspolitiken.
- Utvärderingarna inom ramen för planen bör genomföras av oberoende organisationer eller myndigheter med stor trovärdighet.
- Utvärderingarna ifråga bör resultera i ett förslag till regeringen om vilka regler som kan förenklas, och på vilket sätt.
- Kansliet för förenklingspolitik bör få ansvar för att leda denna utvärderingsprocess.
- Kansliet för förenklingspolitik ska årligen upprätta en sammanställning av de regler som förvaltningsmyndigheterna under året har utvärderat.

Förslagen bedöms mestadels inte ha konsekvenser som behöver utredas i enlighet med kommittéförordningen 15 §, utöver att de kommer ha långsiktiga konsekvenser för små företags arbetsförutsättningar etc. Som framgår ovan bedöms dessa effekter vara så långsiktiga och generella att de inte går att bedöma i denna konsekvensutredning.

Den samlade effekten av dessa förslag är att ett kansli för förenklingspolitik behöver inrättas inom Regeringskansliet, och att en kapacitet för att utföra de egentliga ex-post utvärderingarna behöver säkras. Kansliet bedöms behöva cirka 10 årsarbetskrafter. Cirka 3 av dessa bedöms kunna utgöras av befintlig personal inom Näringsdepartementet. Cirka 7 nya årsarbetskrafter behöver tillföras. Vi antar en genomsnittlig månadslön om cirka 48 000, vilket medför en kostnad om cirka 887 000 kronor per individ och år (dvs. $48\,000 \times 12 \times 1,54 = 887\,000$:-) För 7 tillkommande arbetstagare blir totalkostnaden cirka 6 200 000 per år.

Det kommer också behöva byggas upp en kapacitet för att utföra de egentliga utvärderingarna. Vi antar att cirka 25 utvärderingar per år kommer att behöva utföras, och att varje utvärdering kräver en årsarbetskraft. Cirka 25 nya årsarbetskrafter behöver tillföras. Vi

antar en genomsnittlig månadslön om cirka 55 000, vilket medför en kostnad om cirka 1 016 000 kronor per individ och år (dvs. $55\,000 \times 12 \times 1,54 = 1\,016\,400$ kr) För 25 tillkommande arbetstagare blir totalkostnaden cirka 25 410 000 per år.

Vi bedömer att uppgifterna långsiktigt är mycket viktiga för att säkra en god, evidensbaserad, styrning av riket. Vi föreslår därför en motsvarande nedskärning inom utg.omr. 1 för att finansiera dessa satsningar.

12.7 Modernisering av bokföringslagen

Vi föreslår ett avskaffande av kravet på bevarande av ursprungligt material för bevarande av räkenskapsinformation. Bördan för företagen om kravet skulle behållas har beskrivits i avsnitt 7.11.1. Förslaget innebär administrativa och ekonomiska lättnader för samtliga bokföringsskyldiga. För ett stort antal bokföringsskyldiga som i dagsläget tvingas spara pappersoriginal innebär förslaget väsentliga lättnader. Enligt den utredning som analysföretaget Trinovo Consulting genomfört i samråd med oss och som beskrivs närmare i avsnitt 7.11.1, uppgår de beräknade förenklingsvinsterna till 3,9 miljarder kronor per år. Av den totala kostnaden är cirka 30 procent hänförlig till företag med en årlig omsättning på 0,4–80 miljoner kronor. Beräkningen är baserad på bokföringsskyldiga företag vars årsomsättning överstiger 400 000 kronor. I denna kategori ingick 435 338 företag år 2020. Det verkliga antalet bokföringsskyldiga är väsentligt fler. Det totala antalet aktiva företag uppgick år 2020 enligt SCB till 1 264 651. Även för de i huvudsak mindre företag som vill bevara all räkenskapsinformation i pappersform innebär förslaget en lättnad.

Vi föreslår ett förtydligande av det nuvarande kravet på att överföring av räkenskapsinformation ska ske på ett betryggande sätt. Förslaget innebär att det i lagen i stället anges, att överföringen endast får genomföras om den inte innebär risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner. Vi bedömer att förtydligandet inte innebär någon ändring av det nuvarande kravet. Därmed bedömer vi att de föreslagna ändringarna inte kommer leda till någon ökad administrativ börda för företagen.

När kravet på bevarande av ursprungligt material avskaffas kommer de brottsutredande myndigheternas tillgång till s.k. tilläggsinformation att minska, men den informationen har begränsad betydelse i dag. Därtill kommer möjligheten att kontrollera överförd räkenskapsinformation mot originalhandlingar att minska. Samtidigt kommer emellertid även fortsättningsvis kravet på företagens överföring av räkenskapsinformation mellan olika material och format att vara högt ställt. Kravet förtydligas också genom paragrafens nya formulering. Sammantaget bedömer vi att avskaffandet av kravet på bevarande av ursprungligt material varken kommer leda till att myndigheternas möjligheter till tillsyn, brottsbekämpning och brottsförebyggande arbete försämras eller att brottsligheten ökar. Vi gör samma bedömning i fråga om andra intressenters tillgång till räkenskapsinformation samt om möjligheten att upprätthålla en hög revisionskvalitet. För ett utförligare resonemang i dessa delar hänvisar vi till våra bedömningar i avsnitt 7.11.2.

Slutligen konstaterar vi att det i dag förekommer att internationellt verksamma företag transporterar tillbaka pappershandlingar över Sveriges gränser sedan de har skannats in vid serviceställen i utlandet. När kravet på bevarande av det ursprungliga materialet avskaffas kan sådana återtransporter upphöra vilket bör leda till positiva effekter för miljön.

Utöver avskaffandet av bevarandekravet föreslår vi en modernare reglering av bevarandet av elektronisk räkenskapsinformation. Utgångspunkten blir att det är informationsinnehållet och formatet, *elektroniska handlingar*, som ska bevaras, inte det fysiska lagringsmediet. Det är därmed den logiska avgränsningen av informationen, med andra ord struktureringen av informationsinnehållet, som kommer att avgöra vad som ska bevaras. Förslaget skulle kunna uppfattas som en skärpning av vad som gäller idag. Enligt nuvarande tolkning av bestämmelserna görs en åtskillnad mellan elektronisk räkenskapsinformation knuten till ett fysiskt lagringsmedium, som ska bevaras, och rent elektronisk räkenskapsinformation, som enbart behöver bevaras i elektronisk form (oavsett fysiskt lagringsmedium och format). Ändringen bör emellertid inte innebära någon ändring i sak när den förenas med den föreslagna möjligheten att omedelbart överföra räkenskapsinformation. Vi utvecklar detta närmare i författningskommentaren. Vi bedömer att ändringen innebär

att reglerna blir tydligare och mer konsekventa utan att innebära någon ökad börda för företagen.

Vidare utmönstras begreppet *mikroskrift*, men vi bedömer att den formen för bevarande, i den mån den alls förekommer, kommer att omfattas av bestämmelserna om elektroniska handlingar. En konsekvens av detta är att räkenskapsinformation i mikroskrift kommer att omfattas av kravet på att kunna tas fram i vanlig läsbar form genom en omedelbar utskrift.

Vi föreslår även ändringar i stiftelselagen samt i lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning. Ändringarna syftar till att relevanta regler i de lagarna ska överensstämma med bokföringslagens regler. Vi bedömer att konsekvenserna av dessa ändringar inte skiljer sig från konsekvenserna av ändringarna i bokföringslagen. Avskaffandet av kravet på bevarande av ursprungligt material kommer emellertid ge något mer begränsade lättnader för kommuner och regioner än för den privata sektorn. Detta beror på att kommuner och regioner till följd av annan lagstiftning kommer att behöva hantera avsevärt färre pappersfakturer. Lagen (2018:1277) om elektroniska fakturer till följd av offentlig upphandling (e-fakturalagen) gäller för upphandlingar som påbörjas efter den 1 april 2019. Enligt Sveriges Kommuner och Regioner var andelen e-fakturer hög redan innan lagen trädde i kraft. De lättnader som avser hanteringen av reseräkningar och utlägg kommer emellertid även kommuner och regioner till del.

I övrigt föreslår vi att kravet enligt 4 kap. 4 § bokföringslagen om löpande arkivering i vissa fall av ställning och resultat i olika verksamheter med separata bokföringar på en *gemensam plats* ändras. Arkiveringen ska istället ske på ett sätt som möjliggör en överblick över den samlade verksamhetens ställning och resultat. För företagen innebär detta att arkiveringen inte nödvändigtvis måste ske på samma fysiska plats, om det angivna syftet kan uppnås på ett annat sätt. Vi bedömer att ändringen kan ge ett visst ökat handlingsutrymme för företagen. Samtidigt bör den inte innebära några negativa konsekvenser för motstående intressen.

Vi bedömer att det inte finns behov av speciella informationsinsatser då information om lagändringarna kommer att ges av Bokföringsnämnden och branschorganisationer som FAR och Srf konsulterna.

Avslutningsvis bedömer vi att förslagen inte får betydelse för jämställdheten mellan kvinnor och män eller i övrigt för sådana intressen som ska beaktas enligt utredningsdirektiven eller enligt de föreskrifter som gäller för konsekvensutredningen.

12.8 Tydligare regler för kombiuppdrag

Vi har bedömt att möjligheten till kombiuppdrag även i fortsättningen bör regleras genom i första hand jävsbestämmelser i aktiebolagslagen och andra berörda lagar. Vi har lämnat förslag till sådana förtydliganden. Våra överväganden om alternativ till en sådan lösning finns i avsnitt 11.8.

Enligt direktiven ska möjligheten att utföra kombiuppdrag i allt väsentligt lämnas oförändrad. Detta har vi tolkat så att möjligheten till kombiuppdrag ska vara väsentligt oförändrad, trots att de arbetsmoment som avser grundbokföring respektive huvudbokföring på grund av teknikutvecklingen numera många gånger inte längre skiljs åt. Den nuvarande regleringen av kombiuppdrag är inte anpassad till den tekniska utvecklingen, vilket kan tvinga vissa företag att välja mellan att anlita revisor och att använda de bästa tekniska lösningarna för sina bokföringssystem. Genom vårt förslag blir reglerna teknikneutrala.

En annan utgångspunkt för uppdraget är enligt utredningsdirektiven att revisorns oberoende ska säkerställas. Med hänsyn till att nuvarande möjligheter till kombiuppdrag samtidigt i allt väsentligt ska lämnas oförändrade utgår vi från att kärnan i de nuvarande reglerna har ansetts godtagbara ur oberoendesynpunkt. Vårt förslag bevarar kärnan i de nuvarande reglerna, och utökar inte i någon betydande mån de möjligheter som finns enligt nuvarande praxis. Förslaget bör därmed anses uppfylla direktivens krav även på denna punkt.

De nuvarande reglerna är otydliga. Vi bedömer att våra föreslagna regler blir enklare att tillämpa, då de utformas som ett tydligt undantag från byråjävsbestämmelserna. Våra föreslagna regler får därmed, med de utgångspunkter som gäller enligt utredningsdirektiven, i huvudsak positiva konsekvenser.

Med hänsyn till att vissa företag kan tvingas välja mellan att anlita en revisor, och att använda de bästa tekniska lösningarna, kan en

konsekvens av de föreslagna reglerna bli, en ökning av antalet företag som väljer att anlita revisor utan att de är skyldiga att göra det. En sådan ökning blir sannolikt begränsad med hänsyn till den nuvarande revisionsplikts omfattning. En eventuell ökning av revisionsuppdragen kan emellertid bidra till att risken för felaktigheter i redovisningen minskar.

Vi bedömer vidare att förslaget inte kommer leda till ökade administrativa kostnader för företag, revisorer och redovisningskonsulter. Tvärtom bör möjligheten för företagen att använda sig av de effektivaste tekniska lösningarna öka, vilket snarare bör minska deras administrativa kostnader.

Enligt kommittéförordningen ska bland annat anges konsekvenserna för små företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt i förhållande till större företag. Vi konstaterar att kombiuppdrag är möjliga för företag i storleksordningen från de allra minsta upp till företag som ligger nära gränsen för de s.k. 50-40-80-reglerna³. Möjligheten att lämna kombiuppdrag torde dock ha särskild betydelse för de små företagen. Som nyss konstaterats förekommer det att företag tvingas välja mellan att anlita revisor och att använda de bästa tekniska bokföringslösningarna. Då vårt förslag är avsett att vara teknikneutralt bör det bidra till att de små företagens villkor förbättras i förhållande till större företags.

Vi bedömer att det inte finns behov av speciella informationsinsatser då information kommer att ges av branschorganisationer som FAR.

Avslutningsvis bedömer vi att förslagen inte får betydelse för jämställdheten mellan kvinnor och män eller i övrigt för sådana intressen som ska beaktas enligt utredningsdirektiven eller enligt de föreskrifter som gäller för konsekvensutredningen.

³ Se 9 kap. 13 och 14 §§ aktiebolagslagen.

13 Författningskommentar

13.1 Förslaget till ändring i lagen (1966:742) om hotell- och pensionatrörelse

2 §

Innebörden i paragrafen ändras. *En hotell- eller pensionatrörelse som omfattar minst nio gäster eller minst fem gästrum ska anmäla att rörelsen finns till Polismyndigheten, snarare än söka tillstånd för rörelsen. Överväganden redovisas i avsnitt 4.2.1.*

5 §

Innebörden i paragrafen ändras. *En anmälan om hotell eller pensionatrörelse ska omfatta endast information om den anmälandes namn, företagsnamn, postadress och på vilken adress hotellrörelsen ska drivas. Information ang. om t.ex. födelsetid, yrke, titel om den anmälände är underårig eller i konkurstillstånd utgår, likaså motsvarande bestämmelser om föreståndare, och bygglov för byggnaden ifråga. Anledningen att mindre information krävs är att ingen prövning ska ske i förhållande till den information som lämnas i ansökan, och det vore överflödigt att lämna dessa uppgifter. Överväganden redovisas i avsnitt 4.2.1.*

9 §

Innebörden i paragrafen ändras. *Konsekvensändring. Polismyndighetens ska föra register över de som anmält hotellverksamhet, inte de hotellverksamheter för vilka tillstånd beviljats. Överväganden redovisas i avsnitt 4.2.1.*

3–4 §§ 6–7 §§, 16 §, 18–19 §§ upphävs. *Konsekvensändring. Då tillstånd inte längre söks för hotellverksamheterna blir bestämmelserna ifråga inte längre tillämpliga. Överväganden redovisas i avsnitt 4.2.1.*

13.2 Förslaget till ändring i Miljöbalken (1998:808)

7 kap.

16. 4. §

En ny bestämmelse läggs till i paragrafen. *Den föreslagna bestämmelsen 16. 4. § innebär att förbudet för byggande som framgår i 15 § inte omfattar ändringar i små befintliga byggnader eller anläggningar och uppförande av små byggnader eller anläggningar som ersätter befintliga byggnader eller anläggningar, om ändringarna inte har uppenbar negativ betydelse för strandskyddets syfte. Överväganden redovisas i avsnitt 4.2.2.*

Bestämmelsen bör tillämpas på samma sätt oavsett om byggnaden står på mark som ägs av den som äger byggnaden, eller om byggnaden t.ex. står på arrenderad mark.

Bestämmelsen bör tillämpas även i kustområden där tillkommande bestämmelser om t.ex. nationalparker, naturskyddsområden etc. gäller. Dock kan den sista satsen i meningen (efter kommatecknet) anpassas i viss mån i de fall man behöver ta särskilda hänsyn i sådana områden. Huvudregeln bör fortsätta framgå i 7 kap. 16. 4. §. Ev. lokala anpassningar bör framgå i anslutning till de bestämmelser som reglerar sådana ev. skyddsområden.

Författningsförslag har inte lämnats avseende sådana ev. förändringar.

13.3 Förslaget till ändring i Plan- och bygglagen (2010:900)

9 kap.

3 d §

En ny bestämmelse läggs till i paragrafen. *Den nya bestämmelsen refererar till den föreslagna nya bestämmelsen i Miljöbalken 7 kap 16. 4. §. Den föreslagna bestämmelsen i PBL 9 kap. 3 d § innebär att om en byggnad omfattas av Miljöbalkens (1998:808) bestämmelse i 7 kap. 16 4. § ska det krävas särskilda skäl för att bygglov inte ska medges, särskilda skäl föreligger inte om den ändrade utformningen av byggnaden inte har uppenbar negativ betydelse i förhållande till de syften som framgår i Plan och bygglagen. Överväganden redovisas i avsnitt 4.2.2.*

13.4 Förslaget till ändring i förordningen (2004:865) om kör- och vilotider samt färdskrivare, m.m.

9 kap.

12 §

Det införs en ny paragraf. *Ett transportföretag ska meddelas en varning i stället för att påföras en sanktionsavgift om åtgärden är tillräcklig med hänsyn till överträdelsens allvar. Vid prövningen av denna fråga ska bl.a. de omständigheter som anges i 11 § beaktas. Det ska även särskilt beaktas om en varning tidigare har meddelats för en överträdelse av samma slag. En varning får meddelas för flera överträdelser gemensamt. Överväganden redovisas i avsnitt 4.2.3.*

10 kap.

2 §

Paragrafen har ändrats på så sätt att texten *och meddelande om varning* har lagts till samt att hänvisning till den nya föreslagna 12 § har lagts till. *Överväganden redovisas i avsnitt 4.2.3.*

13.5 Förslaget till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1224)

3 kap.

2 §

Paragrafen har ändrats i *tredje stycket* på så sätt att *mikroskrift* och *maskinläsbara medier* har ersatts av *elektroniska handlingar*. Ändringen svarar mot ändringen i 7 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078), BFL. I fråga om vad som avses med elektroniska handlingar, se kommentaren till den paragrafen. Övervägandena finns i avsnitt 7.13.4.

4 kap.

6 §

Paragrafen har ändrats. Ändringen i *första stycket 6* motsvarar ändringen i 9 kap. 17 § första stycket 4 aktiebolagslagen (2005:551), ABL, och ändringen i *andra stycket* motsvarar ändringen i 9 kap. 17 § andra stycket ABL. Se därför kommentaren till den paragrafen.

13.6 Förslaget till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)

4 kap.

1 §

Paragrafen har ändrats på så sätt att hänvisningen i *tredje punkten* till den form som anges i 7 kap. 1 § 1 eller 2 har ersatts med *vanlig läsbar form*. Ändringen är en följdändring till ändringarna i 7 kap. 1 §. Ändringen innebär att även mikroskrift måste kunna presenteras i vanlig läsbar form.

4 §

Paragrafens *andra stycke* har ändrats. Övervägandena finns i avsnitt 7.13.3. Enligt bestämmelsens nuvarande lydelse ska företag som avses i 6 kap. 1 §, dvs. som ska avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning, och som väljer att ha separata bokföringar för olika verksamheter, löpande arkivera uppgifter om ställning och resultat i de olika verksamheterna på en gemensam plats. Genom ändringen gäller i stället för arkivering på en gemensam plats att företaget ska arkivera uppgifterna på *ett sätt som möjliggör en överblick över den samlade verksamhetens ställning och resultat*. Ändringen bör innebära ett visst ökat handlingsutrymme eftersom de samlade uppgifterna inte behöver arkiveras på samma fysiska plats, förutsatt att arkiveringen sker på ett annat sätt som uppnår det angivna syftet. Detta kan exempelvis ske genom att uppgifterna finns tillgängliga elektroniskt.

7 kap.

1 §

Bestämmelsen har ändrats. Övervägandena finns i avsnitt 7.13.1 och 7.13.2.

I *första stycket* har ordet *maskinläsbart medium* ersatts med *elektronisk handling*. Ändringen syftar till att modernisera språket och att betona att det inte är det fysiska lagringsmediet som ska bevaras, se vidare kommentaren till det nya tredje stycket nedan.

Vidare har i första stycket nuvarande andra punkten samt ordet *annan* i nuvarande tredje punkten tagits bort, vilket innebär att begreppet *mikroskrift* har utmönstrats. Ändringen innebär inte att det blir otillåtet att bevara räkenskapsinformation i mikroskrift. Eventuell räkenskapsinformation i mikroskrift ryms under begreppet elektronisk handling och kommer att formellt att omfattas av bestämmelserna i 3 a och 4 §. Då det inte är möjligt att ge omedelbar elektronisk åtkomst till räkenskapsinformation i mikroskrift blir det i praktiken emellertid inte möjligt att förvara den utomlands. En ytterligare konsekvens blir att kravet på att kunna ta fram räkenskapsinformationen i vanlig läsbar form genom en omedelbar utskrift kommer att omfatta även mikroskrift.

Vissa redaktionella ändringar har gjorts i första stycket. Definitionen av vad för slags form en *elektronisk handling* är har inte förändrats. Definitionen av själva formen kommer därmed att bli identisk med det som anges om *upptagningar* i 2 kap. 3 § tryckfrihetsförordningen. Definitionen blir därmed vidare än den definition av elektroniska handlingar som förekommer i Riksarkivets föreskrifter. Däremot är avgränsningen av vad företagen ska bevara (se det nya tredje stycket) annorlunda formulerad än avgränsningen av myndigheters ansvar för allmänna handlingar. Dessa frågor behandlas närmare i avsnitt 7.13.2.

I *andra stycket* har begreppen mikroskrift och maskinläsbart medium utmönstrats. Andra stycket kommer fortsatt att gälla för dokument. Utgångspunkten kommer även i fortsättningen vara att materialet, dvs. pappershandlingen, ska bevaras i det skick det hade när det kom till respektive sammanställdes av företaget.

Det har införts ett nytt *tredje stycke* som avser elektroniska handlingar. För sådana gäller att de ska bevaras med det informationsinnehåll och i det format informationen hade när den kom till respektive sammanställdes av företaget. Det är därmed den logiska avgränsningen av informationen, med andra ord struktureringen av informationsinnehållet, snarare än det fysiska lagringsmediet, som kommer att avgöra vad som ska bevaras. *Format* bör ses som ett vitt begrepp (jfr. 1 kap. 17 a § mervärdesskattelagen [1994:200] samt prop. 2011/12:94 s. 88), som tar sikte på hur informationsinnehållet är strukturerat och avgränsat. För elektronisk räkenskapsinformation, vilket det i huvudsak rör sig om, kan det handla om att företaget behöver bevara de filer som innehåller räkenskapsinformation som företaget tagit emot eller sammanställt. Formatet avser då filformat, exempelvis pdf-format eller xml-baserade format. Filerna ska med andra ord bevaras helt oförändrade utan att konverteras till ett nytt format.

Räkenskapsinformation som presenteras för användaren av ett bokföringsprogram som en samlad bild kan finnas lagrad på flera olika ställen. I exempelvis molnbaserade program förekommer även andra lösningar än traditionella filsystem. Det finns då inte alltid en enskild fil som kan sägas svara mot informationen vilket kan göra det svårt att dra en gräns för vad som ska anses utgöra den eller de elektroniska handlingar i vilken räkenskapsinformationen ingår. De uppgifter som utgör räkenskapsinformation ingår som regel i någon

form av struktur som innehåller annan information. Även den kringliggande informationen ska då bevaras enligt paragrafen. Förändringar i den information i vilken räkenskapsinformationen ingår bör således ses som en överföring av räkenskapsinformationen till en ny elektronisk handling.

Det nya tredje stycket innebär att kravet på vad som ska bevaras i fråga om elektroniska handlingar utökas i förhållande till nuvarande bestämmelser. Genom en ändring i 6 § är det emellertid inte nödvändigt att bevara annat än själva räkenskapsinformationen, förutsatt att överföringen sker i enlighet med den paragrafen. Det utökade kravet i 1 § tredje stycket uppvägs av den ändringen.

Det krävs inte enligt tredje stycket att företaget bevarar ett visst fysiskt föremål, såsom en hårddisk, som innehåller elektronisk räkenskapsinformation. Företaget kan fritt flytta elektroniska handlingar mellan hårddiskar och andra fysiska lagringsmedia (dvs. framställa en identisk kopia av de elektroniska handlingarna) förutsatt att övriga krav enligt BFL är uppfyllda. Exempelvis behöver företaget beakta det nya lagringsmediets kvalitet, bland annat för att kunna uppfylla kravet på förvaring på betryggande sätt enligt 2 §.

2 §

Paragrafen har ändrats på så sätt att *mikroskrift och maskinläsbara medier i första stycket* har ersatts med *elektroniska handlingar*. Ändringen är en följdändring till ändringarna i 1 §. Vidare har tiden för bevarande definierats som *arkiveringstiden*.

I *andra stycket* har *maskinutrustning* ersatts av *utrustning* samt hänvisningen till den tid som anges i första stycket ersatts med en hänvisning till *arkiveringstiden*. Ändringarna är redaktionella. Hänvisningen till 1 § första stycket 1 eller 2 har vidare ersatts med *vanlig läsbar form*. Den ändringen är en följdändring till ändringarna i 1 §.

3 a §

Paragrafen har ändrats på så sätt att dels i *första stycket maskinläsbara medier* och *maskinutrustning* har ersatts med *elektroniska handlingar* och *utrustning*, dels i *första stycket 3* hänvisningen till 1 § första stycket 1 eller 2 ersatts med *vanlig läsbar form*. Ändringarna är

följdändringar till ändringarna i 1 och 2 §§. Ändringen innebär att räkenskapsinformation som förvaras utomlands enligt paragrafen måste kunna tas fram i Sverige i vanlig läsbar form genom omedelbar utskrift. Det är inte längre tillräckligt att räkenskapsinformationen kan tas fram i form av mikroskrift.

4 §

Paragrafen har ändrats i *första stycket* på så sätt att *maskinläsbara medier* och *maskinutrustning* har ersatts med *elektroniska handlingar* respektive *utrustning*. Ändringarna är följdändringar till ändringarna i 1 och 2 §§.

5 §

Paragrafen har ändrats på så sätt att *mikroskrift* och *maskinläsbara medier* har ersatts med *elektroniska handlingar*. Ändringen är en följdändring till ändringarna i 1 §.

6 §

Paragrafen har ändrats. Övervägandena finns i avsnitt 7.11.

Hänvisningen i *första meningen* till det material för bevarande av räkenskapsinformation som avses i 1 § har ersatts med *dokument och elektroniska handlingar med räkenskapsinformation*. Ändringarna är en följd av ändringarna i 1 §. I fråga om dokument innebär *förstöra* alltjämt att den fysiska informationsbäraren, pappershandlingen, förstörs. När det gäller elektronisk räkenskapsinformation omfattas däremot inte det fysiska lagringsmediet av bevarandekravet enligt 1 §. Förstöring av en elektronisk handling sker således genom att själva informationsinnehållet i dess ursprungliga format raderas eller görs permanent oläsligt.

Det har även lagts till en upplysning i första meningen om att bestämmelsen om förstöring gäller trots 1 § andra och tredje stycket, dvs. trots kravet på bevarande av ursprungligt material med mera.

I slutet på första meningen har även orden *något annat sådant material* ersatts med *något dokument eller någon elektronisk handling*.

Genom denna ändring samt ändringarna i 1 § följer att en överföring inte enbart avser att räkenskapsinformationen förs över från ett dokument till ett annat eller från ett dokument till en elektronisk handling och tvärtom. Överföringar kan nu även avse konvertering av elektroniska handlingar mellan olika format. Den konverterade informationen utgör således en ny elektronisk handling. Framställande av helt identiska kopior av elektroniska handlingar utgör däremot inte någon överföring även om informationen sedan raderas från den hårddisk eller liknande från vilken den kopierats.

Vidare har den nuvarande *andra meningen* tagits bort. Kravet i *första meningen* att en överföring ska ske på ett betryggande sätt har samtidigt ersatts med en *ny andra mening*, enligt vilken överföringen får genomföras endast om den inte innebär risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner.

Genom att den nuvarande andra meningen tas bort upphävs förbudet mot att förstöra material för bevarande av räkenskapsinformation i dess ursprungliga skick, innan det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Innebörden av ändringen är att det inte längre gäller något ovillkorligt krav på bevarande av dokument i ursprungligt skick under en specifik tidsperiod. Detsamma gäller ursprungligt informationsinnehåll och format i fråga om elektroniska handlingar. Ursprungliga dokument och elektroniska handlingar behöver således inte bevaras annat än i den utsträckning det behövs för att räkenskapsinformationen ska kunna överföras i enlighet med paragrafen.

Den nya andra meningen ersätter kravet i första meningen om att överföring ska ske på ett betryggande sätt. I den nya lydelsen anges att en överföring endast får genomföras om den inte innebär risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner. Avsikten är inte att kravet på överföringen ska skärpas utan att ändringen ska innebära ett förtydligande av nuvarande krav.

Risken för att räkenskapsinformation förändras eller försvinner vid en överföring kan påverkas av många olika faktorer, såsom tekniska metoder och hur företaget har organiserat arbetet med överföringarna. Det kan handla om säkerhet och kontrollfunktioner i den programvara och den utrustning som används för överföringar, rutiner och instruktioner för överföringarna eller rutiner för internkontroll. Om arbetet med överföringar är utlagd på någon extern aktör, såsom en inskanningscentral, måste företaget försäkra sig om

att de överföringar som genomförs för företagets räkning inte innebär risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner. Varje företag behöver utifrån sina förutsättningar ta ställning till hur det ska uppfylla paragrafens krav. Hur företaget väljer att organisera och genomföra överföringar av räkenskapsinformation kan antas bero på dess storlek och på verksamhetens komplexitet.

Bestämmelsen i andra meningen avser överföringen som sådan. Företaget behöver även beakta att övriga krav i BFL uppfylls efter överföringen, exempelvis kravet på varaktighet och förvaring på betryggande sätt enligt 2 §.

I fråga om överföring av fakturor behöver företaget även beakta 11 a kap. 2 § mervärdesskattelagen. Enligt den paragrafen ska den som ska säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras, också från tidpunkten för utfärdandet av fakturan och under hela lagringstiden, säkerställa ursprungets äkthet och innehållets integritet, samt att uppgifterna i fakturan är läsbara. Med ursprungets äkthet avses enligt bestämmelsen säkerställande av leverantörens, tillhandahållarens eller fakturautfärdarens identitet. Med innehållets integritet avses enligt bestämmelsen att det innehåll som krävs i fakturan inte har ändrats.

Det följer av 5 kap. 11 § BFL att det i företagets systemdokumentation kan behöva ingå beskrivningar av exempelvis de tekniska metoder och organisatoriska åtgärder som införts för att överföringar ska genomföras utan risk för att räkenskapsinformation förändras eller försvinner.

7 §

Paragrafen har ändrats på så sätt att *mikroskrift* och *maskinläsbara medier* i *första och tredje stycket* har ersatts av *elektroniska handlingar*. Vidare har i *första stycket* hänvisningen till den tid som anges i 2 § ersatts med *arkiveringstiden*. Ändringarna är en följd av ändringarna i 1 respektive 2 §§.

Ett fysiskt lagringsmedium, exempelvis en hårddisk, på vilket elektroniska handlingar finns lagrade omfattas inte av kravet på bevarande (se kommentaren till 1 §). Ett företag behöver med andra ord inte tillstånd enligt 7 § från Skatteverket respektive Finansinspektionen för att få förstöra det fysiska lagringsmediet. I fråga om elektroniska handlingar är det i stället informationsinnehållet och formatet som

ska bevaras. Av kommentaren till 6 § framgår vidare att räkenskapsinformation i form av elektroniska handlingar förstörs genom att själva informationsinnehållet i dess ursprungliga format raderas eller görs permanent oläsligt.

13.7 Förslaget till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)

17 §

Paragrafen har ändrats. Ändringen i *första stycket 2 och 4* motsvarar ändringen i 9 kap. 17 § första stycket 2 och 4 ABL, och ändringen i *andra stycket* motsvarar ändringen i 9 kap. 17 § andra stycket ABL. Se därför kommentaren till den paragrafen.

13.8 Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)

9 kap.

17 §

Paragrafen, som avser jäv för revisorer, har ändrats i *första stycket 2 och 4* och *andra stycket*. Övervägandena finns i avsnitt 11.8.

På samtliga ställen har uttrycket *bokföring* förtydligats genom en hänvisning till sammanfattningen av bokföringsskyldighetens innebörd i 4 kap. 1 § BFL. Ändringen är inte avsedd att medföra någon förändring i sak.

Ändringen i *första stycket 4* innebär vidare att det som i dag gäller för de bolag som avses i 13 och 14 §§ kommer att bilda huvudregel och ingå i uppräkningsdelen över jävsgrunder i första stycket. Ändringen innebär inte någon förändring i sak för de bolag som avses i 13 och 14 §§. Det som ska gälla i fråga om revisorer i bolag för vilka s.k. kombiuppdrag ska vara tillåtna placeras i stället i andra stycket och formuleras som ett undantag från huvudregeln.

Det nya *andra stycket* utgör ett undantag från byråjävsregeln i första stycket 4. Innebörden av undantaget är att en person under vissa förutsättningar får vara revisor trots att denne är verksam i samma företag som någon som yrkesmässigt biträder bolaget med

fullgörande av bokföringsskyldigheten enligt 4 kap. 1 § BFL eller bolagets kontroll över fullgörandet av bokföringsskyldigheten.

För att undantaget ska vara tillämpligt krävs för det första att bolaget inte är ett sådant bolag som avses i någon av 13 eller 14 §§. Bolagets aktier och vissa andra finansiella instrument får med andra ord inte vara noterade på reglerade eller motsvarande marknader. Bolaget eller, i fråga om moderbolag, koncernen får inte heller vara av sådan storleksordning att dess ekonomiska förhållanden överstiger de gränsvärden som anges i paragraferna.

För det andra krävs att biträdet endast avser rutinmässiga uppgifter eller avslutandet av den löpande bokföringen. Eftersom det ska vara fråga om "biträde" kan uppdraget inte innefatta beslut som det ankommer på verkställande direktör eller styrelse att fatta.

Med *rutinmässiga uppgifter* avses uppgifter som är vanligt förekommande vid bokföringen i bolaget och som regelmässigt utförs på ett visst sätt. Exempelvis kan det bli fråga om kontoklassificering av återkommande affärshändelser där bedömningen framstår som självklar eller följer av en klar och entydig konteringsinstruktion som beslutats av bolaget. I rutinmässiga uppgifter ingår även helt mekaniska uppgifter, dvs. uppgifter helt utan inslag av bedömningar. Bestämmelsen är avsedd att vara teknikneutral. Frågan om en uppgift är rutinmässig eller inte avgörs således av hur stort utrymmet är för att göra olika bedömningar. Hur bokföringssystemet är konstruerat eller hur bokföringen i övrigt är organiserad saknar betydelse annat än om det påverkar utrymmet för bedömningar.

Biträdet får även avse *avslutandet av den löpande bokföringen*. Hur den löpande bokföringen avslutas framgår av 6 kap. BFL. För aktiebolag sker avslutandet med upprättande av en årsredovisning som offentliggörs. Biträdet med avslutandet av den löpande bokföringen behöver inte avse rutinmässiga uppgifter.

Biträde med bokföringen vid ett kombiuppdrag, som håller sig inom ramen för det som anges i det nya andra stycket i paragrafen, bör som utgångspunkt inte utgöra ett hot mot revisorns självständighet eller opartiskhet vid tillämpningen av 21 a § första stycket 1 b revisorslagen (2001:883). En revisor ska emellertid alltid pröva sitt oberoende enligt sistnämnda bestämmelse. Att undantaget i det nya andra stycket är tillämpligt utesluter således inte, att det i det enskilda fallet kan finnas andra omständigheter än redovisningsuppdraget som sådant, som innebär att revisorn måste avböja eller

avsäga sig revisionsuppdraget. Exempelvis kan uppdraget vara så omfattande i förhållande till revisionsföretagets övriga uppdrag att det blir fråga om ett sådant ekonomiskt intresse som avses i 21 a § första stycket 1 a revisorslagen.

Givetvis behöver revisorn även beakta övriga bestämmelser i revisorslagen, vilket sätter gränser för hur arbetet med kombiuppdrag kan organiseras. Bland annat behöver revisorn beakta kravet enligt 20 § på att revisionsverksamheten ska organiseras så att hans eller hennes opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs. Vid ett kombiuppdrag aktualiseras även andra bestämmelser. Av 9 kap. 17 § första stycket 3 ABL följer att revisorn inte får vara anställd hos eller på annat sätt ha en underordnad eller beroende ställning till den på revisionsföretaget som yrkesmässigt biträder det granskade bolaget med bokföringen. Av 9 kap. 18 § ABL följer att revisorn inte heller får anlita en sådan person vid revisionen.

Undantaget i andra stycket omfattar inte yrkesmässigt biträde med medelsförvaltningen eller bolagets kontroll över medelsförvaltningen. Den som är verksam i samma företag som den som lämnar sådant biträde får enligt det nya första stycket 4 inte i något fall utses till revisor. Detta skiljer sig inte från vad som gäller i dag.

10 kap.

10 §

Paragrafen, som avser jäv i fråga om lekmannarevisorer, har ändrats. Eftersom det finns en hänvisning till paragrafen i 24 § omfattas även särskilda granskare av ändringen. Ändringen i *första stycket 2 och 4* motsvarar ändringen i 9 kap. 17 § första stycket 2 och 4, och ändringen i *andra stycket* motsvarar ändringen i 9 kap. 17 § andra stycket. Se därför kommentaren till den paragrafen.

13.9 Förslaget till lag om ändring i lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning

3 kap.

1 §

Paragrafen har ändrats på motsvarande sätt som 4 kap. 1 § BFL, se kommentaren till den ändringen. Övervägandena finns i avsnitt 7.13.4.

12 §

Paragrafen har ändrats på motsvarande sätt som 7 kap. 1 § BFL, se kommentaren till den ändringen. Övervägandena finns i avsnitt 7.13.4.

13 §

Paragrafen har ändrats på motsvarande sätt som 7 kap. 2 § BFL, se kommentaren till den ändringen. Övervägandena finns i avsnitt 7.13.4.

14 §

Paragrafen har ändrats på motsvarande sätt som 7 kap. 6 § BFL, se kommentaren till den paragrafen. Övervägandena finns i avsnitt 7.13.4.

15 §

Paragrafen har ändrats på motsvarande sätt som 7 kap. 7 § BFL, se kommentaren till den paragrafen. Övervägandena finns i avsnitt 7.13.4.

13.10 Förslaget till lag om ändring i lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar

8 kap.

19 §

Paragrafen har ändrats. Eftersom det finns en hänvisning till paragrafen i 9 kap. 4 § omfattas även särskilda granskare av ändringen. Ändringen i *första stycket 1 och 3* motsvarar ändringen i 9 kap. 17 § första stycket 2 och 4 ABL, och ändringen i *andra stycket* motsvarar ändringen i 9 kap. 17 § andra stycket ABL. Se därför kommentaren till den paragrafen.

Särskilda yttranden

Särskilt yttrande av experten Therése Allard

Utredningen föreslår en ändring i 7 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078), BFL. Förslaget innebär att företagen får förstöra dokument och elektroniska handlingar med räkenskapsinformation, om räkenskapsinformationen överförs till något dokument eller någon elektronisk handling. Överföringen får endast genomföras om den inte innebär risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner.

Med anledning av den föreslagna ändringen vill jag framföra följande. Jag instämmer i utredningens bedömning att företagen behöver en möjlighet att förstöra dokument och elektroniska handlingar efter en överföring. Däremot anser jag att det behövs ett förtydligande i lagtext om vilka omständigheter som företagen särskilt ska beakta när överföringen utförs så att inga uppgifter försvinner eller förvanskas. Utredningens förslag medför också ett ökat fokus på frågorna hur företagen överför uppgifterna med räkenskapsinformation. Min utgångspunkt är att överföringen ska göras på ett ur alla aspekter betryggande sätt. Det innebär att överföringen av räkenskapsinformationen ska göras under företagets kontroll för att företaget därigenom ska kunna säkerställa att inga uppgifter har försvunnit eller förvanskats. Det är i egentlig mening inte ett ökat krav utifrån det som ställs enligt gällande rätt, utan ett förtydligande av vad som ska beaktas.

Utgångspunkten är att de ursprungliga uppgifterna har stor betydelse för kontrollverksamheten hos olika myndigheter t.ex. Skatteverket. I och med den föreslagna ändringen kommer det inte att finnas någon möjlighet för myndigheterna att jämföra de överförda uppgifterna mot de ursprungliga uppgifterna. Det försämrar myndigheternas kontrollmöjligheter. Utredningens föreslagna lydelse

riskerar också att skapa osäkerhet för företagen om hur bestämmelsen ska tillämpas i praktiken. Därför behövs förtydligande i lagtexten om vilka omständigheter som företagen ska beakta när överföringen av räkenskapsinformation görs. Även utifrån företagets interna kontroll och bokföring är det viktigt att uppgifterna överförs på ett säkert sätt.

Jag uppfattar även en fara i att den föreslagna ändringen i 7 kap. 6 § BFL inte stämmer överens med det krav som ställs på säkerställande av fakturor enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML, och mervärdesskattedirektivet¹.

Enligt 11 a kap. 2 § ML ska den som är skyldig att bevara ett exemplar av fakturan säkerställa ursprungets äkthet, innehållets integritet och att uppgifterna i fakturan är läsbara. Med ursprungets äkthet avses säkerställande av säljarens identitet. Med innehållets integritet avses att det innehåll som krävs i fakturan inte har ändrats. Kravet på säkerställande gäller från tidpunkten för utfärdandet av fakturan och under hela lagringstiden. En beskattningsbar person som utfärdar eller tar emot en faktura ska alltså säkerställa att uppgifterna i fakturan stämmer överens med de uppgifter som fakturan innehöll när den utfärdades. Detta kan enligt mervärdesskattedirektivet uppnås med hjälp av administrativa kontroller som skapar en tillförlitlig verifieringskedja mellan fakturan och den levererade varan eller tillhandahållna tjänsten. I detta ligger att den beskattningsbara personen ska ha kontroll över uppgifterna så att dessa kan säkerställas under hela den angivna tiden. En viktig aspekt av den här typen av administrativa kontroller är att fakturan kontrolleras inom ramen för administrations- och bokföringsprocessen, och inte behandlas som ett oberoende och fristående dokument².

Min uppfattning är att det finns en risk att den föreslagna ändringen i 7 kap. 6 § BFL innebär att företagen vid en överföring inte kommer att kunna uppfylla mervärdesskattelagens krav på säkerställande. Den process som företaget använder vid överföring av räkenskapsinformationen måste innehålla en kontroll från företagets sida över uppgifterna så att de inte ändras eller förvanskas. Om företaget inte har kontroll över uppgifterna vid en överföring kan före-

¹ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

² Se Förklarande anmärkningar om regler för fakturor med medvärdesskatteuppgifter. http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/invoicing_rules/explanatory_notes_sv.pdf.

taget inte säkerställa uppgifternas integritet, tillförlitligheten i verifieringskedjan blir med andra ord bruten. Jag anser att reglerna i bokföringslagen och mervärdesskattelagen ska stämma överens för att underlätta för företagen att göra rätt för sig enligt båda dessa lagar.

Med anledning av ovanstående anser jag att 7 kap. 6 § BFL behöver en tydligare lydelse om vilka omständigheter som ska beaktas vid en överföring av räkenskapsinformation från en form till en annan. Jag föreslår därför att sista meningen i paragrafen formuleras på följande sätt:

Överföringen får endast genomföras om det med hänsyn till tekniska metoder, organisatoriska åtgärder och övriga omständigheter inte innebär någon risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner.

Särskilt yttrande av experten Anna Ericson

Utredningen föreslår en ändring i 7 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078), BFL. Förslaget innebär att företagen får förstöra dokument och elektroniska handlingar med räkenskapsinformation, om räkenskapsinformationen överförs till något dokument eller någon elektronisk handling. Överföringen får endast genomföras om den inte innebär risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner.

Med anledning av den föreslagna ändringen vill jag framföra följande. I samband med utredning av brott har det historiskt sett i princip alltid funnits ett behov av att undersöka originaldokument. I takt med den digitala utvecklingen har detta behov dock minskat och företagens administrativa kostnader för att spara originaldokument kan ha ökat. Jag instämmer därför i utredningens bedömning att företagens behov av att få möjlighet att förstöra dokument och elektroniska handlingar, kan vara av större vikt än att dessa handlingar måste sparas i kontrollsyfte. Jag anser dock att detta ska få ske först efter det att den affärshändelse som verifieras i dokument och elektroniska handlingar har bokförts i enlighet med god redovisningssed. Detta för att säkerställa att de uppgifter som finns i originaldokumenten faktiskt dokumenteras korrekt i företagets bokföring. En sådan ordning medför också en betydande lättnad jämfört med gällande rätt. Dock främjar en sådan ordning även möjligheterna till en mer kvalitativ kontroll av uppgifterna i efterhand. Jag anser också att det behövs ett förtydligande i lagtext om vilka omständigheter som företagen särskilt ska beakta när överföringen utförs så att inga uppgifter försvinner eller förvanskas. Utredningens förslag medför också ett ökat fokus på frågorna hur företagen överför uppgifterna med räkenskapsinformation. Min utgångspunkt är att överföringen ska göras på ett ur alla aspekter betryggande sätt. Det innebär att överföringen av räkenskapsinformationen ska göras under företagets kontroll för att företaget därigenom ska kunna säkerställa att inga uppgifter har försvunnit eller förvanskats. Det är i egentlig mening inte ett ökat krav utifrån det som ställs enligt gällande rätt, utan ett förtydligande av vad som ska beaktas.

Utgångspunkten är att de ursprungliga uppgifterna har stor betydelse för kontrollverksamheten hos olika myndigheter t.ex. Ekobrottsmyndigheten. Utredningens förslag till ändring medför att det

inte kommer att finnas någon möjlighet för myndigheterna att jämföra de överförda uppgifterna mot de ursprungliga uppgifterna. Det försämrar myndigheternas kontrollmöjligheter. Utredningens föreslagna lydelse riskerar också att skapa osäkerhet för företagen om hur bestämmelsen ska tillämpas i praktiken. Därför behövs förtydligande i lagtexten om vilka omständigheter som företagen ska beakta när överföringen av räkenskapsinformation görs. Även utifrån företagets interna kontroll och bokföring är det viktigt att uppgifterna överförs på ett säkert sätt.

Med anledning av ovanstående anser jag att 7 kap. 6 § BFL behöver en tydligare lydelse om vilka omständigheter som ska beaktas vid en överföring av räkenskapsinformation från en form till en annan. Jag föreslår därför att sista meningen i paragrafen formuleras på följande sätt: Överföringen får endast genomföras om det med hänsyn till tekniska metoder, organisatoriska åtgärder och övriga omständigheter inte innebär någon risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner.

På grund av tidsbrist har expertgruppen inte haft möjlighet att ta del av vare sig förslagen eller den färdiga texten gällande kapitel fyra avseende förenklingar för mikroföretag. Jag anser att jag saknar möjlighet att ta ställning till utredningens förslag i denna del. Oaktat att jag inte kunnat ta del av den färdiga texten delar jag inte utredningens uppfattning gällande ändrade gränsvärden för frivillig revision. Mitt ställningstagande grundar sig i att man har kunnat se stora negativa effekter på den ekonomiska brottsligheten efter införandet av gränsvärden för frivillig revision. Aktiebolag nyttjas som brottsverktyg i större omfattning efter införandet än tidigare.

Särskilt yttrande av experten Pernilla Lundqvist

Jag lämnar här ett särskilt yttrande på ett område där jag har invändningar mot utredningen. Invändningen avser den del av uppdraget där förslag lämnas till förenklingar av regelverk för mikro företag och då specifikt den föreslagna förändringen av ändrade gränsvärden för revisionsplikt.

Utredningen syfte i denna del av utredning har varit att lämna förslag på förenklingar i regelverk för mikro företagande som kan bidra till målet för näringspolitiken: att stärka den svenska konkurrenskraften och skapa förutsättningar för fler jobb i fler och växande företag. Mot denna bakgrund skulle utredaren enligt kommittédirektivet (dir. 2020:48):

- Identifiera möjligheter till förenklingar av regelverk för mikro företag genom att identifiera vilka regelverk som är särskilt betydande för mikro företag, bland annat mot bakgrund av målsättningarna att regler ska främja företagets tillväxt, etableringen av nya företag, och att de kostnader som regelgivning medför ska minska,
- Analysera möjligheter till konkreta förenklingar av sådana regelverk, samt lämna nödvändiga författningsförslag,
- Lämna konkreta och kostnadseffektiva förslag om hur myndigheternas administrativa rutiner och tjänster samt kommunikation och bemötande vid tillämpningen av olika regelverk för mikro företagande kan förbättras och förenklas,
- Identifiera fall där det förefaller möjligt att förenkla, men där konkreta förslag till förenklingar förutsätter vidare utredning, och
- Lämna förslag till utformningen av en process för att löpande identifiera och hantera framtida förenklingsbehov för mikro företag; exempelvis genom samråd med företag, systematiska analyser och utvärderingar av befintliga regelverk, eller andra metoder som utredaren bedömer lämpliga.

Det framgår också av kommittédirektivet att i den utsträckning utredaren lämnar författningsförslag som specifikt tar sikte på en viss sektor ska utredaren beakta de samlade målsättningar och syften som avses uppfyllas genom de regelverk som gäller för sektorn.

Detta gäller t.ex. målsättningar om skydd för konsumenter, upprätthållande av marknader som tillhandahåller samhällsviktiga tjänster, motverkande av diskriminering i arbetslivet.

Det är med detta som bakgrund utredningen har identifierat ett antal områden som kan förenkla för mikroföretag. Ett av dessa områden är ändrade gränsvärden för revisionsplikt. Förslaget om ändrade gränsvärden diskuterades med experterna i utredningen första gången i maj 2021 och då utan något underlag annat än i princip nya föreslagna nivåer. Inte ens i skrivandets stund av detta särskilda yttrande, 2021-05-28, har jag i egenskap av expert i utredningen tagit del av de skrivningar avseende revisionsplikten som ska bli en del av utredningen. Enda underlaget som presenterats är förslag på nya gränsvärden (antal anställda 10 personer, balansomsättning 20 mkr, nettoomsättning 20 mkr) samt hänvisningar till tre tidigare genomförda studier. Dessa studier har inte tagits fram i denna utredning.

Jag vill framföra skarp kritik mot detta sätt att hantera en sådan viktig fråga, förändrade gränsvärden för revisionsplikt, samt att jag anser att utredaren inte beaktat de samlade målsättningar och syften som avses uppfyllas genom befintligt regelverk. Det sistnämnda är ett krav enligt kommittédirektivet. Förslaget är långt ifrån genomarbetat varför jag inte kan stå bakom förslaget. Detta område kräver en egen utredning i sig.

Jag vill även framföra att själva utredning om enklare regelverk för mikroföretag och modernisering av bokföringslagen som helhet som tillsattes i april 2020 var efterlängtd. Betydelsen av utredningens uppdrag kan inte nog understrykas. Det har under många år påtalats behov från en rad aktörer i samhället och då inte minst näringslivet självt att det behövs konkreta åtgärder för att såväl förbättra som förenkla reglerna för företagen, med fokus på de mindre företagen. Reglerna om bokföring är kraftigt undersatta och har inte hängt med i den utveckling som skett i samhället avseende främst digitalisering vilket försvårar och innebär onödiga kostnader för företagen.

Tyvärr fick utredningen aldrig de förutsättningar som behövs för att kunna utföra uppdraget vilket har påverkat hela utredningsarbetet och därmed även utfallet. Regeringen beslutade den 30 april 2020 kommittédirektiv om enklare regler för mikroföretagande och en modernare bokföringslag (dir. 020:48). Enligt detta direktiv skulle uppdraget redovisas senast den 30 september 2020. Även om

utredningen skulle fått alla tänkbara resurser från början var denna tidplan en omöjlighet mot bakgrund av de områden som angavs i utredningen. Dessutom tog det lång tid innan såväl utredare som sekreterare var på plats, det saknades ett kansli de första fyra månaderna eftersom Näringsdepartementets tillsättning av tjänster drog ut på tiden. Utredningstiden förlängdes i september till den 28 februari (dir. 2020.97). Experter i utredningen utsågs först i mitten av november 2020 och första mötet med experterna hölls i början av december 2020. Att som expert jobba med dessa frågor med en tidplan på mindre än två månader är totalt omöjligt. Den 15 februari 2021, två veckor innan utredningen skulle avrapporteras, förlängdes uppdraget ytterligare en gång och då till 30 juni 2021. Dock förlängdes inte samtliga resurser i utredningen.

Även om jag delar majoriteten av utredningens förslag vill jag vill framföra skarp kritik mot hur dessa enormt viktiga områden som kommittédirektivet tar upp hanteras. Det säger sig självt att det är omöjligt att leverera avvägda och genomtänkta förslag samt konsekvensutreda förslagen utifrån de förutsättningar som utredningen haft och det är flera områden som fortsatt behöver utredas men som det inte funnits förutsättningar för.

FAR

Pernilla Lundqvist
Ordförande i Strategigrupp Redovisning och Operativ grupp
Finansiell Redovisning

Särskilt yttrande av experterna Sofia Bildstein-Hagberg, Svenskt Näringsliv, Helena Fond, Företagarna, Martin Mörman, LRF, Tomas Lööv, Näringslivets Regelnämnd NNR och Erik Sjölander, Småföretagarnas Riksförbund

Utredningen gör bedömningen att en höjning av tröskelvärdena för revisionsplikt vore ett verkningfullt förenklingsförslag men avstår trots det att lämna ett utarbetat författningsförslag i frågan. I stället föreslås att frågan ska beaktas i en kommande utredning.

Vi vill med anledning av detta anföra följande. De svenska gränsvärdena för revision är en kraftig överimplementering av EU-rätten som innebär att svenska företag får högre påtvingade kostnader än företag i de allra flesta jämförbara länder. I Sverige inträder kravet på revision om mer än ett av tre delvärden är uppfyllda: (1) antal anställda är i genomsnitt fler än 3 personer, (2) balansomslutning över 1,5 miljoner kronor och (3) nettoomsättning över 3 miljoner kronor. Det är således endast mycket små aktieföretag som inte omfattas av krav på revision. De gränsvärden som gäller enligt EU-rätten (direktiv 2013/34/EU) innebär att aktieföretag som uppfyller mer än ett av följande tre delvärden ska vara revisionspliktiga: (1) antal anställda är i genomsnitt fler än 50 personer, (2) balansomslutning över 4 miljoner euro (med option att höja till 6 miljoner euro) och (3) nettoomsättning över 8 miljoner euro (med option att höja till 12 miljoner euro). Samtliga EU-länder utom Cypern har undantag från revisionsplikt. Många länder, bl.a. Danmark, Nederländerna och Tyskland, utnyttjar maximalt tillåtna gränsvärden för undantag från revisionsplikt. I dagsläget är Sverige tillsammans med Finland, Malta och Cypern det land som har strängast krav på revision i EU (Accountancy Europe, Audit exemption thresholds in Europe, April 2021).

Land	Antal anställda	Balansomslutning (euro)	Nettoomsättning (euro)
Sverige	3	150 000	300 000
Danmark	50	6 000 000	12 000 000
Finland	3	100 000	200 000
Norge	10	2 500 000	625 000
Belgien	50	4 500 000	9 000 000
Nederländerna	50	6 000 000	12 000 000
Frankrike	50	4 000 000	8 000 000
Storbritannien	50	6 541 000	13 082 000
Tyskland	50	6 000 000	12 000 000

Som utredningen påpekar på flera ställen i betänkandet begränsar överimplementering av EU-regler svenska företags konkurrensförsäkringar. Strängare krav på revision för svenska företag kan enligt vår bedömning inte motiveras av att behovet av revision skulle vara större i Sverige än i övriga Europa. Detta överensstämmer med slutsatserna i Utredningen om revisorer och revision, (SOU 2008:32), som föreslog att undantaget för svenska företag skulle sättas till den nivå som följer av EU-rätten. Samma utredning konstaterade att EU:s gränsvärden för revisionsplikt inte lett till några oönskade konsekvenser i de länder där de tillämpas. Vi anser därför att redan finns utredningsunderlag för att lämna ett författningsförslag som innebär en höjning av gränsvärdena för revision i nivå med det som följer av EU-rätten.

Det grundläggande syftet med revision är att fungera som kontrollfunktion när ägandet av ett företag är skilt från förvaltningen. Med hänsyn till att mindre aktiebolag i många fall är ägarledda finns det för dessa företag inte alltid starka skäl att anlita en revisor. Det är därmed fullt motiverat att mindre företag själva får avgöra om revision är en värdefull tjänst. Det brukar anföras att revision är nödvändigt eftersom det förhindrar skatteundandragande och ekonomisk brottslighet. Det är dock viktigt att beakta att brottsprevention inte utgör det primära syftet med revision och att revisionstjänsten därför inte är utformad för att tillgodose dessa syften. Som verktyg för skattekontroll och för att motverka bedrägerier fungerar revision mindre bra eftersom revisionen i regel sker i efterhand när brottsligheten redan inträffat. Innan revisionspliktens avskaffande

konstaterades att Skatteverket får förhållandevis få orena revisionsberättelser från revisorer och att de allra flesta anmärkningarna var att årsredovisningen inte upprättats i rätt tid eller att skatter och avgifter inte betalats i rätt tid (SOU 2008:32). Enligt Finanspolisen är antalet anmälningar om penningtvätt som kommer in från revisorer mycket litet. Generellt rör de anmälningar om ekobrott som görs av revisorer i många fall rena formaliafel så som försenad inlämning av årsredovisningen. Ekonomisk brottslighet och skatteundandragande är allvarliga samhällsproblem som bör bekämpas med proportionerliga och riskbaserade åtgärder, inte generella krav som träffar alla företag och som innebär att svenska företag får väsentligt sämre konkurrensförutsättningar jämfört med sina utländska motsvarigheter.

Referenser

Offentligt tryck¹

Propositioner

- Prop. 1974:104 *Regeringens proposition med förslag till ny bokföringslag m.m.*
- Prop. 1975:103 *Regeringens proposition med förslag till ny aktiebolagslag, m.m.*
- Prop. 1975/76:160 *Om nya grundlagsbestämmelser angående allmänna handlingars offentlighet.*
- Prop. 1978/79:44 *med förslag till en ny jordbruksbokföringslag, m.m.*
- Prop. 1993/94:151 *Rättssäkerhet vid beskattningen.*
- Prop. 1998/99:130 *Ny bokföringslag m.m.*
- Prop. 1999/2000:115 *Vissa kommunalekonomiska frågor.*
- Prop. 2000/01:146 *Oberoende, ägande och tillsyn i Revisionsverksamhet.*
- Prop. 2003/04:26 *Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt.*
- Prop. 2004/05:69 *Bokföringsbrott och andra brott mot borgenärer.*
- Prop. 2004/05:85 *Ny aktiebolagslag.*
- Prop. 2005/06:97 *Revisorns oberoende och vissa redovisningstjänster, m.m.*
- Prop. 2005/06:116 *Förenklade redovisningsregler, m.m.*
- Prop. 2009/10:235 *Enklare redovisning.*
- Prop. 2011/12:94 *Nya faktureringsregler för mervärdesskatten m.m.*

¹ I texten har hänvisats till den elektroniska versionen av propositioner m.m. Sidnumreringen kan skilja sig åt i förhållande till den tryckta texten.

- Prop. 2012/13:61 *Förсенad årsredovisning och bokföringsbrott samt några revisorsfrågor.*
- Prop. 2016/17:180, *En modern och rättssäker förvaltning – ny förvaltningslag* s. 57–60.
- Prop. 2017/18:149 *En ändamålsenlig kommunal bokföring och redovisning.*
- Prop. 2020/21:148 *En effektivare konkurshantering.*

Statens offentliga utredningar

- SOU 1998:78 *Regelförenkling för framtiden*, s. 52.
- SOU 2008:67 *Enklare redovisning.*
- SOU 2008:79 *Revisorers skadeståndsansvar.*
- SOU 2012:90 *Överskottsinformation vid direktåtkomst.*
- SOU 2015:43 *Vägar till ett effektivare miljöarbete.*
- SOU 2017:100 *Beslag och husrannsakan – ett regelverk för dagens behov.*
- SOU 2019:42 *Tydligt, enkelt och förutsägbart – Företagares trygghetssystem.*

Myndighetspublikationer m.m.

Svenska myndigheter

- Bokföringsnämnden, 2017. *Vägledning till BFNAR 2013:2.*
Uppdaterad 2017-12-08 (Elektronisk version²).
- Boverket, 2018, *Tidplan för en enhetlig digital tillämpning av plan- och bygglagen*, Boverkets rapport 2018:28.
- Inspektionen för socialförsäkringen (2017) *Att främja ett professionellt handläggarskap – Ur centrala funktioners perspektiv.*
Stockholm. 2017:4.

² Sidnumreringen skiljer sig från den tryckta versionen.

- Revisorsinspektionen, 2020. *Revisorsinspektionens allmänna uttalande om vilken betydelse International Ethics Standards Board for Accountants etikkod har för tillämpningen av 21 a § revisorslagen (2001:883)*, 3 juli 2020, dnr 2020–971.
- Riksrevisionen 2019:14, *Enklare att starta företag – statliga insatser för en digital process*, s. 22.
- Statens väg- och transportforskningsinstitut, VTI, Nyström, J., & Vierth, I. (2013). *Godstransporter och samhällsekonomiska kalkyler*. VTI, Dnr 2012/0593–21.
- Statskontoret (2016) *Myndighetsanalys av Bolagsverket*. Stockholm. 2016:9, s. 74.s
- Sveriges lantbruksuniversitet, 2020. *Byråkratin i lantbruket belastar och kostar*, Rapport 2020:7 s. 28.
- Sveriges lantbruksuniversitet, 2020 Fakulteten för landskapsplanering, trädgårds- och jordbruksvetenskap, Institutionen för Arbetsvetenskap, Ekonomi och Miljöpsykologi, *Byråkratin i lantbruket belastar och kostar*, Rapport 2020:7, Sara Bergström Nilsson, Helena Lans Strömblad, Christina Lunner Kolstrup.
- Sveriges Lantbruksuniversitet, 2018, LTV-fakultetens faktablad 2018:12, *Mängden och tillämpningen av lagkrav oroar och begränsar företagandet på landsbygden*.
<https://www.slu.se/globalassets/ew/org/inst/aem/amnen-och-verksamheter/arbetsvetenskap/byrakerati/ltv-fakta-2018-12-helena-lans-stromblad.pdf>.
- Sveriges Lantbruksuniversitet, 2017, LTV-fakultetens faktablad 2017:20, *Kraftigt ökat antal lagkrav för lantbruksföretag*.
https://www.slu.se/globalassets/ew/org/inst/ims/amnen-och-verksamheter/arbetsvetenskap/byrakerati/ltv-fakta-2017-20-3_kraftigt-okat-antal-lagkrav-for-lantbruksforetag.pdf.
- Tillväxtanalys, (2010) *Regelbördan och ekonomisk utveckling – en forskningsöversikt*, Tillväxtanalys rapport 2010:07.
- Tillväxtverket, 2016, *Framtidens företagare* Entreprenörskapsbarometern, s. 5.
- Tillväxtverket, *Förenkla för företag*. Temarapport, 2018, s. 38.
- Tillväxtverkets *Förenklingsresan – sammanställda, analyserad och konkretiserade förenklingsförslag slutrapport 2020-06-30*.
Dnr Å 2019–1317.

Tillväxtverket, *Företagens villkor och verklighet* 2017, Rapport 0232.

Tillväxtverket, *Uppdrag att verka för digitalt först – för ett enklare företagande* Dnr Ä2017-1198:18.

Tillväxtverket 2017, *Uppdrag att verka för digitalt först – för ett enklare företagande*, Slutredovisning (N2017/04844/FF), Dnr Ä2017-1198:18, s. 14.

Trafikverket, Ärendenummer: Dnr TRV 2016/80491 – ID 6278.

Transportstyrelsen Dnr/Beteckning TSV 2015–3533 *Förändringar av sanktionssystemet för kör- och vilotider* Delrapport 2 i regeringsuppdrag N2015/06815/MRT.

Utländska myndigheter

Erhvervsstyrelsen, 2018. *Elektronisk opbevaring af regnskabsmateriale og offentlige myndigheders adgang hertil*.
<https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-elektronisk-opbevaring-af-regnskabsmateriale-og-offentlige-myndigheders-adgang-hertil> [2021-03-23].

Erhvervsstyrelsen, 2019. *Vejledning om Bogføring*.
<https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-bogfoering> [2021-03-23].

Erhvervsstyrelsen, m.fl., 2013. *Opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet*.

Skatteetaten, 2014. *Kravet om originalbilag i skattebetalingsforskriften oppheves*.
<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/kunngjoringer/httpswww.skatteetaten.nonoradgiverrettskilderkunngjoringerkravet-om-originalbilag-i-skatte-betalingsforskriften-oppheves/> [2021-03-23].

Rättsfall och myndighetspraxis

Danmarks Højesteret, kendelse, afsagt torsdag den 10. maj 2012, Sag 129/201.1.

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 14 januari 2020 i mål nr 3089–19.

Norges Høyesterett (dom den 28 mars 2019, HR-2019-610-A [sak nr. 19-010640STR-HRET]).

Revisorsnämndens (RN) ärende D1/05 (beslut den 17 januari 2005 i dnr 2004–70).

Revisorsinspektionens beslut den 9 november 2018, dnr 2018–277.

Utländska förarbeten

Danmark

1998/1 LSF 63. *Forslag til Bogføringslov.*

2014/1 LSF 51. *Forslag til Lov om ændring af bogføringsloven.*

Finland

RP 194/2006 rd *Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till revisionslag och lagar som har samband med den.*

RP 222/2010 rd *Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till översyn av förundersöknings- och tvångsmedelslagstiftningen.*

RP 89/2015 rd *Regeringens proposition till riksdagen med förslag till ändring av bokföringslagen och vissa lagar som har samband med den samt en ny lag om offentliggörande av sådana betalningar till myndigheter som gjorts av företag som är verksamma i utvinningsindustrin eller inom avverkning av naturskog.*

Norge

Ot.prp. nr. 75 (1997–98) *Om lov om revisjon og revisorer (revisorloven).*

Ot.prp. nr. 46 (2003–2004) *Om lov om bokføring (bokføringsloven).*

Prop. 107 L (2011–2012) *Endringer i bokføringsloven, verdipapirhandelloven, eiendomsmeglingsloven m.m.*

Prop. 68 L (2015–2016) *Endringer i straffeprosessloven mv. (skjulte tvangsmidler).*

Prop. 37 LS (2019–2020) *Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til*

godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014.

Litteratur

- Albano, G. L., & Sparro, M. (2010). *Flexible Strategies for Centralized Public Procurement*. *Review of Economics and Institutions*, 1(2), 1–32.
- Andersen, T. M. (2005). *The Danish labor market – from excess to shortage*. In M. Werding (Ed.), *Structural unemployment in Western Europe: Reasons and remedies*. Cambridge, MA: MIT Press.
- Atthoff, Karin & Wallgren, Mia (2012). *Att tydliggöra gold-plating – ett bättre genomförande av EU-lagstiftning*. Näringslivets Regelnämnd och Regelrådet.
- Bartelsman, E., Scarpetta, S., and Schivardi, F. (2005) *Comparative analysis of firm demographics and survival: evidence from micro-level sources in OECD countries*, *Industrial and Corporate Change*, 14, 365–391.
- Bjuggren, C–M. (2013). *Family Matters. Essays on Family Firms and Employment Protection*. (diss) Linköpings universitet.
- Bornhäll, A., Daunfeldt, S–O., & Rudholm, N. (2014). *Employment Protection Legislation and Firm Growth: Evidence from a Natural Experiment*. SPRU Working Paper Series 2015-17, SPRU – Science and Technology Policy Research, University of Sussex.
- Braunerhjelm, P. och J. Eklund (2014), *Taxes, tax administrative burdens and new firm formation*, *Kyklos*, vol. 67, s. 1–11.
- Braunerhjelm, P. J. E. Eklund och P. Thulin, (2019), *Taxes, the tax administrative burden and the entrepreneurial life cycle*, *Small Business Economics*.
- Brown, C., Haltiwanger, J., and Lane, J. (2008) *Economic turbulence: Is a volatile economy good for America?* University of Chicago Press.

- Calvino, F., C. Criscuolo and C. Menon (2015), *Cross-country evidence on start-up dynamics*, OECD Science, Technology and Industry Working Papers, 2015/06, OECD Publishing, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/5jrxtkb9mxtb-en>.
- Danelius, Hans (2015). *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis: en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*. 5., [uppdaterade] uppl. Stockholm: Norstedts juridik.
- Davis, S., & Henrekson, M. (2006). *Tillväxten och sysselsättningen i 90-talskrisens kölvatten*. I: R. B. Freeman, B. Swedenborg, R. Topel (red.), *Att reformera välfärdsstaten – Amerikanskt perspektiv på den svenska modellen*. NBER Rapporten II. SNS förlag.
- Delmar, F., and Wennberg, K. (2010) *Knowledge Intensive Entrepreneurship: The Birth, Growth and Demise of Entrepreneurial Firms*. Edward Elgar Publishing.
- Elert, Niklas, Henrekson, Magnus, Sanders, Mark (2019). *The Entrepreneurial Society – A Reform Strategy for the European Union*, [Elektronisk resurs]. Springer Berlin Heidelberg., chapter 5.2.2.
- Eliasson, G. (1996). *Firm objectives, controls and organization: The use of information and the transfer of knowledge within the firm*. Dordrecht: Kluwer.
- Essen, Ulrik von, Bohlin, Alf & Warnling Conradson, Wiweka (2018). *Förvaltningsrättens grunder*, Johanneshov: MTM.
- Essen, Ulrik von, Bohlin, Alf & Warnling Conradson, Wiweka (2018). *Förvaltningsrättens grunder*. Tredje upplagan Stockholm: Norstedts juridik, s. 56–57; s. 142.
- Flynn, A., & Davis, P. (2015). *The rhetoric and reality of SME-friendly procurement*. *Public Money & Management*, 35(2), 111–118.
- Graells, A. S. (2012). *Competitive Neutrality in Public Procurement and Competition Policy: An Ongoing Challenge Analised in View of the Proposed New Directive*. *International Public Procurement Conference*, 3475–3517.
- Henrekson, M., & Sanandaji, T. (2016). *Owner-level taxes and business activity*. *Foundations and Trends in Entrepreneurship*, 12(1), 1–101.

- Henrekson, M., & Sanandaji, T. (2016, Henrekson, M., & Sanandaji, T., *Small business activity does not measure entrepreneurship*, Research Institute of Industrial Economics, <https://www.pnas.org/content/111/5/1760>.
- ICF – GHK (2014). *SMEs' access to public procurement markets and aggregation of demand in the EU*. Framtagen på uppdrag av EU-kommissionen.
- Karjalainen, K., *Estimating the cost effects of purchasing centralization – Empirical evidence from framework agreements in the public sector*, Journal of Purchasing and Supply Management, vol. 17, no. 2, pp. 87–97, May 2011.
- Karlson, Nils & Larsson, Anne-Sophie (2016). *Kritiska villkor för företagandet*. Stockholm: Ratio.
- Kidalov, M. V., & Snider, K. F. (2011). *US and European public procurement policies for small and medium-sized enterprises (SME): A comparative perspective*. Business and Politics, 13(4).
- Lember, V., Kattel, R., & Kalvet, T. (2015). *How Governments Support Innovation through Public Procurement Comparing Evidence from 11 Countries*. I: V. Lember, R. Kattel, & T. Kalvet (red.), *Public Procurement, Innovation and Policy* (pp. 287–309). Springer Berlin Heidelberg.
- Loader, K. (2011). *Are public sector procurement models and practices hindering small and medium suppliers?* Public Money & Management, 31(4), 287–297.
- Loader, K. (2013). *Is public procurement a successful small business support policy? A review of the evidence*. Environment and Planning C: Government and Policy, 31(1), 39–55.
- Loader, K. (2015). *SME suppliers and the challenge of public procurement: Evidence revealed by a UK government online feedback facility*. Journal of Purchasing and Supply Management, 21(2), 103–112.
- Lundbäck, M. (2014). *Offentlig upphandling av möbler*. Trä och möbelföretagen.

- Lunner Kolstrup, C, Kallioniemi, M, Lundqvist, P, Kymäläinen, H-R, Stallones, L & Brumby, S. 2013. *International Perspectives on Psychosocial Working Conditions, Mental Health, and Stress of Dairy Farm Operators*. Journal of Agromedicine 18(3): 244-255.
- Martin, J., & Scarpetta, S. (2012). *Setting it right: Employment protection, labour reallocation and productivity*. De Economist, 160(2), 89–116.
- Niskanen, T., Louhelainen, K., & Hirvonen, M. L. (2013). *An evaluation of the effects of the occupational safety and health inspectors' supervision in workplaces*, Accident Analysis and Prevention, 68, 139–155.
- North, D., (1991), *Institutions*, Journal of Economic Perspectives, vol. 5, s. 97.
- Scholar, A. (2010). *The divide between subsistence and transformational entrepreneurship*. In Innovation Policy and the Economy, Volume 10 (pp. 57–81). University of Chicago Press.
- Skedinger, P. (2010). *Employment protection legislation: Evolution, effects, winners and losers*. Cheltenham, UK: Edward Elgar.

Övriga källor

- Bokföringsstandardstyret, 2015. *Norsk bokföringsstandard NBS 2 Kontrollsporet*. November 2012, uppdaterad i mars 2014 och april 2015.
- Braunerhjelm, P., C. Ingram Bogusz, M. Kardelo, M. Svensson och P. Thulin, (2020). *Entreprenörskap i Sverige 2020 – nationell GEM rapport*, Entreprenörskapsforum, Stockholm.
- IBM, 2019. *Block storage*. www.ibm.com/cloud/learn/block-storage [2021-03-23].
- EU-kommissionen (2015). *Better regulation*. Europeiska Kommissionen. Länk: http://ec.europa.eu/smart-regulation/index_en.htm.

- EU-kommissionen (2020) Communication from the Commission to the European parliament, The Council, The European Economic and Social Committee and The Committee of the Regions, *An SME Strategy for a sustainable and digital Europe*. Brussels, 10.3.2020, COM (2020) 103 final.
- EU-kommissionen (2021). *Better Regulation: Joining forces to make better EU laws and to prepare for the future*.
- FAR, 2014. *Hemställan från FAR om ändring i jävsbestämmelse i aktiebolagslagen (2005:551) m.fl. lagar*. (Ju 2014/2431/L1).
- Företagarnas panelundersökning från september 2020.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW), IDW RS FAIT 1. *IDW Accounting Principle: Principles of Proper Accounting When Using Information Technology (IDW AcP FAIT 1)*. 24 september 2004. Translation status August 2004.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW), IDW RS FAIT 3. *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren (IDW RS FAIT 3)*. 11 september 2015.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW), IDW RS FAIT 5. *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Prozessen und Funktionen einschließlich Cloud Computing (IDW RS FAIT 5)*. 4 november 2015.
- Karlson, Nils & Larsson, Anne-Sophie, 2016 *Kritiska villkor för företagandet*, Ratio 2016, s. 95.
- Näringsdepartementet (2010). *Regeringens handlingsplan för regelförenklingsarbetet*. Regeringskansliet, Bilaga 1.
- Näringslivets Regelnämnd, NNR:s rapport, *Företagsklimatet i Sverige över ett decennium av upplevt regelkrångel*.
- Näringslivets Regelnämnd, NNR:s rapport SKOP-20.
- Näringslivets Regelnämnd, NNR:s rapport *Näringslivets förslag till regelförbättringar i Sverige 2018–2022*.
- OECD, 2019, *Digital Government Index: 2019 results*, OECD Public Governance Policy Papers No. 03.

- OECD (2014), *Regulatory Enforcement and Inspections, OECD Best Practice Principles for Regulatory Policy*, OECD Publishing.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264208117-en>.
- OECD (2018), *OECD Regulatory Enforcement and Inspections Toolkit*, OECD Publishing, Paris.
<https://doi.org/10.1787/9789264303959-en>.
- Regnskapsstandardstyret, 2015. *Norsk bokföringsstandard NBS 3 Elektronisk tillgänglighet i 3,5 år*. November 2012, uppdaterad i mars 2014 och april 2015.
- Svenskt Näringsliv februari 2020, *Serviceinriktad myndighetsutövning i hela landet, Länsstyrelsernas främjande av länens utveckling*, s. 11.
- Trinovo Consulting, 2021. *Företagens kostnader för att räkenskapsinformation i pappersformat*. [rapporten finns på:
www.svensktnaringsliv.se/bilder_och_dokument/rapporter/7f89g4_konsekvensutredning_pappersverifikationerpdf_1168753.html/Konsekvensutredning_pappersverifikationerpdf.pdf.]
- Näringslivets Regelnämnds SKOP-undersökning, maj 2020.
- World Bank Doing Business Index,
www.doingbusiness.org/en/rankings.
- World economic forum, Global competitiveness index 2017-2018,
<http://reports.weforum.org/global-competitiveness-index-2017-2018/competitiveness-rankings/>.

Kommittédirektiv 2020:48

Enklare regelverk för mikroföretagande och en modernare bokföringslag

Beslut vid regeringssammanträde den 30 april 2020

Sammanfattning

En särskild utredare ska dels utreda och lämna förslag till förenklingar av regelverk med betydelse för mikroföretagande, dels överväga och föreslå vissa åtgärder som förenklar och moderniserar bokföringslagen. Utredaren ska även se över revisorns oberoende vid s.k. kombiuppdrag. Syftet med uppdraget är att stärka svensk konkurrenskraft genom att förenkla för berörda företag och att ge bättre förutsättningar för fler jobb i fler och växande företag.

Utredaren ska bl.a.

- identifiera vilka regelverk som är särskilt betungande för mikroföretag och även redovisa vilka av dessa som följer av EU-lagstiftning,
- analysera möjligheterna att förenkla sådana regelverk och lämna nödvändiga författningsförslag,
- identifiera, där det bedöms lämpligt, lärdomar som kan dras från andra länders arbete med enklare regelverk för mikroföretagande,
- föreslå de förändringar av reglerna om arkivering av räkenskapsinformation som bedöms behövliga,

- föreslå de lättnader som bedöms behövliga i kravet på att det ursprungliga materialet för räkenskapsinformation ska bevaras, och utreda hur revisorns oberoende ska kunna värnas när kombiuppdrag utförs.

Uppdraget ska redovisas senast den 30 september 2020.

Uppdraget att lämna förslag till förenklingar av regelverken för mikroföretag

En särskild utredare ges i uppdrag att lämna förslag till förenklingar av regelverken för mikroföretag. Utredaren ska i denna del av uppdraget identifiera möjligheter att förenkla de regelverk som har betydelse för mikroföretag och lämna förslag på hur dessa förenklingar kan genomföras. Frågor som rör förenklad beskattning för att underlätta och främja egenföretagande kommer att behandlas i en annan utredning. Vissa förslag som innebär förenklingar av redovisningslagstiftningen för mikroföretag har redan lämnats av Redovisningsutredningen i slutbetänkandet En översyn av årsredovisningslagarna (SOU 2015:8). Förslagen bereds i Regeringskansliet.

Behovet av en utredning

Sverige behöver stärka konkurrenskraften och skapa förutsättningar för fler jobb i fler och växande företag. Fler bör kunna bli företagare. Förenkling för företag är en viktig del i det arbetet. Väl utformade och lättförståeliga lagar och regler är centrala förutsättningar för företagande. Likaså är ett bra bemötande och en god service från myndigheter, som vid behov samordnar sig, vid tillämpningen av regelverken centrala i arbetet för att skapa goda förutsättningar för företagande. Myndigheternas språkbruk i kommunikationen med företag, t.ex. redovisningen av skälen för att en ansökan har avslagits, ska vara enkelt för företagaren att förstå. Därför är det viktigt att identifiera vilka förenklingar som kan genomföras för att underlätta för företagen och minska den administrativa bördan. Sådana förenklingar bör exempelvis leda till att regler utformas så att de ger företagen goda förutsättningar för tillväxt och minimerar deras administrativa kostnader för regelefterlevnad. Dessutom ska myndigheters admini-

strativa praxis och bemötande vid tillämpningen av regelverken vara sådant att företagens och enskildas kontakter med dem blir enkla, snabba och smidiga. Inte minst är det angeläget att handläggningstiderna är så korta som möjligt.

Enligt en undersökning som Tillväxtverket har genomfört anser 60 procent av de tillfrågade företagen att lagar och myndighetsregler utgör ett stort (24 procent) eller ett litet (36 procent) hinder för deras tillväxt. Det innebär att sådana regleringar sammantaget utgör ett av de största upplevda hindren för företagens tillväxt (Tillväxtverket, Förenkla för Företagen, 2018).

Det finns stora skillnader mellan olika län när det gäller i vilken utsträckning småföretagen upplever lagar och myndighetsregler som ett tillväxthinder. Undersökningar visar också att det finns betydande skillnader i upplevda hinder beroende på branschtillhörighet. Sådana variationer bör också belysas för att identifiera relevanta förenklingar för mikroföretag.

Det är angeläget att förenkla för företagen, inte minst inom de regelområden som företagen upplever som de största hindren för tillväxt. Därför är det viktigt att analysera och identifiera vilka förenklingar som kan genomföras, med särskilt fokus på de största hindren.

Allmänna utgångspunkter för utredarens uppdrag

Syftet med uppdraget är att lämna förslag på förenklingar i regelverk för mikroföretagande som kan bidra till målet för näringspolitiken: att stärka den svenska konkurrenskraften och skapa förutsättningar för fler jobb i fler och växande företag.

Begreppet mikroföretag avser de minsta företagen, oavsett organisationsform. Europeiska kommissionen definierar mikroföretag som företag som har högst tio anställda och som har antingen en balansomslutning under 2 miljoner euro eller en omsättning som är mindre än 2 miljoner euro. När utredaren lämnar förslag till förenklingar i regelverken ska utredaren ha denna företagsstorlek som sin primära målgrupp.

Snedvridning av konkurrensen mellan mikroföretag och andra företag bör dock undvikas där det är möjligt. Likaså är det önskvärt

att utformningen av regelverket inte leder till tröskeffekter eller till att företag vill undvika att växa. Utredaren ska därför

- beskriva varför förenklingsförslagen är lämpliga för mikroföretag, och
- beskriva under vilka förutsättningar förslagen även skulle kunna tillämpas på andra företag.

Förenkling för mikroföretagen kan röra både regelverkens utformning, hur dessa regelverk tillämpas i praktiken av myndigheter och kommuner samt hur man informerar om regelverk med mera. Myndigheters administrativa rutiner och bemötande vid tillämpningen av regelverken kan avse olika aspekter. Det framgår av förvaltningslagen (2017:900) att en myndighet ska se till att kontakter med enskilda och företag blir smidiga och enkla och att ärenden ska handläggas så enkelt, snabbt och kostnadseffektivt som möjligt utan att rättssäkerheten eftersätts. En myndighet ska vidare inom sitt verksamhetsområde samverka med andra myndigheter. Tillämpningsfrågorna kan handla om exempelvis myndigheters handläggningstider, deras information till företag och enskilda samt hur myndigheter samverkar med företag och andra myndigheter när de utformar och tillämpar regelverk. Både ur ett myndighetsperspektiv och ur ett företagarperspektiv finns potential till effektivisering genom att undvika att samma uppgifter lämnas inom flera system. Även sådana frågor kan ha stor betydelse för att underlätta för mikroföretagande.

Det är angeläget att proportionalitet beaktas vid regelgivning. Regelverk ska utformas så att de inte medför högre kostnader eller mer omfattande begränsningar för företag och enskilda än vad som är nödvändigt och rimligt för att uppnå syftet. Nyttan med regelverket ska överstiga de kostnader och eventuella andra begränsningar som det kan medföra för företagen och enskilda.

Fyra mål för har fastställts för förenklingspolitiken. Dessa mål är att

1. regler ska främja tillväxt,
2. kostnaderna till följd av regler ska minska,
3. det ska genom digitalisering bli enklare för företag att lämna uppgifter till myndigheterna, och
4. handläggningstiderna ska förkortas.

Därutöver ska regelgivningen utformas så att den främjar innovation och så att den är öppen för och medger framtida samhällsutveckling och förändringar. Utredarens förslag ska utgå från samtliga dessa målsättningar.

Utredaren ska, från ett förenklingsperspektiv, överväga om samhällsutvecklingen – inklusive t.ex. teknikutvecklingen eller förändrade sociala beteenden – innebär att regelverk numera bör ändras och förenklas, om proportionalitetsprincipen ställer sådana krav, eller om det finns andra anledningar att förenkla regelverken.

Utredarens uppdrag

Utredaren ska mot denna bakgrund identifiera möjligheter till förenklingar av regelverk för mikroföretag, inklusive sociala företag, och föreslå sådana förändringar. Utredaren ska

- identifiera vilka regelverk som är särskilt betungande för mikroföretag, bland annat mot bakgrund av målsättningarna att regler ska främja företagets tillväxt, etableringen av nya företag, och att de kostnader som regelgivning medför ska minska,
- analysera möjligheter till konkreta förenklingar av sådana regelverk, samt lämna nödvändiga författningsförslag,
- lämna konkreta och kostnadseffektiva förslag om hur myndigheternas administrativa rutiner och tjänster samt kommunikation och bemötande vid tillämpningen av olika regelverk för mikroföretagande kan förbättras och förenklas,
- identifiera fall där det förefaller möjligt att förenkla, men där konkreta förslag till förenklingar förutsätter vidare utredning, och
- lämna förslag till utformningen av en process för att löpande identifiera och hantera framtida förenklingsbehov för mikroföretag; exempelvis genom samråd med företag, systematiska analyser och utvärderingar av befintliga regelverk, eller andra metoder som utredaren bedömer lämpliga.

Avgränsningar i uppdraget att lämna förslag till förenklade regelverk

I den utsträckning utredaren lämnar författningsförslag som specifikt tar sikte på en viss sektor ska utredaren beakta de samlade målsättningar och syften som avses uppfyllas genom de regelverk som gäller för sektorn. Detta gäller t.ex. målsättningar om skydd för konsumenter, upprätthållande av marknader som tillhandahåller samhällsviktiga tjänster, motverkande av ekonomisk brottslighet och motverkande av diskriminering i arbetslivet.

Utredaren ska inte lämna förslag till förenklingar inom den centrala arbetsrätten såsom exempelvis lagen (1982:80) om anställningsskydd och lagen (1976:65) om medbestämmande i arbetslivet, inklusive de frågor som hanteras inom ramen för utredningen En moderniserad arbetsrätt (dir. 2019:17) och förslag som rör Arbetsförmedlingens verksamhet vad gäller tillämpningen av regelverk. Vidare ska utredaren inte lämna förslag i frågor som behandlas i utredningen om genomförandet av EU:s visseblåsdirektiv (dir. 2019:24), EU:s direktiv om tydliga och förutsägbara arbetsvillkor (dnr A2019/01150/SV), EU:s direktiv 2019/1158/EU om balans mellan arbete och privatliv för föräldrar och anhängvårdare och om upphävande av rådets direktiv 2010/18/EU. Skulle utredaren lämna förslag inom arbetsmiljöområdet ska dessa inte leda till sänkta skyddsnivåer för arbetstagare. Utredaren ska inte lämna förslag till förenklingar på skatteområdet, exempelvis förenklade skatteregler för att underlätta och främja egenföretagande (dir. 2019:102). Utredaren ska inte heller lämna förslag som gäller miljötillståndsprövning vad avser handläggningstider (dnr N2018/05853/FÖF) eller socialförsäkringar inom sådana områden som rör trygghetssystem för företagare. I den mån utredaren föreslår förenklingar på redovisningsområdet ska utredaren beakta de begränsningar som framgår av deluppdraget om att modernisera bokföringslagen.

Uppdraget att modernisera bokföringslagen*Gällande regler*

Ett företag har olika intressenter som behöver kunna följa hur verksamheten i företaget utvecklas. Detta behov tillgodoses bl.a. genom regler om löpande bokföring, årsbokslut och årsredovisning. Genom

den löpande bokföringen insamlas och sammanställs löpande information om ett företags affärshändelser. Den löpande bokföringen avslutas med ett årsbokslut eller en årsredovisning.

Ett årsbokslut sammanfattar de affärshändelser som har ägt rum under året. Årsbokslut behöver inte offentliggöras. Även årsredovisningar, koncernredovisningar och delårsrapporter utgör sammanfattningar av den verksamhet som har pågått under en viss period. Deras syfte är framför allt att ge information till företagets externa intressenter. Det finns därför särskilda bestämmelser om att sådana handlingar ska offentliggöras.

Behovet av en utredning

Bokföringslagen (1999:1078) trädde i kraft 2000. Sedan dess har den tekniska utvecklingen gått framåt. I dag finns det t.ex. nya möjligheter att lagra och ha åtkomst till räkenskapsinformation elektroniskt.

FAR och Svenskt Näringsliv har i skrivelser till Regeringskansliet 2015 respektive 2017 (dnr Ju2015/09926/L1 och Ju2017/06914/L1) föreslagit att bokföringslagen ska ses över. Organisationerna anför att det i syfte att förenkla för företagen är angeläget att lagstiftningen på bl.a. redovisningsområdet anpassas till den tekniska utveckling som har ägt rum. Andra branschorganisationer och företrädare för näringslivet har uttryckt sitt stöd för förslagen. Med anledning av förslagen har Justitiedepartementet hållit ett samrådsmöte med berörda myndigheter och organisationer. Vid mötet fanns en bred uppslutning bakom behovet av en översyn.

En förändring av bokföringslagens regler kan medföra betydande förenklingar för företagen, vilket ligger i linje med målsättningen om enklare företagande. Det finns därför anledning att utreda om bokföringsreglerna behöver förändras för att anpassas till dagens förhållanden och den teknikutveckling som har skett. Det bör också utredas om reglerna kan förenklas på andra sätt.

Allmänna utgångspunkter för utredarens uppdrag

Utredarens uppdrag i fråga om bokföringslagen består av flera deluppdrag, som i det följande beskrivs mer ingående.

Det grundläggande syftet med utredningen är att förenkla bokföringsprocessen genom att åstadkomma ett modernt, teknikneutralt och enkelt regelverk för företagen. Det är viktigt att lagstiftningen kan tjäna sitt syfte över tid med hänsyn till att den tekniska utvecklingen kommer att fortsätta. Förenklingarna får inte leda till att reglerna missbrukas och används för t.ex. brottsliga ändamål. De får inte heller möjliggöra att syftet med bokföring kringgås.

Bokföringslagen har karaktären av en ramlag. Den innehåller enligt propositionen Ny bokföringslag m.m. framför allt de generella reglerna om redovisningens utformning och innehåll (prop. 1998/99:130 s. 180). Det ingår inte i utredarens uppdrag att föreslå ändringar som förändrar lagens grundläggande struktur eller de principer som lagstiftningen vilar på. På motsvarande sätt ingår det inte heller i uppdraget att föreslå förändringar som i grunden förändrar näraliggande regelverk. Med dessa begränsningar får utredaren även ta upp andra frågor än de som anges nedan. Förutsättningar för detta är dock att det bedöms motiverat, att reglerna om bokföring därigenom blir enklare att tillämpa och att det finns utrymme för det under utredningstiden. Utredaren ska

- lägga fram de författningsförslag som övervägandena motiverar.

Reglerna om arkivering bör ses över

Reglerna om arkivering tillgodoser flera intressen

Räkenskapsinformation kan bevaras i vanlig läsbar form (dokument), i mikroskrift eller på ett maskinläsbart medium (elektronisk form). Det material som används för att bevara informationen (informationsbäraren) ska vara varaktigt och lätt åtkomligt. Informationsbäraren ska under sju år förvaras i Sverige, i ordnat skick och på ett betryggande och överskådligt sätt.

Dokument som innefattar verifikationer får dock i vissa fall tillfälligt förvaras utomlands. Enligt bokföringslagen får företag under vissa förutsättningar även förvara maskinläsbara medier med elektronisk räkenskapsinformation, maskinutrustning och system utan-

för Sverige. Genom den möjligheten harmonierar reglerna i bokföringslagen med motsvarande regler i den skatterättsliga lagstiftningen.

En förutsättning för förvaring utomlands är att platsen för förvaring anmäls till den myndighet som anges i bokföringslagen. Denna möjlighet tillkom som ett led i genomförandet av det direktiv som föregick rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Båda direktiven innehåller skyldigheter och villkor vid lagring av fakturor.

När reglerna om arkivering tillkom uttalades att syftet var att tillgodose det behov av skydd som det bokföringsskyldiga företagens borgenärer och det allmänna samt företagens ägare, medlemmar och anställda har (prop. 1998/99:130 s. 198 f.). För att tillgodose detta behov och för att säkerställa framtida åtkomst av informationen ansågs det lämpligast att räkenskapsinformationen förvaras i Sverige. Det ansågs uppenbart att möjligheterna till kontroll och beviskrav allvarligt skulle försvagas om materialet fick föras utomlands utan begränsningar (prop. 1998/99:130 s. 268 f.).

Reglerna om arkivering medför svårigheter att använda ny teknik

Branschorganisationer inom redovisning och företrädare för näringslivet har framfört att bokföringslagens regler om arkivering av räkenskapsinformation inte är anpassade till modern teknik. De har även påpekat att reglerna, om de skiljer sig från reglerna i jämförbara länder, kan medföra en konkurrensnackdel för svenska företag. Ett skäl är att redovisningsfunktionen i företag med internationell verksamhet ofta är centraliserad och förlagd till ett eller flera gemensamma serviceställen utomlands. Bokföringslagens krav på att verifierationer endast tillfälligt får förvaras utomlands medför då komplikationer.

En annan kritik som har förts fram är att bokföringslagens krav medför svårigheter att använda s.k. molntjänster. När sådana tjänster används vet företagen inte alltid själva på vilken plats som räkenskapsinformationen sparas. För att undvika problem och för att uppfylla bokföringslagens krav förekommer det att räkenskapsinformation som primärt sparas på en server utomlands också sparas på en server belägen i Sverige (speglas). Ett sådant förfarande är resurskrävande för företagen. Det kan dessutom göra det svårt att avgöra vad som

är den ursprungliga informationen och som därför träffas av lagens bestämmelser.

Det har även framförts att det är oklart hur bokföringslagens krav på att informationsbäraren ska vara varaktig och lätt åtkomlig förhåller sig till den informationsteknik som används i dag.

Vid bokföringslagens tillkomst diskuterades frågeställningar liknande den kritik som nu riktas mot lagstiftningen. Vidare påpekades svårigheten att genomföra en husrannsakan riktad mot räkenskapsinformation utomlands. I fråga om verifikationer ansågs det nödvändigt med restriktioner för när dessa får föras utomlands (prop. 1998/99:130 s. 269 f.).

Liknande frågor diskuterades när bestämmelserna om förvaring av elektronisk räkenskapsinformation utomlands infördes. Ekobrottsmyndigheten riktade då kritik mot svårigheten att få vetskap om var en server utanför Sverige finns och svårigheterna att då använda sig av husrannsakan och beslag. Av kontrollskäl ansåg regeringen att endast räkenskapsinformation i elektronisk form – och inte dokument eller mikroskrift – skulle få lagras utomlands. Regeringen ansåg i propositionen Nya faktureringsregler när det gäller mervärdesskatt att det ur kontrollsynpunkt var tillräckligt med de föreslagna villkoren och begränsningarna (se ovan) samt de avtal och överenskommelser som Sverige hade ingått på området (prop. 2003/04:26 s. 100 f. och 103 f.).

Berörda myndigheter och andra intressenter måste ges tillräcklig åtkomst till information när tidigare affärshändelser i verksamheten behöver kontrolleras. Reglerna om beslag och husrannsakan är föremål för översyn i Regeringskansliet. Enligt Beslagsutredningen råder det oklarhet om vad som är tillåtet när det gäller undersökningar på distans som sker via kommunikationsnät (SOU 2017:100 s. 281 f.). Den dominerande uppfattningen tycks dock vara att det inte är tillåtet att med hjälp av t.ex. en dator som tagits i beslag eller undersöks bereda sig tillgång till externt lagrad information (t.ex. information i en molntjänst). Om informationen finns utomlands, krävs för det mesta en ansökan om internationell rättslig hjälp, vilket är tidsödande (SOU 2017:100 s. 281 f. och 292).

Utredaren ska därför

- föreslå de förändringar av reglerna om arkivering av räkenskapsinformation som bedöms behövliga med målsättningen att med moderna arkiveringsregler åstadkomma förenklingar för företagen,

- beakta de skäl och den avvägning mellan olika intressen som underbygger de nuvarande reglerna och i samband med det undersöka och ta hänsyn till om dessa intressen har ändrats eller numera kan tillgodoses på annat sätt än vid lagens tillkomst, och
- vid utformningen av förslagen särskilt beakta
 - att förslagen inte försämrar möjligheterna till en fullgod revision, och
 - att myndigheternas tillgång till räkenskapsinformation i syfte att genomföra tillsyn och brottsbekämpning inte försämras i någon betydande utsträckning.

Behöver räkenskapsinformation alltid bevaras i sin ursprungliga form?

För- och nackdelar med att spara den ursprungliga formen av räkenskapsinformationen

Räkenskapsinformation får överföras från och till vilken som helst av de tillåtna formerna för bevarande av sådan information (dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium, dvs. elektronisk form). Det ursprungliga materialet får förstöras, om överföringen har skett på ett betryggande sätt. Om det är fråga om material med räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan eller som företaget självt har upprättat, måste företaget dock arkivera räkenskapsinformationen i sin ursprungliga form i minst tre räkenskapsår innan den får förstöras. Tar ett företag emot en faktura i pappersform måste alltså företaget spara pappersversionen, även sedan fakturan genom t.ex. skanning har överförts till elektronisk form.

Bevarandet av ursprungliga handlingar medför kostnader för företagen. Därtill kommer att exempelvis kvitton inte alltid är läsbara efter ett par år men ändå måste sparas, även om informationen har förts över till en läsbar och mer beständig form.

Lättnader i kravet på att spara en ursprunglig handling i pappersform skulle alltså kunna medföra en betydande administrativ lättnad för företagen och deras anställda. Detta gäller inte bara i fråga om fakturor, utan även vid hantering av kvitton som gäller utlägg och

reseräkningar. En sådan ordning skulle även medföra lägre kostnader för arkivering.

Reglerna om att det ursprungliga materialet ska sparas under viss tid har sin grund i myndigheters kontrollintressen och i att materialet kan ha bevisvärde. Myndigheters och andras – t.ex. revisorers – behov av kontroll ska emellertid vägas mot de kostnader och besvär som regleringen medför för de bokföringsskyldiga. Avgörande för om det är möjligt att förändra reglerna är om det går att säkerställa att information inte går förlorad när räkenskapsinformation överförs från en form till en annan och vilken betydelse den ursprungliga handlingen har som bevismedel.

Utredaren ska därför

- föreslå de lättnader som bedöms behövliga i kravet på att det ursprungliga materialet för räkenskapsinformation ska bevaras, sedan informationen har förts över till ett annat material, med fokus på att den ursprungliga informationen ska kunna presenteras med det innehåll den hade när handlingen ställdes ut, även om formen är en annan,
- ägna särskild uppmärksamhet åt de fall där ursprungsmaterialet utgörs av papperskvitton eller andra pappersdokument,
- beakta de skäl och den avvägning mellan olika intressen som underbygger de nuvarande reglerna, och
- inom ramen för sina överväganden
 - a. undersöka vilken betydelse som det ursprungliga materialet i ljuset av den tekniska utvecklingen numera anses ha som bevismedel och i vilken utsträckning som det ursprungliga materialet efterfrågas hos företagen, och
 - b. ställa detta i relation till de uppskattade kostnaderna för företagens arkivering av materialet.

En utgångspunkt för uppdraget är att reglerna inte bör vara mer betungande för företagen än det som krävs för att i tillräcklig grad tillgodose företagets intressenters behov av kontroll och berörda myndigheters behov av tillgång till materialet för tillsyn eller brottsbekämpning.

Behöver reglerna om årsbokslut förenklas?

Reglerna om årsbokslut upplevs som svårtillämpade

Vissa företag ska upprätta en årsredovisning, t.ex. aktiebolag, ekonomiska föreningar och andra företag av viss storlek. Företag som inte ska upprätta en årsredovisning kan välja mellan att upprätta en sådan redovisning eller att upprätta ett årsbokslut. Om företaget ligger under ett visst gränsvärde för omsättningen och inte måste upprätta en årsredovisning, får det upprätta årsbokslutet i förenklad form. När det gäller hur det vanliga (dvs. inte förenklade) årsbokslutet ska upprättas, hänvisar bokföringslagen till ett flertal bestämmelser i årsredovisningslagen. Därutöver har Bokföringsnämnden utfärdat allmänna råd och en vägledning om årsbokslut (BFNAR 2017:3).

Det är främst vissa små företag som har möjlighet att upprätta ett årsbokslut i stället för en årsredovisning. Bland dessa företag finns det många nystartade verksamheter med begränsade ekonomiska resurser.

En kritik som har riktats mot bestämmelserna om årsbokslut är att de är svårtolkade och komplicerade eftersom de främst består av hänvisningar. Flera av bestämmelserna i årsredovisningslagen innebär dessutom att bedömningar och val måste göras av den bokföringsskyldige. Det kan göra det svårt för ett litet företag med begränsade resurser att på egen hand upprätta ett korrekt årsbokslut. Det finns därför skäl att utreda om reglerna för årsbokslut kan göras tydligare och enklare att tillämpa.

En sammanslagning av bokföringslagen och årsredovisningslagen har tidigare diskuterats, men lagstiftaren ansåg då att en sammanslagning lag skulle bli alltför svåröverskådlig (prop. 1998/99:130 s. 176 f.). Andra alternativ skulle kunna vara att de aktuella bestämmelserna i årsredovisningslagen i sak förs in i bokföringslagen eller att hänvisningarna ses över.

Reglerna om årsbokslut var 2007 föremål för översyn av Utredningen om enklare redovisning. Utredningen föreslog att reglerna om vanliga årsbokslut för företag som inte behöver upprätta årsredovisning skulle tas bort. I stället skulle enligt förslaget samtliga företag omfattas av reglerna om förenklat årsbokslut. Avsikten var inte att försämra nivån på redovisningshandlingarna. Utredningen menade att externa intressenters behov av information i stället kunde säkerställas genom allmänna råd från Bokföringsnämnden (SOU 2008:67 s. 146 f.).

Förslaget genomfördes inte. Orsakerna var enligt propositionen Enklare redovisning bl.a. att många företag ändå valde att upprätta vanligt årsbokslut och det pågick en översyn av de då gällande s.k. redovisningsdirektiven inom EU (prop. 2009/10:235 s. 73 f.). Ett flertal remissinstanser var också kritiska mot förslaget, i huvudsak eftersom det innebar att valmöjligheten mellan förenklat bokslut och vanligt bokslut skulle tas bort.

Det har nu gått ännu en tid sedan reformen med förenklat årsbokslut genomfördes, och översynen inom EU är färdig. Det finns därför anledning att på nytt överväga utredningens förslag.

Som framgår ovan ska utredaren inte lämna förslag till förenklingar på skatteområdet. För att de förändringar som utredaren föreslår ska innebära förenklingar i praktiken är det emellertid viktigt att utredaren beaktar sambandet mellan ett företags bokslut och det skattemässiga resultatet. Enligt 14 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska ett företags skattemässiga resultat beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vidare ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag.

Utredaren ska därför

- överväga förändringar av reglerna om årsbokslut genom att i första hand ta sikte på regelverkets form och struktur,
- på nytt överväga och, om det bedöms behövt, bearbeta förslaget från Utredningen om enklare redovisning och särskilt beakta remissynpunkterna på förslaget,
- om det är lämpligt och det finns utrymme under utredningstiden, överväga andra förändringar i sak, och
- till stöd för sina överväganden, undersöka hur och i vilken utsträckning som reglerna om årsbokslut och förenklat årsbokslut kommer till användning i dag.

Utgångspunkter för utredningsarbetet ska vara att

- enbart sådana förändringar av reglerna ska komma i fråga som kan förväntas bidra till förenkling eller nytta för företagen, och
- förslagen ska tillgodose berörda myndigheters möjlighet att genomföra tillsyn och brottsbekämpning.

Ska gemensamma verifikationsserier kunna användas?

För- och nackdelar med gemensamma verifikationsserier

En verifikation dokumenterar en affärshändelse eller en justering i bokföringen. Exempel på verifikationer är kvitton och fakturor. En verifikation ska innehålla vissa uppgifter, bl.a. ett verifikationsnummer eller något annat identifieringstecken. Om det är fråga om flera likartade affärshändelser eller kontant försäljning får en gemensam verifikation användas.

Det förekommer att framför allt större företag och koncerner har s.k. shared service centers, där all redovisning för samtliga koncernföretag utförs. Det finns skilda uppfattningar om huruvida bokföringslagen ger utrymme för att i ett sådant fall numrera verifikationer i en nummerserie som är gemensam för hela koncernen, men där de enskilda verifikationerna ändå är direkt spårbara till respektive koncernföretag.

Branschföreträdare har gjort gällande att det skulle innebära en lättnad i företagets administrativa börda om en sådan gemensam nummerserie skulle kunna användas. De har framhållit att det ur kontrollsynpunkt borde vara tillräckligt att det finns en obruten verifikationsserie för hela koncernen. Enligt kritiken innebär ordningen där de enskilda koncernföretagen måste ha egna verifikationsserier en konkurrensnackdel för svenska företag.

Från myndighetshåll har det däremot påtalats att det ur kontrollsynpunkt inte är lämpligt med gemensamma verifikationsserier som den föreslagna.

Affärshändelser ska bokföras på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och överblicka verksamhetens förlopp, ställning och resultat. Företagens kostnader och administration bör dock minskas om möjligheten finns. Det finns därför anledning att se över i vilken utsträckning gemensamma verifikationsserier får användas i dag och vilket behov av förändring som finns.

Utredaren ska därför

- klargöra vilka möjligheter att använda gemensamma verifikationsserier som företag och koncerner har enligt gällande regelverk, och

- mot bakgrund av slutsatserna i den första punkten föreslå de förändringar av reglerna som bedöms behövliga för att förenkla för företag och koncerner, även för dem med verksamhet utomlands.

Särskilda utgångspunkter för arbetet ska vara att förslagen

- inte ska försämra möjligheterna att genomföra en fullgod revision, och
- ska tillgodose berörda myndigheters möjlighet att genomföra tillsyn och brottsbekämpning.

De regler som rör revisorns oberoende vid kombiuppdrag bör ses över

Det behöver tydliggöras vad som är tillåtet i fråga om kombiuppdrag

För att en revisor ska kunna utföra sina uppgifter med hög kvalitet måste revisorn ha en självständig ställning i förhållande till dem som ska granskas. Höga krav på opartiskhet och självständighet är förutsättningar för att förtroendet för revisorskåren och revisionsverksamheten ska kunna upprätthållas.

En särskild fråga är om oberoendet hotas vid s.k. kombiuppdrag. Ett sådant uppdrag innebär att någon som är verksam i samma revisionsföretag som den valda revisorn deltar i upprättandet av den bokföring som revisorn ska granska.

Enligt propositionen Revisorns oberoende och vissa redovisningstjänster, m.m. har det från revisorshåll hävdats att kombiuppdragen leder till en högre kvalitet på revisionen. Revisorn kan få löpande information om väsentliga händelser hos revisionsklienten och på så sätt kan revisorns kontroll stärkas. Dessutom är möjligheten att samordna redovisning och revision kostnadsbesparande för företagen (prop. 2005/06:97 s. 25 f.). Det kan samtidigt hävdas att kombiuppdrag kan ge upphov till hot mot oberoendet. Det kan vara hot mot det faktiska oberoendet, dvs. en risk för att revisorn inte utför sin granskning på ett opartiskt sätt. Det kan också vara hot mot det synbara oberoendet, dvs. en risk för att revisionen inte får omvärldens tilltro, eftersom revisorn inte framstår som opartisk (prop. 2005/06:97 s. 24 f.).

Jävssituationer regleras i de associationsrättsliga lagarna, bl.a. aktiebolagslagen, och i lagar på finansmarknadsområdet. Ett s.k. byråjäv uppstår om revisorn är verksam i samma revisionsföretag som en person som biträder revisionsklienten med den del av bokföringen som kallas för grundbokföring. En revisor som är jävig förlorar omedelbart sin behörighet att vara revisor i det företag som jävet gäller.

Byråjävets utformning har varit föremål för översyn vid flera tillfällen. Ett skäl till det är att det många gånger är svårt att i den praktiska hanteringen av ett företags bokföring skilja mellan grund- och huvudbokföring. Redan 1998 konstaterade den dåvarande regeringen i propositionen Aktiebolagets organisation att distinktionen mellan grund- och huvudbokföring hade passerats av den tekniska utvecklingen (prop. 1997/98:99 s. 143 f.).

Sedan 2007 är kombiuppdrag inte tillåtna för de största aktiebolagen eller för de finansiella företagen (prop. 2005/06:97 s. 24 f.).

I revisorslagen (2001:883) finns näringsrättsliga regler om hur revisionsverksamheten ska bedrivas. Lagens s.k. analysmodell innebär att en revisor ska avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det finns någon omständighet som kan rubba förtroendet för opartiskheten eller självständigheten. De rättsliga effekterna av ett otillåtet beroendeförhållande enligt revisorslagen är annorlunda än effekterna av jäv. Till exempel medför ett sådant beroendeförhållande inte att revisorn genast förlorar sin behörighet att genomföra revisionsuppdraget.

Den nuvarande regleringen ger upphov till oklarhet om vad som är tillåtet i fråga om kombiuppdrag. Utredningen om revisorer och revision föreslog att byråjävet skulle tas bort och ersättas med en allmänt hållen jävsbestämmelse av innebörden att revisorn inte får fatta beslut som revisionsklienten har till uppgift att fatta (SOU 2008:79 s. 148 f.). Revisorns oberoende borde enligt utredningen i stället hanteras inom ramen för revisorslagens analysmodell. Den dåvarande regeringen bedömde däremot att jävsbestämmelserna skulle lämnas oförändrade. Man framhöll i propositionen Förсенad årsredovisning och bokföringsbrott samt några revisorsfrågor att det i vart fall torde krävas en ändring av analysmodellen för att möta de oberoendehot som ett slopande av befintliga jävsbestämmelser kunde ge upphov till. En sådan ändring saknades det beredningsunderlag för (prop. 2012/13:61 s. 45 f.).

FAR föreslog 2014 att byråjävet inte skulle omfatta registreringsmomentet i grundbokföringen. Förslaget skickades på remiss. Flera remissinstanser avstyrkte förslaget.

Enligt regeringens mening är det i fråga om revision av mindre icke-finansiella aktiebolag rimligt att revisionsbyråer liksom hittills får biträda vid vissa moment i revisionsklienternas bokföring. En förutsättning måste dock vara att oberoendet kan värnas. En lämplig lösning i fråga om revisorns oberoende vid kombiuppdrag behöver därför utredas ytterligare. Särskilt bör man, i enlighet med regeringens tidigare ställningstagande, överväga möjligheten att hantera situationen inom ramen för revisorslagens analysmodell i stället för associationsrättsliga jävsbestämmelser.

Utredaren ska därför

- föreslå de förändringar som behövs för att skapa en så ändamålsenlig och tydlig avgränsning som möjligt för vad som bör vara tillåtet i fråga om ett revisionsföretags biträde med revisionsklientens bokföring (dvs. kombiuppdrag),
- hämta stöd i tidigare överväganden i frågan,
- ha som utgångspunkter att revisorns oberoende ska säkerställas och att möjligheten till kombiuppdrag i allt väsentligt ska lämnas oförändrad, och
- särskilt överväga möjligheten att upphäva reglerna om byråjäv samtidigt som revisorslagen, särskilt analysmodellen, ändras för att möta de oberoendehot som borttagandet av byråjävet kan ge upphov till.

Uppdraget tar enbart sikte på revisionen av mindre icke-finansiella företag.

Internationell utblick

I båda delarna av utredningsuppdraget ska utredaren, där det bedöms befogat, till stöd för sina överväganden undersöka och redogöra för hur motsvarande regler är utformade i andra länder. Sådana länder vars lagstiftning eller förhållanden i övrigt bedöms jämförbara med Sveriges ska särskilt beaktas.

Utredaren ska i båda delarna av uppdraget beakta relevantt arbete som pågår inom EU och det svenska arbetet med att genomföra på området aktuella EU-rättsakter. Bland annat kan förordningen om en ram för det fria flödet av andra data än personuppgifter och det arbete som pågår inom mervärdesskatteområdet vara av vikt vad gäller den del av uppdraget som avser en moderniserad bokföringslag. De författningsförslag som lämnas ska stämma överens med unionsrätten i de delar den är bindande.

Konsekvensbeskrivningar

Utöver att beakta vad som framgår av kommittéförordningen (1998:1474) och förordningen (2007:1244) om konsekvensutvärdering vid regelgivning ska särskild vikt läggas vid att belysa vilka förenklingsvinster som uppkommer och dess konsekvenser för relevanta skyddsintressen. Till exempel ska utredaren beakta konsekvenser för brottsligheten – inklusive myndigheternas möjligheter till tillsyn, brottsbekämpning och brottsförebyggande arbete – samt konsumentskydd och marknader som tillhandahåller samhällsviktiga tjänster.

Utredaren ska så långt som möjligt analysera och redovisa de samhällsekonomiska effekterna av de förslag som läggs. Om förslaget förväntas leda till kostnader eller minskade intäkter för det allmänna ska förslag till finansiering lämnas. Viktiga ställningstaganden i utformningen av förslagen ska beskrivas. Alternativa lösningar som övervägts ska beskrivas samt skälen till att de har valts bort.

I den del av uppdraget som rör bokföringslagen ska särskild vikt läggas vid hur förenklingsvinsterna förhåller sig till de effekter som förenklingsarna har för företagens intresser och andra berörda samt för möjligheten att upprätthålla en hög revisionskvalitet.

Konsekvensanalysen ska påbörjas i utredningens tidiga skede och löpa parallellt med det övriga arbetet. En tidig kontakt ska tas med Regelrådet (Tillväxtverket) när det gäller utformningen av konsekvensanalysen.

Utredaren ska vidare redovisa vilka konsekvenser de förslag som lämnas kan få för jämställdheten mellan kvinnor och män.

Kontakter och redovisning av uppdraget

Om utredaren lämnar förslag som specifikt berör en viss sektor, ska synpunkter inhämtas från de myndigheter och organisationer som berörs av eller har ett ansvar, inklusive tillsynsansvar, för de regelverk som gäller inom sektorn. Utredaren ska även inom ramen för uppdraget hålla sig informerad om och beakta pågående arbete i andra statliga utredningar med betydelse för utredarens uppdrag.

Uppdraget ska redovisas senast den 30 september 2020.

(Näringsdepartementet)

Kommittédirektiv 2020:97

Tilläggsdirektiv till Utredningen om enklare regelverk för mikroföretagande och en modernare bokföringslag (N 2020:03)

Regeringen beslutade den 30 april 2020 kommittédirektiv om enklare regelverk för mikroföretagande och en modernare bokföringslag (dir. 2020:48). Enligt utredningens direktiv skulle uppdraget redovisas senast den 30 september 2020. Utredningstiden förlängs. Uppdraget ska i stället redovisas senast den 28 februari 2021.

Beslut vid regeringssammanträde den 24 september 2020

(Näringsdepartementet)

Kommittédirektiv 2021:11

Tilläggsdirektiv till Utredningen om enklare regelverk för mikroföretagande och en modernare bokföringslag (2020:03)

Beslut vid regeringssammanträde den 11 februari 2021

Förlängd tid för uppdraget

Regeringen beslutade den 30 april 2020 kommittédirektiv om enklare regelverk för mikroföretagande och en modernare bokföringslag (dir. 2020:48). Enligt utredningens direktiv skulle uppdraget redovisas senast den 30 september 2020. Utredningstiden förlängdes den 24 september 2020 till den 28 februari 2021 (dir. 2020:97). Utredningstiden förlängs. Uppdraget ska i stället redovisas senast den 30 juni 2021.

(Näringsdepartementet)

Enklare regelverk för mikroföretagande och en modernare Bokföringslag

Förslag där ytterligare utredning krävs

Jur. dr. Sebastian Lindroos-Moll¹

Aktiekapital, borgenärsskydd och kapitalbristreglerna

Mikroföretag som bedrivs i aktiebolagsform ska följa aktiebolagslagen (2005:551) (ABL). Den grundläggande strukturen i ABL, såväl historiskt som i nutid, utgår från aktiekapitalet och dess betydelse för bolagets existens.² Aktiekapitalet har i många sammanhang ifrågasatts och det har sedermera konstaterats att kravet på lägsta aktiekapital i praktiken utgör ett klen skydd för ett aktiebolags borgenärer. Detta anges även i propositionen som föregick sänkningen 2020.³ I och med att kravet på lägsta aktiekapital den 1 januari 2020 sänktes till 25 000 kr bör lagkravet som sådant inte längre betraktas som ett borgenärsskydd.⁴

De så kallade kapitalbristreglerna finns i 25 kap. 13–20 a §§ ABL. I 25 kap. 13 § ABL anges att styrelsen i ett aktiebolag genast ska

¹ Lektor i Civilrätt vid Handelshögskolan, Karlstads universitet. Denna promemoria innehåller till stora delar resonemang som även återfinns i min avhandling, *Värdering vid upprättande av kontrollbalansräkning*, där resonemangen även utvecklas.

² Lindroos-Moll, *Värdering vid upprättande av kontrollbalansräkning*, s. 70.

³ Prop. 2019/20:21, s. 11, Danielsson, *Aktiekapitalet*, s. 51 ff., Sacklén, *Om skyddet för aktiebolagets borgenärer*, SvJT 1994, s. 152 f., Andersson, *Kapitalskyddet i aktiebolag (2020)*, s. 39 ff., 72, Rickford, *Legal Approaches to Restricting Distributions to Shareholders: Balance Sheet Tests and Solvency*, *European Business Organization Law Review*, Vol. 7, Iss. 1, s. 141.

⁴ För borgenärsskyddet kan andra faktorer, som kassaflöde och likviditet, vara viktigare än aktiekapitalets storlek. Aktiekapitalet svaga skydd illustreras även av att många borgenärer kräver säkerheter för sina fordringar mot bolaget, t.ex. i form av pant eller personlig borgen från bolagets ägare. Se vidare prop. 2019/20:21, s. 11.

upprätta en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att det egna kapitalet understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet.⁵ Om den upprättade kontrollbalansräkningen utvisar kritisk kapitalbrist ska styrelsen snarast möjligt kalla till en kontrollstämma där aktieägarna ska ta ställning till om bolaget ska gå i likvidation, 25 kap. 15 § ABL. Om den kontrollbalansräkning som läggs fram på kontrollstämman inte utvisar att det egna kapitalet uppgår till minst det registrerade aktiekapitalet men aktieägarna beslutar att driva bolaget vidare ska en andra kontrollstämma hållas inom 8 månader, 25 kap. 16 § ABL. Om det egna kapitalet inte är helt läkt på den andra kontrollstämman är bolaget likvidationspliktigt, 25 kap. 17 § ABL. Om styrelsen vid någon tidpunkt underlåter att efterkomma kraven i 25 kap. 13, 15 eller 17 §§ ABL blir de fysiska personerna i styrelsen solidariskt betalningsansvariga med bolaget för alla förpliktelser som uppkommer efter tidpunkten för underlåtenheten.

Syftet med kapitalbristreglerna i ABL är att ”skydda bolagets borgenärer mot att bolagets hela kapital konsumeras, innan avvecklingen av bolaget inleds.”⁶ Syftet med kontrollbalansräkningen är att skilja ut de bolag som inte har ekonomiska förutsättningar att fortsätta verksamheten från de som har sådana förutsättningar.⁷ Kontrollbalansräkningen är ett instrument och beslutsunderlag för aktieägarna och styrelseledamöterna.⁸ För att mäta bolagens livsduglighet används alltså en sufficiensprövning.

Resonemangen i nyare förarbeten riktar främst in sig på varför ett borgenärsskydd är nödvändigt samt att kapitalbristreglerna främst finns till för att skydda borgenärerna. Däremot framkommer det inte *varför* borgenärerna bäst skyddas genom kravet på upprättande av kontrollbalansräkning med efterföljande kontrollstämmor, likvidationsplikt och personligt ansvar.

Förenkling

För bolag som följer kapitalbristreglerna och vidtar nödvändiga åtgärder är regelefterlevnaden betungande, exempelvis i form av tidspillan för styrelse samt eventuella konsultarvoden. Förenkling för

⁵ Så kallad kritisk kapitalbrist.

⁶ Prop. 2000/01:150, s. 35.

⁷ Prop. 2000/01:150, s. 37.

⁸ Prop. 2004/05:85, s. 873.

mindre aktiebolag har varit ett återkommande tema i senare års ändringar i ABL. Som ett led i denna förenklingssträvan är det sedan 2010 valfritt för vissa mindre aktiebolag att ha en revisor, 9 kap. 1 § ABL.⁹ Det är därför intressant att notera att den diskussion som föregick införandet av revisorsgranskningen av kontrollbalansräkningen riktades mot s.k. fåmansbolag.¹⁰ I förarbetena angavs att ett utbrett missbruk av reglerna om kontrollbalansräkning förekom i framför allt dessa mindre bolag med fåtal ägare. En orsak ansågs vara att revisorerna inte hade något med kontrollbalansräkningen att göra.¹¹ Detta missbruksargument får anses överspelat av samma skäl som aktiekapitalet inte längre bör betraktas som ett borgenärskydd. Oaktat eventuellt missbruk torde dock mindre, ofta ägarledda bolag ha större behov av extern expertis för att agera i överensstämmelse med kapitalbristreglerna då kunskapen sällan finns inhouse. Enligt Almlöf har uppemot 99 procent av alla aktiebolag en begränsad ägarkrets om maximalt tio ägare. I varje fall 80–85 procent av dessa är ägarledda, innebärande att aktierna ägs av samma personer som helt eller delvis sitter i bolagets ledning.¹²

Det är värt att notera att de aktiebolag där det största behovet av extern hjälp med kapitalbristreglerna torde föreligga, inte längre behöver ha en revisor. Detta försvårar, allt annat lika, regelefterlevnaden för dessa bolag.

Förutom själva regelefterlevnaden bör även det personliga betalningsansvaret kommenteras särskilt avseende mikroföretag. De fysiska personer som sitter i styrelsen är inte synonyma med företaget. Men med hänvisning till Almlöfs siffror ovan som visar att ägare och ledning ofta utgörs av samma personer, torde regler som ekonomiskt drabbar styrelseledamöterna personligen även kunna riskera själva verksamheten.

⁹ Lag 2010:834.

¹⁰ Fåmansbolag definierades i SOU 1987:59, s. 100; ”Alla aktierna ägs av en fysisk person; en fysisk person äger huvuddelen av aktierna medan återstoden ägs av juridiska eller andra fysiska personer; ett fåtal fysiska personer äger alla eller huvuddelen av aktierna men ingen av ägarna innehar en majoritetspost. Bolag med dessa ägarstrukturer brukar kallas fåmansbolag.” Hänvisning gjordes även till 35 § i då gällande kommunalskattelagen (1928:370).

¹¹ SOU 1987:59, s. 144.

¹² Almlöf, Bolagsorganens reglering och dess ändamålsenlighet, 2014, s. 46.

Danmark, Norge, Finland och EU-direktivet

I Danmark ska styrelsen se till att bolagsstämma hålls om det egna kapitalet minskar under hälften av aktiekapitalet. Någon likvidationsplikt finns däremot inte och inte heller regler om personligt betalningsansvar. De aktiebolagsrättsliga skadeståndsreglerna gäller.¹³

I Norge inträder styrelsens handlingsplikt då det egna kapitalet är lägre än försvarligt. De ska då kalla till bolagsstämma. Liksom i Danmark finns ingen plikt att likvidera och inte heller regler om personligt betalningsansvar. Även här gäller de aktiebolagsrättsliga skadeståndsreglerna.¹⁴

I Finland avskaffades bestämmelserna om tvångslikvidation vid kapitalbrist i finländska ABL år 2006. Reglerna som avskaffades var närmast identiska med de ännu gällande svenska. I förarbetena uttalades att bestämmelserna inte ansågs ha motsvarat de behov som ställts på dem och att reglerna avvek från den allmänna insolvensrättsliga linjen, eftersom skyldigheten att försätta ett bolag i likvidation inte baserades på insolvens. Reglerna kritiserades för att baseras på presumtionen att aktiekapitalet fungerar som en effektiv buffert till skydd för borgenärerna, samtidigt som bolag vilka har försatts i likvidation på grund av kapitalbrist i regel också försatts i konkurs där borgenärernas skiftesandelar blivit obefintliga. Skadeståndspåföljderna för brott mot bestämmelserna ansågs även ha varit stränga från bolagsledningens synpunkt.¹⁵ De regler som infördes i finländska ABL 2006 innefattade bland annat en regel i 13 kap. 2 § där det anges att ”[m]edel får inte betalas ut ur bolaget, om det då betalningsbeslutet fattades var känt eller borde ha varit känt att bolaget var insolvent eller att utbetalningen skulle leda till insolvens.” Vidare infördes ett krav för privata aktiebolag att registrera negativt kapital. Skadeståndsskyldighet för styrelsen skulle avgöras enligt allmänna skadeståndsrättsliga principer.¹⁶ Tvångslikvidationen ersattes därmed med en informationsplikt där syftet var att informera framför allt bolagets intressegrupper om bolagets ekonomiska situation.

¹³ Lindroos-Moll, Värdering vid upprättande av kontrollbalansräkning, s. 164 f.

¹⁴ Lindroos-Moll, Värdering vid upprättande av kontrollbalansräkning, s. 166 ff.

¹⁵ RP 109/2005 rd, s. 29, Lindroos-Moll, Värdering vid upprättande av kontrollbalansräkning, s. 180.

¹⁶ RP 109/2005 rd, s. 29 f., 191, Lindroos-Moll, Värdering vid upprättande av kontrollbalansräkning, s. 180 f.

I linje med tidigare kritiska uttalanden om aktiekapitalets effekt av buffert som skyddar borgenärerna avskaffades kravet på aktiekapital i privata aktiebolag i Finland den 1 juli 2019.¹⁷

Det kan noteras att det direktiv varpå Sveriges, såväl som Norge, Danmarks och Finlands regler baseras, endast föreskriver följande:

1. Vid betydande förlust av det tecknade kapitalet ska kallelse inom den tid som anges i medlemsstaternas lagstiftning ske till en bolagsstämma, som ska pröva om bolaget ska upplösas eller om andra åtgärder ska vidtas.

2. Gränsen för betydande förlust enligt punkt 1 får i medlemsstaternas lagstiftning inte sättas högre än till hälften av det tecknade kapitalet.¹⁸

Krav på personligt ansvar för styrelse eller aktieägare vid betydande förlust finns alltså inte i direktivet. Bolagsstämman ska enligt direktivet pröva om bolaget ska upplösas, men något krav på likvidation finns inte.¹⁹ Den svenska reglering sticker alltså ut vid en jämförelse med såväl direktivet, som norsk, dansk och finländsk lag.

Likvidationsplikt

Att likvidationsplikt är en följd av kapitalbrist har historiska förklaringar. Det framhölls i SOU 1941:9 att ”[d]en svenska regeln om skyldighet för aktiebolag att träda i likvidation vid förlust av viss del av aktiekapitalet är ägnad att befordra sundhet inom aktiebolagsväsendet.”²⁰ Utan det kapital som är ägarnas enda insats har bolaget förlorat sin rätt att existera och likvidation är därmed enda utvägen.²¹ Givet synen på aktiekapitalet i de äldre lagarna, att det utgjorde ett faktiskt skydd för borgenärerna och var den rättsliga grunden för bolagets existens,²² är likvidationsplikt en logisk följd av kapitalbrist. Eftersom aktiekapitalets funktion som borgenärsskydd i dag ifråga-

¹⁷ Lindroos-Moll, Värdering vid upprättande av kontrollbalansräkning, s. 183 ff.

¹⁸ Art. 58, Europaparlamentets och Rådets direktiv (EU) 2017/1132 av den 14 juni 2017, även kallat konsolideringsdirektivet.

¹⁹ Lindroos-Moll, Värdering vid upprättande av kontrollbalansräkning, s. 67.

²⁰ Lindroos-Moll, Värdering vid upprättande av kontrollbalansräkning, s. 67.

²¹ I nu gällande lag 1 kap. 3–4 §§ ABL.

²² Förslag till lagar om enkla bolag och handelsbolag, om aktiebolag samt om föreningar för ekonomisk verksamhet m.m., i Bihang till Riksdagens protokoll vid lagtima riksdagen i Stockholm år 1895. Andra samlingen. 2:dra afdelningen. Första bandet. Komitébetänkanden m.m., s. 126.

sätts²³ bör även likvidationsplikten som en direkt följd av förlorat aktiekapital ifrågasättas.

Att kontrollbalansräkningen betraktas som ett verktyg för att mäta överlevnadsförmåga är vidare missvisande. Överlevnadsförmåga kopplat till kontrollbalansräkning är egentligen bara relevant i förhållande till likvidationsplikten i 25 kap. 17 § ABL. Så länge likvidationsplikten vid kapitalbrist finns kvar är det av betydelse för bolagets överlevnad om kapitalbrist föreligger. I andra avseenden kan kontrollbalansräkningen inte mäta överlevnadsförmåga.²⁴

Så sent som 1987 angavs att kapitalbristreglerna syftade till att ingen skulle behöva riskera att göra affärer med ett bolag som har alltför svag ställning.²⁵ Att aktiekapitalet, som i dag inte anses utgöra ett borgenärsskydd, till viss del var förbrukat, var i SOU:n 1987 med andra ord synonymt med ”svag ekonomisk ställning”. Att med utgångspunkt i sufficiensprövningen uttala sig om bolagets ställning och eventuella behov av avveckling anser jag i dag inte vara möjligt.²⁶

Men utgör inte likvidationsplikten ändå ett visst skydd? Om man *for the sake of argument* betraktar likvidationsplikten som ett borgenärsskydd måste den under alla omständigheter ske skyndsamt.²⁷ Tiden från att kritisk kapitalbrist uppstår fram till att bolaget är likvidationspliktigt kan dock vara lång, cirka ett år. Från tidpunkten för kritisk kapitalbrist till dess att styrelsen har skäl att anta det samma bör några veckor kunna passera. Att genast upprätta kontrollbalansräkningen kan ta allt från några veckor upp till cirka två månader. Revisorsgranskningen bör kunna ta ytterligare tre veckor, sedan kallelsefristen på maximalt sex veckor. Efter första kontrollstämman åtta månader rådrumsfrist. Om det på andra kontrollstämman konstateras att kapitalbristen inte är läkt, ska ansökan om likvidation göras inom två veckor. Om skyddet av borgenärerna består i att de får möjlighet till utdelning i en tvångslikvidation som äger

²³ Prop. 2019/20:21, s. 10 f., Ds 2019:6, s. 5 f., 15 ff.

²⁴ Lindroos-Möll, Värdering vid upprättande av kontrollbalansräkning, s. 77 ff.

²⁵ SOU 1987:59, s. 144 f.

²⁶ Lindroos-Möll, Värdering i kontrollbalansräkning, i Karlsson-Tuula, H. Persson, Lindskoug (red.), Festskrift till Rolf Dotevall, s. 475.

²⁷ Jfr prop. 2000/01:150, s. 35.

rum ett år efter att signalen om ekonomiska²⁸ problem uppstått, är skyddet mycket svagt.²⁹

I förarbetena framhålls även att aktieägarna har ett intresse av att ”i tid bli varskodda om bolagets situation för att kunna överväga vilka åtgärder som lämpligen bör vidtas”.³⁰ Att betrakta kapitalbristreglerna som uppställda i aktieägarnas intresse, även kallat rådrumsintresset, blir dock motsägelsefullt. Den omständighet aktieägarna har behov att informeras om och få rådrum i förhållande till är just likvidationsplikten som är en del av kapitalbristreglerna. Att kapitalbristreglerna skulle vara ett skydd för aktieägarna blir ett cirkelresonemang, eftersom rådrummet i så fall är ett skydd mot kapitalbristreglerna själva (och mer exakt likvidationsplikten).³¹ Trots avskaffad likvidationsplikt skulle aktieägarna ha ett intresse av att hållas välinformerade. En reglering som primärt fokuserade på information till aktieägarna skulle vara mer i linje med konsolideringsdirektivets utformning.³²

Personligt betalningsansvar

Det personliga betalningsansvaret sticker ut internationellt. Enskilda borgenärer gynnas givetvis om styrelsen blir personligt betalningsansvarig, dock erhåller endast en viss del av borgenärerna detta skydd. Om en borgenär erhåller detta skydd blir ett utfall av slumpen, eftersom det inte på förhand går att veta om gäldenären kommer bryta mot kapitalbristreglerna.³³ Av de borgenärer som lidit skada i en konkurs är det endast de som har fordringar som uppstått under styrelsens medansvarsperiod som kan bli ersatta av styrelseledamöterna personligen.³⁴

²⁸ Som alltså inte nödvändigtvis behöver vara en signal om ekonomiska problem. Och om ekonomiska problem faktiskt föreligger, är redan hälften av eventuellt så lite som 25 000 kr redan förbrukat.

²⁹ Lindroos-Moll, Värdering vid upprättande av kontrollbalansräkning, s. 186, Lindroos-Moll, Värdering i kontrollbalansräkning, i Karlsson-Tuula, H. Persson, Lindskoug (red.), Festskrift till Rolf Dotevall, s. 475.

³⁰ Prop. 2000/01:150, s. 35.

³¹ Lindroos-Moll, Värdering i kontrollbalansräkning, i Karlsson-Tuula, H. Persson, Lindskoug (red.), Festskrift till Rolf Dotevall, s. 476.

³² Art. 58, Europaparlamentets och Rådets direktiv (EU) 2017/1132 av den 14 juni 2017, även kallat konsolideringsdirektivet.

³³ Verksamheten kan från första kontrollbalansräknings upprättande, fram till rättidig likvidation drivas på ett för borgenärerna skadligt sätt, utan att kapitalbristreglerna för den skall ge dem något skydd.

³⁴ Lindroos-Moll, Värdering vid upprättande av kontrollbalansräkning, s. 383.

I förarbetena anges tydligt att regelverket ska ha en handlingsdirigerande funktion och att avsikten inte primärt är att borgenärerna ska skyddas genom att eventuell skada repareras.³⁵ Medansvaret träffar den enskilde styrelseledamoten hårt. Min uppfattning är att ansvaret inte står i proportion till den handlingsdirigerande effekt som man enligt förarbetena vill uppnå.

I NJA 2020 s. 526 anges att "[e]n annan aspekt är att enskilda borgenärs möjligheter att få betalt för sina fordringar faktiskt ökar genom att de kan rikta sina krav inte bara mot bolaget utan även mot styrelsens ledamöter."³⁶ Adestam och Arvidsson menar att domen ger ett välkommet bidrag till hur medansvarsreglerna ska förstås, och att reglerna inte bara syftar till att skydda bolagsborgenärer som kollektiv utan även enskilda bolagsborgenärer.³⁷ Denna dom kan förenkla tillämpningen av kapitalbristreglerna i framtiden, men min ursprungliga kritik kvarstår.

Om en styrelseledamot eller vd när denne fullgör sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar bolaget ska skadan ersättas. Samma sak gäller när skadan tillfogas en aktieägare eller någon annan genom överträdelse av ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen.³⁸ Om medansvaret avskaffas skulle aktieägarna inte stå helt utan skydd, men det skulle krävas att det finns ett adekvat orsakssamband mellan styrelsens agerande och den uppkomna skadan. Avseende medansvar krävs inget sådant orsakssamband.

Följaktligen bör även det personliga betalningsansvaret avskaffas.

Avslutning

Samtidigt som kapitalbristreglernas är avsedda att skydda borgenärerna har kravet på lägsta aktiekapital i privata bolag sänkts till historiskt låga 25 000 kr. Detta möjliggör de facto för fler företagare att bedriva sin verksamhet i aktiebolagsform. Att samtidigt behålla de delvis invecklade och för företagen kostsamma kapitalbristreglerna

³⁵ Prop. 2000/01:150, s. 43, prop. 2012/13:65, s. 7, Lindskog, Kapitalbrist i aktiebolag, avsnitt 1.2.4, Johansson, Tvångslikvidation på grund av kapitalbrist, i Edlund m.fl. (red.), Festskrift till Stefan Lindskog, s. 348.

³⁶ HD:s domskäl, p. 10.

³⁷ Adestam, Arvidsson, Nytt prejudikat om tidpunkten för uppkomsten av en förpliktelse att ersätta rättegångskostnader vid tillämpning av medansvarsreglerna i 25 kap. ABL, JP Infonet, 24 aug 2020.

³⁸ 29 kap. 1 § ABL.

som i förläggningen kan innebära personligt betalningsansvar, trots att de inte längre kan innebära något egentligt borgenärsskydd, är motsägelsefullt. Eftersom aktiekapitalet ifrågasätts som borgenärsskydd måste även kapitalbristreglernas funktion som ett borgenärsskydd ifrågasättas. Krav på agerande från styrelsen på grund av minskande aktiekapital som i ett förarbete motiveras med borgenärsskydd blir helt enkelt mycket svårt att förstå syftet med om ett annat förarbete konstaterar att aktiekapitalet inte innebär något egentligt borgenärsskydd.³⁹

Det nyligen presenterade betänkandet av Rekonstruktionsutredningen innebär ett ypperligt tillfälle att sammanfoga insolvensrättsliga och aktiebolagsrättsliga regler på ett sätt som gynnar både enskilda företag och samhället.⁴⁰ Rekonstruktionsutredningen tycks innehålla kraftfulla förändringar på insolvensrättens område, men min uppfattning är att dessa bör kompletteras med betydligt fler förändringar i ABL än vad Rekonstruktionsutredningen föreslår.

Förändringar av kapitalbristreglerna har potential att förenkla för alla aktiebolag. Med utgångspunkt i de svårigheter som mikroföretag kan ha att följa reglerna, främst på grund av okunskap eller frånvaro av rådgivning, bör denna företagskategori vara särskilt gynnad av lagändringar. Att i detta sammanhang och på begränsat utrymme ge mer utförliga förslag är svårt. Kunskap på området finns exempelvis på landets lärosäten och inspiration till ny lagstiftning finns att hämta i såväl våra grannländer som i exempelvis USA.

³⁹ Lindroos-Moll, Värdering vid upprättande av kontrollbalansräkning, s. 363.

⁴⁰ SOU 2021:12, Andra chans för krisande företag – En ny lag om företagsrekonstruktion.

Underlagsrapport från Lars Pettersson

Förord

Denna studie är en underlagsrapport till utredningen ”Enklare regelverk för mikroföretagande och modernare bokföringslag” (dir. 2020:48). Utredningens syfte är att lämna förslag som kan stärka svensk konkurrenskraft genom att utveckla svensk regelgivning och förenkla för berörda mikroföretag samt ge bättre förutsättningar för fler jobb i fler och växande företag. I direktivet för den offentliga utredningen presenteras motiv till behovet av utredningen som också är vägledande för detta uppdrag. Detsamma gäller de avgränsningar som anges i direktivet för utredningen som gäller olika områden (arbetsmarknad- och skattelagstiftning) som är föremål för andra utredningar.

Studien knyter an till en särskild del av den offentliga utredningen om att *”lämna förslag till utformningen av en process för att löpande identifiera och hantera framtida förenklingsbehov för mikroföretag; exempelvis genom samråd med företag, systematiska analyser och utvärderingar av befintliga regelverk, eller andra metoder som utredaren bedömer lämpliga”*. Utredningsdirektivet anger att mikroföretag avser de minsta företagen, oavsett organisationsform. Europeiska kommissionen definierar mikroföretag som företag som har färre än tio anställda och som har en årlig omsättning som inte överstiger 2 miljoner euro Eur-Lex (2021).¹ Dessa förutsättningar fungerar som generell utgångspunkt och ram för denna underlagsrapport.

Utredaren för den offentliga utredning har som en del i uppdraget att *”identifiera vilka regelverk som är särskilt betungade för mikroföretag”*. I denna studie görs en utblick även mot denna fråga

¹ Definitionen utgår från kommissionens rekommendation från 2003 (K(2003) 1422) om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag. <https://eur-lex.europa.eu/eli/reco/2003/361/oj>.

i relation till tidigare forskning såväl som erfarenheter från andra länder. Frågan om huruvida och på vilket sätt som detta är möjligt att organisera och genomföra i praktiken är en grannliga utmaning. Detta innebär en inventering och förutsätter en analys och systematiskt arbete som inkluderar en volymmässigt mycket omfattande mängd lagar och regler som är ömsesidigt beroende av varandra. Ett sådant arbete behöver göras i särskild ordning, systematiskt och med en analysplan. Dessutom innebär utredningsuppdraget att vissa områden såsom arbetsmarknadsregler och skatteregler inte ingår i denna analys vilket innebär en begränsning inom ramen för detta uppdrag.

I den internationella utblicken görs ingen fullständig genomgång av respektive länders system. Ett antal länder beskrivs utifrån hur de fungerar och urvalet görs utifrån utredarens bedömning att det finns ett intresse utifrån svenska förutsättningar. Det är naturligt att se till hur frågor om regelbördan berörs i länder som svenska företag har handel med och/eller som kan vara konkurrenter till svenska företag. OECD rekommendationer bedöms exempelvis som betydelsefulla och tas i beaktande. En viktig fråga som präglar studien är hur ett systematiskt arbete lämpligen kan utformas som inkluderar analyser och utvärderingar av regelverk (och förslag om regelverk) i tidiga såväl som senare skeende med avseende på att genom förenklingar ge förutsättningar för konkurrenskraft och tillväxt i jobb och produktion i svenska mikroföretag.

Enklare regelverk för mikroföretag

Inledning

Lagar och regler är grundläggande för samhället och finns till för att människor, företag och organisationer/myndigheter ska kunna leva och verka tillsammans på ett bra sätt. Varje regel som finns ska svara mot ett klart och definierat syfte som motiverar dess existens. Finns inte sådant motiv är det rimligt att frågan ställs om regeln kan avlägsnas. En ekonomi där det finns regelgivning behöver därför på ett systematiskt sätt garantera att denna fråga adresseras vid utformning av regler som införs och att befintliga regler fortlöpande övervakas och utvärderas när de varit i bruk en tid. I ett sådant systematiskt arbete är samhällsekonomiska konsekvensanalyser centrala och motiverade att göra tillsammans med andra överväganden.

En regel innebär en anvisning om hur företag och hushåll ska utföra sina verksamheter och i samband med detta uppstår olika kostnader kopplat till att informera sig och följa reglerna. Det rör sig både om administrativa kostnader för företag och hushåll och om olika former av s.k. transaktionskostnader som påverkar förutsättningar för konkurrenskraft och dynamik i näringslivet. Exempel på olika kostnader som beror av hur lagar och regler utformas kan vara att företag måste söka information om hur regelverken ska efterlevas, att olika marknader (länder) har olika regelverk m.m. I den mån som dessa betingelser fungerar väl för mikroföretag kan vi också anta att de normalt är goda även för större företag. Därför finns det skäl till att en dylik systematisk utformning av samhälls-ekonomiska konsekvensanalyser kan utgå från mikroföretagens förutsättningar och att detta är en god indikation om "hälsan" också för näringslivet i övrigt.

För mindre företag kan konsekvenserna bli betungande. Ett mindre företag har färre anställda jämfört med stora företag och en given resurs i arbetstimmar blir då en större relativ kostnad för det lilla företaget jämfört med det stora företaget. Blir kostnader som lagar och regler genererar för stora kan det innebära att företag avstår från att utvärdera om det finns en möjlighet att starta eller utveckla en produktion genom att inträda och konkurrera på marknaden eller ej. Denna problematik kan gälla både med avseende på förväntade som faktiska kostnader.

Detta innebär att regler och olika former av kostnader för att de efterlevs såväl som att informera sig om dem är något som påverkar affärsvillkoren för företag och något som också behöver beaktas när lagar och regler utformas och implementeras. Regler och dess tillämpning ska följas upp utvärderas med avseende på samhälls-ekonomiska konsekvensanalyser i samband med exempelvis revision för att adressera frågan om de kan upphöra eller ej, eller behöver förändras. Det är också viktigt att ett system för regelgivning inkluderar att det löpande finns möjlighet att anmäla en regel som upplevs fungera på ett för samhället ofördelaktigt sätt.

För samhället är det motiverat att minimera kostnader kopplade till regler och dess efterlevnad när de påverkar produktion och sysselsättning på ett begränsande sätt. Desto större dessa kostnader blir, desto mer riskerar de att påverka (reducera) den ekonomiska aktiviteten i ekonomin genom försämrade konkurrens och lägre eko-

nomisk tillväxt som följd. Det är därför viktigt att underlagen till beslut om att införa lagar och regler inkluderar en analys som svarar på frågan om den förväntade nyttan är större än de förväntade kostnaderna för att de ska vara samhällsekonomiskt motiverat. Kostnader kan i detta sammanhang bero på hur regelverk utformas. När en regel eller lag införs är det viktigt att formuleringen är sådan att den uppfyller syftet på ett enkelt och effektivt sätt och minimerar den kostnad som företag (eller hushåll) kommer att uppleva. Lagar och regler bör också i möjligaste mån vara utformade på ett sådant sätt att de inte alltför ofta måste formuleras om eftersom det också kommer att innebära transaktionskostnader.

Inom EU finns en gemensam politik för små- och medelstora företag. Dessa företag utgör till sitt antal det stora flertalet av företag. Det finns olika kategoriseringar som förekommer i olika studier och i olika sammanhang. Europeiska kommissionen (2003; 2016) ger en rekommendation för sådan kategorisering av företag i följande storlekskategorier tillsammans med vägledning för dess användning: (1) mikroföretag med färre än 10 anställda, (2) små företag med 10–49 anställda och (3) medelstora företag med 50–249 anställda. Vi utgår från Europeiska kommissionens rekommendation och eftersom studien riktas mot mikroföretag är den därmed inriktad mot företag med färre än 10 anställda och normalt ska dessa företag ha en omsättning om maximalt 2 miljoner Euro om året för att betraktas som mikroföretag.

Denna studie tillhandahåller ett underlag till den statliga offentliga utredningen ”Enklare regelverk för mikroföretagande och modernare bokföringslag”. Utredningen har som en del i sitt uppdrag att *”lämna förslag till utformningen av en process för att löpande identifiera och hantera framtida förenklingsbehov för mikroföretag”*. Detta tolkas här som att ett systemperspektiv anslås. Den myndighet som i dag har i uppdrag att se till frågan om hur företag påverkas av regelgivning är Regelrådet som finns vid Tillväxtverket. Regelrådet som inrättades 2008 har till uppgift att *”granska och yttra sig över kvaliteten på konsekvensutredningar till författningsförslag som kan få effekter av betydelse för företag”* (Regelrådet, 2019).

Regelrådet kan i viss utsträckning jämföras med Lagrådet som har till uppgift att granska och yttra sig över lagförslag efter anmodan från regeringen eller ett riksdagsutskott. Lagrådet är i sitt arbete inriktat mot juridiska perspektiv om hur olika initiativ till ändringar

i grundlag som gäller tryck- och yttrandefriheten och förslag till lagar som berör enskilda människors fri- och rättigheter. Vidare ingår i Lagrådets arbete att se till personers personliga och ekonomiska förhållanden samt skyldigheter gentemot det allmänna. Med detta förstås att Regelrådet har ett annat fokus (mot regelutformning) och det finns också stor skillnad i vilka mandat och möjligheter till återremittering m.m. som finns. Lagrådet har ett starkare mandat jämfört med Regelrådet i många avseenden.

Att utveckla ett systematiskt arbetssätt med förenkling är något som länder ägnat sig åt under lång tid. I Europa finns ett utbyte om erfarenheter mellan länder inom nätverket RegWatchEurope (2019) som Sverige deltar i genom Regelrådet. Vidare finns exempelvis Europeiska kommissionens arbete med en strategi för små- och medelstora företag för ett hållbart och digitalt Europa (EU-kommissionen 2020). I dessa arbeten framhålls betydelsen av de små företagen för ekonomisk tillväxt och sysselsättning och detta inkluderar perspektiven om att minska ”regelbördan” och tillgänglighet till den gemensamma marknaden i Europa. Sedan finns också det arbete som OECD gör med en lång historik och förhållandevis stor mängd översiktsstudier på området som också omfattar rekommendationer.

I dessa arbeten som refereras ovan lyfts även motiv till att det finns ett systematiskt arbete på nationell nivå. Detta inkluderar (1) att det finns en oberoende tillsyn över beslut som fattas så att ekonomiska konsekvensbedömningar görs. (2) Att sådant arbete är evidensbaserat och involverar berörda intressenter och (3) organiseras på ett sätt som innebär ”ex-ante” utvärderingar som sedan följs upp med ”ex-post” utvärderingar och ”hälsokontroller”. Vidare lyfts betydelsen av att den (eller de) myndighet(-)er som har ansvar för detta arbete (4) har ett starkt mandat som självständiga och att (5) oberoende tillsyn utövas och praktiseras.

Regler, regelbörda och mikroföretagande

Denna utredning gör inte något anspråk på att presentera en allmängiltig definition av begreppet ”regler”. Med regleringar avser vi de lagar, anvisningar, föreskrifter och allmänna rekommendationer m.m. som statsmakten använder sig av för att ställa krav på

och påverka företag och hushåll i sitt agerande. Vidare definieras regelbörda som den *samlade samhällsekonomiska kostnaden* som en regel ger upphov till, vilket är i linje med ekonomisk teori på området.

Regleringar omfattar ett omfångsrikt antal olika instrument och verktyg som statsmakten har till sitt förfogande i syfte att styra företags och individers beteende och ofta är dessa kopplade till olika former av sanktionsmöjligheter. Enligt OECD (1997) kan offentliga regleringar definieras som:

(...) the diverse set of instruments that governments use to impose requirements on enterprises and citizens. Regulations include laws, formal and informal orders and subordinate rules issued by all levels of government, and rules issued by non-governmental or self-regulatory bodies to which government have delegated regulatory power. (OECD, 1997 s. 196).

Skatter utgör också ett viktigt styrinstrument, men betraktas normalt inte som en reglering. I denna utredning berörs inte skattelagstiftningen även om en skatt kan vara ett kostnadseffektivt alternativ till en reglering och generera samma resultat. Skatter såväl som frivilliga privata regler och normer kan vara alternativ till offentliga regleringar. Samma förutsättningar kan också gälla beräkningsmetoder och analysverktyg även om olika metoder kan vara alltför resurskrävande för att vara motiverade i samband med utveckling, uppföljning och utvärdering av mindre omfattande regleringar.

Regler är nödvändiga spelregler i ett samhälle

En del former av regler är viktiga för att ett samhälle ska fungera och en förutsättning i sig själv för ekonomisk utveckling och välfärd (se t.ex. Rodrik, m.fl., 2004). Dessa fundamentala regler kan liknas med ”spelets regler” och inkluderar formella regleringar och lagstiftning men även informella institutioner och sociala normer. Alla dessa regler och institutioner är viktiga för hur ett samhälle fungerar och bidrar till att skapa goda villkor för människors och företags beteenden (se t.ex. North 1991, 1994 och för översikt Balleisen och Moss (red.) 2010).

Exempel på viktiga grundläggande förutsättningar som haft en avgörande betydelse för den ekonomiska utvecklingen är den äganderätten samt kontrakts- och näringsfrihet. Dessa institutioner

kan sägas sänka transaktionskostnader effektivt och tillmäts ofta en stor betydelse för framväxten av det moderna samhället från den industriella revolutionen på 1800-talet och framåt (North 1991). Effektiva regler för företagande är nödvändiga för en välfungerande ekonomi och bidrar till ett rättssäkert samhälle i stort. Med effektiva regler avses här samhällets institutioner och regleringar *"the rules of the game in society"* enligt nobelpristagaren Douglas Norths (1991) definition. Friedrich Hayek (1973) gör i detta sammanhang en åtskillnad mellan lag (*"law"*) och lagstiftning (*"legislation"*). Med lag menas de grundläggande spelreglerna i ekonomin och med lagstiftning avses regleringar som syftar till att uppnå specifika mål. Det är främst lagstiftning och regleringar som förtjänar att i särskild ordning analyseras utifrån huruvida positiva effekter är större än kostnader.

Välstånd och tillväxt är något som åstadkommes både genom fundamentala regleringar som äganderätten, med betydelse för alla ekonomiska transaktioner, och med lagstiftning och regler som förser myndigheterna med styrmedel för att uppnå diverse sociala, miljörelaterade och ekonomiska mål. Regleringar är ett styrmedel med möjligheter att korrigera olika marknadsmisslyckanden, (även offentliga och politiska misslyckanden, se t.ex. Stigler, 1971, Posner, 1974) Syftet med regleringarna är att de ska kunna säkerställa att marknaden inte framkallar ett beteende eller resultat som står i motsats till det allmännas bästa.

I ett samhällsekonomiskt perspektiv finns det skäl att se till utformning av regler som styr genom att ställa krav och påverka företagen (och hushållens) agerande. Hur säkerställer samhället att en regel är motiverad Den moderna nationalekonomiska välfärdsteorin, som alltjämt är en viktig grund i samhällsekonomi, kan spåras tillbaka till mitten av 1800-talet i arbeten av Gossen (1854) och Jevons (1876). Teorin utgår från att välfärd kan ses som en "nytta" som invånarna i samhället realiserar genom konsumtion. Nyttofunktionen för samhället summerar sedan värdet av konsumtionen och en rimlig målsättning enligt denna teori är att samhället eftersträvar en så stor nytta som möjligt för sina invånare. Denna "nytta" kan också inkludera ett intertemporalt perspektiv så att den summeras över olika generationer och beaktar hur samhällets förmåga att generera "nytta" över tiden ingår i analysen.

En viktig fråga som får en normativ belysning inom national-ekonomins välfärdsteori är hur en marknadsekonomi fungerar med avseende på effektivitet. En sådan situation med samlad samhälls-ekonomisk effektivitet är etablerad när resursanvändning och produktion är koordinerad i enlighet med konsumenternas behov/efterfrågan och genomförs till lägsta möjliga kostnad. Samhälls-ekonomisk effektivitet infinner sig därmed när samhället åstadkommer största möjliga sammanlagda nytta med de samlade resurser som finns. Vi kan notera att vi i detta sammanhang inte ser till frågan om hur fördelningen av dessa nyttor är mellan olika delar av befolkningen.

Med utgångspunkt i välfärdsteorin finns det för ekonomer motiv till att regelverk övervägs om det finns s.k. marknadsmislyckanden, dvs. situationer när den fria (oreglerade) marknaden inte leder till en optimal resursanvändning i samhället. Marknadsmislyckanden kan uppträda på grund av olika typer av förutsättningar. I en mycket avskalad ekonomisk modell för hur marknader fungerar liknas interaktionen mellan konsumenter (efterfrågan) och företag (utbud) med en ”osynlig hand” styr koordinering via priser. Genom priserna uppfattar hushåll och företag signaler och fattar sina beslut om att producera eller köpa varor och tjänster. Finns all relevant information avspeglad i priserna så dessa visar både den resursuppföring och nytta som producenter och konsumenter upplever är det möjligt att etablera en teoretiskt effektiv fördelning av samhällets resurser, dvs. samhälls-ekonomisk effektivitet och maximerar samhällets välfärd.

Marknadsmislyckanden är förhållanden som gör att en fri marknad inte genererar en samhälls-ekonomisk effektiv allokering av resurserna. Dessa marknadsmislyckanden beror exempelvis på att all relevant information inte avspeglas i priset som etableras på marknaden. När marknadsmislyckanden är för handen innebär det att det kan finnas oönskade konsekvenser och påverkan på en tredje part (externa effekter) som inte syns i prisbildningen. Det kan också handla om att konkurrens inte finns på marknader med få dominerande säljare så att de i stället har möjlighet att utnyttja sin marknadsmakt och påverka priset så att det inte avspeglar produktionskostnaderna. Många produkter är s.k. kollektiva varor som innebär att många kan konsumera dem samtidigt och att det inte råder rivalitet eller exkluderbarhet. Med kollektiva varor kan det vara så att det finns risk att produktion uteblir om det inte finns ett

gemensamt ansvar i samhället att tillhandahålla dem (exempelvis brandförsvaret, polisväsende, m.m.). Ekonomer som gjort tidiga bidrag om frågor som rör marknadens resultat och är företrädare för välfärdsekonomi som Paul Samuelson och Arthur Pigou.

Eftersom efterlevnad av regler normalt innebär kostnader av olika slag för företagen (administrativa kostnader, direkta kostnader för regel efterlevnad, olika former av indirekta kostnader samt transaktionskostnader) finns perspektivet om att regler kan innebära begränsningar. Det kan också vara så att avsaknaden av regler innebär att marknader inte fungerar exempelvis på grund av problem med tillit mellan köpare och säljare m.m. När vi i denna studie ser till regelbörda för mikroföretag menar vi dess betydelse i vid mening i relation till benägenhet att starta och utveckla företag, entreprenörskap, näringslivsdynamik, utveckling av företagens produktivitet, sysselsättning och även betydelse för samhällets samlade ekonomiska tillväxt.

Vad är en samhällsekonomiskt motiverad regel?

Kostnaderna för att införa och tillämpa en regel ska ställas mot de samhällsekonomiska intäkter (nytta) som den ger upphov till. När nyttan är större än kostnaden är regeln samhällsekonomiskt motiverad. I de fall det finns flera alternativa regleringar eller andra möjligheter att lösa det aktuella problemet så bör det alternativ som är med största samhällsekonomiskt överskott väljas. Detta är grunden för samhällsekonomiskt effektiva regleringar (se t.ex. Eklund och Falkenhall, 2011 för översikt och referenser).

Det finns även goda skäl att proportionalitet tillämpas i samband med konsekvensanalyser, det vill säga analyser görs mer omfattande när mer betydande effekter förväntas. Detta moment bör ingå i en strukturerad process för konsekvensbedömning som inkluderar samrådsförfarande med intressenter. Samtidigt är det viktigt att det finns en tydlighet om vad som ska utvärderas. I vissa situationer är det kanske inte meningsfullt att utvärdera en enskild regel utan det är i stället nödvändigt att utvärdera ett helt regleringsområde eller flera regler samtidigt.

I samhällsekonomiska konsekvensutredningar ser vi normalt till effekter för den samlade ekonomin som en regel ger upphov till.

Detta är en utgångspunkt som ställer krav på den utredande funktionen att vara självständigt och arbeta med integritet. En sådan funktion måste kunna kombinera att både arbeta på ett sådant sätt att de är opåverkade av olika särintressen samtidigt som de har en förmåga att lyssna och ta emot synpunkter och frågor som artikuleras av företaget som berörs av en regel. Förmågan att kunna ta tillvara intresset för hela ekonomin, som även inkluderar hushåll, är av stor vikt för att därigenom kunna garantera objektivitet. När det gäller de minsta företagen, mikroföretagen, så är dessa på grund av just sin litenhet ofta svaga röster. Det finns därför skäl till att se till frågan hur mikroföretagens intressen tas till vara när det gäller exempelvis regelbördan.

Kostnader kopplade till regler inkluderar alla administrativa kostnader, åtgärds- och finansiella kostnader samt indirekta kostnader. Ofta finns även fördelningspolitiska effekter att beakta, vilka bör analyseras i särskild ordning. De samhällsekonomiska effekterna kan delas upp i två breda kategorier: direkta eller indirekta effekter. En direkt effekt uppstår i omedelbar anslutning till det problem/marknad som regleringen avser att åtgärda. Indirekta effekter kan i sin tur delas upp i två grupper, dels effekter som spiller över från den reglerade marknaden till andra marknader genom att företagens förädlingskedjor/utbyten är vertikala och horisontellt kopplad till varandra i, dels effekter som är dynamiska och innebär att regleringen påverkar utvecklingen över tid och i rummet (t.ex. innovationer). En fullständig konsekvensanalys förutsätter att alla dessa indirekta och direkta effekter identifieras och beräknas. I praktiken är detta svårt och framför allt de indirekta effekterna kan vara synnerligen svåra att identifiera ex-ante. I den ekonomiska litteraturen finns olika kategoriseringar av regelkostnader och regelbörda. En översikt av kategorier presenteras exempelvis i Tillväxtanalys (2010).

Regelbördan – svårfångade kostnader som drabbar mikroföretag

Samtidigt som det finns uppenbara syften och motiv till regler och därmed positiva effekter ska dessa också jämföras med i vilken mån de innebär direkta och/eller indirekta kostnader för företag, myndigheter, konsumenter och samhället. Till detta kommer effekter som kan bero på överlappande, dubblerande, inkonsekventa och

komplexa regler. När kostnaderna förenade med regler överstiger nyttan är det motiverat att tala om ineffektiva regler. Konsekvenserna kan innebära minskad eller begränsad konkurrens, lägre produktion eller produktivitet jämfört med vad som är möjligt, minskade investeringar och innovationer med en lägre ekonomisk tillväxt som följd vilket blir kostnader för samhället. En utblick mot litteraturen på området visar att svåridentifierade samhällsekonomiska kostnader kopplade till regler kan förväntas vara i form av 1) minskad dynamik och entreprenörskap, 2) välfärdsförluster som följd-begränsningar med avseende på konkurrenskraft samt 3) en negativ påverkan med avseende på återhållsamt inträde (entry) på olika marknader betingat av upplevda eller förväntade kostnader av regelbörda. Se t.ex. Braunerhjelm m.fl. (2015, 2019), Desai m.fl., (2020), Djankov m.fl., (2002, 2006) och Eklund och Lappi (2018) samt referenser där i.

När det finns flera alternativ att lösa ett samhällsproblem (flera alternativ till regleringar) blir konsekvensanalys vägledande genom att den reglering (alternativ) som resulterar i störst netto nytta är den som bör väljas. När flera alternativ finns för handen behöver dessa identifieras och rangordnas. Om det i detta sammanhang är så att kostnader för att genomföra en konsekvensutredning överstiger förväntade nyttan av en regel så ska regleringen inte övervägas. En regel som övervägs att införas ska alltid föregås av konsekvensutredning när det är motiverat utifrån en proportionalitetsansats annars bör den ej införas.

Det är möjligt att urskilja olika tendenser som kommer till uttryck i politiska beslut och initiativ för samhällsutvecklingen. Två sådana som har koppling till detta arbete är (1) å ena sidan att visualisera de små företagens betydelse för ekonomin, dess förnyelse och hur regelbördan spelar roll, (2) å andra sidan den tillväxt i lagar, regler, rekommendationer, standards etc. som alla företag behöver förhålla sig till. Tillväxtverket (2019) rapporterar i ”Delrapport kostnader 2019” hur myndigheten beräknar att administrativa kostnader kopplat till regler utvecklas. Enligt rapporter finns det olika former av relaterade kostnader som ökat samtidigt som andra minskat. Sammantaget beräknar Tillväxtverket att det finns en ökning i kostnader kopplat till regelbördan med omkring en miljard kronor per år över de senaste åren. Vi noterar att för vissa områden förefaller dessa kostnader vara mycket stora (Tillväxtverket noterar 7 områden där

de är särskilt stora) vilket vi också ser som motiv att göra mer utvecklade konsekvensbedömningar för dessa i enlighet med proportionalitetsprincipen. Målsättning om att de administrativa kostnaderna för företagen ska vara lägre 2020 jämfört med 2012 förefaller inte vara möjligt att nå enligt Tillväxtverket (2019), tvärtom handlar det om en ökning.

Regelbördan kan ses som en form av affärskostnader för företagen eftersom den förutsätter inhämtning av kunskap om regler och hur de ska förhålla sig till reglerna oavsett om företaget säljer få eller många enheter. Till den del blir detta en form av kostnad som kan vara ganska oberoende till volymen som ett företag producerar och säljer. Givet att ett företag överväger att producera och sälja en produkt finns det regler som det är nödvändigt att inhämta information om vilket innebär en form av uppstartkostnad. Sedan kan det också finnas mer rörliga kostnader i form av exempelvis administrativa kostnader som följer med varje producerad och/eller såld enhet. Att en del av kostnaden är fast innebär också att bördan av dessa regelkostnader blir större för ett litet företag jämfört med ett stort eftersom arbetsbelastningen kan vara en given resurs i form av arbetstimmar som då också utgör en större andel av företagets samlade arbetstid i det lilla mikroföretaget jämfört med ett stort företag. Regelkostnader kan även skapa relativt stora hinder för mikroföretag att nå ut på internationella marknader, vilket då skapar tillväxthinder.

Samtidigt som frågan om regleringars påverkan på ekonomin är något som varit känt länge är det ändå så att kunskaper om dessa effekter begränsade. Sverige har fått kritik vid olika tillfällen (se exempelvis OECD 2010; 2015) om brister kopplat till såväl ex-ante som ex-postutvärderingar av regler. I den internationella översyn som redovisas senare framgår att Sverige inte placerar sig i topp när det gäller dessa jämförelser. Exempel finns också från inhemska myndigheter som Transportstyrelsen (2016) som konstaterar att ”centrala delar som behövs för att göra en samhällsekonomisk analys saknas” när de noterar brister kopplat till konsekvensutredningar. Något som lyfts fram är behovet av evidensbaserade problembeskrivningar som saknas i nästan alla dessa utredningar (90 procent av utredningarna). Vanligtvis saknas också utredningar om alternativ till reglering (Transportstyrelsen, 2016).

Regelrådet redovisar i sina årsrapporter (2016; 2017; 2018; 2019) en översikt för utfallen av sina yttranden och det framgår att cirka 50 procent (med variation mellan typer av myndigheter och organisationer) av konsekvensutredningar som görs inte lever upp till de krav som ställs. I årsrapporten för 2019 från Regelrådet säger sig rådets ordförande – Elisabeth Thand Ringqvist – vara bekymrad över att en majoritet av konsekvensutredningar som kommer från kommittéer inte är av godtagbar kvalitet. Det framstår tydligt att det finns en betydande förbättringspotential på regleringsområdet.

Något som Europeiska Kommissionen lyfter fram är att skillnader i lagar och regler som beror på nationella förhållanden kan riskera att hämma den inre marknaden. Inte minst kan sådana skillnader göra att det för små företag framstår som oattraktivt att verka på någon annan marknad, i ett annat land, än det egna. Förväntan om sådana kostnader kan innebära att företag väljer bort möjligheten att pröva ett inträde och kommer därmed också att fungera som en begränsning för konkurrens. Ett gemensamt regelverk inom EU-området som innebär samma förutsättningar i alla medlemsländer är ett sätt att ge goda förutsättningar på den inre marknaden. Att regler är just gemensamma och att inte olika länder har olika regler är centralt för konkurrensvillkoren på den inre marknaden. Om och när enskilda länder ställer egna krav, och inte sällan tillämpar strängare krav jämfört med de gemensamma begränsas konkurrensförutsättningarna på den inre marknaden. Frågan om överimplementering som detta handlar om är något som förtjänar mer uppmärksamhet i konsekvensanalyser av regler. En central fråga att analysera är de effekter som uppstår när svenska regler innebär överimplementering av EU-regler.

Överimplementering är något som Europeiska kommissionen adresserar och som företrädare för svenska företag uttrycker som mycket problematiskt. Dessa perspektiv och relaterade förhållanden lyfts fram i förarbetena som nu pågår till den gemensamma europeiska politik för små och medelstora företag. Med detta förstås också att dessa perspektiv i många avseenden är väsentlig för de mindre företagen. Dessutom finns frågan om näringslivets dynamik och betydelsen av indirekta effekter i detta sammanhang. Detta är något som bekräftas av exempelvis Tillväxtanalys (2010) som bl.a. finner att de samhällsekonomiska effekterna av regler är ansevärd och att de negativa indirekta effekterna på ekonomin är betydande.

I en analys finner Arnold m.fl. (2011) att s.k. produktmarknadsregleringar påverkar konkurrenstrycket, resursallokering och produktivitetstillväxten negativt. Vidare bekräftar Desai m.fl. (2020) i en empirisk studie av ett tvärsnitt av länder och företag i en panelstudie att produktmarknadsregleringar har en negativ effekt på konkurrenstrycket, vilket resulterar i välfärdsförluster. Huvudslutsatsen från dessa studier är att de indirekta och sekundära effekterna av regleringar är ansevärd och något som normalt underskattas. Dessa perspektiv förefaller viktiga att de ingår i underlag om effektiv regleringsprocess.

En annan slutsats som en genomläsning av dessa studier resulterar i är att mikroföretagen i ekonomin kan fungera som god indikator på förutsättningarna i hela ekonomin för frågor som rör regelkostnader. Detta är ett resonemang som kan sägas genomsyra Världsbankens mångåriga ”Cost of Doing Business” projekt (Se t.ex. Världsbanken 2020). Eftersom de minsta företagen också kan antas vara de som påverkas mest av regler med avseende relativ kostnadsbörda kopplat till efterlevnad av regler så kan vi också anta att om förutsättningarna är goda för mikroföretagen är de det också för de större företagen.

Ytterligare en slutsats är att det är av stor betydelse att det i en ekonomi där statsmakten tillämpar regler också finns ett systematiskt tillvägagångssätt för att inte bara se till efterlevnaden av de samma utan också att regler som tillämpas är ändamålsenliga och samhällsekonomiskt effektiva. Detta rymmer perspektiv om utvärderingar ex-ante såväl som ex-post, och även möjlighet att när det är påkallat kunna adressera en fråga om att det kan finnas brister i utformningen av en regel. Ex-ante perspektivet handlar främst om att se till frågan att regler som introduceras är samhällsekonomiskt motiverade, att nationella regelverk är förenliga med EU:s. Ex-post utvärderingar bör av naturliga skäl vara inriktad mot frågor som rör observerat utfall av en regel och dess tillämpning. Ett perspektiv av detta är att en regel införs vid en viss given tidpunkt och det kan vara så att förutsättningar förändras med tiden så att revideringar är motiverade eller att regeln inte längre behövs osv. Att systematiskt göra uppföljning i form av ex-post analyser kan ge förutsättningar att begränsa risker för strukturella problem med ineffektiva regler.

Rambetingelser

Beräkning och analys av konsekvenserna av regleringar utgör ett komplext problem. Regler innebär beslut av statsmakten om att enskilda personers eller företags beteende påverkas och utformning av dessa regler kommer att ge olika former av kostnader när de ska följas. Regleringsprocessen i Sverige sker i ”kedjor” där riksdagen stiftar lagar, regeringen ger ut förordningar och myndigheter ger ut föreskrifter och rekommendationer. Till detta kommer även exempelvis regleringar som följer av svenska EU-medlemskapet. Sverige har med andra ord flera nivåer i sitt styrsystem som bidrar till denna komplexitet. Samhällsekonomiskt effektiva regleringar förutsätter att regleringsprocessen fungerar väl i samtliga nivåer och att konsekvensanalyser genomförs i rätt skede och i lämplig omfattning och i förekommande fall måste beakta både de olika nivåerna och hur olika områden med regleringar påverkar varandra.

Eftersom orsakssambanden kan antas vara komplexa finns också normalt flera alternativa angreppssätt. Vi kan belysa detta genom ett exempel med trafiksäkerhet hämtat från Tillväxtanalys (2010). Trafiksäkerheten påverkas av, hastighetsbegränsningar, utformningen av vägar, vilka körkortskrav som ställs på förare, vilken typ av fordon och hur säkert detta är konstruerat. Om de reglerande myndigheter vill reducera de negativa effekterna av trafikolyckor kan det göras genom att reglera alla ovan nämnda faktorer som har betydelse för olycksrisken; skärpa kraven för körkort, införa lägre hastighetsbegränsning, trafiksäkerheten på fordonen kan höjas med olika regleringar (bälteskrav, krockkuddar osv.). Frågan som regleraren bör ställa sig då är vilka åtgärder som kostnadseffektivt minskar trafikskadorna. Vanligen är samhället inte redo att öka trafiksäkerheten till varje pris, vissa åtgärder är kanske helt enkelt alltför kostsamma och opraktiska för att vara aktuella. Detta exempel illustrerar även att kostnaderna för en reglering många gånger kan bero på hur snabbt den implementeras.

Från samhällets och medborgarnas perspektiv är det eftersträvanvärt att finna metoder för att identifiera de åtgärder som minskar trafikskadorna till lägsta möjliga kostnad. Det kan ibland också vara så att problem åtgärdas om de knappa resurserna läggs på ett helt annat område (exempelvis olika alternativ till resande med bil). Med detta kan konstateras att regleringar har olika särskiljande

drag som innebär en utmaning för den eller de organisationer som arbetar med konsekvensutvärderingar nämligen att: 1) målsättningar och problemidentifieringen är inte alltid helt klara och 2) det är svårt att sätta monetära värden på effekterna.

Regelrådet inrättades 2008 och är den organisation som i dag har till uppgift att yttra sig om konsekvensanalyser av författningsförslag som kan få betydelse för företag, dvs. de arbetar med ex-ante-frågor. Regelrådet finns inom Tillväxtverket som ett särskilt beslutsorgan som ansvarar för sina egna beslut. Rådet består av fyra ledamöter samt en ordförande som alla utses av regeringen baserat på att de besitter god kunskap om regelförenklingsfrågor. Om ett författningsförslag kan få effekter av betydelse för företag ska aktuellt departement respektive myndighet skicka förslaget och den tillhörande konsekvensutredningen till Regelrådet. Detta innebär att Regelrådet inte gör egna konsekvensutredningen utan tar endast ställning till och yttrar sig om det underlag som sänds till rådet. Regelrådets verksamhet regleras i förordning (2007:1244) om konsekvensanalys vid regelgivning. När eller om ett författningsförslag bedöms kunna få effekter som har betydelse för företag ska aktuellt departement eller myndighet skicka förslaget om författningsutformning med konsekvensutredningen till Regelrådet. Den regelgivande organisationen har emellertid att själv ta ställning till bedömningen om det saknas skäl att genomföra sådan bedömning (5 § förordning 2007:1244). Regelrådet är en konsultativ organisation utan mandat att stoppa konsekvensutredningar som inte uppfyller förordningens krav.

Förordning (2007:1244) anger vad en konsekvensutredning ska innehålla (6 §) och även vilka effekter som i övrigt ska beskrivas (7 §). Enligt (9 §) i denna förordning framgår också att myndighet som beslutar om en föreskrift först kan inhämta regelrådets yttrande med hänvisning till förordningen (2011:118) om myndigheters inhämtande av yttrande från regelrådet och om regeringens medgivande till beslut i vissa föreskrifter enligt förordning (2014:570) om regeringens medgivande till beslut om vissa föreskrifter. Vidare anges i 10–11 §§ att aktuell myndighet ska följa upp konsekvenser av sina föreskrifter och allmänna råd samt att Tillväxtverket och Ekonomistyrningsverket ska svara för metodutveckling, rådgivning och utbildning kopplat till förordningen (Förordning, 2014:571).

I sin årsrapport redovisar Regelrådet (2020) resultatet av sin verksamhet. 2019 inkom 311 remisser varav hälften besvarades med kanslisvar och hälften med yttrande. I de fall som yttranden presenterades uppfyllde omkring tvåtredjedelar de krav som stipuleras i 6–7 §§ i förordning (2007:1244). Kvaliteten med avseende på hur dessa krav uppfylldes varierade mellan olika organisationer som inkom med remisser. Förvaltningsmyndigheternas remisser var de som hade störst andel som motsvarade nämnda krav (77 procent) medan övriga som skickade in remisser till Regelrådet (offentliga utredningar, myndighetsrapporter och Regeringskansliet) hade mellan 60 och 40 procent remisser som inte motsvarade kraven som ställs i 6–7 §§ enligt yttranden från Regelrådet. Vi kan konstatera att en stor andel av remisserna inte uppfyllde de krav som ställs med avseende på konsekvensanalyser i samband med att regler introduceras. Vidare konstateras att enligt förordning (2007:1244) finns inte någon möjlighet om återremittering säkerställt eller om tidpunkt för när remiss ska sändas till Regelrådet. Remiss kan exempelvis skickas till Regelrådet i samband med att ett utredningsarbete är avslutat och det kan då vara så att det inte finns tydlig mottagare av ett remissvar och förfarande för återremittering.

När det gäller lagstiftning finns sedan 2010 en grundlagsfäst uppgift för Riksdagens utskott att följa upp och utvärdera sina beslut. Detta uttryckts i regeringsförordningen (RF 4 kap. 8) som *”varje utskott följer upp och utvärderar riksdagsbeslut inom utskottets ämnesområde”*. Det finns en logik i att Riksdagens utskott har denna uppgift som också uttrycks i Regeringsformens inledande kapitel om statsskicket grunder där det framgår att *”Riksdagen granskar rikets styrelse och förvaltning”* (RF 1 kap. 4 §).

En myndighet som har uppdrag om revision och uppföljning är Riksrevisionen som kan ses som ett alternativ till en fristående myndighet med vana att hantera den typ av frågeställningar som en konsekvensanalys innebär inklusive ex-post analyser. Riksrevisionen väljer själva vilka områden de vill granska inom ramen för sin effektivitetsrevision och det är riksrevisorerna som fattar beslut om detta. Myndigheten har således ett intressant mandat med starkt oberoende men verksamheten garanterar i dag inte att granskning görs med avseende på samhällsekonomiska konsekvenser och samhällsekonomisk effektivitet men myndigheten adresserar frågor om

effektivitet och exempelvis enkelhet att starta företag (Riksrevisionen, 2019).

Det kan noteras att det finns olika åsikter om huruvida denna form av granskning av regleringar som utskotten svarar för bör vara något som görs inom den politiska sfären som Riksdagen utgör eller om det bör vara något som en organisation fristående från Riksdagen ska utföra. Eftersom ett utvärderingsperspektiv anslås i denna studie är det logiskt att denna form av granskning ska göras av en oberoende och fristående organisation i förhållande till den som äger regelverket.

Förutom att Regelrådet finns kopplat till Tillväxtverket har myndigheten också ett bredare uppdrag som uttrycks i regleringsbrevet med avseende på myndighetens mål. Detta formuleras i ändringsbeslut 2020-12-17 till myndigheten Tillväxtverket och i förordning (2009:145) samt med instruktion för Tillväxtverket om ambitioner för regional utveckling med utgångspunkt i tillämpningsföreskrifter för Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1303/2013 Europa 2020-strategin. Tillväxtverkets uppdrag innebär att myndigheten på olika sätt arbetar med frågor som rör förenkling av regler för företag i Sverige. Det handlar exempelvis om enkätanalyser som görs återkommande där myndigheten ställer frågor till företag om vad de upplever som hinder för tillväxt och utveckling. I exempelvis publikationen *"Förenkla för företagen"* (Tillväxtverket, 2018) uttrycker företagen som svarat (cirka 10 000 företag) att de upplever regler som ett växande hinder för sin tillväxt inte minst när det handlar om regler som rör arbetsmarknad och skatter (som inte ingår i detta uppdrag). Undersökningen *"Företagens villkor och verklighet"* (Tillväxtverket 2017 och 2020b) visar också nöjdheten i kontakterna med offentliga aktörer kan ses om en begränsning och digitaliseringen sannolikt kan erbjuda möjligheter att förenkla myndighetskontakter.

Lagstiftningen som reglerar konsekvensutredning i samband med regelgivning innehåller många av de komponenter som ett regel förslag ska underkastas för att avgöra om förslaget är samhälls-ekonomiskt motiverat. I synnerhet så innehåller förordningen krav som kan ha betydelse för företag, entreprenörer och näringslivsdynamik. Exempelvis ska särskild hänsyn tas till småföretag i samband med regelgivning. Detta är sannolikt inte ett huvudsakligt problem i sammanhanget utan vad som snarare är en brist är syste-

matisk helhet (ex-ante, ex-post analyser och löpande möjlighet att anmäla behov av analys) avseende konsekvensanalyser och själva tillämpningen av lagsstiftningen. Dessutom finns det utrymme för förbättringar och förstärkningar när det gäller övervakande och utvärderande organisationers mandat och ansvar.

De krav som ställs förefaller vara mer av administrativ natur än krav på analysinnehåll och kvalitet. Stocken av regleringar består av en synnerligen heterogen massa enskilda regleringar som inte på något enkelt sätt kan reduceras till ett få analyserbara dimensioner. Mot denna bakgrund blir också de övervakande organisationernas kompetens inom rättsekonomi och inte minst nationalekonomi viktiga dimensioner i de miljöer som ansvarar för arbetet. Detta handlar både om numerär av analytiker och att det finns en stark forskningsanknytning för metodfrågor såväl som analysarbete. Ramverk som finns i dag har inte ett tydligt samlat systematiskt angreppssätt. Det finns en uppdelning på olika organisationer men att koordinering av systematiken kan vara begränsad. Detta har också potential att utvecklas och det förefaller vara önskvärt att det finns flera organisationer som arbetar med frågan för att garantera pluralism och att effektiv miljö för granskning och utbyte av erfarenheter.

Internationell utblick

Internationellt pågår ett omfattande arbete med att förbättra regelgivningen och Sverige kan ta lärdom av erfarenheter och kunskap från andra länder. OECD har under lång tid bedrivit ett systematiskt arbete med att både mäta kvalitet på regelverk (produkt- och faktormarknadsregleringar) och jämföra institutionella strukturer mellan länder. Detta arbete innebär också att OECD (2012) identifierar "*best practice*" avseende exempelvis konsekvensutredningar (eng. Regulatory Impact Assessments, RIA).

OECD:s rekommendationer

God internationell praxis kan sägas följa de principer som beskrivs i avsnitt 1.1 ovan. OECD har även presenterat riktlinjer för vad som anses vara en god praxis och organisation ("*god governance structure*") för regelöversyn och granskning. Dessa riktlinjer finns i

”*Recommendation of the council, on regulatory policy and governance*” (OECD 2012)². OECD:s kommitte för politik för regelverksutformning (”Regulatory Policy Committee”) har som uttalad målsättning att stödja medlemsländer i att stärka kapaciteten och kvalitén på regelgivning samt förmågan att genomföra reformer/regelförändring. OECD (2012) har utfärdat 12 övergripande rekommendationer som i sin tur rymmer mer detaljerade anvisningar. Nedan återges de övergripande rekommendationerna med hänvisning till detaljer som är av särskilt intresse för Sverige. Läsare hänvisas till OECD (2012) för en mer detaljerad översikt.

1. *Commit at the highest political level to an explicit whole-of-government policy for regulatory quality. The policy should have clear objectives and frameworks for implementation to ensure that, if regulation is used, the economic, social and environmental benefits justify the costs, distributional effects are considered and the net benefits are maximized.*

Rekommendationen inkluderar därmed att en *policycykel* utformas som inkluderar såväl ex-ante som ex-post med avseende på samhällsekonomiska konsekvensanalyser och utvärderingar för regelverk. OECD framhåller betydelse av att cykeln hänger samman och att både ex-ante och ex-post utvärderingar genomförs inom ramen för en systematisk ansats (”*regulatory management system*”). OECD observerar att få länder – inklusive Sverige – har väl utvecklade system för ex-post uppföljning/utvärdering och att det även gäller systematiskt arbete för den samlade stocken av regleringar. OECD fäster uppmärksamheten på betydelsen av en integrerad ansats som inkluderar alla nivåer av politiken vilket uttrycks i OECD (2012).

1. *Adhere to principles of open government, including transparency and participation in the regulatory process to ensure that regulation serves the public interest and is informed by the legitimate needs of those interested in and affected by regulation. This includes providing meaningful opportunities (including online) for the public to contribute to the process of preparing draft regulatory*

² OECD har ett mycket omfattande material god praxis avseende regelgivning (OECD Best Practice Principles For Regulatory Policy). Denna serie inkluderar bland annat rekommendationer avseende översyn av stocken av regleringar (OECD, 2020a), behovet av att ha en ”one-stop shop” för företag och medborgare (2020b) samt vägledning till konsekvensutredningar (OECD, 2020c).

proposals and to the quality of the supporting analysis. Governments should ensure that regulations are comprehensible and clear and that parties can easily understand their rights and obligations.

Som en del av sina rekommendationer förordar OECD en öppen och tydlig konsultations/samrådsprocess med allmänhet, företag och berörda intressenter. OECD betonar betydelsen av att samråd initieras i tidigt skede.

2. *Establish mechanisms and institutions to actively provide oversight of regulatory policy procedures and goals, support and implement regulatory policy, and thereby foster regulatory quality.*

OECD (2012) rekommenderar också att en övervaknings- och granskningsfunktion placeras centralt inom statsförvaltningen, men att lösningarna måste anpassas till varje enskilt land baserat på ländernas inhemska institutionella förutsättningar. Rekommendationerna innebär vidare att denna/dessa instans/er ges mandat att återremittera förslag vars konsekvensutredningar är av undermålig kvalitet samt att dessa bedömningar görs på ett sätt som garanterar att de är oberoende i förhållande till politiken. De institutionella arrangemangen bör även enligt OECD ha en koordinerande funktion som samordnar regleringsarbetet över olika delar av statsförvaltningen, samt en funktion för att utbilda och rådge i fråga om konsekvensanalyser. För att hela ”policycykeln” ska fungera effektivt krävs alla dessa komponenter.

3. *Integrate Regulatory Impact Assessment (RIA) into the early stages of the policy process for the formulation of new regulatory proposals. Clearly identify policy goals and evaluate if regulation is necessary and how it can be most effective and efficient in achieving those goals. Consider means other than regulation and identify the tradeoffs of the different approaches analysed to identify the best approach.*

Denna rekommendation inkluderar att ex-ante analyser ska stå i proportion till den föreslagna regleringen och inkludera samhälls-ekonomisk bedömning. Bland dessa rekommendationer noterar utredningen att reglers effekter på små och medelstora företag ska

tas i särskilt beaktande (dvs. i linje med svenska förordningen 2007:1244).

4. *Conduct systematic programme reviews of the stock of significant regulation against clearly defined policy goals, including consideration of costs and benefits, to ensure that regulations remain up to date, cost-justified, cost-effective and consistent and delivers the intended policy objectives.*

Denna rekommendation av OECD innebär att en instruktion för hur översikt och utvärdering görs och ska både kunna beakta hur målsättningar för politik utformas och att regleringar är tidsenliga eller i linje med de behov som samhällsutvecklingen innebär. Samhällsekonomiska konsekvensanalyser ska enligt denna rekommendation även systematiskt tillämpas för att utvärdera stocken av regleringar. Den systematiska översynen bör även använda sig av kvalitativa och kvantitativa målsättningar för att minska den samlade regelbördan för såväl företag som för medborgare.

5. *Regularly publish reports on the performance of regulatory policy and reform programmes and the public authorities applying the regulations. Such reports should also include information on how regulatory tools such as Regulatory Impact Assessment (RIA), public consultation practices and reviews of existing regulations are functioning in practice.*

Rekommendationen fäster uppmärksamhet på informationsdelning av de erfarenheter som förvärvas genom uppföljningar och utvärderingar, och detta gäller även det praktiska arbetet kopplat till dessa verksamheter.

6. *Develop a consistent policy covering the role and functions of regulatory agencies in order to provide greater confidence that regulatory decisions are made on an objective, impartial and consistent basis, without conflict of interest, bias or improper influence.*

En hög grad av oberoende krävs enligt OECD för att säkerställa detta.

7. *Ensure the effectiveness of systems for the review of the legality and procedural fairness of regulations, and of decisions made by bodies empowered to issue regulatory sanctions. Ensure that citizens and businesses have access to these systems of review at reasonable cost and receive decisions in a timely manner.*

En viktig förutsättning för varje regelgivande organisation är den tillit som finns i samhället för politiken och för att beslut fattas på objektiva och sakliga grunder. Båda rekommendationer 7 och 8 ovan utgår från frågan om tillit och inkluderar även att informationen om uppföljningar och utvärderingar finns fritt tillgängliga för den som efterfrågar underlagen.

8. *As appropriate apply risk assessment, risk management, and risk communication strategies to the design and implementation of regulations to ensure that regulation is targeted and effective. Regulators should assess how regulations will be given effect and should design responsive implementation and enforcement strategies.*

Rekommendationen uppmärksammar att varje regelgivning bör utgå från den effekt som den syftar till att uppnå. Detta är en viktig utgångspunkt för frågan om ett aktuellt förslag eller en utformning är det mest effektiva sättet att nå ett önskvärt mål.

9. *Where appropriate promote regulatory coherence through co-ordination mechanisms between the supra national, the national and sub-national levels of government. Identify cross cutting regulatory issues at all levels of government, to promote coherence between regulatory approaches and avoid duplication or conflict of regulations.*

Regelgivning som riktas mot ett och samma fenomen i olika länder förtjänar att ses utifrån ett internationellt perspektiv. Olika utformning av regler kan annars innebära handelshinder och begränsningar för integration mellan nationella och regionala marknader. Gemensamma regelverk kan exempelvis ha stor betydelse för den inre marknaden inom EU.

10. *Foster the development of regulatory management capacity and performance at sub national levels of government.*

Rekommendation 11 inbegriper frågor som rör enhetlig och effektiv regeltillämpning mellan regioner. I detta sammanhang noteras att det finns betydande skillnader i hur företag upplever regeltillämpningen (se Tillväxtverkets rapport om Företagens villkor och verklighet, 2020b), vilket kan påverka förutsättningar för företagande och entreprenörskap.

11. In developing regulatory measures, give consideration to all relevant international standards and frameworks for co-operation in the same field and, where appropriate, their likely effects on parties outside the jurisdiction.

Denna rekommendation har särskild bäring på Sveriges arbete med att implementera EU-lagstiftning.

Sverige i jämförelse med andra länder

I en internationell jämförelse med utgångspunkt i ovan beskrivna principer har Sverige väl utvecklade institutionella strukturer³, men det finns utrymme för förbättringar inom i stort sett alla delar av regleringscykeln. I detta avsnitt fokuserar vi främst på de institutionella lösningar som andra länder har valt. För god praxis avseende beräkningsstöd hänvisar vi läsaren till avsnitt 1.5. Denna internationella utblick gör inte anspråk på att vara heltäckande utan syftet är att peka på specifika områden där Sverige möjligen kan ta lärdom av andra länder. I en genomgång av kvalitén på regelgivnings- och utvärderingsprocessen anger OECD (2015) ett antal områden i Sverige med förbättringspotential. Sverige intar exempelvis rank 20 av 33 länder i fråga om hur olika intressenter engageras i regleringsprocessen, rank 18 av 33 i fråga om konsekvensanalyser samt 8 av 33 i fråga om ex-post utvärderingar. Detta får ses som en tydlig indikation om att Sverige kan lära sig av andra länder, samtidigt som det bör noteras att denna typ av internationell jämförelse är svår. För en uppdaterad analys hänvisar vi läsaren till OECD (2018). Vi kon-

³ Världsbanken jämför kvalitén på regelverk utifrån hur väl dessa fungerar för företag och näringsliv. I denna genomgång rankas Sverige 10 av 190 länder i fråga om "ease of doing business". Detta är en totalranking baserat på ett stort antal indikatorer. För detaljer se Världsbanken (2020). För problematisering och områden där regelverk kan förbättras se Eklund och Thulin red. (2020). Se även Världsbankens Sverige rapport (2014).

staterar att Sverige intar en medelposition rörande flertalet av de olika mått på regelgivning som OECD sammanställer.

Baserat på en omfattande översyn av det svenska systemet har OECD utfärdat ett antal rekommendationer för möjligheter att stärka arbetet för bättre regelgivning (OECD, 2010). Av OECD:s dokumentation framgår att en majoritet av tillsynsorganen som analyserar och säkerställer kvaliteten på regleringar återfinnes antingen centralt inom regeringen eller vid något av departementen med särskild ekonomisk och juridisk expertis. Men OECD påpekar att det finns en betydande variation i underlaget och att även andra instanser är involverade i granskningen av regler. Verktygen som dessa granskande instanser har för att påverkar kvaliteten på regleringar varierar från ”mjuka” till ”hårda”. De mjukare formerna innebär en rådgivande funktion och återkoppling på regleringsförslag utan att detta resulterar i en formell process för att revidera regel-förslaget. I vissa länder finns ”hårda” stoppfunktioner som innebär att tillsynsinstansen kan stoppa regelförslag om de bedömer att kvaliteten på regleringsförslagen inte är säkerställd. Det kan t.ex. basera sig på en bedömning att konsekvensutredningarna är av otillfredsställande kvalitet. I sammanhanget noteras att Regelrådet har en mindre central placering än vad som är fallet i många andra länder (se OECD, 2018) och får anses kännetecknas som en mjuk funktion.

Skillnader i mandat och central placering av övervakande organisation

Även om merparten av OECD länderna har någon form av instans som är ansvarig för att koordinera och granska nya regler så finns det dock betydande skillnader i fråga om hur starkt mandatet är och även hur centralt placerade dessa instanser är. Länder har även valt att placera olika funktioner inom olika delar av statsförvaltningen. Detta kan i viss mån förmodas återspegla hur politiskt prioriterad regelförenklingsfrågan är.

OECD (2018) konstaterar i detta sammanhang att stocken av regleringar är betydligt större än inflödet av nya regleringar, vilket gör ex-post utvärderingar kritiskt viktiga för att säkerställa att regleringar är ändamålsenliga och inte utgör en börda för företag som innebär kostnader som inte är samhällsekonomiskt motiverade. Trots detta har det enligt OECD endast skett en marginell ökning

av länder som formaliserat kraven på att utveckla metoder för systematiska ex-post utvärderingar.

För att förbättra uppföljningen av regler understryker OECD (2018 samt 2020) vikten av att: 1) intressenter ("stakeholders") engageras för att ge återkoppling om hur regleringar kan förbättras; 2) att uppföljningsarbetet bygger på väl genomförda konsekvensutredningar där alternativa regleringar/tillvägagångssätt utvärderas; 3) ex-post utvärdering genomförs som följer upp och utvärderar huruvida det avsedda målet uppnås.

I presentationen nedan ges en översikt med exempel från enskilda länder. Genomgången gör inte anspråk på att vara heltäckande utan syftar till att ge vägledning till olika komponenter av regelgivnings-systemet som Sverige kan ta lärdom från.

USA:s system för regelgivning

I flera länder har de institutioner som ansvarar för analys och utvärdering fått ett starkare mandat än vad regelrådet har i Sverige. I USA har exempelvis "*Office for Information and Regulatory Affairs*" (OIRA), som ansvarar för granskningen av kvaliteten på konsekvensanalyserna mandat att stoppa en reglering om de bedömer att analysen är felaktig eller är av undermålig kvalitet. Olika intressenter engageras även på ett tydligt sätt i regelgivningsprocessen genom förhållandevis starka rättigheter.

USA har sedan årtionden arbetat med att förbättra och effektivisera regelgivningsprocessen. Amerikansk lagstiftning ställer höga krav på att nya regleringar ska föregås av samhällsekonomiska konsekvensutredningar. "*Office of Information and Regulatory Affairs*" (OIRA) är myndigheten inom Vita husets stabsfunktion som har ansvar för samordning och styrning av den federala budgeten. Myndigheten har ett starkt mandat. OIRA har både befogenhet att granska konsekvensutredningar och mandat att returnera utredningar/förslag om regleringar till ansvarig myndighet i de fall då analysen bedöms som otillräcklig. Det amerikanska systemet för regelgivning tar med andra ord direkt hänsyn till några av de problem som diskuterats ovan. Proportionalitet säkerställs genom att olika stränga krav på konsekvensutredningarnas innehåll beroende på hur omfattade effekter regleringen bedöms medföra. Regleringar som

bedöms ha ekonomiska effekter som överstiger 100 miljoner USD bedöms vara ekonomiskt betydelsefulla. Det är enbart dessa regleringar som underkastas granskning och analys. Ansvarig myndighet bedömer själva om en reglering ska anses vara ekonomiskt signifikant, men OIRA kan utmana och göra en annan bedömning. Det finns även möjlighet för andra intressenter att göra andra bedömningar som de sedan kan sända till OIRA. Det är dock inte möjligt för företag och intresseorganisationer att ifrågasätta konsekvensutredningarna direkt, utan de måste vända sig till sig till OIRA och presentera sina analyser och argument.

Centralt för USAs regelgivningsystem är den s.k. ”*Regulatory Flexibility Act of 1980*” (RFA). RFA tillkom i syfte att säkerställa att nya regleringar är kostnadseffektiva. Implementeringen av RFA görs via verkställande beslut som fattas av presidenten, som sedan styr bl.a. arbetet på OIRA. Utifrån ett mikroföretagsperspektiv är det intressant att notera att RFA kompletterades 1996 med den s.k. ”*Small Business Regulatory Fairness Act*” (SBREFA). Denna tar hänsyn till att regleringar kan påverka mindre företag oproportionerligt jämfört med större företag. Båda RFA och SBREFA har historiskt åtnjutit blocköverskridande politiskt stöd. De exekutiva presidentbeslut som USA använder sig av för att implementera lagstiftningen har vanligen haft likalydande innehåll oberoende av om presidenten varit republikan eller demokrat.

President Obamas verkställande beslut (EO, 13563) – *Improving Regulation and Regulatory Review* bekräftar och fastslår, med några komplement, tidigare verkställande beslut (se EO, 12866). I Obamas EO uttrycks följande:

(...) each agency must among other things: (1) propose or adopt a regulation only upon a reasoned determination that its benefits justify its costs (recognizing that some benefits and costs are difficult to quantify); (2) tailor its regulations to impose the least burden on society, consistent with obtaining regulatory objectives, taking into account, among other things, and to the extent practicable, the costs of cumulative regulations; (3) select, in choosing among alternative regulatory approaches, those approaches that maximise net benefit (including potential economic, environmental, public health and safety, and other advantages, distributive impacts; and equity); (4) to the extent feasible, specify performance objectives, rather than specifying the behaviour or manner of compliance that the regulated entity must adopt; and (5) identify and assess available alternatives to direct regulation, including providing economic incentives to encourage the

desired behaviour, such as user fees or marketable permits, or providing information upon which choices can be made by the public.

Detta exekutiva beslut inbegriper även instruktioner om att allmänheten ska inkluderas i regleringsprocessen, det ska finnas vetenskaplig grund och vara evidensbaserat, och ex-post uppföljning av regleringar ska göras (EO, 13563). Enligt denna ansats anges vägledande principer för samhällsekonomiskt effektiv reglering enligt följande: 1) Regleringen ska vara kostnadseffektiv och nyttan ska överstiga kostnaderna; 2) regleringsprocessen ska vara transparent, samråd ska ske med allmänheten och det ska finnas utrymme att inkomma med synpunkter, myndigheter ansvarar även för att koordinera sig och harmonisera regleringar så att kostnaderna minimeras; 3) reglerarna ska välja regleringar som bibehåller valfrihet samt tillhandhåller relevant information till allmänheten; 4) vetenskapliga evidens ska ligga till grund för regleringarna; 5) myndigheten ansvar även för att regler regelbundet ses över samt är myndigheten skyldig att visa att de fortfarande är adekvata (se White House, 2011).

De instruktioner och vägledningar myndigheterna har att följa vid sina konsekvensutredningar är i stor utsträckning förankrade i ekonomisk teori (se OMB, 2003). Marknadsmislyckanden i form av bristande konkurrens och marknadsmakt, kollektiva nyttigheter, otillräcklig/asymmetrisk information samt externa effekter, marknadsmakt identifieras explicit som legitim grund för regleringar och offentliga ingripanden. Det vill säga en ekonomisk välfärdsanalys är lagfäst grund för konsekvensanalyser. OIRA kräver vidare att reglerande myndigheter ska genomföra både kvantitativ och kvalitativ kostnadsnyttokalkyl, samt utifrån detta välja den reglering som maximerar det samhällsekonomiska överskottet (OMB, 2003). OIRA har, som nämnts, mandat att stoppa regleringar om de anser att dessa inte är samhällsekonomiskt motiverade eller om det finns andra lösningar som är mer effektiva än den regler som föreslagits.

Vid sidan av OIRA har en annan federal myndighet, Small Business Administration (SBA), till uppgift att bevaka de mindre företagens intressen och föra deras talan. Inom ramen för SBA finns *Office of Advocacy* (SBA:OA) som har till uppgift att följa utvecklingen av nya regler och agera som ombud för småföretagen vis-a-vis andra myndigheter. SBA:OA har emellertid inget mandat att stoppa regleringar. Myndigheter är dock skyldiga att svara på de

remisser som SBA:OA inkommer med och SBA:OA kan i samband med ett detta även ge förslag på alternativa utformningar som de bedömer som är mer lämpliga ur ett småföretagsperspektiv. För att säkerställa samrådsförfarande så sammankallar SBA:OA bl.a. en rådgivande grupp bestående av representanter från företag och branscher som berörs av regleringen.

Ett särdrag i det amerikanska regelgivningssystemet är att företag och branschorganisationer har möjlighet att stämma myndigheten om den inte följer de krav som stipuleras i ”*Regulatory Flexibility Act*” (se SBA, 2011, 2012). Denna möjlighet begränsar sig till det processuella innehållet i RFA och huruvida formkraven på konsekvensutredningarna är uppfyllda eller ej. SBA:OA har även möjligheten att ställa sig på företagets/branschorganisationens sida och bistå vid en eventuellt rättslig prövning. Dessa rättigheter inskränker sig till de parter som anses vara direkt berörda. Både OIRA och SBA tillhandahåller utbildningar i konsekvensutredningar till federala myndigheter. För ekonomiskt signifikanta regleringar sammankallar även SBA grupper med representanter från den berörda industrin/branschen. Detta samrådsförfarande används för att identifiera den minst ingripande regleringen. (Detta baseras delvis på Tillväxtanalys 2012).

Kanadas system för regelutvärdering

Steg ett i Kanadas regelgivningsprocess är att den ansvariga myndigheten har krav på sig att tydligt identifiera vad problemet är och varför det ska åtgärdas, samt vad som kommer att åstadkommas med den föreslagna regleringen. Därefter ska alternativa åtgärder identifieras. I detta steg understryks vikten av att alternativa reglerings- och icke-regeringsalternativ tas i beaktande. I detta tidiga skede tillämpas så kallade multikriterieanalyser, MKA för att vägleda det fortsatta arbete.

I syfte att uppnå proportionalitet i konsekvensutredningsarbetet har Kanada utvecklat ett system för att kategorisera regelförslag i tre olika grupper som utgår ifrån en bedömning av hur omfattande konsekvenser den föreslagna regeln har. Systemet benämns ”*triage*” och har utvecklats för att avgöra omfattningen på konsekvensanalyserna.

Klassificeringen sker i tre olika nivåer: låg, medel och hög. Såväl positiva som negativa konsekvenser tas i beaktande. För att konsekvenserna ska anses vara små krävs att effekterna av regeln är minimal och den får inte ha mer än försumbara effekter på hälsa, säkerhet, miljö, ekonomi eller offentlig förvaltning. Medeffekt förutsätter att regelförslaget medför ett signifikant avsteg från nuläget. Högeffektreglering kräver en större förändring jämfört med nuläget och som medför relativt stor påverkan på exempelvis hälsa, miljö, säkerhet eller ekonomi.

Multikriterieanalysen genomförs med hjälp av ett frågeformulär som innehåller tio olika frågor om vilka effekter den föreslagna regleringen får på delar av samhället och utifrån olika perspektiv på ekonomin. Frågorna handlar bl.a. om effekterna för den kanadensiska ekonomin i sin helhet, samhället/kulturen, miljön, hälsan och säkerheten. Det räcker inte med att enbart besvara frågorna, utan svaren ska även förklaras och motiveras utförligt. Denna multikriterieanalys mynnar ut i det som i Kanada kallas för s.k. ”*triage-statement*”, vilket sedan ligger till grund för att avgöra omfattningen på konsekvensanalysen. (Se vidare TBC 2009). (Detta stycke baseras i huvudsak på Tillväxtanalys 2012).

Danmarks system för regelutvärdering

Danmark lyfts i olika sammanhang fram som ett land från vilket Sverige kan ta lärdom ifrån. I Danmark finns exempelvis ett Förenklingsforum med uppgift att systematiskt och fortlöpande arbeta med att identifiera och lägga fram förenklingsförslag. Tillväxtverket menar t.ex. att:

Med inspiration från Danmark förordar Tillväxtverket inrättande av ett permanent Förenklingsforum som kan fungera som en informell och formell samtalspartner till regeringen och lämna konkreta rekommendationer till regeringen. Forumet bör involveras tidigt i EU:s regelprocess liksom vid nationell regelprocess samt vid utvärdering av regler. Utgångspunkten bör vara regelförslag och befintliga regler som bedöms medföra stor påverkan på svenska företags konkurrenskraft. Forumet bör själv kunna ta initiativ till vilka förslag eller regelområden som blir prioriterade för fördjupade analyser. Likaså bör forumet, vid behov, ge rekommendationer till strategiskt viktiga områden för konkurrenskraften. Ett Förenklingsforum skulle med fördel kunna användas för att löpande identifiera prioriterade områden för uppföljning och utvärdering.

ing, som en form av en ständigt pågående förenklingsresa. Det är lämpligt att forumets rekommendationer alltid resulterar i en aktiv bedömning från regeringen, antingen att regeringen följer rekommendationerna eller att skälen i de fall rekommendationerna helt eller delvis inte följs tydligt motiveras. Båda ställningstaganden bör offentliggöras för allmänheten.

(Tillväxtverket, 2020a).

Andra intressanta delar av det danska regelgivningsarbetet är att regelförslag utvärderas utifrån effekter på konkurrenskraft och överimplementering av regelverk som följer av EU-lagstiftning. Danmark har nu beslutat att slå samman Virksomhetsforum för enklare regler och Implementeringsrådet till Erhvervslivets EU- og Regelforum (Regelforum, 2021). Detta regelforum har utifrån ett svenskt perspektiv intressanta uppgifter, exempelvis hur Danmark ska förhålla sig till och implementera lagstiftning som kommer från EU. I samband med implementering av EU-lagstiftning så ställs följande frågor/krav i denna myndighet:

1. Ingen överimplementering (*"gold plating"*)
2. Ingen konkurrensnackdel
3. Utnyttja möjligheter till undantag
4. Försök implementera på annat sätt än genom lagstiftning
5. Lagg ikraftträdandet sent

För ytterligare detaljer om sammansättning och arbetssätt se "Kommissorium för Erhvervslivets EU- og regelforum" (2021) samt Regelforums hemsida (2021).

Sammanfattning internationell utblick

Inom gruppen av rika OECD länder har det under drygt ett årtionde bedrivits ett arbete med att "professionalisera" och förbättra regelgivning. Den svenska utvecklingen har så till vida sin motsvarighet i de flesta jämförbara länder. Hastigheten i utvecklingen, hur långt arbetet kommit och utformningen av institutionella lösningarna varierar mellan länder, men det går att urskilja tydliga gemensamma utvecklingsmönster. De centrala lärdomarna återspeglas i de rekommendationer som OECD ger och som återgivits i korthet ovan.

Några av de mer centrala lärdomarna är att många länder har mer central placering av motsvarigheterna till Regelrådet, en koordinerade funktion för systematisk ansats samt i flera fall finns det flera instanser som arbetar med regelgivning. OECD (2010) har t.ex. själva pekat på att utöver Regelrådet skulle Riksrevisionen kunna ges ett utökat mandat och uppdrag att arbeta med framför allt befintliga regelverk samt ex-post utvärdering.

Flera länder, liksom OECD, betonar även betydelsen av kompetens. Flera länder ger, som en del i arbetet med att upprätta att hålla kompetens och enhetlig tillämpning, även ut förhållandevis omfattande vägledning till hur konsekvensutredningar ska göras och vilka verktyg som ska användas (se avsnitt 1.5). Storbritanniens s.k. ”Green book” är ett exempel på detta (Green book, 2020). I vissa fall finns kompetens tillgänglig som rådgivande funktion vid exempelvis upprättande av konsekvensanalyser. Flera länder har utöver mer central placering även starkare mandat att utmana/stoppa regler (exempelvis då konsekvensutredningar är undermåliga). Vissa länder (exempelvis Danmark och USA) har även etablerat strukturer för engagemang av intressenter på olika nivåer och i ett tidigt skede i regelgivningsprocessen. Dessa strukturer kan även utnyttjas för att fortlöpande identifiera befintliga regler som är i behov av översyn. USA:s *Small Business Advocacy* har exempelvis uppdrag att fortlöpande bevaka mikroföretagens intressen, med inslag som närmast går att likna vid en ombudsfunktion eller en utvecklad mecenat med starkt mandat för små företag. Den danska modellen har även för Sverige intressanta inslag inte minst i fråga om hur EU-lagstiftning hanteras, vilket har betydelse inte bara på konkurrenskraft utan även på den inre marknadens funktionssätt (överimplementering och om regler skadar dansk konkurrenskraft).

Det faktum att regleringar i vissa fall blir obsoleta har en del länder valt att hantera genom att införa s.k. skymningsklausuler (”*sunset clauses*”). En skymningsklausul innebär att en reglering ges ett ”bäst-före-datum” eller datum när den utgår. Detta innebär att reglering efter visst datum automatiskt förklaras obsolet. För att dessa regleringar ska förbli i kraft krävs vanligen en uppföljning, ny konsekvensanalys och ett nytt beslut om tillämpning.

I appendix redovisas tabeller över vilka komponenter av regelgivningsprocessen (exempelvis ex-ante och ex-post utvärdering) som olika länder har samt var dessa är placerade (centralt eller på myn-

dighet). Denna typ av internationella jämförelser är svåra men tabellerna illustrerar icke desto mindre att det finns viktiga skillnader mellan OECD-länderna samt att Sverige kan ta lärdom av valda delar.

Metod och kompetens för att göra konsekvensanalyser

Principer för regleringsprocessen och konsekvensutredningar

När regleringar introduceras kan flera distinkta steg identifieras. Till att börja med implementeras regleringen, vilket vanligen leder till beteendeförändringar hos individer och företag. Dessa beteendeförändringar leder i sin tur till nya utfall. Det kan till exempel innebära att problemet som regleringen avsåg åtgärda inte åtgärdas på det sätt som regelgivare initialt avsåg, vilket därmed kan föranleda nya regleringsförslag. Ex-post utvärdering är därför en nödvändighet. För en utförligare diskussion kring dessa olika steg se Coglianese (2011) eller OECD:s resonemang kring policycykler (OECD 2012). En samhällsekonomiskt effektiv regelgivningsprocess förutsätter därför både ex-ante analyser med utvärderingar av regleringsförslag och alternativ, och ex-post uppföljning med analys av utfallet av införda regleringar. Ex-post analyser är inte minst nödvändiga eftersom ex-ante analyser i praktiken oftast kommer vara ofullständiga, eftersom de är grundade på prognoser. Detta är viktigt att understryka att ex-ante analyser är centrala för hela regelgivningsprocessen. Eftersom syftet med regleringar är att styra/ändra beteenden blir också ett kriterium för en framgångsrik reglering just dess förmåga att just modifiera beteendet på det avsedda viset.

Det finns många och komplexa kausalsamband som regleringar avser att påverka och det kan också vara så att regleringar leder till effekter som det inte varit avsikt att åstadkomma. Vanligen är inte samhället eller myndigheterna heller villiga att uppnå målen med en regel till vilket pris som helst. En effektiv reglering undviker att skapa andra onödiga kostnader och andra problem. Det är detta som avses när ekonomer talar om att de samhällsekonomiska intäkterna ska överstiga de samhällsekonomiska kostnaderna, men att säkerställa detta är ingen trivial uppgift. Om detta skriver Coglianese (2011):

Evaluation is an empirical, scientific enterprise, but one with definite normative implications for the decision makers. The empirical part is

clear. Determining if regulation "work" is a matter of scientific measurement and inference, neither of which should be influenced by normative preferences. Yet deciding what it means for a regulation to "work" is a task that requires reflection on normative values. After all, defining something as a problem or an outcome of concern cannot be accomplished without reference to value choices. It is for this reason that evaluators of specific regulations or regulatory policy should be guided by the concerns of government officials and members of their public in seeking suitable indicators for evaluating regulation.
(Coglianese, 2011, s 15)

Konsekvensutredningarnas olika komponenter

Följande avsnitt avser att ge en översiktlig struktur för vad en konsekvensutredning bör innehålla. Såväl svenska myndigheter liksom myndigheter i andra länder har riktlinjer som till stora delar följer strukturen som återges nedan. För en kortfattad beskrivning av den amerikanska och kanadensiska strukturen samt en schematisk struktur för upprättande av en konsekvensutredning se Tillväxtanalys (2012). Nedan beskrivning bygger på Tillväxtanalys (2012).

Steg ett i en konsekvensutredning är att tydligt identifiera och beskriva problemet som ska angripas med regleringen. Detta steg är kritiskt viktigt eftersom probleminentifieringen och hur problemet beskrivs är avgörande för hela processen. Många länder ställer explicita krav på att problembeskrivningen ska vara förankrat i vetenskapliga studier, analyser och evidens⁴. Probleminentifieringen är även central då den sätter gränser för vad som ska tas i beaktande när ett regelförslag utvärderas.

Nästa steg, efter att problemet är identifierat och behovet av reglering är klarlagt, är att sätta upp ett mål och förklara syftet med regleringen. Detsamma kan gälla avgränsningar för det problem som adresseras samt att utblick om exempelvis EU:s regelverk beaktas. Utan tydlig målformulering är det svårt att både åstadkomma en effektiv utformning på en regel och även att sedan kunna jämföra samhällsekonomiska intäkter mot kostnader. En tydlig målsättning är även nödvändig för att det ska vara möjligt att följa upp och genomföra ex-post utvärdering av en reglering. I möjligaste mån bör

⁴ Läsaren bör notera att det kan finnas situationer då vetenskaplig evidens saknas, men det finns icke desto mindre ett upplevt problem. I dessa situationer går det icke desto mindre att generera regler och utveckla policy på vetenskaplig grund. Se t.ex. "experimentell policy-utveckling (Andersson och Eklund, 2018).

målen vara kvantifierade. Om detta inte är möjligt, att kvantifiera målen, så bör ett minimumkrav vara att de formuleras på ett sätt som i varje fall möjliggör ex-post utvärdering.

Problembeskrivning och målformulering är helt centrala för att kunna genomföra en tillfredsställande konsekvensutredning. Det är t.ex. nödvändigt för att klargöra vad som är direkta effekter respektive sidoeffekter. Detta är även nödvändig för att säkerställa att de identifierade problemen håller samman med målsättningarna med regleringen. Om så inte är fallet riskerar det uppstå osäkerhet kring balansen mellan för- och nackdelarna.

När problemet är väl identifierat och en målsättning formulerats är nästa steg i analysen att, utforma förslag till regel som ska utformas. I de situationer där det finns flera alternativa regleringsförslag (icke-regulatoriska lösningar ska övervägas) är det lämpligt att samtliga dessa alternativ identifieras och redovisas i konsekvensutredningen. Samtidigt bör "noll-alternativet" beskrivas, dvs. en beskrivning av hur situationen kommer utvecklas om problemet inte regleras. Det bör noteras att noll-alternativet inte per automatik beskriver dagsläget, utan snarare hur utvecklingen blir om inget görs. Ett miljöproblem kan exempelvis både öka och minska över tiden utan att reglerade myndigheter gör något. Formuleras inte noll-alternativet tydligt finns det en risk att regleringar som avser att åtgärda ett problem i dag snabbt blir obsoleta, och i värsta fall adderar onödig regelbörda.

I samband med att alternativa lösningar identifieras bör även orsakssambanden mellan de olika åtgärdsalternativen och problemet beskrivas. I exempelvis Kanada ställs krav på att såväl reglerings- som icke-regleringsalternativ identifieras. Alternativ till regleringar kan t.ex. vara informations- och upplysningsinsatser eller s.k. "nudges").

När åtgärdsalternativen väl är kartlagda kvarstår att genomföra själva konsekvensanalysen, dvs. identifiera och kvantifiera de olika konsekvenserna för respektive alternativ. Avsikten med detta är att identifiera det alternativ som ger upphov till den största möjliga samhällsekonomiska förbättringen. Som betonades ovan är det nödvändigt att beakta alla konsekvenser, vilket kan omfatta allt från administrativa och företagsekonomiska kostnader till miljö, sociala, liksom fördelningspolitiska konsekvenser. Det vill säga de samhällsekonomiska effekterna ska identifieras, och beroende på vad som kännetecknar problemet kan olika metodval vara lämpliga.

Det är viktigt att det finns en underliggande beskrivning av vilka betingelser som är väsentliga att beakta och även vilka effekter som kan förväntas vara särskilt viktiga att analysera när val av metod ska göras. För att få goda förutsättningar för detta behöver det analyserande arbetet börja med att en inventering sammanställs som ger information om detta. En översiktlig multikriterieanalys kan vara ett lämpligt sätt att inleda ett sådant arbete med, som kan ge en relevant översikt presenterad på ett enkelt sätt som en resultattabla eller motsvarande. Multikriterieanalysen bör omfatta frågor kring vilka marknader och företag som berörs och vilka de fördelningspolitiska effekterna blir.

Från ett ekonomiskt perspektiv är det med andra ord viktigt att det även förs ett resonemang kring hur de olika åtgärderna kan komma att generera indirekt och sekundära effekter. Vidare bör det noteras att i stort sett samtliga regleringar som avser att åtgärda ett marknadsmisslyckande även kommer att få fördelningseffekter, och vice versa. Att angripa fördelningspolitiska frågor på samma sätt som andra former av åtgärder är motiverat utifrån ett samhällsekonomiskt perspektiv. Oftast finns det olika sätt att uppnå fördelningspolitiska mål och där de olika metoderna uppvisar olika grad av samhällsekonomisk effektivitet. Med utgångspunkt i en upprättad multikriterieanalys är det sedan möjligt att ta ställning till om det är motiverat att genomföra en samhällsekonomisk konsekvensanalys och hur omfattande den analysen bör vara.

Omfattning och innehåll i konsekvensutredning

Ett praktiskt problem i samband med konsekvensutredningar är att avgöra omfattningen och ambitionsnivån. Räcker det med kortfattad analys eller när är det motiverat med en mer omfattande och resurskrävande analys. En tumregel, som är ekonomiskt försvarbar, torde vara att utvärderingen inte ska ta mer resurser i anspråk än vad som är motiverat utifrån omfattningen på regleringen eller problemet som ska åtgärdas. Multikriterieanalys (MKA) är ett verktyg för att avgöra eller beskriva hur ett eller flera alternativ lever upp till ett eller flera mål utan att det kräver alltför resurskrävande insatser och att det kan utformas på ett sätt som inte gör att det är alltför avancerat att tillämpa. MKA förutsätter dock en tydlig identifiering och defi-

inition av kriterier som ska vara vägledande vid regelgivning. I praktiken innebär det att MKA ställer ett antal frågor som utredare ska besvara. Dessa bedömningar kan följa en viss poänglagd skala. Används ett poängsystem är det också möjligt att göra en sammanvägd bedömning. Kanada använder till exempel en tregradig gradering: hög, medel eller låg förväntad påverkan. MKA är även lämpligt att använda vid jämförelser och ex-ante utvärdering av olika alternativa regleringar. Centralt för genomförandet av MKA är fortsatt att problembeskrivningen är tydlig. (se Linkov m.fl., 2006 och Dodgson m.fl., 2000 och Naturvårdsverket, 2009 för diskussion av MKA). En svensk MKA för regelgivning kan utformas såväl utifrån de krav som förordning 2007:1244 som utifrån ett mikroföretags- och konkurrenskraftsperspektiv.

Tillväxtanalys (2012) innehåller en detaljerad genomgång av de analysverktyg som finns för samhällsekonomisk konsekvensanalys kopplat till regelgivning. En något nyare svensk källa är Forsstedt (2018). Likaså har såväl OECD som många länder upprättat handböcker för processen kring upprättande av konsekvensanalyser samt vilka olika analysverktyg som kan användas (se t.ex. Green Book (2020) i Storbritannien och OECD 2020c).

Går det att identifiera enskilda regler som särskilt betungande?

Att katalogisera och utvärdera alla regleringar ex-post med hjälp av samhällsekonomiska konsekvensutredningar är en monumental uppgift. Det är inte bara svårt att identifiera vad som är en reglering med marginella effekter och vad som är en reglering med mer substantiella effekter. I vissa situationer är det inte meningsfullt att studera en enskild regel. I stället är det många gånger mer meningsfullt att analysera hela grupper av regleringar (regleringsområden). Det finns därför, utöver att finna analysverktyg för att förstå effekterna av enskilda regleringar, även ett behov av ett systematiskt angreppssätt.

Att på ett objektivt sätt identifiera en enskild regel som är synnerligen betungande för mikroföretag och hämmar konkurrenskraft är inte möjligt utan en systematisk ansats med hög analytisk ambition. Ett av huvudskälen till denna svårighet är det faktum att regler inte existerar i ett vakuum, utan regler och regelverk skapar

samtagna samhällsekonomiska systemeffekter (se även avsnitt 1.2 och 1.4 ovan). Ett annat skäl till denna svårighet att isolera särskilt betungande regler är att dessa, av helt naturliga skäl, kan ha olika effekter inom olika branscher. Tillväxtverkets (2020) undersökning ”Företagens villkor och verklighet” vittnar om detta. Det ömsesidiga beroendet av regler och att regler ingår i hela regleringsområden eller nätverk av regler adderar också till denna problematik. Ett bra exempel på detta är regelverket för skatter som får ses som synnerligen komplext och där det är svårt att ändra en enskild skatteregel utan att det får följd effekter på andra regler.

Metoder för samhällsekonomiska konsekvensanalyser

Det finns olika metoder för samhällsekonomiska konsekvensanalyser som har olika för- och nackdelar och passar olika bra för att analysera givna problem. Nedan ges korta beskrivningar av några metoder som kan användas i fördjupade konsekvensanalyser. Syftet med översikten är inte att presentera en fullständig inventering utan är i stället att ge exempel på metoder som det bör finnas kompetens och kunskap om. (för översikt se t.ex. Gramlich, 1998).

Samhällsekonomiska kalkyler

Samhällsekonomiska kalkyler, kostnads-nyttoanalys (Cost Benefit Analysis, CBA) är en metod som innebär att en kalkyl görs över nyttor och kostnader som en regel kan antas bidra till. Det handlar om att kunna identifiera, kvantifiera och värdera (monetärt) effekter som en regel genererar eller förväntas generera. Metoden är exempelvis vanligt förekommande i trafiksektorn inför investeringar i transportinfrastruktur, och det finns utvecklade underlag om antaganden som används vilka vilar på vetenskaplig grund som publicerats av exempelvis ASEK (Analysmetod och samhällsekonomiska kalkylvärden för transportsektorn). En viktig förutsättning för kalkyler med denna metod är hur olika kalkylvärden finns tillhands och på ett korrekt sätt speglar olika förhållanden i samhället. Metoden kan främst motiveras ex-ante när det inte finns några resultat av en regel. En fördel med metoden är att kalkyler på ett ganska översiktligt och enkelt sätt kan presenteras. Nackdelar finns i form av

svårigheter att beakta dynamiska förhållanden (betingelser som påverkas av att tid förflyter eller av rumsliga effekter) som kan vara mycket viktiga om en regel på ett grundläggande sätt förändrar beteende bland företag och hushåll som det inte finns någon kunskap om på förhand. Andra nackdelar är att kalkylerna bygger på just antaganden som det inte alltid finns en stark empirisk grund för. I denna form av studier förekommer exempelvis förenklade antaganden, ibland om marknadsformer och marknadens funktionssätt när annan information saknas.

Kostnadseffektivitetsanalyser

Kostnadseffektivitetsanalys (CEA) är en metod för ekonomisk analys som jämför relativa kostnader och resultat (effekter) av olika alternativ. Detta kan exempelvis handla om olika utformning av en reglering eller olika tillvägagångssätt för att behandla ett problem och att berörda alternativ där samtliga når samma målsättning. En CEA ger då indikation om vilket alternativ som uppnår syftet till lägsta kostnad. Kostnadseffektivitetsanalys skiljer sig från kostnadsnyttoanalys där den senare metoden är inriktad mot att kvantifiera ett monetärt värde till effektmåttet vilket inte är nödvändigt vid en CEA. I CEA blir det i stället fokus på frågan om att uppnå en given målsättning och frågan är sedan hur detta kan göras på mest effektiva sätt. CEA är exempelvis vanligt förekommande i analyser inom hälso- och sjukvården där det inte alltid är enkelt, lämpligt eller naturligt att värdera effekter i monetära värden.

Modeller för jämviktsanalyser

Genom att utgå från marknadsmekanismer som anpassar marknader (utbud och efterfrågan) till jämvikt kan vi erhålla en allmän jämviktsmodell för ekonomin. En allmän jämviktsmodell inkluderar den samlade ekonomin, dvs. den är inte partiell men det finns naturligtvis jämviktsmodeller som inte är allmänt formulerade. En allmän jämviktsmodell är beroende av empiriskt underlag och i takt med att sådan data finns tillgänglig med god kvalitet har förutsättningarna för att arbeta med jämviktstabeller också utvecklats. I allmänna jämviktsmodeller formuleras antagande om individers och företags

beteende som normalt innebär att företag vinstmaximerar och hushåll nyttomaximerar över livscykeln och det kännetecknas exempelvis av rationellt beslutsfattande. Dessa modeller kan vara värdefulla underlag för att se till förväntade effekter om makroekonomiska förhållanden förändras och modeller för partiella delar av ekonomin kan inriktas mot särskilda marknader.

Det är också möjligt att använda så kallade input-output tabeller för liknande former av analyser och konsekvenser för sysselsättning, liksom kan det studeras hur olika sektorer i ekonomin påverkar varandra genom produktionskedjor med denna metod. Vidare kan särskilda geografiska perspektiv fångas genom rumsliga, allmänna jämviktsmodeller eller regionaliserade inupt-output tabeller. I Sverige använder exempelvis Riksbanken allmän jämviktsmodell som kallas RAMSES i syfte att göra prognoser över den privata sektorn och hur dess beteende påverkas av penningpolitiken. Statistiska Centralbyrån publicerar återkommande input-output tabeller för den samlade ekonomin i Sverige. En analys baserad på jämviktsmodeller förutsätter att det finns en välgrundat antagande om hur ekonomin kan väntas påverkas initialt av en föreslagen utformning av en regel och sedan kan de i ekonomin inbyggda beroenden mellan företag och hushåll analyseras med hjälp av dessa modeller som därmed förutsätter att vissa antaganden görs men som inte är helt beroende av kalkylvärden som CBA.

Statistiska analyser

I ekonomiska analyser som är empiriskt inriktade används olika former av regressionsanalys, och detta gäller såväl kvalitativa som kvantitativa data. Regressionsanalys är en statistisk teknik för att uppskatta samband mellan variabler. Det finns flera typer av regression som förkommer i dessa former av analyser såsom linjär eller icke-linjär regression, logistisk regression, icke-parametrisk regression, robust regression, stegvis regression mm. Det finns också stor mängd olika statistiska metoder för olika situationer och sammantaget kan vi konstatera att de ställer krav på kompetens i både nationalekonomi och statistik, att kunna välja rätt modell och metod för enskilda situationer när konsekvensanalyser görs. Detta kompetenskrav finns både när ex-ante och ex-postanalyser ska genomföras.

En särskild typ frågor är kausala samband och att undvika endogenitetsproblem. Med detta avses situationer när en förklarande variabel är korrelerad med feltermen och det krävs då att särskilda ansträngningar görs för att inte policyrekommendationer ska riskera bli felaktiga. Att arbeta med designade experiment i fasen när regler utformas kan vara ett sätt att försöka förebygga och ta hänsyn till denna form av problem. Det är också ofta viktigt att kunna besvara den kontrafaktiska frågan om hur en utveckling förväntas varit om inte en regel varit för handen och för det ändamålet finns också särskilda modeller för kontrafaktisk analys som ställer krav på speciell kompetens vid den organisation som arbetar med dessa.

Slutsatser och rekommendationer

Regler är avgörande för att ett samhälle ska fungera väl, men det förutsätter att regler både upplevs som legitima och är ändamålsenliga, samt inte orsakar större kostnader jämfört med den nytta som realiserar. Regler utformas för att hela ekonomin ska fungera väl vilket betyder att både företag och hushåll, hela samhället, måste beaktas när konsekvenser analyseras. Forskning visar att regler många gånger är nödvändiga för att avhjälpa olika problem kopplat till marknadsmisslyckanden. Det finns ett vetenskapligt stöd för att den sammantagna regelmassan riskerar ge upphov till negativa effekter på företagsdynamik och entreprenörskap vilket resulterar i sämre konkurrenskraft och lägre välbefinnande.

Mikroföretag riskerar att drabbas oproportionerligt av regelbördan eftersom regler, och olika kostnader som är förknippade med att efterleva dem, inte helt varierar med storlek på produktion och storlek på företag. Vi kan likna situationen med skalekonomier i den mån som efterlevnad av regler innebär en fast kostnad som ett större företag kan fördela på fler producerade och sålda enheter. Kostnaden per enhet blir då mindre för ett större företag jämfört med ett mindre. Det kan finnas rörliga kostnader som är kopplade till produktion och försäljning av enheter och då blir den delen varierande med volym vilket inte på samma sätt behöver vara en kostnadsnackdel för ett mindre företag. Fasta kostnaderna kopplade till regelgivning är relativt mer betungande för mikroföretagen.

Det finns en tendens att kostnader kring regler systematiskt underskattas i samband med regeltillkomst. Effekterna kan innebära att tillväxten i mikroföretagen hämmas genom att deras förmåga att skala upp sin verksamhet begränsas. Kostnader förknippade med att både informera sig om och att följa regler kan riskera bli så stora (eller förväntas vara så stora) att de små företagen avstår från möjligheter till expansion. Detta betyder att konkurrenskraften försvagas och att sysselsättningspotential inte realiserar.

För alla länder, även Sverige, finns det skäl att se till internationella erfarenheter och goda exempel på praxis. Lärdomar kan dras av såväl enskilda länder som från mer generella rekommendationer som exempelvis OECD publicerar. Den ekonomiska forskningen på området ger också en god vägledning till hur regelgivning kan utformas på ett samhällsekonomiskt effektivt sätt.

I denna utredning definieras regelbördan som de samlade samhällsekonomiska kostnaderna som regler ger upphov till. En samhällsekonomiskt effektiv regel balanserar kostnader mot nyttor och tillkommer i en process som också innebär att det inte finns bättre och samhällsekonomiskt mer effektivt sätt att lösa aktuellt problem på. Den samhällsekonomiskt vägledande principen för regelgivning bör med andra ord vara att: 1) det måste finnas ett tydligt identifierat problem som motiverar behov av regel; 2) regleringen åtgärdar detta problem på ett för samhället effektivt sätt.

Uppdraget för denna utredning är att lämna förslag som kan stärka svensk konkurrenskraft genom att förenkla regelverk för mikroföretag och därmed skapa förutsättningar för fler jobb och växande företag. I uppdraget ingår att ge förslag på hur en process för att fortlöpande identifiera och hantera framtida förenklingsbehov för mikroföretag. Motivet till uppdraget utgår från målsättningarna om att främja företagets tillväxt, etableringen av nya företag, och att de kostnader som regelgivning medför ska minska. För att besvara dessa frågor har utredningen tagit utgångspunkt i internationell bäst praxis samt att utifrån detta identifierat principer som kan vägleda arbetet med förbättrad regelgivning:

- Regelgivning bör ske med systematik i en policycykel där regler utformas med tre olika moment som innebär: (1) utvärdering i förväg (ex-ante), (2) uppföljning/utvärdering när det är påkallat som följs upp efter implementering och (3) utvärdering i efterhand (ex-post).

- Denna cykel bör inkludera alla nivåer av regelgivning och ges stöd av lämpliga organisationer/institutioner.
- Utomstående (medborgare och företag) ska förstå logiken och processen bör vara enkel och transparent.
- Den eller de organisationer/instanser som har till ansvar att granska och följa upp regelgivningsarbetet bör vara självständiga, centralt placerad och med starkt mandat.
- Arbetet med analys- och uppföljning bör vara evidensbaserat och involvera berörda intressenter.
- Proportionalitet – mer omfattande regleringsförslag bör analyseras mer noggrant.

Med utgångspunkt i ovan beskrivna principer framstår policyprocessen som kringgärdad tillkomsten av regler som helt central. Dessutom är det helt vitalt att det finns en systematisk ansats med avseende på uppföljning av regelgivningen och förutsättningar för regelförenkling. I regelgivningsprocessen så är konsekvensanalyser kritiskt viktiga för att spegla frågor som rör motiv till regler, dess förmåga att fylla sitt syfte och de effekter de ger. Effekterna kan vara förväntade (i ex-ante analyser) såväl som realiserade (i ex-post analyser). Konsekvensanalyserna ska i detta sammanhang ta sin utgångspunkt i en samhällsekonomisk bedömning av reglers konsekvenser – den samhällsekonomiska nyttan ska ställas mot den samhällsekonomiska kostnaden.

Regelutformningen är ofta komplex med en heterogen massa regler med ömsesidiga beroenden sinsemellan. Detta innebär ett analytiskt problem och utmaning. Det är ofta så att olika regler står i relation till varandra och ger tillsammans en ram som gör det svårt att se till enskilda regler isolerat. Samtidigt behöver normalt regelfrågor studeras en och en (eller i grupp om det rör sig om integrerade regelverk inom ett och samma område) vilket en systematisk ansats för konsekvensutredningar måste utgå från. Att identifiera enskilda och särskilt betungande regler, utan ett ambitiöst analys- och utredningsarbete, och samtidigt undvika godtyckliga bedömningar får därför ses som synnerligen svårt.

Många komponenter för effektiv regelgivning finns redan på plats i Sverige, men det finns betydande utrymme för förbättringar. Dessa

förbättringar handlar i huvudsak om åtgärder på systemnivå och har starkt vetenskapligt stöd i aktuell forskning och även i exempelvis OECD:s arbeten. En överblick av aktuell litteratur såväl som internationell praxis visar att det främst handlar om tre moment som ett system för konsekvensanalyser ska inkludera:

1. Ex-ante utvärderingar i samband med utformning av en regelgivning;
2. Påkallade analyser vid behov om en regel uppenbart inte fyller sitt syfte;
3. Ex-post utvärderingar när en regel använts under en period och ska utvärderas.

Dessa tre moment är också rekommendation vi presenterar för systematisk konsekvensanalys i Sverige.

Det svenska systemet för regelgivning kan ta lärdom från andra länder inom alla de tre områden som Cass Sunstein (2013) – framstående jurist och ledande expert på regleringar – pekar ut som centrala för samhällsekonomisk effektiva och adekvata regler:

1. Substansen i form av kostnadsnyttokalkyler som syftar till att maximera netto nyttan för samhället;
2. Verktygen i form av alternativa åtgärder och utformning av regler samt;
3. Det institutionella ramverket inom vilket regler tillkommer.

Denna utredning ger rekommendationer hur Sverige kan stärka alla dessa tre områden.

Dagens konsekvensutredningar har brister och många konsekvensutredningar som i dag görs i samband med att regler introduceras uppfyller inte kvalitetskraven. Samtidigt saknas ett samlat systematiskt uppföljnings- och utvärderingssystem som inkluderar moment som adresseras ovan. Vi konstaterar också att det finns forskningsevidens som visar att i synnerhet mikroföretag och entreprenörer skadas oproportionerligt mycket av regelverkens utformning genom den ”regelbörda” som de upplever.

Rekommendationen som presenteras här är att i första hand utveckla ett helhetsgrepp i Sverige med en integrerad systematisk

ansats som inkluderar momenten som beskrivs ovan och sedan inom detta system låta enskilda regler prövas när det är motiverat.

Den genomgång som presenterats tidigare om vårt inhemska ramverk och internationella erfarenheter visar att Sverige i dag inte har en representation av statens centrala ledning och inte heller en tydlig systematisk sammanhållen koordinering för konsekvensanalyser. Detta innebär också att det inte finns ett systematiskt arbete som inkluderar att analyser görs på detta sätt som prövar frågan om en regel är samhällsekonomiskt motiverad. Detsamma gäller möjlighet att anmäla regelfrågor löpande och systematiska ex-post utvärderingar.

Detta konstaterande hindrar inte insikten om att det finns processer som är reglerade på ett sätt som innebär långa handläggningstider m.m. som förtjänar sådana analyser (exempelvis tillämpning av Plan- och bygglagen, tillstånd som prövas med avseende på miljökonsekvenser, rapportering till olika myndigheter m.m.). Samtidigt som det för enskilda företag kan vara mycket betungade med enskilda regler är det ändå den samlade regelmängden i ekonomin som ger upphov till betydande samhällsekonomiska kostnader. Det är den samlade regelbördan för företag som är av betydelse när vi ser till det mest tydliga budskapet från forskningen på området.

Eftersom regler kan vara riktade mot mycket olika företeelser och marknader är det viktigt att metodval för analys också utgår från de effekter eller problem som kan väntas vara förknippade med den regel som är för handen. I denna fråga ges rekommendationen att bejaka fler metodansatser utöver kostnadsnyttokalkyler. Det är rimligt att den eller de organisationer som har till uppgift att genomföra konsekvensanalyser också besitter kompetens att välja den eller de metoder som är lämpliga i de enskilda fallen. Framsteg görs kontinuerligt inom den ekonomiska och ekonometriska vetenskapen som det bör finnas en benägenhet och förutsättning att tillämpa. Denna utredning överblickar en del metoder som är vanligt förekommande i den typ av studier som kan komma i fråga. Samtidigt innebär förståelse för att en utvärderingsinstans sannolikt kommer att vara verksam under så lång tid att den måste vara följsam med tillämpning och tillägna sig nya rön som forskning och tillämpade studier innebär.

Bland de metoder som exemplifieras och berörs i denna utredning är analysverktyg som t.ex. kostnadsnyttokalkyler, kostnadseffekti-

vitetsanalyser, olika former av jämviktsmodeller, metoder för kontrafaktisk analys mm. Centralt för den eller de organisationer som arbetar med konsekvensanalyser är att de har samlad och en kritisk massa på kompetens, dvs. tillräckligt många kollegor med en specialiserad kompetens på område i form av kunskaper i exempelvis rättsekonomi och empiriska metoder. Kompetens är alltså av betydelse då det inte går att förlita sig till några enskilda och enkla analysverktyg utan förutsätter en bred och djup kunskap om de verktyg som är lämpliga att använda i aktuella samhällsekonomiska analyser.

Den teoretiska grunden för denna kompetens finns i gränslandet mellan ekonomi och juridik (rättsekonomi). För att säkerställa kvaliteten på dessa analyser är en oberoende granskande funktion nödvändig. Med oberoende menas här att utredare av konsekvensanalyser inte har något beroende till olika särintressen, att de förmår spegla samhällets intressen (både företag och hushåll) och att de har en integritet även i förhållande till myndigheter och styrande delar av riket som är regelgivande. Ett sätt att åstadkomma dessa betingelser är att det finns flera olika organisationer som har olika uppgifter i system för konsekvensutvärderingar. Samtidigt måste grundläggande riktlinjer för konsekvensanalyser utformas och antaganden och beräkningskonventioner bestämmas centralt och utgöra fundament för dessa arbeten.

Den gemensamma utgångspunkten för de organisationer som ska ha i uppgift att genomföra konsekvensanalyser är att:

1. Säkerställa att nya regler som införs uppfyller villkor om samhällsekonomisk effektivitet;
2. Att stocken av befintliga regler systematiskt analyseras enligt en plan;
3. Att en konsekvensanalys görs med avseende på samhällsekonomisk effektivitet när lagar och regler utvärderas för övervägande om att avlägsnas, revideras eller förlängas.

Det systematiska arbete som detta innebär är inte ett trivialt problem utan förutsätter avancerad samhällsekonomisk analyskapacitet och ska inte förväxlas med ett begränsat administrativt förfarande. Ett fokus på mikroföretagens situation är lämpligt och motiverat eftersom det normalt också kommer att innebära att större företag

(övriga företag) kan antas påverkas positivt av samma förutsättningar som gäller för de företag som har mindre än 10 anställda. På detta sätt är mikroföretag en god indikator på den ”hälsa” som finns inom näringslivet totalt. I sådana fall regler endast riktas mot mikroföretag ska det också visa sig i de konsekvensanalyser som görs och i förkommande fall ska det naturligtvis inte hindra att konsekvensanalyser görs också för större företag när detta är motiverat.

Noteringen ovan om att förenklingsfrågan i detta avseende är kopplad till ett analytiskt problem och inte låter sig reduceras till ett administrativt förfarande har betydelse för hur ”grindvaktfunktionen” och tillsynsmandatet utformas samt för erforderlig kompetens.

Förbättringar av befintligt system för regeltillkomst

Sedan 2008 finns Regelrådet i Sverige och det är placerat vid Tillväxtverket. Regelrådet har till uppgift att granska konsekvensutredningar och yttrar om huruvida dessa uppfyller de krav som stipuleras i förordningen om konsekvensutredning vid regelgivning (förordning 2007:1244). Enligt förordningen ska, författningsförslag som kan få effekter av betydelse för företag, aktuell myndigheten eller departement skicka konsekvensutredning till Regelrådet för yttrande.

Regelrådet och förordning 2007:1244 innehåller många komponenter som får anses ligga väl i linje med god internationell praxis, men det finns utrymme för att framför allt stärka regelrådets mandat. Utredningen föreslår därför att:

1. Regelrådets (RR) mandat förstärks genom egen budget och genom anpassat regleringsbrev som i mångt likställer RR med en myndighets integritet och självständighet;
2. RR ges återremitteringsrätt i förordning 2017:1244. Regler stoppas tills dessa att RR godkänt konsekvensutredningen;
3. Den femte paragrafen (5 §) i förordning 2007:1244 avlägsnas, alternativt ges RR mandat att pröva samt godkänna om 5 § är tillämplig;
4. RR ges i uppgift att granska konsekvensutredningar upprättade på EU nivå utan särskild begäran;

5. RR:s arbete vägleds av proportionalitetsprincip som skrivs in i förordning 2007:1244;
6. Överimplementering av EU direktiv och andra icke bindande rättsakter bör regleras i förordning 2007:1244;
7. Överimplementering bör motiveras med konsekvensutredning;
8. Tillämpningen av 6–8 §§ i förordning 2007:1244 bör skärpas och utvecklas till fullödiga samhällsekonomiska analyser i det fall det är motiverat utifrån betydelsen för samhällsekonomin;
9. Förordning 2007:1244 kan också innehålla skrivning om möjlighet till ”policyexperiment” kopplat till regelgivning;
10. Skymningsklausuler kan tillämpas som reglerar när ex-post utvärdering ska göras och ska då skrivas in som instruktion till regelgivning som RR får i uppgift att säkerställa enligt skrivning förordning 2007:1244.
11. Multikriterieanalys (MKA) introduceras i förordning 2007:1244 som reglerande organisation/myndighet ska kunna sammanställa och skicka till RR i samband med inledande del av arbete att utforma nytt förslag till regel.
12. Regelrådet ska självt äga frågan om hur MKA utformas som skrivs in i förordning 2007:1244. Baserat på denna MKA är det sedan möjligt för RR att tidigt ge en återkoppling och även bedöma frågan om återremittering är aktuell till regelgivande myndighet och även att göra bedömning om en mer omfattande konsekvensanalys är motiverad (inklusive ta ställning till proportionalitet);
13. Krav om att reglerande myndighet i sin utredning om regelgivning redovisar samråd som genomförts i protokollform i den konsekvensutredning som skickas till RR;
14. Bevakning av internationell ”best practice” på området i samråd med övriga aktörer. Som en del i denna omvärldsbevakning kan uppdrag ges till OECD respektive Världsbanken om liknande genomlysning av Sveriges regleringssystem som dessa organisationer tidigare gjort 2010 respektive 2014.

Dessa förändringar skulle stärka Regelrådets mandat och förutsätter att nödvändiga resurser också fördelas till rådet. Rekommendationerna ställer också krav på kompetens som ska ses tillsammans med behov av resurser. Utöver stärkt mandat bör även ambitionsnivån på konsekvensanalyserna höjas till att utgöra samlade samhällsekonomiska bedömningar av nya regleringsförslag. Det är viktigt att Regelrådet har en egen budget och autonomi med en garanterad hög grad av integritet enligt beskrivning ovan. Regelrådet bemannas också av personal med expertis som motsvarar kompetenskraven som beskrivs ovan.

Paragraf 5 i Förordning 2007:1244 ger regelgivande myndighet utrymme att bedöma om det saknas skäl till att genomföra en konsekvensutredning inför beslut om föreskrifter eller allmänna råd. För att ex-ante säkerställa proportionaliteten mellan å ena sidan omfattningen på konsekvensutredningen och å andra sidan den förväntade omfattningen på regleringen, kan multikriterieanalyser användas som vägledning. Regelrådet, eller regeringen via förordning, kan med expertis själv utforma instruktion för hur multikriterieanalys ska genomföras som kan vara i form av en resultattabell som den regelgivande myndigheten sammanställer och tillhandahåller till rådet. Detta arbete kan utformas så att det görs tidigt i processen med regelutformning och inkomma till Regelrådet för att rådet ska ges en möjlighet att ge återkoppling i frågor om utformning av aktuell regel. Denna förutsättning saknas nu och Regelrådet kommer in i för sent skede som innebär att möjlighet till återremittering saknas, vilket gör att en återkoppling från rådet riskerar bli utan verkan.

OECD påpekar i sina rekommendationer vikten av att involvera intressenter i ett tidigt skede och dessa kan med fördel ges möjlighet att ta del av multikriterieanalysen. Erfarenhet av användning av multikriterieanalys finns exempelvis i Kanada. Det vill säga ett objektivt sätt att avgöra att konsekvensutredningens omfattning står i rimlig proportion till regelförslagets förväntade effekter. Denna kan sedan ligga till grund för den dokumentation som 5 § anvisar samt vägleda Regelrådet i fråga om det saknas skäl för att upprätta fullödig konsekvensutredning.

Återremitteringsrätt är motiverad utifrån internationell förebild och OECD:s rekommendationer, men även utifrån att dagens konsekvensutredningar uppvisar bristande kvalitet. Omkring häften

av konsekvensutredningarna som i dag inkommer till Regelrådet uppvisar brister och uppfyller inte kvalitetskraven. Vid ett införande av återremitteringsrätt kan Regelrådets mandat eventuellt differentieras med avseende på olika typer av konsekvensutredningar (remisser från Regeringskansliet, kommittébetänkande, myndighetsrapporter samt förvaltningsmyndigheter). Dessa förslag avser tillkomsten av nya regler (ex-ante). I fråga om hur uppföljning och ex-post utvärdering ska ske saknar Sverige i dag – liksom även stora delar av övriga OECD:s system för systematisk uppföljning.

Tillväxtverket har utvecklat en modell för ”helpdesk” för frågor som exempelvis ställs av regelgivande myndigheter i samband med konsekvensanalyser som gör i ex-ante utredningar. Denna förefaller fungera och bör finnas kvar vid Tillväxtverket. Detta kan vara ett uppdrag som ingår i den instruktion som ges i regleringsbrevet till myndigheten.

Löpande anmälningsmöjlighet och sekretariat/ombud för småföretag i frågor om regelbörda

Ett kansli/sekretariat föreslås inrättas med eget uppdrag, egen budget och med självständighet för uppföljning och övervakning av regelbördan för små företag. Visar det sig möjligt att inrätta ett kansli/sekretariat för ex-post utvärdering vid en myndighet med integritet som är extern i förhållande till myndigheter/organisationer vars regelgivning de granskar skulle ett kansli/sekretariat med ombudsfunktion med fördel kunna finnas inom statsrådsberedning i Regeringskansliet. En sådan konstellation skulle innebära att vi erhåller tre olika kanslier/sekretariat som har tre olika viktiga fokus i sina uppdrag (ex-ante, ex-post och löpande övervakning). Denna pluralism med expertis rekommenderas också för att frågorna ska uppmärksammas och är också motiverad eftersom det är mycket stora värden som är förenade med regelgivning. Detta bedömer utredningen vara i linje med OECD:s rekommendationer och är en förutsättning för komplett ”regleringscykel”. Tillväxtverket har presenterat beräkningar som visar att över ett flertal ökar kostnaden för *tillkommande* regelgivning i vår ekonomi med ungefär 1,2 miljarder kronor årligen. Vi rekommenderar följande:

1. Ett kansli/sekretariat inrättas inom statsrådsberedningen med kompetens och nätverksfunktion;
2. Kansliet/sekretariatet ges ansvar för koordinering av systemet med konsekvensutredningar;
3. I den mån som inte ex-post utvärdering genomförs genom användande av s.k. skymningsklausuler ansvarar kansliet/sekretariatet för att en plan upprättas för när ex-post utvärderingar ska genomföras av ex-post utvärderare. Uppgiften ingår i kansliet/sekretariatets roll som koordinerande av systemet för konsekvensutredningar;
4. Kansliet/sekretariatet har en helpdesk-funktion till utredningar som kan utnyttja nätverket och det finns också frågor kopplat till utbildningsinsatser för ledning av utredningar kopplat till denna helpdeskdel;
5. Kansli/sekretariat kan utse flera myndigheter som ansvariga för att tillhandahålla råd, expertis, utbildning (helpdesk-funktion) för utvärdering och metodstöd;
6. Ombud för mikroföretag samt berörda intresseorganisationer;
7. Upplevt problem kan när som helst anmälas till kansliet/sekretariatet som är mottagare. Multikriterieanalys upprättas av anmälaren som sedan kan ligga till grund för beslut om mer utförlig konsekvensutvärdering. Intressenter från näringslivet och berörda företag ges en plikt att uttala sig om aktuell anmälan bör beaktas tillsammans med tillämpning av motiv baserat på proportionalitet;
8. Upplevt problem ska vara evidensbaserat med ett empiriskt stöd (inte utgå från förväntat problem);
9. Den multikriterieanalys som används vid anmälningar ska vara samma som den som används för ex-ante utvärdering. Skäl till en anmälan kan exempelvis vara att en prognos som tillämpas i samband med ex-ante utvärdering inte har visat sig överensstämma med realiserat utfall och då ska detta vara möjligt att bedöma;
10. När en anmälan motiverar en utvärderande analys ska den form av utvärdering som företas ex-post genomföras (antingen av den myndighet som ansvarar för ex-post utvärderingar eller genom

uppdrag till expertis inom kansliets/sekretariatets nätverk). Utvärdering ska kunna göras baserat på realiserat utfall och frågorna om att en regel avlägsnas, revideras eller fortlöper ska prövas baserat på den samhällsekonomiska konsekvensanalysen.

I syfte att utveckla kontaktnät med intressenter (mikroföretag och dess intressegrupper) och utveckla ett system för att identifiera regelverk i behov av översyn föreslås att en anmälningssfunktion inrättas. Denna funktion kan liknas med en mecenat för småföretag i aktuella frågor och ska fungera som dessas språkrör eller liknande en ombudsmannafunktion. Det finns internationella förebilder som Sverige även kan ta lärdom av (exempelvis USA) och tidigare utredningar har föreslagit just detta, exempelvis i entreprenörskapskommittén.

Sverige kan även överväga att införa så kallade skymningsklausuler, dvs. att regler redan från början ges ett bäst före datum då de upphör. På så sätt kan risken minimeras för att det finns regler som har blivit obsoleta men ändå lever vidare. En användning av skymningsklausul kan bidra till att få en naturlig mekanism för att vända på frågan om hur regler fortlöpande utvärderas och frågan om de är motiverade ställs.

Det finns en grannliga fråga i hur den löpande anmälningssmöggheten kan organiseras. Två utgångspunkter har varit vägledande för rekommendationen: (1) att anmälan ska baseras på den form av kriterier som motiverat införandet av regeln vilket ska visas i MKA och att det ska vara möjligt att bedöma frågan om förutsättningar avviker mellan situationen som avläsbart utfall innebär jämfört med prognosticerat, (2) när det bedöms motiverat att gå vidare med ett ärende så görs detta på avläst realiserat utfall och ska då bedömas som i ex-post utvärderingar och hanteras på samma sätt. Det är viktigt att intressenter ges utrymme i processen när anmälningar görs och bifaller att det finns motiv till detta granskningsförfarande. Vidare ska den inlämnade anmälan med tillhörande MKA påvisa motiv till att anmälan behandlas utifrån proportionalitetsperspektivet.

I den mån det inte visar sig möjligt eller lämpligt av andra skäl än som behandlats i denna studie kan det vara en fördel om det koordinerade kansliet/sekretariat med ombudsfunktion finns som en del av statsrådsberedningen. Ett viktigt motiv till en centralt placerad kompetens med ett starkt mandat är att reducera risk för struktur-

problem i ekonomin som Sverige tidigare hamnat i då stora kommissioner tillsats med uppdrag om översyn av mycket stora problemområden (jämför Produktivitetsdelegationen och Ekonomikommisionen från 1980- och 1990-talen).

En central instans av detta slag skulle även kunna fylla den funktion som Cass Sunstein (2013) har kallat ett ”regulatory clearing house”. Det vill säga att utöver uppdraget, att fortlöpande arbeta med stocken av regler och ex-post utvärdering, skulle uppgiften vara att utgöra en koordinerande funktion. Funktionen bör vara oberoende av Regelrådet, även om viss metodkompetens sannolikt kan delas.

Uppbyggnad av system för fortlöpande uppföljning och utvärdering av befintliga regler

Sverige saknar i dag ett systematiskt och strukturerat system för att följa upp och utvärdera regler ex-post med ekonomiska konsekvensanalyser av den typ som föreslås här. När det gäller lagar har respektive utskott i riksdagen ett ansvar för uppföljning med ett särskilt kansli med detta uppdrag. Utöver detta har olika myndigheter som Ekonomistyrningsverket (ESV) och Riksrevisionen både mandat och vana att oberoende identifiera områden och genomföra uppföljningar, utvärderingar och revisioner inom dessa områden. Dessa granskningar inrymmer inte de former av ekonomiska konsekvensbedömningar som adresseras i denna utredning, ej heller ett systematiskt utvärderings- och uppföljningsarbete av befintliga regelverk. Samtidigt kan det finnas en fördel med att sådan samhällsekonomisk konsekvensanalys inkluderas eller görs parallellt med detta uppföljningsarbete. Vi rekommenderar följande med avseende på ex-post utvärdering:

1. Utvärdering av befintliga regler enligt en systematisk plan som upprättas i särskild ordning av kansliet/sekretariatet vid statsrådsberedningen alternativt tillämpas skymningsklausuler som reglerar ex-post utvärderingar.
2. Samhällsekonomiska konsekvensanalyser som prövar om nyttan är större än kostnaden för en regel som tillämpas och dessa konsekvensanalyser ska vara vägledande för om en regel ska avlägsnas, revideras eller förlängas.

3. Samhällsekonomiska konsekvensanalyser görs av fristående och oberoende organisation med integritet, exempelvis kan utvidgat uppdrag ges till myndigheter som ESV eller Riksrevisionen. Skulle det visa sig vara knappt med resurser vid dessa myndigheter kan kansliet/sekretariatet vid statsrådsberedningen upphandla uppdrag inom ramen för sitt nätverk med expertis.
4. Utskotten har lagstadgat uppdrag (RF) att utvärdera sina ansvarsområden, utvärdering kan eventuellt övervägas att göras parallellt med detta (inte nödvändigt).
5. Ex-post utvärdering bör göras när rimlig tid förflutit (om systematisk plan upprättas av kansliet/sekretariatet vid statsrådsberedningen) eller så anges detta av skymningsklausuler för regler.
6. Beslut om ambitionsgrad för konsekvensanalyser ex-post ska utgå från en proportionalitetsansats.

För att säkerställa ett samhällsekonomiskt effektivt regelverk, krävs ett samlat grepp för att analysera och utvärdera stocken av befintliga regler. Detta är ett resurskrävande arbete och få länder har enligt OECD ett fullt utvecklat system för denna typ av ex-post arbete. System för att utvärdera och följa upp regler efter implementering, med ett systematiskt och fortlöpande arbete är en nödvändig förutsättning för en komplett regleringscykel. Det kan många gånger vara svårt att både förutse och analysera regelförslags effekter före implementering och detta motiverar också nödvändigheten med denna process.

Organisationer/myndigheter som statsmakten leder genom regleringsbrev ges i detta också uppdrag inför aktuella verksamhetsår om vilka regler som ska utvärderas. Detta baseras antingen på systematisk plan som kansliet/sekretariatet vid statsrådsberedningen sammanställer eller utifrån vilka skymningsklausuler som adresserar utvärdering aktuellt verksamhetsår.

Utredningen föreslår sammanhängande delar för ett systematiskt arbete med konsekvensanalyser. Detta betyder att varje del är väsentlig för att kunna ge den helhet som krävs och möta de krav som är rimligt att ställa. Av de tre organisationer som föreslås ingå i detta systematiska arbete är det i dag endast Regelrådet som finns och som arbetar med dessa uppgifter. Det finns i dag inte något centralt placerat sekretariat/kansli med de uppgifter som föreslås i

form av ombud, nätverk, ansvarig för koordinering, eget mandat och budget och inte minst att ta emot anmälningar om regler som bör övervägas för granskning inom statsrådsberedningen. Vidare har inte heller vare sig ESV eller Riksrevisionen den typ av uppdrag som här adresseras med avseende på ex-post utvärdering av det slag som samhällsekonomiska konsekvensanalyser innebär. Vi kan notera detta och även att detta förslag innebär att resurser avsätts som gör detta systematiska angreppsätt möjligt och att det finns en utmaning i att kunna utveckla kompetens vid de miljöer som föreslås få viktig betydelse i förslaget.

När det gäller frågan om tidpunkt för att genomföra utvärderingsuppdraget är frågan central när rimlig tid kan bedömas ha förflutit. Det ska vara möjligt att med empiriskt underlag göra en evidensbaserad analys vilket innebär att aktuell regel måste varit i drift i rimlig tid. I den mån det redan finns en cykel som normalt används för utvärderingar kan det förtjänas att överväga om det är lämpligt att arbetet med samhällsekonomiska konsekvensanalyser samtidigt. Vi kan här uttrycka att rimlig tid som har förflutit bör röra sig om en minimumtid som kan motsvaras av en normal mandatperiod för det politiska systemet (minst 4 år). Maximumtiden är svårare att ge en exakt rekommendation för. Uppdraget rör frågor om huruvida reformer behövs eller ej och det kan finnas olika maximumtid som kan förefalla motiverade utifrån enskilda situationer.

Metoder för samhällsekonomiska analyser och konsekvensutredningar.

Kärnan och den stora utmaningen för regelgivare är att säkerställa att samhällsnyttan överstiger kostnader en regel ger upphov till. Detta förutsätter med andra ord en samhällsekonomisk analys som exempelvis kan vara i form av kostnads-intäktskalkyl men också handla om annan metod i utvärderingar som görs ex-post eller när en regel har tillämpats en tid och det finns information som speglar utfall att tillgå. Detta ställer höga krav på metodkompetens och förmåga att välja rätt analysverktyg för det problem som finns för handen. Central metodkompetens och tydlig vägledning som kan utformas enligt internationell förebild (vi har i utredningen refererat till t.ex. Storbritanniens s.k. Green Book). Vid sidan av analysverktyg så som kostnadsnyttokalkyler, kostnadseffektivitetsanaly-

ser och olika former av modelleringsverktyg så är det även möjligt att angripa problematiken med experimentella ansatser och med olika former av kontrafaktisk analys. En stärkt regelgivningsprocess i Sverige kan utgå från lärdomar från andra länder där ”policy-experiment” och ”regulatory sandboxes” används för att utveckla effektiva regelverk. Dessa generella förutsättningar saknas i dag i Sverige även om det finns exempel i form av särskild reglering av testverksamhet för autonoma fordon.

Frågan rörande förutsättningarna att få till en annan och bättre process ställer stora krav på många inblandande parter och det måste även beaktas att det är en tidsdimension med i processen, eftersom effekter kan uppstå långt efter beslutet om regleringen. Sverige har dessutom en delad förvaltning med självständiga myndigheter under regeringen och till detta kommer länsstyrelser och kommuner som i flera fall tillämpar och tolkar olika regleringar som över tid kan ge olika effekter som det finns skäl att fånga upp. OECD har i sina granskningar av Sverige lyft fram frågan om det som de benämner ”multi-level governance” och vår förvaltningsstruktur kräver enligt OECD åtgärder för att få till en fungerande process kopplat till regelgivning.

För att kunna följa denna långa kedja med olika aktörer som har olika roller och ansvar skulle ett system med styrkort (score-card) kunna införas, vilket i flera fall tillämpas i företagssektorn för uppföljning och styrning av stora organisationer. Olika aktörer i denna kedja får olika uppgifter att lösa. Exempelvis skulle en kommitté inom utredningsväsendet få vissa förutbestämda frågor som de måste besvara i fråga om effekter som följer av sina förslag. Riksdagens utskott skulle sedan under sin behandling av ärendet få besluta om när uppföljning ska ske och styrkortet ska finnas med i varje proposition med betydande effekter för samhället och innehålla central information om berörda och förväntade kostnader etc.

Vidare skulle berörda myndigheter på olika nivåer få en given roll att övervaka regleringen i fråga om t.ex. antalet ärenden per år, antalet överklagande och handläggningstiden, Informationen behöver finnas tillgänglig med det intervall som den enskilda regleringen motiverar och där en reglering med stor påverkan lämpligen behandlas med kortast tidsintervall. Ett system av den här karaktären skulle väsentligt underlätta arbetet att få till en evidensbaserad regelgivning eftersom det ökar transparensen och det på förhand förtydligar vad

som krävs av de olika nivåerna. I dag kan informationen finnas på olika myndigheter och förvaltningar, men den sammanställs och ackumuleras sällan till sitt sammanhang och det gör att det är svårt för ägarna i slutändan – riksdagen – att få en uppfattning om effekterna och om de är önskvärda.

Det finns i andra länder som USA snarlik information om olika regleringar centralt och med dagens digitala miljöer kan det inte vara en teknisk fråga att skapa bättre och samlad information om effekterna av olika regleringar även i Sverige. Systemet bör på övergripande nivå ägas av riksdagen men själva förvaltningen bör ligga på regeringen och uppgifter till myndigheter bör kunna förmedlas via regleringsbrev eller instruktioner. För den kommunala nivån bör en förordning med motsvarande krav som den statliga nivån vara en möjlig väg. Hela tanken bebygger på att kodifiera kraven som redan finns i många fall, och som här föreslås för olika delar, som ingår i regelgivningsprocessen.

Appendix 1

Tabeller nedan är hämtade från OECD (2018) och ger en översiktsbild av vilka komponenter av regelgivning och översyn som finns i olika länder samt var dessa är placerade.

Location of regulatory oversight functions: Sweden

Regulatory oversight functions		Centre of government	Ministry of Finance, Economy or Treasury	Ministry of Justice	Other ministries	Non-departmental body	Parliament	Office of the Attorney General	Supreme audit institution	Part of the judiciary
Quality control of...	RIA					●				
	Stakeholder engagement									
	Ex post evaluation									
Identifying policy areas where regulation can be made more effective					●	●				
Systematic improvement of regulatory policy					●	●				
Co-ordination of regulatory policy										
Guidance, advice and support						●				
Scrutiny of legal quality										●

Notes: ● indicates that a given regulatory oversight function is covered by at least one body in a particular location. Data present the situation as of 31 December 2017 and do not reflect changes that may have taken place in 2018.

Source: Survey questions on regulatory oversight bodies, Indicators of Regulatory Policy and Governance Survey 2017, <http://oe.cd/ireg>.

Location of regulatory oversight functions: United Kingdom

Regulatory oversight functions		Centre of government	Ministry of Finance, Economy or Treasury	Ministry of Justice	Other ministries	Non-departmental body	Parliament	Office of the Attorney General	Supreme audit institution	Part of the judiciary
Quality control of...	RIA					●				
	Stakeholder engagement									
	Ex post evaluation					●				
Identifying policy areas where regulation can be made more effective					●	●				
Systematic improvement of regulatory policy					●	●			●	
Co-ordination of regulatory policy					●					
Guidance, advice and support		●			●	●				
Scrutiny of legal quality		●				●	●			

Notes: ● indicates that a given regulatory oversight function is covered by at least one body in a particular location. Data present the situation as of 31 December 2017 and do not reflect changes that may have taken place in 2018.

Source: Survey questions on regulatory oversight bodies, Indicators of Regulatory Policy and Governance Survey 2017, <http://oe.cd/ireg>.

Location of regulatory oversight functions: United States

Regulatory oversight functions		Centre of government	Ministry of Finance, Economy or Treasury	Ministry of Justice	Other ministries	Non-departmental body	Parliament	Office of the Attorney General	Supreme audit institution	Part of the judiciary
Quality control of...	RIA	●								
	Stakeholder engagement	●								
	Ex post evaluation	●								
Identifying policy areas where regulation can be made more effective		●								
Systematic improvement of regulatory policy		●								
Co-ordination of regulatory policy		●								
Guidance, advice and support		●								
Scrutiny of legal quality		●								

Notes: ● indicates that a given regulatory oversight function is covered by at least one body in a particular location. Data present the situation as of 31 December 2017 and do not reflect changes that may have taken place in 2018.

Source: Survey questions on regulatory oversight bodies, Indicators of Regulatory Policy and Governance Survey 2017, <http://oe.cd/ireg>.

Location of regulatory oversight functions: Germany

Regulatory oversight functions		Centre of government	Ministry of Finance, Economy or Treasury	Ministry of Justice	Other ministries	Non-departmental body	Parliament	Office of the Attorney General	Supreme audit institution	Part of the judiciary
Quality control of...	RIA	●				●	●			
	Stakeholder engagement	●								
	Ex post evaluation	●								
Identifying policy areas where regulation can be made more effective		●				●			●	
Systematic improvement of regulatory policy		●				●	●		●	
Co-ordination of regulatory policy		●								
Guidance, advice and support		●				●				
Scrutiny of legal quality		●		●						

Notes: ● indicates that a given regulatory oversight function is covered by at least one body in a particular location. Data present the situation as of 31 December 2017 and do not reflect changes that may have taken place in 2018.

Source: Survey questions on regulatory oversight bodies, Indicators of Regulatory Policy and Governance Survey 2017, <http://oe.cd/ireg>.

Referenser från Lars Petterssons utredningsunderlag

- Arnold, J., Nicoletti, G. och Arnold, J., (2011), *Regulation, Resource Allocation and Productivity Growth*, Nordic Economic Policy Review, vol. 16, nr. 2.
- Andersson, J. E., och Eklund, J. E., (2018), *Navigera under osäkerhet – Entreprenörskap, innovationer och experimentell policy*, Entreprenörskapsforum.
- Braunerhjelm, P. Desai, S. och Eklund, J. E., (2015), *Regulations, Firm Dynamics and Entrepreneurship*, European Journal of Law and Economics, 40, 1–11.
- Braunerhjelm, P., Eklund, J. E. and Thulin, P., (2019), *Taxes, the tax administrative burden and the entrepreneurial life cycle*, Small Business Economics.
- Coglianese, G., (2011), *Evaluating the Performance of Regulation and Regulatory Policy*.
- Balleisen, E. J. och Moss, D. A., (red.) (2010), *Government and markets – Toward a new theory of regulation*. Cambridge University Press.
- Desai, S., Eklund, J. och Lappi, E., (2020), *Entry Regulation and Persistence of Profits in Incumbent Firms, Review of Industrial Organization*, 57, 537–558.
- Dir. (2020:48) *Enklare regelverk för mikroföretagande och moder-nare bokföringslag*.
- Economist, (2017), *Grudges and kludges: Too much federal regulation has piled up in America*, 2017-03-02.
- Djankov, S., La Porta, R., Lopez-de-Silanes, F., och Shleifer, A., (2002), The regulation of entry, *Quarterly Journal of Economics*, vol. 117, nr. 1, 1–37.
- Djankov, S., McLiech, C., och Ramalho, R., (2006), *Regulation and growth*, Economics Letters, vol. 93, nr. 3, 395-401.
- Dodson, J., Spackman, M., Pearman, A. och Philips, L., (2000), *Multicriteria analysis manual, Department for Communities and Local Government*, UK.
- Eklund, J. E. och Falkenhall, B., (2011) *Regler – Till vilken nytta och till vilken kostnad?*, Ekonomiska Samfundets Tidskrift, nr. 3.

- Eklund, J. och Lappi, E. (2018), *Product Regulations and Persistence of Profits: OECD Evidence*, *Journal of Regulatory Economics*, vol. 54, issue 2, 147–164.
- Eklund, J. och Thulin, P., (2020), *Svensk konkurrenskraft – Hur kan Sverige säkerställa ett långsiktigt välstånd?* Entreprenörskapsforum.
- EO (12886), Executive Order 12886, *Regulatory Planning and Review*, USA.
- EO (13563), Executive Order 13563, *Improving Regulation and Regulatory Review*, USA.
- Erhvervslivets EU- og regelforum (2021), <https://regelforum.dk/>.
- Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1303/2013, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/?uri=celex%3A32013R1303>.
- EU-kommissionen (2003), *Kommissionens rekommendation om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag*, K(2003) 1422, <https://eur-lex.europa.eu/eli/reco/2003/361/oj>.
- EU-kommissionen (2016), *User guide to the SME definition*, Ref. Areas (2016)956541 – 24/02/2016.
- EU-kommissionen (2020), *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, An SME Strategy for a Sustainable and Digital Europe*, 10.3.2020 COM(2020) 103 final.
- Forsstedt, S. (2018), *Tänk efter före! En ESO-rapport om samhälls-ekonomiska konsekvensanalyser*. Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi 2018:5.
- Förordning (2007:1244), *om konsekvensutredning vid regelgivning*. Svensk författningssamling.
- Förordning (2009:145), *med instruktion för Tillväxtverket*, Svensk författningssamling.
- Förordning (2011:119), *om myndigheters inhämtande av yttrande från Regelrådet*, Svensk författningssamling.
- Förordning (2014:570), *om regeringens medgivande till beslut om vissa föreskrifter*, Svensk författningssamling.

- Förordning (2014:571), *om ändring i förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning*, Svensk författningssamling.
- Gossen, HH (1854), *Entwicklung der Gesetze des menschlichen Verkehrs und der daraus fließenden Regeln für menschliches Handeln*.
- Gramlich, E. M., (1998), *A Guide to Benefit-Cost Analysis*, 2:a utgåvan, Waveland Press, Inc. Illinois, USA.
- Greenbook, (2020), *HM Treasury*, Storbritannien.
- Hayek, F. A., (1973), *Law, Legislation and Liberty*, vol. 1, Rules and Order, London, Routledge & Kegan Paul.
- Jevons, W. S., (1876) *The future of political economy*, fortnightly review, vol XX, New Series.
- Linkov, I., Satterstrom, F. K., Kiker, G., och Bridges, T., Gardner, K. H., Rogers, S. H., Belluck, Meyer, D. A., (2006), *Multi-criteria decision analysis a comprehensive decision approach for management of contaminated sediments*, Risk Analysis, vol. 26. 61–78.
- Naturvårdsverket, (2009), *Multikriterieanalys för hållbarefterbehandling – Metodutveckling och exempel på efterbehandling*, Rapport: 5891.
- NNR, (2017), *Rätt underlag för rätt beslut, Åtgärder för bättre konsekvensutredningar*, Näringslivets regelnämnd.
- North, D., (1991), *Institutions*, Journal of Economic Perspectives, vol. 5, s. 97–112.
- North, D., (1994), *Economic Performance Trough Time*, American Economic Review, vol. 84, 359–368.
- OECD, (1997), *OECD Report on Regulatory Reform*, OECD Publishing, Paris.
- OECD, (2010), *Better Regulation Europe: Sweden*.
- OECD, (2010), *Recommendation of the Council, on Regulatory Policy and Governance*.
- OECD, (2015), *OECD Regulatory Policy Outlook*.
- OECD, (2018), *OECD Regulatory Policy Outlook*.

- OECD (2020a), *Reviewing the Stock of Regulations: OECD Best Practice for Regulatory Policy*, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2020b), *One-Stop Shops for Citizens and Business: OECD Best Practice for Regulatory Policy*, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2020c), *Regulatory Impact Assessment: OECD Best Practice for Regulatory Policy*, OECD Publishing, Paris.
- OMB (2003), *Circular A-4*, September, Office of Management and Budget, USA.
- Posner, R. A. (1974), *Theories of Regulation*, Bell Journal of Economics and Management Science, 25 (1), 335–373.
- Regelrådet/Tillväxtverket (2020), *Regelrådets årsrapport 2019*.
- Regelrådet/Tillväxtverket (2019), *Regelrådets årsrapport 2018*.
- Regelrådet/Tillväxtverket (2018), *Regelrådets årsrapport 2017*.
- Regelrådet/Tillväxtverket (2017), *Regelrådets årsrapport 2016*.
- Regeringsformen (SFS 1974:152).
- RegWatchEurope (2019), *RegWatchEurope's key messages to the next European Commission and European Parliament (2019–2024) on priorities for the Better Regulation*.
- Riksrevisionen, (2012a), *Regelförenkling för företag – Regeringen är fortfarande långt från målet*, RIR 2012:6.
- Riksrevisionen, (2012b), *Regelbördan fortfarande tung för företagen*, Pressmeddelande, 21 mars 2012.
- Riksrevisionen (2019) *Enklare att starta företag – statliga insatser för en digital process*, RIR 2019:14.

- Rodrik, D., Subramanian, A., och Trebbi, F., (2004), *Institutions Rule: The Primacy of Institutions over Geography and Integration in Economic Development*, Journal of Economic Growth, vol. 9, s. 131–165.
- SBA, (2011), *A Guide for Government Agencies: How to Comply with the Regulatory Flexibility Act*, Implementing the President's Small Business Agenda and Executive Order 13272, Small Business Administration, Office of Advocacy, USA.
- SBA, (2012), *Report on the Regulatory Flexibility Act: FY 2011*, Annual Report of the Chief Counsel for Advocacy on Implementation of the regulatory Flexibility Act and Executive Order 13727. Small Business Administration, Office of Advocacy, USA.
- Stigler, J. G. (1971), *The Theory of Economic Regulation*, Bell Journal of Management Science, 2 (1), 3–21.
- Statskontoret (2018:1), *Fler uppgifter för Regelrådet – Bör rådet arbeta mer med EU-lagstiftning och digitalisering?*
- Sunstein, C. R., (2013), *Simpler – The Future of Government*, Simon and Schuster, New York.
- The Green Book (2020), *The Green Book: appraisal and evaluation in central government*, UK Government, Storbritannien.
- Tillväxtanalys, (2010) *Regelbördan och ekonomisk utveckling – en forskningsöversikt*, Tillväxtanalys rapport 2010:07.
- Tillväxtanalys, (2012a), *Beräkningsstöd för konsekvensutredningar i samband med regelgivning*, Tillväxtanalys rapport 2012:03.
- Tillväxtanalys, (2012b), *Regelbörda och växande företag – Sverige i internationell jämförelse*, Tillväxtanalys rapport 2012:03.
- Tillväxtverket (2017), *Företagens villkor och verklighet*, Tillväxtverket.
- Tillväxtverket (2018), *Förenkla för företagen*, Tillväxtverket.
- Tillväxtverket (2019), *Regler som påverkar företagens kostnader och konkurrenskraft*, Tillväxtverket.
- Tillväxtverket (2020a), Appendix 4 i: *Förenklingsresan – sammanställda, analyserade och konkretiserade förenklingsförslag*, Tillväxtverket.

Tillväxtverket (2020b), *Företagens villkor och verklighet*, Tillväxtverket.

Transportstyrelsen (2016), *Sambällsekonomisk analys i regelgivningsarbetet*, Transportstyrelsen.

Treasury Board of Canada, (2009), *Handbook for Regulatory Proposals: Performance Measurement and Evaluation Plan*, Government of Canada, www.regulation.gc.ca TBC (2012a), *Canadian Cost-Benefit Analysis Guide – Regulatory Proposals*, Treasury Board of Canada Secretariat, Canada.

Världsbanken (2020), *Doing Business 2020 – Comparing Business Regulation in 190 Economies*, Världsbanken.

Världsbanken, (2014), *Sweden's Business Climate – Opportunities for Entrepreneurs through Improved Regulations*.

White House, (2011), *Fact Sheet: The President's Regulatory Strategy*, White House, USA.

Statens offentliga utredningar 2021

Kronologisk förteckning

1. Säker och kostnadseffektiv it-drift – rättsliga förutsättningar för utkontraktering. I.
2. Krav på kunskaper i svenska och samhällskunskap för svenskt medborgarskap. Ju.
3. Skolbibliotek för bildning och utbildning. U.
4. Informationsöverföring inom vård och omsorg. S.
5. Ett förbättrat system för arbetskraftsinvandring. Ju.
6. God och nära vård. Rätt stöd till psykisk hälsa. S.
7. Förstärkt skydd för väljarna vid röstmottagningen. Ju.
8. När behovet får styra – ett tandvårdssystem för en mer jämlik tandhälsa. Vol. 1 & Vol. 2, bilagor + Sammanfattning (häfte). S.
9. Vem kan man lita på? Enkel och ändamålsenlig användning av betrodda tjänster i den offentliga förvaltningen. I.
10. Radiologiska skador – skadestånd, säkerheter, skadereglering. M.
11. Bättre möjligheter för elever att nå kunskapskraven – aktivt stöd- och elevhälsoarbete samt stärkt utbildning för elever med intellektuell funktionsnedsättning. U.
12. Andra chans för krisande företag – En ny lag om företagsrekonstruktion. Ju.
13. En teknikneutral grundlagsbestämmelse för regeringsbeslut. Ju.
14. Boende på (o)lika villkor – merkostnader i bostad med särskild service för vuxna enligt LSS. S.
15. Föreningsfrihet och terroristorganisationer. Ju.
16. En väl fungerande ordning för val och beslutsfattande i kommuner och regioner. Fi.
17. Ett moderniserat konsumentskydd. Fi.
18. Bolags rörlighet över gränserna. Volym 1 & 2. Ju.
19. En stärkt försörjningsberedskap för hälso- och sjukvården. Del 1 och 2. S.
20. Ecris-TCN – ett mer effektivt utbyte av brottmålsdomar mot tredjelandsmedborgare. Ju.
21. En klimatanpassad miljöbalk för samtiden och framtiden. M.
22. Hårdare regler för nya nikotinprodukter. S.
23. Stärkt planering för en hållbar utveckling. Fi.
24. Äga avfall – en del av den cirkulära ekonomin. M.
25. Struktur för ökad motståndskraft. Ju.
26. Använd det som fungerar. M.
27. Ett förbud mot rasistiska organisationer. Ju.
28. Immunitet för utställningsföremål. Ku.
29. Ökade möjligheter att förhindra illegal handel via post. I.
30. Kampen om tiden – mer tid till lärande. U.
31. Kontroller på väg. I.
32. Papper, poddar och ... Pliktmateriallagstiftning för ett tryggt källmaterial. U.
33. En tioårig grundskola. Införandet av en ny årskurs 1 i grundskolan, grundsärskolan, specialskolan och sameskolan. U.
34. Börja med barnen! En sammanhållen god och nära vård för barn och unga. S.
35. En stärkt rättsprocess och en ökad lagföring. Ju.

36. Gode män och förvaltare – en översyn. Ju.
37. Stärkt rätt till personlig assistans. Ökad rättssäkerhet för barn, fler grundläggande behov och tryggare sjukvårdande insatser. S.
38. En ny lag om ordningsvakter m.m. Ju.
39. Ombuds tillgång till vård- och omsorgsuppgifter och förenklad behörighetskontroll inom vården. S.
40. Mervärdesskatt vid inhyrd personal för vård och social omsorg. Fi.
41. VAB för vårdåtgärder i skolan. S.
42. Stärkta åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism. Fi.
43. Ett förstärkt skydd mot sexuella kränkningar. Ju.
44. Tillgänglighetsdirektivet. S.
45. En EU-anpassad djurläkemedelslagstiftning. Del 1 och 2. N.
46. Snabbare lagföring – ett snabbförfarande i brottmål. Ju.
47. Ett nytt regelverk för bygglov. Del 1 och 2. Fi.
48. I en värld som ställer om. Sverige utan fossila drivmedel 2040. M.
49. Kommuner mot brott. Ju.
50. Fri hyressättning vid nyproduktion. Ju.
51. Skydd av arter – vårt gemensamma ansvar. Vol. 1 och 2. M.
52. Vilja välja vård och omsorg. En hållbar kompetensförsörjning inom vård och omsorg om äldre. S.
53. En rättssäker vindkraftsprövning. M.
54. Ändrade regler i medborgarskapslagen. Ju.
55. Mikroföretagarkonto – schabloniserad inkomstbeskattning för de minsta företagen. Fi.
56. Nya regler om utländska föräldraskap och adoption i vissa fall. Ju.
57. Om folkbokföring, samordningsnummer och identitetsnummer. Fi.
58. Läge och kvalitet i hyressättningen. Ju.
59. Vägen till tillgänglighet – långsiktig, strategisk och i samverkan. S.
60. Förenklingar för mikroföretag och modernisering av bokföringslagen. N.

Statens offentliga utredningar 2021

Systematisk förteckning

Finansdepartementet

- En väl fungerande ordning för val och beslutsfattande i kommuner och regioner. [16]
- Ett moderniserat konsumentskydd. [17]
- Stärkt planering för en hållbar utveckling. [23]
- Mervärdesskatt vid inhyrd personal för vård och social omsorg. [40]
- Stärkta åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism. [42]
- Ett nytt regelverk för bygglöv. Del 1 och 2. [47]
- Mikroföretagarkonto
– schabloniserad inkomstbeskattning för de minsta företagen. [55]
- Om folkbokföring, samordningsnummer och identitetsnummer. [57]

Infrastrukturdepartementet

- Säker och kostnadseffektiv it-drift
rättsliga förutsättningar för utkontraktering. [1]
- Vem kan man lita på? Enkel och ändamåls-
enlig användning av betrodda tjänster
i den offentliga förvaltningen. [9]
- Ökade möjligheter att förhindra illegal
handel via post. [29]
- Kontroller på väg. [31]

Justitiedepartementet

- Krav på kunskaper i svenska och
sammällskunskap för svenskt
medborgarskap. [2]
- Ett förbättrat system för arbetskrafts-
invandring. [5]
- Förstärkt skydd för väljarna vid röst-
mottagningen. [7]

Andra chans för krisande företag

- En ny lag om företagsrekonstruktion.
[12]
- En teknikneutral grundlagsbestämmelse
för regeringsbeslut. [13]
- Föreningsfrihet och terroristorganisationer.
[15]
- Bolags rörlighet över gränserna.
Volym 1 & 2. [18]
- Ecris-TCN – ett mer effektivt utbyte av
brottmålsdomar mot tredjelandsmed-
borgare. [20]
- Struktur för ökad motståndskraft. [25]
- Ett förbud mot rasistiska organisationer.
[27]
- En stärkt rättsprocess och en ökad lag-
föring. [35]
- Gode män och förvaltare – en översyn.
[36]
- En ny lag om ordningsvakter m.m. [38]
- Ett förstärkt skydd mot sexuella
kränkningar. [43]
- Snabbare lagföring
– ett snabbförfarande i brottmål. [46]
- Kommuner mot brott. [49]
- Fri hyressättning vid nyproduktion. [50]
- Ändrade regler i medborgarskapslagen. [54]
- Nya regler om utländska föräldraskap och
adoption i vissa fall. [56]
- Läge och kvalitet i hyressättningen. [58]

Kulturdepartementet

- Immunitet för utställningsföremål. [28]

Miljödepartementet

- Radiologiska skador – skadestånd,
säkerheter, skadereglering. [10]
- En klimatanpassad miljöbalk för samtiden
och framtiden. [21]

Äga avfall
– en del av den cirkulära ekonomin. [24]

Använd det som fungerar. [26]

I en värld som ställer om.
Sverige utan fossila drivmedel 2040.
[48]

Skydd av arter – vårt gemensamma ansvar.
Vol. 1 och 2. [51]

En rättssäker vindkraftsprövning. [53]

Näringsdepartementet

En EU-anpassad djurläkemedels-
lagstiftning. Del 1 och 2. [45]

Förenklingar för mikroföretag och
modernisering av bokföringslagen.
[60]

Socialdepartementet

Informationsöverföring inom vård och
omsorg. [4]

God och nära vård. Rätt stöd till psykisk
hälsa. [6]

När behovet får styra
– ett tandvårdssystem för en mer jäm-
lik tandhälsa. Vol. 1 & Vol. 2, bilagor
+ Sammanfattning (häfte). [8]

Boende på (o)lika villkor – merkostnader
i bostad med särskild service för vuxna
enligt LSS. [14]

En starkt försörjningsberedskap för hälso-
och sjukvården. Del 1 och 2. [19]

Hårdare regler för nya nikotinprodukter.
[22]

Börja med barnen! En sammanhållen god
och nära vård för barn och unga. [34]

Stärkt rätt till personlig assistans.
Ökad rättssäkerhet för barn, fler
grundläggande behov och tryggare
sjukvårdande insatser. [37]

Ombuds tillgång till vård- och
omsorgsuppgifter och förenklad
behörighetskontroll inom vården. [39]

VAB för vårdåtgärder i skolan. [41]

Tillgänglighetsdirektivet. [44]

Vilja välja vård och omsorg.
En hållbar kompetensförsörjning
inom vård och omsorg om äldre. [52]

Vägen till ökad tillgänglighet – långsiktig,
strategisk och i samverkan. [59]

Utbildningsdepartementet

Skolbibliotek för bildning och utbildning.
[3]

Bättre möjligheter för elever att nå
kunskapskraven – aktivt stöd- och
elevhälsoarbete samt stärkt utbildning
för elever med intellektuell funktions-
nedsättning. [11]

Kampen om tiden
– mer tid till lärande. [30]

Papper, poddar och ...
Pliktmateriallagstiftning för ett
tryggt källmaterial. [32]

En tioårig grundskola. Införandet
av en ny årskurs 1 i grundskolan,
grundsärskolan, specialskolan och
sameskolan. [33]



Regeringskansliet

103 33 Stockholm Växel 08-405 10 00 www.regeringen.se

ISBN 978-91-525-0169-6 ISSN 0375-250X

Omslag: Elanders Sverige AB
Bild: Agneta S Öberg